

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



ISCAL

IVA NAS AUTARQUIAS LOCAIS

ENQUADRAMENTO DA GESTÃO DE PARQUES
DE ESTACIONAMENTO

Natália Maria Esteves Mendes

VERSÃO FINAL

Lisboa, 08 de Junho de 2015

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

IVA NAS AUTARQUIAS LOCAIS
ENQUADRAMENTO DA GESTÃO DE PARQUES
DE ESTACIONAMENTO

Natália Maria Esteves Mendes

VERSÃO FINAL

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 _____ Dr. Paulo Jorge Nogueira da Costa

Vogal _____ Dr. Jesuíno Alberto Madeira dos Santos Alcântara Martins

Vogal _____ Dra. Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma

Lisboa, 08 de junho de 2015

Declaração

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

À memória da minha avó materna.

À minha mãe e ao meu filho,

pelo apoio e paciência

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, orientadora desta dissertação, pelo carinho, disponibilidade, dedicação e paciência que demonstrou ao longo dos vários meses de elaboração deste trabalho, sem ela não teria sido possível apresentá-lo.

Aos professores do Mestrado em Fiscalidade pelo empenho, dedicação e generosidade na transmissão dos seus sábios conhecimentos, em especial ao Professor Doutor Paulo Costa e ao Professor Doutor Vasco Guimarães pelo apoio e incentivo que sempre manifestaram relativamente à minha pessoa.

Aos meus queridos amigos e colegas Doutor João Pedro Henriques e Doutor Gustavo Costa, pelo apoio e inestimável ajuda ao longo deste árduo trajeto.

A todos os meus colegas de curso, mas em especial ao núcleo que considero minha "família", pela forma carinhosa com que me receberam, e pelo privilégio da partilha de experiências pessoais, profissionais e académicas.

Ao ISCAL, pela disponibilidade demonstrada para ajudar e apoiar na concretização desta etapa.

À minha família por todos os sacrifícios que fizeram e pelo apoio que me proporcionaram, para que me fosse possível conseguir alcançar mais este objetivo na minha vida.

A todos muito OBRIGADA!

RESUMO

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) é caracterizado por ser um imposto sobre o consumo, de matriz comunitária.

A sua importância no contexto do sistema fiscal vigente é cada vez maior, na medida em que é um imposto transversal a todos os contribuintes, estando presente na sua vida ao longo do dia (água, luz, gás, telefone, café, pão, etc.).

No entanto, a sua aplicação tem vindo ao longo dos anos a suscitar algumas dúvidas, com especial incidência nas entidades públicas, pela especificidade das atividades desenvolvidas, na medida em que as mesmas podem configurar operações: sujeitas, isentas, sujeitas mas beneficiando de delimitação negativa de incidência ou não sujeitas.

De entre as entidades públicas optou-se por focar este trabalho nas autarquias locais por motivos profissionais, na tentativa de obtenção de respostas, que possam suportar as dúvidas que têm surgido em vários Municípios relativamente à correta aplicação do imposto.

Essa correta aplicação do imposto é igualmente pertinente relativamente às diversas Empresas Municipais, em especial nas situações em que desenvolvem atividades delegadas pelas autarquias, existindo por isso algumas questões de enquadramento que não se encontram devidamente clarificadas e que tentaremos de alguma forma esclarecer.

Esta abordagem terá especial incidência na problemática do enquadramento da gestão dos Parques de Estacionamento Municipais.

O presente trabalho fará igualmente uma referência à reforma do IVA que se encontra a decorrer na União Europeia (UE), tentando perceber-se quais as implicações que daí poderão advir para as entidades públicas.

Palavras-chave: IVA, Autarquia Local, Empresas Municipais, Parques de Estacionamento

ABSTRACT

The value added tax (VAT) is characterized for being a tax on the consumption of community matrix.

Its importance in the context of the current tax system, increasing to the extent that a tax across all contributors, being present in your life throughout the day (water, electricity, gas, telephone, coffee, bread, etc.).

However, its application has been over the years to raise some doubts, with a special focus on public entities, the specificity of the activities developed, to the extent that these may set up operations: subject, subject but benefiting from exemption or not subject.

Among public authorities chose to focus on this work more specifically on local authorities for professional reasons in an attempt to obtain answers that can withstand the doubts that have arisen in several municipalities regarding the correct application of the tax.

Also in relation to various municipal companies framing issues exist that are not properly clarified and that we will try to somehow clarify.

This approach will have a special focus on problems of the framework of management of the Municipal car parks.

This work will also a reference to the VAT reform which is taking place in the European Union (EU), trying to understand what the implications which may arise for public authorities.

Keywords for this page: Vat, Local Authority, Local Businesses, Car Parks

ÍNDICE

1. Introdução.....	1
Objeto e Objetivo.....	3
2. Enquadramento Teórico do Imposto	4
2.1. Harmonização do IVA na União Europeia	4
2.2. O IVA em Portugal	8
2.3. Conceito e características.....	12
2.3.1. Conceito	12
2.3.2. Características	13
2.4. O IVA e o Princípio da Neutralidade.....	15
3. Operações Tributáveis em IVA e Relevância do Conceito de Atividade Económica.....	18
3.1. Operações Sujeitas	19
3.1.1. Transmissões de Bens e prestações de serviços	19
3.1.1.1. Transmissões de Bens.....	19
3.1.1.2. Prestações de Serviços.....	21
3.1.2. Importações de Bens	23
3.1.3. Aquisições Intracomunitárias	25
3.2. Operações Isentas	27
3.3. Sujeitos Passivos do Imposto.....	28
3.3.1. Delimitação Negativa de Incidência	29
3.4. Conceito Atividade Económica	31
4. Enquadramento das Entidades Públicas em IVA	36
4.1. Delimitação Negativa de Incidência	36
4.1.1. Organismo de Direito Público.....	39
4.1.2. Atividades Exercidas na Qualidade de Autoridades Públicas.....	40
4.1.3. Distorções de Concorrência Significativas	41
4.1.4. Atividades Exercidas de Forma Não Significativa	46
4.3. Isenções.....	47

4.3. Autarquias Locais	49
5. Breve Alusão ao Regime Jurídico das Empresas Municipais	51
5.1. – A Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira	59
6. Caso Prático – Parques de estacionamento.....	62
6.1. O diferendo AT vs Município do Porto	63
6.2. O Acórdão do TJUE	67
6.2.1. Observações Enviadas ao Tribunal	68
6.2.2. Apreciação do TJUE	74
6.2.3. Decisão do TJUE.....	77
6.3. Consequências do Acórdão em Portugal	78
6.4. Consequências do Acórdão no seio da UE	81
6.4.1. Observações Enviadas ao Tribunal	82
6.4.2. Apreciação do TJUE	84
6.4.3. Decisão do TJUE.....	86
6.5. Conclusão.....	87
7. Reforma do IVA – Consequências para as Entidades Públicas.....	89
8. Conclusões.....	94

LISTA ABREVIATURAS

AF	Administração Fiscal
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
art.º	Artigo
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMP	Câmara Municipal do Porto
CIRC	Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGAIEC	Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direção Geral de Contribuições e Impostos
DGITA	Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DL	Decreto-Lei
EM	Estado Membro
IDEFF	Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal
IEC	Impostos Especiais Sobre o Consumo
IGF	Inspeção Geral de Finanças
ISCAL	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
IT	Imposto de Transações
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º	Número
OC	Ofício Circulado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto

PROC.º	Processo
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
SP	Sujeito Passivo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
UT	Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial

LISTA GRÁFICOS

Gráfico 1 – Receita do IVA em % do PIB.....	10
Gráfico 2 – Receita Fiscal por Setor em % do Total de Tributação.....	11
Gráfico 3 – Regimes de IVA.....	38
Gráfico 4 – Atividades.....	38

"You're the only one who can make the difference.

Whatever your dream is, go for it"

Earvin Magic Johnson

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho é o resultado de uma investigação levada a efeito para elaboração da dissertação a apresentar no âmbito do Mestrado em Fiscalidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

A escolha do IVA nas Autarquias Locais como tema principal desta dissertação de mestrado, e a problemática da Gestão dos Parques de Estacionamento como subtema, prende-se com a sua pertinência e atualidade em termos fiscais e tem por objetivo efetuar uma investigação cuidada da aplicação do imposto nas entidades públicas.

No que ao enquadramento teórico diz respeito, procurar-se-á, assente numa desenvolvida pesquisa bibliográfica, fundamentar teoricamente o objeto de estudo, efetuando uma descrição da sua harmonização na UE e da sua introdução em Portugal, bem como uma explicação do conceito do imposto, sua natureza e características.

Sendo uma matéria complexa, e com uma vasta abrangência de sujeitos passivos mistos, e na medida em que no conjunto das operações (venda de bens e/ou prestação de serviços) praticadas, as mesmas podem configurar-se como operações: sujeitas a imposto, isentas ou sujeitas a imposto mas beneficiando de uma delimitação negativa de incidência, quando sejam executadas no âmbito dos seus poderes de autoridade¹, irá ser efetuada uma análise destas regras de aplicação do imposto.

Neste quadro, afigura-se-nos relevante delimitar o conjunto das operações sujeitas ao imposto, bem como as operações isentas² e as operações sujeitas mas que beneficiam, contudo, de uma delimitação negativa de incidência.

É igualmente importante, delimitar, atento ao objeto do presente estudo, o conceito de atividade económica, que nos auxiliará na tentativa de qualificação e enquadramento de um conjunto de operações, aferindo se se encontram sujeitas a tributação em sede de IVA.

As empresas municipais³ serão por isso, ainda que de forma mais superficial, objeto de análise neste trabalho, na medida em que reúnem em si, por delegação dos Municípios,

¹ Número (n.º) 2, do Artigo (art.º) 2.º do Decreto-Lei (DL) n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. "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 contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência."

² art.º 9.º do DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

³Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

algumas das operações cuja responsabilidade lhes pertencia, no âmbito das prerrogativas dos seus poderes de autoridade. Afigura-se-nos de todo o interesse, perceber como essas operações serão tributadas.

Nesse sentido, é de todo pertinente, efetuar uma breve alusão ao regime jurídico das empresas municipais, que pese embora o seu enquadramento “público”, passou por força do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, no seu preambulo, a reconhecer “indubitavelmente o direito privado como o ramo normativo por excelência aplicável à atividade empresarial, independentemente da natureza pública ou privada do titular das participações representativas do capital social ou estatutário.”

Posteriormente, no estudo de caso, procurar-se-á, tendo por base o processo judicial que opôs a Câmara Municipal do Porto à Fazenda Pública⁴, explicar de forma sintética os contornos do diferendo, nomeadamente no que diz respeito à delimitação negativa de incidência em sede de IVA aplicada aos serviços de estacionamento explorados por aquela entidade nos seus parques de estacionamento.

O acórdão emanado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relativamente a este processo, suscitou algumas reações por parte de alguns países da UE, nomeadamente no Reino Unido que iremos igualmente analisar, para melhor se perceber o alcance que esta problemática da delimitação negativa de incidência pode provocar no seio da UE.

Para uma correta perceção do mesmo, a abordagem ao conceito de atividade económica, anteriormente enunciada, será uma mais-valia para se conseguir traçar um correto enquadramento legal, relativamente às receitas decorrentes da gestão dos parques de estacionamento municipais, em sede de IVA.

A qualificação das distorções de concorrência em "significativas" ou "não significativas" são um "fator chave" para a resolução do problema, sendo por isso efetuada uma descrição sintética do assunto.

Será ainda efetuada uma abordagem à reforma do IVA que está em curso na UE, tentando perceber-se quais as implicações que as alterações decorrentes dessa reforma possam vir a ter na esfera da tributação das entidades públicas.

⁴ Atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), criada por via do Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15/12, tendo iniciado as suas atividades no dia 1 de janeiro de 2012. Resultou da fusão da Direção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

Por último, o relato das conclusões que forem retiradas da análise destas abordagens, feita de forma sintética e clara.

OBJETO E OBJETIVO

O objeto visado com a elaboração deste trabalho centrar-se-á na análise das regras de aplicação do IVA pelas Autarquias Locais, relativamente ao conjunto de operações de compra e venda de bens e prestação de serviços que elas exerçam, com especial enfoque, na exploração dos Parques de Estacionamento Municipais.

O objetivo é conseguir compreender: porque devem as autarquias locais tributar em sede de IVA as receitas obtidas por contrapartida da utilização, por parte dos particulares, dos seus parques de estacionamento, quando essa exploração é efetuada no exercício dos seus poderes de autoridade?

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DO IMPOSTO

O surgimento deste imposto, de sucesso mundial, tem a "assinatura" do francês Maurice Lauré, e resultou da tentativa de aperfeiçoamento dos diferentes impostos aplicados à produção e volume de negócios das empresas em alguns países europeus⁵.

O IVA, sendo um imposto sobre o consumo, incide sobre todas as transmissões de bens e serviços ao longo de todo o circuito económico (compras/vendas, prestação serviços, transações intracomunitárias, importações)⁶.

Para uma análise do tema, será imprescindível, em primeiro lugar, saber qual a sua origem, quando foi introduzido na UE e em Portugal e a harmonização que o imposto sofreu ao longo dos anos.

Far-se-á seguidamente uma leitura e interpretação cuidadas do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA)⁷, da Sexta Diretiva⁸ e da Diretiva IVA⁹, para melhor se perceberem os mecanismos envolvidos na tributação deste imposto.

2.1. HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA

O processo de harmonização fiscal «é, e sempre foi, um meio ao serviço da construção europeia, tendo claramente subjacente um objetivo prioritário de natureza política. Harmoniza-se se e na medida do necessário à integração.» (Palma, 2012: 30 e 31)¹⁰

A opção pela introdução do IVA no seio da UE surge da necessidade de eliminar as significativas diferenças existentes nos sistemas fiscais dos países que a integram, como meio de evitar uma concorrência "desleal" entre eles, bastante visível nas divergentes regras e cargas fiscais aplicáveis às transações de bens e serviços.

O IVA é, por isso, um imposto de matriz comunitária, cujas regras de aplicação pelos diferentes Estados Membros (EM's), são materializadas através de diretivas comunitárias que cada um desses Estados tem de transpor para a sua legislação nacional, podendo no entanto cada país, em determinadas condições, definidas pelas próprias diretivas,

⁵ PALMA, Clotilde - Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2012, pp. 11-12.

⁶ n.º 1, do art.º 1.º do DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁷ DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁸ Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.

⁹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

¹⁰ PALMA, Clotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

estabelecer as especificidades e soluções que entendem ser mais convenientes para a arrecadação da sua receita fiscal, em especial no que diz respeito às isenções e às taxas¹¹ a aplicar.

No entanto, a harmonização do IVA na União Europeia tem vindo ao longo dos anos a percorrer diversas etapas:

⇒ Primeiro Sistema Comum do IVA – Este foi o ponto de partida para a implementação de um imposto sobre o consumo¹².

As disposições constantes no Tratado de Roma relativas à harmonização dos impostos sobre vendas, impostos especiais sobre consumo e impostos indiretos¹³ e igualmente sobre a harmonização das diferentes legislações nacionais¹⁴, serviram de base à elaboração da Primeira¹⁵ e Segunda¹⁶ Diretivas, que definiam as regras básicas da constituição do imposto e sua aplicação.

A Primeira Diretiva era sintética, contendo apenas a definição das linhas gerais para a aplicação do imposto, remetendo para uma segunda diretiva a função de delinear a estrutura do sistema comum de IVA. Recomendava a eliminação dos impostos cumulativos e a adoção do sistema comum de IVA, devendo a sua aplicação incidir sobre todas as fases do processo de produção e distribuição, com carácter obrigatório até ao prazo máximo de 1 de janeiro de 1970.

A Segunda Diretiva definiu os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, mas para além de não contemplar a existência de uma base uniforme de incidência do imposto, não considerou todos os elementos necessários para uma harmonização integral, deixando por exemplo, ao critério dos EM's a definição de regimes especiais, de isenções e de taxas a aplicar (Correia: 1995:45)¹⁷;

¹¹ A UE estabelece os valores mínimos e máximos e cada estado membro define a taxa que entende ser mais adequada tendo em conta a situação financeira do País.

¹² Este imposto já era aplicado em diversos países, nomeadamente em França, onde a sua aplicação ocorreu no início da década de 50.

¹³ art.º 99.º do Tratado de Roma (1957).

¹⁴ art.º 100.º do Tratado de Roma (1957).

¹⁵ Diretiva n.º 67/227/CEE de 11 abril de 1967.

¹⁶ Diretiva n.º 67/228/CEE de 11 abril de 1967.

¹⁷ CORREIA, Arlindo. – O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. In Sequência. Vol. 6, n.º 31.1995.

⇒ Segundo Sistema Comum do IVA – Esta fase de harmonização do imposto resulta da Decisão de 21 de abril de 1970 do Conselho das Comunidades Europeias, para substituição das contribuições financeiras dos EM's pelos recursos próprios das Comunidades.

Sendo o IVA um dos recursos a utilizar para financiar o Orçamento das Comunidades, impunha-se que fossem definidas as regras relativas à forma de cálculo dessas contribuições, mediante a aplicação de uma taxa comum a uma matéria coletável determinada de modo uniforme, obrigatória para todos os EM's. Essas regras foram instituídas pela entrada em vigor da Sexta Diretiva¹⁸ que, tal como refere Palma (2012:33)¹⁹

caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estúdio retalhista e à generalidade das prestações de serviços

Com o decorrer do tempo, foram encontradas algumas fragilidades na diretiva, havendo por isso necessidade de as colmatar. Assim, a Comissão recorreu à publicação de algumas diretivas que a complementassem nos aspetos considerados mais pertinentes, nomeadamente em relação «aos mecanismos de reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no interior dos EM's, [...] à modalidade de reembolso do IVA aos sujeitos passivos de países terceiros» (Palma, 1998:68)²⁰.

A proliferação destas alterações deu origem à publicação de uma nova diretiva que contemplou, para além das disposições da Sexta Diretiva, todas as alterações que entretanto tiveram lugar. Essa nova diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, apelidada de Diretiva IVA veio por isso revogar a anterior.

⇒ Terceiro Sistema Comum do IVA – Esta terceira etapa é essencialmente baseada no objetivo de construção do mercado interno, que, de acordo com o emanado no Livro Branco da Comissão²¹, pretendia levar a efeito a abolição de todos os tipos de fronteira (técnicas, físicas e fiscais), bem como a harmonização de regras e a aproximação de legislação e estruturas fiscais.

¹⁸ Diretiva n.º 77/388/CEE de 17 de maio de 1977, revogou a Diretiva n.º 67/228/CEE de 11 abril de 1967. A Sexta Diretiva foi revogada pela Diretiva 2006/112/EC ("Diretiva IVA").

¹⁹ PALMA, Clotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

²⁰ PALMA, Clotilde – O IVA e o Mercado Interno – Reflexões sobre o Regime Transitório. 1998.

²¹ Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu. A realização do mercado interno. junho de 1985.

Por isso, revelou-se importante a harmonização da tributação indireta como forma de abolição das fronteiras fiscais. A Comissão apresentou um conjunto de propostas que deveriam entrar em vigor em 01 de janeiro de 1993 e que seria a "porta de entrada" para a instituição de um regime, que se pretendia definitivo, de

tributação na origem com aplicação das condições vigentes nesse Estado membro, nomeadamente em matéria de taxas, e a afectação das receitas ao Estado membro de consumo, através de um mecanismo de compensação de receitas. (Palma, 2012:34)²²

No entanto, este entendimento não tem sido consensual, uma vez que existem diferentes taxas de tributação nos EM's, e as transações de bens e serviços entre eles iria seguramente provocar algumas distorções à livre circulação de mercadorias, em favor dos Estados com taxas de tributação mais baixas.

Como forma de superação das dificuldades «Seria assim necessário encontrar um procedimento comunitário que tratasse as transacções intracomunitárias da mesma forma que as vendas e as compras semelhantes efectuadas no interior dos EM's.» (Palma, 1998:94)²³.

Optou-se então pela publicação da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991, que introduziu um regime transitório de tributação das trocas intracomunitárias, pelo período de 4 anos (até 31 de dezembro de 1996)²⁴, após o qual seria instituído o regime definitivo de tributação assente no princípio de tributação no EM de origem.

Em Portugal este regime foi introduzido de forma autónoma relativamente ao CIVA, através da publicação do Decreto-Lei n.º 292/92 de 28 de dezembro, que instituiu o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

Este regime transitório que deveria vigorar por um período delimitado de tempo, ainda hoje se encontra em vigor por não ter sido possível chegar a um entendimento entre os EM's relativamente a esta matéria.

²² PALMA, Clotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

²³ PALMA, Clotilde – O IVA e o Mercado Interno – Reflexões sobre o Regime Transitório. 1998.

²⁴ Prorrogado automaticamente até à entrada em vigor do regime definitivo.

Apesar de todas as condicionantes e da falta de entendimento em algumas situações específicas pode afirmar-se que «O sistema comum constitui indubitavelmente o principal sucesso da harmonização fiscal comunitária»²⁵. (Basto, 1991:8)

2.2. O IVA EM PORTUGAL

«O IVA é um imposto nacional, criado e aplicado por cada um dos Estados-Membros da União Europeia ao abrigo das respectivas legislações internas, mediante transposição das correspondentes directivas comunitárias.»²⁶ (Martins, 2008:199).

A tributação deste imposto é suportada legalmente pela publicação no Diário da República do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1986²⁷ e cuja última alteração foi efetuada através da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

No entanto, a sua introdução começou a ser preparada em 1977 com o pedido de adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), sendo uma das exigências²⁸ para a aceitação do pedido de adesão.

A aprovação pela Comissão Europeia, da Sexta Diretiva²⁹, que «... constituía praticamente um Código Europeu do IVA, pois definia com bastante rigor e detalhe as regras da determinação da base tributável do imposto»³⁰ (Correia, 2008:11), veio por isso facilitar um pouco o trabalho de adaptação da legislação nacional em matéria de IVA, pois foi a base perfeita para a elaboração do respetivo Código.

A primeira diligência efetuada nesse sentido foi a criação em 1980 de uma Comissão do Imposto Sobre o Valor Acrescentado³¹, que teria como objetivo principal elaborar um estudo pormenorizado sobre a tributação indireta existente no país, tentando fazer uma

²⁵ BASTO, José Guilherme Xavier de – A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), Ministério das Finanças, 1991. P. 8.

²⁶ MARTINS, Alexandra – A aplicação do IVA pelos Tribunais Nacionais. In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. 2008. Pp. 199.

²⁷ Data da efetiva adesão de Portugal à CEE.

²⁸ Os países que compunham a CEE já aplicavam este imposto. (Correia, 2008).

²⁹ Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.

³⁰ CORREIA, Arlindo – A Experiência Administrativa da Introdução ao IVA in Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. 2008.Pp. 11.

³¹ O Presidente desta Comissão foi o Dr. José Guilherme Xavier de Basto.

identificação correta e apropriada dos impostos a extinguir e a transformar, pela sua incompatibilidade com o novo imposto (Ibid. 1, 2008:12).

Tendo em consideração que o imposto já era aplicável num número significativo de países, nomeadamente nos países que integravam a CEE, a comissão do IVA entendeu ser pertinente efetuar igualmente um estudo onde fossem tidas em consideração as experiências práticas desses EM's, através da comparação das legislações comunitárias nessa matéria (ibid. 2, 2008:12).

A Comissão do IVA teve igualmente a preocupação de dar a conhecer os princípios/regras do imposto a quem posteriormente teria de lidar com ele (funcionários dos impostos).

Em termos administrativos, a administração do imposto ficou à responsabilidade da Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), que «criou o então Núcleo do IVA, integrado na DGCI e chefiado pelo Subdirector-Geral António da Silva Campos Lares.» (Ibid. 3, 2008:13).

Todas as questões técnicas e administrativas foram sendo preparadas ao longo do tempo (entre 1980 e 1985), e no dia da entrada em vigor do CIVA³² tudo correu com relativa normalidade.

Salvo raras exceções, a aplicação do imposto processou-se de forma completamente pacífica podendo afirmar-se que a sua implementação em Portugal foi um sucesso.

O período transitório de 3 anos, previsto no acordo de adesão, para a introdução do imposto não foi utilizado, na medida em que o Imposto de Transações (IT) não estava a conseguir gerar as receitas pretendidas e havia necessidade de alterar com alguma "urgência" o modelo de tributação do consumo de forma a possibilitar um aumento da arrecadação de receitas.

Foi nesse sentido que o Governo decidiu antecipar a introdução do IVA no sistema fiscal português, não só por ser uma das exigências da adesão à CEE mas essencialmente porque a especificidade das suas características potenciava a obtenção de receitas, tão necessárias para os cofres do Estado.

O preâmbulo do CIVA refere isso mesmo:

a opção pelo IVA como modelo de tributação geral do consumo se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto

³² Já referido anteriormente, 01 de janeiro de 1996.

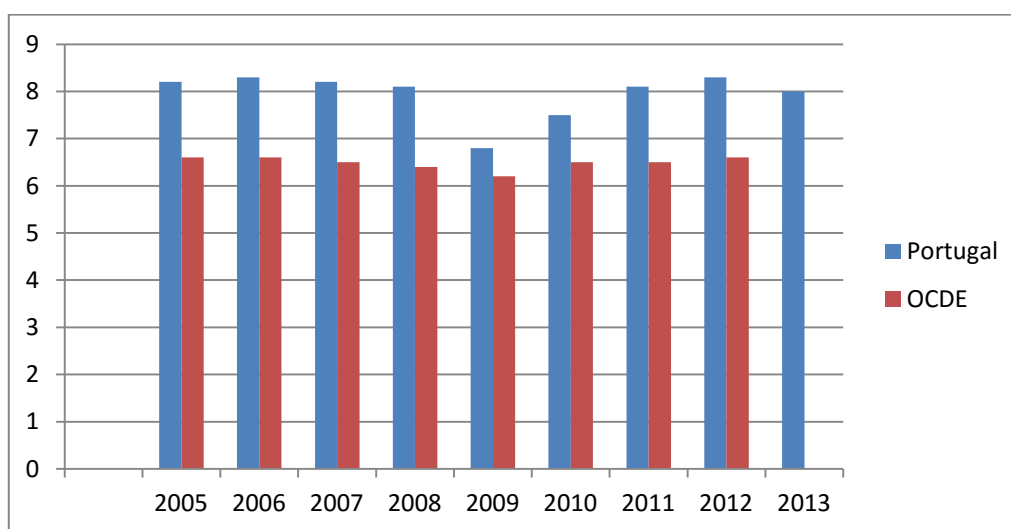
com o IT. [...] envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do IT, assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maiores potencialidades na obtenção de receitas.

A evolução na arrecadação de receitas foi conseguida de forma mais acentuada nos primeiros anos de vigência do imposto³³(Gomes Santos, 2008:170), atingindo o ponto mais alto em 2006, com um rácio de 8,6% das receitas fiscais em percentagem do Produto Interno Bruto (PIB).

A partir daí verificou-se uma regressão, com uma queda acentuada em 2009 (7,1%) para depois assistirmos a um novo ciclo de crescimento.

O gráfico 1 ilustra estes dados e possibilita ainda a comparação com os níveis médios alcançados pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), podendo concluir-se que em Portugal se situam em valores significativamente superiores.

Gráfico 1 - Receita do IVA em % do PIB



Fonte: Revenue Statistics: Comparative Tables, OECD Tax Statistics³⁴

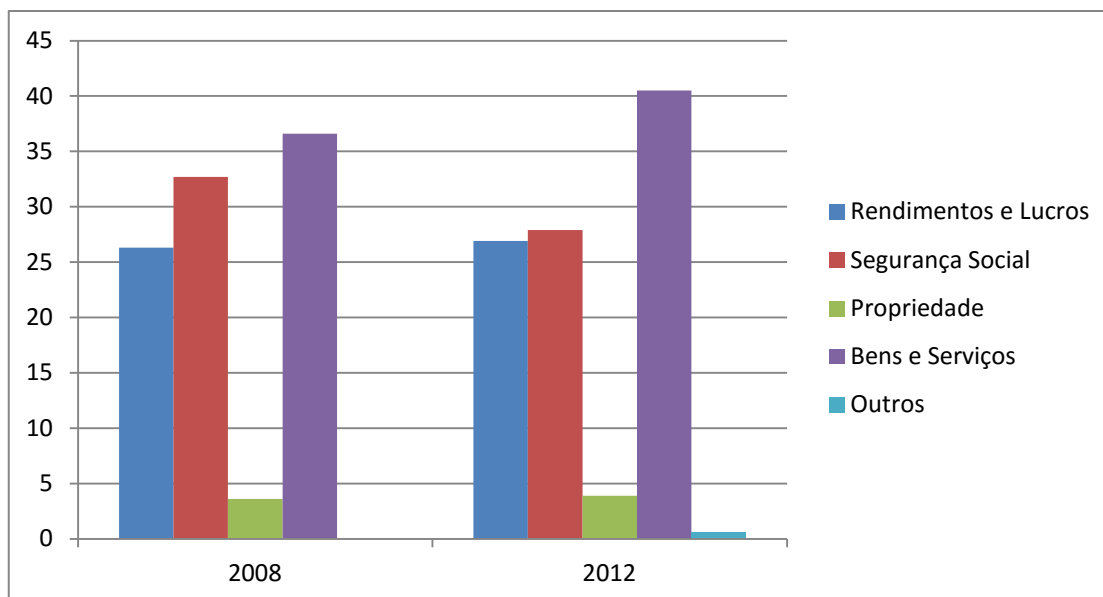
O sucesso da adoção do imposto pode igualmente ser avaliado pelo "peso" que alcançou no seio do sistema fiscal, na medida em que representava em 2012, cerca de 40,5% do total de

³³ GOMES SANTOS, José C., "O IVA – Um Imposto (muito especial) Sobre o Consumo, In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Coimbra, novembro de 2008. Pp. 170.

³⁴ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en.

receitas fiscais, quando em 2008 esse valor se situava em 36,6%, conforme se comprova pela análise do gráfico 2.

Gráfico 2 - Receita Fiscal por Sector em % do Total de Tributação



Fonte: Statistics/Taxation: Key tables from OECD³⁵

Uma das explicações para este significativo aumento das receitas do IVA pode ser a alteração dos valores das taxas aplicáveis, que se situam em níveis muito altos. Pode igualmente justificar-se pela maior eficácia da AT no combate à fraude e evasão fiscal.

Por tudo isto, se tem vindo a assumir que o IVA é uma caso de sucesso mundial, utilizado por um número crescente de países, sendo uma das suas maiores virtudes «cobrar muito e com pouca resistência social»³⁶ conseguindo atingir objetivos, de forma eficaz, não alcançáveis por outros impostos dos diferentes sistemas fiscais. (Ibid.1, 2008:179)

³⁵ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-revenue-by-sector-2008_20758510-table8.

³⁶ GOMES SANTOS, José C., "O IVA – Um Imposto (muito especial) Sobre o Consumo, In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Coimbra, novembro de 2008.

2.3. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

2.3.1. CONCEITO

O IVA é comumente designado como um imposto de carácter geral³⁷ aplicado ao consumo, nomeadamente às transmissões de bens, prestações de serviços, transações intracomunitárias e importações, sendo a sua base tributável circunscrita ao valor acrescentado de cada uma das fases do circuito económico.

De acordo com o art.º 1.º da Diretiva IVA³⁸

O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação

Para Basto (1991:67)³⁹, no IVA, a regra básica é a liquidação do imposto no acto da venda, materializado na fatura.

O IVA não necessita ter em conta a qualidade do adquirente, diferenciando-o em Sujeito Passivo⁴⁰ ou Não Sujeito Passivo⁴¹, na medida em que a fatura será sempre emitida com o respetivo imposto, o qual poderá posteriormente ser deduzido⁴² pelos Sujeitos Passivos que demonstrem cumprir os requisitos necessários para o efeito.

O pagamento do imposto é consumado de forma fracionada (pagamentos parciais) efetuado pelos diferentes agentes económicos, através do método do crédito do imposto⁴³.

A totalidade do imposto é sempre suportada pelo consumidor final.

³⁷ Não discrimina os bens sobre os quais incide o imposto, como acontece com outros impostos vigentes no nosso sistema fiscal, como é o caso dos Impostos Especiais sobre Consumo (IEC).

³⁸ Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

³⁹ BASTO, José Guilherme Xavier de – A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), Ministério das Finanças, 1991.

⁴⁰ art.º 2.º do DL. n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁴¹ Todos os contribuintes que não se encontrem nas condições previstas no art.º 2.º do DL. n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁴² A montante do imposto pago a outros operadores económicos relativo a bens adquiridos destinados à sua atividade económica.

⁴³ A técnica do "Crédito de Imposto" assegura a neutralidade do imposto e evita os seus efeitos cumulativos.

2.3.2. CARACTERÍSTICAS

O IVA apresenta as seguintes características:⁴⁴

- ⇒ Imposto Geral Sobre o Consumo de Bens e Serviços;
- ⇒ Imposto Plurifásico;
- ⇒ Imposto Indireto (método subtrativo indireto);
- ⇒ Imposto Não Cumulativo;
- ⇒ Imposto de Matriz Comunitária (Diretiva 2006/112/CE);
- ⇒ Imposto transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino para as transações intracomunitárias de bens.

Sendo um imposto geral sobre o consumo, tributa todos os bens e serviços, aplicando uma taxa legalmente definida⁴⁵ sobre a base tributável.

É plurifásico, porque a liquidação do imposto é realizada ao longo das várias etapas do circuito económico, desde o início do processo produtivo até ao consumidor final.

O valor total do imposto será o refletido na última operação, ou seja na venda efetuada ao consumidor final que o suportará integralmente, sem que tenha direito a qualquer reembolso.

O imposto diz-se indireto por se verificar que a receita não é arrecadada pela Autoridade Tributária diretamente do consumidor final. São os diferentes agentes económicos que no ato de venda do bem ou serviço, efetuam a liquidação do imposto, o cobram, e o entregam ao Estado.

Normalmente⁴⁶ os agentes económicos (Sujeitos Passivos) têm a possibilidade de deduzir o imposto suportado recorrendo à técnica do Crédito de Imposto. O valor a entregar à AT

⁴⁴ PALMA, Clotilde Celorico. PowerPoint 2012 da disciplina de Fiscalidade Indireta Aplicada lecionada no âmbito do Mestrado em Fiscalidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

⁴⁵ art.º 18.º do CIVA.

⁴⁶ Podem existir situações em que o Sujeito Passivo não esteja em condições de deduzir o imposto suportado a montante.

está por isso dependente da diferença verificada entre o crédito fiscal⁴⁷ a que têm direito e o valor cobrado aos respetivos clientes (débito fiscal⁴⁸).

⇒ IVA LIQUIDADO > IVA DEDUTÍVEL = IVA A ENTREGAR AO ESTADO

⇒ IVA LIQUIDADO < IVA DEDUTÍVEL = IVA A RECEBER DO ESTADO

⇒ IVA LIQUIDADO = IVA DEDUTÍVEL = NÃO ENTREGA, NEM RECEBE

É um imposto não cumulativo na medida em que o facto de ser plurifásico e se aplicar a técnica do crédito do imposto assegura-se que os efeitos cumulativos do imposto sejam eliminados, permitindo assim assegurar igualmente a neutralidade do imposto, qualquer que seja o número de operações associado ao bem ou serviço.

Desta forma, o valor do imposto apurado sobre o valor das vendas, é entregue à AT pelos sujeitos passivos, reduzido do valor do imposto referente a todas as aquisições que efetuaram a montante das suas vendas.

O imposto diz-se de matriz comunitária por se encontrar definida a sua génese na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

O regime do imposto diz-se transitório porque a diretiva comunitária que definiu as regras das operações intracomunitárias em IVA⁴⁹, impunha um espaço temporal de 4 anos, contados a partir de 01 de janeiro de 1993, em que a regra continuaria a ser a tributação no país de destino, antes da opção pelo regime definitivo de tributação na origem.

Contudo, ainda hoje o regime se mantém em vigor.

Em Portugal foi o RITI⁵⁰ que efetuou a transposição da diretiva e a regulamentação das regras de aplicação do IVA nas transações intracomunitárias⁵¹.

São definidos não só os Sujeitos Passivos⁵² nas operações sujeitas ao imposto⁵³, mas também que essa tributação ocorrerá no país de destino⁵⁴ dos bens e serviços.

⁴⁷ Direito de receber o valor do imposto, pago a outros agentes económicos, mediante apresentação da respetiva fatura.

⁴⁸ Valor do imposto recebido dos clientes quando emite a fatura.

⁴⁹ Diretiva n.º 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE.

⁵⁰ Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho e retificado pela Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto.

⁵¹ art.º 3.º e art.º 4.º do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

2.4. O IVA E O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

A neutralidade do IVA é uma das suas principais características e aquela que o diferencia dos restantes impostos. É considerada uma das qualidades mais importantes do imposto tendo superado os testes de resistência a que tem sido submetido ao longo do circuito económico.

O preâmbulo do CIVA dá especial ênfase a este aspeto, considerado fundamental para o êxito da sua introdução no contexto do sistema fiscal vigente.

No entanto, essa neutralidade só se verificará se forem cumpridas as regras estabelecidas pela legislação nacional e comunitária e igualmente pelas interpretações sustentadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

A resistência aos testes de neutralidade não é, no entanto, garantia de não discriminação de procedimentos, embora o TJUE refira que «o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA»⁵⁵.

O conceito de neutralidade pode nem sempre ser consensual mas a formulação mais "adequada" segundo Basto (1991: 29) é a seguinte:

por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim "distorções" dos seus comportamentos. [...] imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento porém de efeitos de substituição.

Dadas as suas características e tendo em consideração que «o elemento chave que assegura o princípio da neutralidade do imposto é o direito à dedução (dedução financeira, não física)»⁵⁶ (Santos, 2008:37) o imposto, no que aos agentes económicos diz respeito, apresenta-se como um imposto neutro, na medida em que o valor pago ou devido, relativamente às suas aquisições, pode ser dedutível ao imposto que terão de liquidar nas operações que realizarem a jusante.

⁵² art.º 2.º do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁵³ art.º 1.º do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁵⁴ art.º 8. Do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁵⁵ Acórdão do TJUE de 15 de novembro de 2012, Caso Ines Zimmermann, Proc. C-174/11, Ponto n.º 48.

⁵⁶ SANTOS, António Carlos. Sobre a "Fraude Carrocel" em IVA: Nem Tudo que Luz é Ouro In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra. Almedina. 1991. Pp. 37.

Ainda segundo Santos,⁵⁷ «O princípio da neutralidade em IVA estrutura pois a própria configuração comunitária do imposto, baseando-se na conjugação do mecanismo dos pagamentos fracionados e do direito à dedução».

Desta forma estará a ser cumprido o emanado na Diretiva IVA, no seu considerando (30) que nos diz que «A fim de preservar a neutralidade do IVA, as taxas aplicadas pelos Estados-Membros deverão permitir a dedução normal do imposto aplicado no estágio anterior».

É o mecanismo de dedução que possibilita aos agentes económicos evitar os efeitos de dupla tributação durante o circuito económico, característica peculiar dos impostos monofásicos e cumulativos (Ibid.1, 2008).

Neste contexto de alguma complexidade na aplicação do imposto, o TJUE tem tido ao longo do tempo um papel importante no cumprimento das disposições dos textos legislativos comunitários, através de imensos acórdãos emanados sobre a temática do IVA, fazendo algumas considerações que permitem, por si só, esclarecer os interessados (agentes económicos e Estados) dos procedimentos corretos a adotar.

Sobre o direito à dedução num dos últimos acórdãos publicados⁵⁸ o TJUE refere que

quando os bens ou serviços são utilizados para os fins de operações tributáveis a jusante, impõe-se uma dedução do imposto pago a montante sobre essas operações para evitar a dupla tributação (v., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

É fácil perceber que, o regime de dedução tem como principal objetivo desonerar o Sujeito Passivo (SP) durante o circuito económico do bem/serviço, garantindo ainda assim a existência de neutralidade na aplicação do imposto.

Sendo o IVA, como se disse anteriormente, um imposto sobre o consumo, há que considerar que a neutralidade deste imposto poderá configurar duas vertentes: a neutralidade relativamente ao consumo e a neutralidade relativamente à produção.

No que diz respeito ao consumo, a neutralidade será substancialmente maior se a aplicação do imposto não provocar alteração dos padrões de consumo entre diferentes bens e

⁵⁷ SANTOS, António Carlos. Nota 35 in Sobre a "Fraude Carrocel" em IVA: Nem Tudo que Luz é Oiro In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra. Almedina. 1991. Pp. 37.

⁵⁸ Acórdão do TJUE, de 05 de junho de 2014, Caso Gmina Międzyzdroje – Processo (Proc.º) C-500/13, n.º 19.

serviços, ou seja, a aplicação do imposto não poderá ser o fator preponderante a ter em conta na hora de escolher determinado bem ou serviço.

Na produção, a neutralidade pode ser constatada quando não beneficiar qualquer reorganização levada a efeito pelos agentes económicos, respeitante à produção e distribuição dos bens ou serviços.

A neutralidade do IVA nunca poderá ser total, embora se tenham conseguido atingir padrões de neutralidade elevados, devido a algumas isenções que serão sempre necessárias existir no sistema fiscal dos Estados Membros.

A maior preocupação quer dos EM, quer da UE são as distorções de concorrência que poderão configurar ruturas com o princípio da neutralidade que se pretende que o imposto englobe.

Por tudo isto, é entendível que é a neutralidade do imposto, ou seja, o seu efeito não cumulativo, que minimiza as possíveis distorções geradas pelos mecanismos de mercado, sendo essa característica um dos pilares do sucesso deste imposto.

3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EM IVA E RELEVÂNCIA DO CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÓMICA

O IVA pretende ser um imposto de aplicação geral e uniforme ao longo de todo o circuito económico, assente numa base alargada de incidência, como forma de implementação do sistema de tributação do consumo, que permita uma compatibilidade entre o crescimento da receita fiscal e a prática de níveis de taxas mais moderadas que não provoquem reações adversas nos contribuintes.

Há alguns aspetos fundamentais a considerar na implementação do imposto, por vezes de difícil resolução e que necessitarão ser objeto de uma análise cuidada para um enquadramento das operações o mais correto possível.

A este respeito, Palma (2012) elenca os principais passos a percorrer para o enquadramento das operações em sede de IVA:

- ⇒ Qualificação da operação – cada operação, específica, deve preencher os requisitos que lhe são aplicáveis no âmbito do CIVA, devendo ser tida sempre em consideração que, regra geral, prevalece o sentido económico dos factos. Na qualificação das operações as maiores dificuldades encontram-se na existência de regras distintas relativamente à localização das operações, à exigibilidade do imposto e às taxas aplicáveis;
- ⇒ Incidência objetiva – Definição das operações sujeitas a imposto (art.º 1.º, 3.º, 4.º e 5.º)⁵⁹;
- ⇒ Incidência subjetiva – Definição dos sujeitos passivos de imposto pela prática das operações (art.º 2.º);
- ⇒ Localização – Regras que permitem definir se a operação é ou não tributável em território nacional (art.º 6.º);
- ⇒ Isenções – Definição das operações não sujeitas a tributação (art.º 9.º a 15.º);
- ⇒ Determinação do valor tributável – Valor sobre o qual vai incidir o imposto (art.º 16.º e 17.º);
- ⇒ Taxas – Aplicação ao valor tributável das taxas definidas no art.º 18.º;
- ⇒ Direito à dedução – Aplicação das regras constantes nos art.º 19.º a 26.º;

⁵⁹ Quando não existir referência ao diploma legal, considera-se reportado ao CIVA.

⇒ Obrigações dos contribuintes – São várias as obrigações a cumprir pelos contribuintes, nomeadamente: obrigações declarativas, de pagamento, de faturação, contabilísticas e de conservação de documentos (dispersas por diversos artigos do Código).

3.1. OPERAÇÕES SUJEITAS

Como vimos anteriormente, para que exista a aplicação de um imposto sobre o consumo é necessário que estejam definidos os critérios da sua incidência objetiva, nomeadamente através da definição das operações que estarão sujeitas à tributação do imposto.

Preceitua o n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, que:

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime de IVA das Transacções Intracomunitárias.⁶⁰

3.1.1. TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Para que as transmissões de bens e prestações de serviços sejam consideradas "Operações Tributáveis" é necessário que exista uma «combinação ou conjunção dos elementos objetivos e subjetivos da incidência»⁶¹ (Basto, 1991:153), pois só dessa forma as mesmas se tornam operações tributáveis.

3.1.1.1. Transmissões de Bens

Na transposição das Diretivas Comunitárias relativas ao IVA, o legislador nacional optou por não utilizar as mesmas nomenclaturas que o tradutor, tendo a expressão «entrega de bens» passado a ser designada como "transmissão de bens", por se entender que configura a linguagem técnico-jurídica pretendida.

⁶⁰ Só aplicável a partir de 1993, por força do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁶¹ BASTO, José Guilherme Xavier de – A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), Ministério das Finanças, 1991. Pp.153.

A tradução das diretivas, relativamente ao conceito de "entrega de bens", quer por parte do tradutor quer do legislador português não terá sido muito cuidada, pois segundo Basto (1991:154) «não exprime adequadamente a intenção do legislador comunitário», na medida em que, ao omitir o artigo indefinido *un* existente na versão original, poderá entender-se que as entregas de bens só poderão ser objeto de tributação quando realizadas pelo seu efetivo proprietário.

Ora, não foi essa a intenção do legislador comunitário, quer no espírito quer na letra da "lei", tendo existido a preocupação de não restringir o conceito de "entrega de bens" ao simples facto de se ser proprietário do bem, permitindo que fossem abrangidas as situações em que não existindo a posse, no sentido de propriedade, exista o "poder" de dispor do bem como se de um proprietário se tratasse.

No entanto, também aqui, o legislador nacional não se limitou a "copiar" *ipsis verbis* o corpo legal constante na tradução portuguesa e reescreveu o conceito de acordo com o seu entendimento.

Assim, o conceito de "transmissão de bens" é definido no n.º 1 do art.º 3.º do CIVA como «transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade».

Esta definição é por isso, segundo Palma «um conceito de natureza económica [...] não é necessário que o transmitente seja proprietário do bem transmitido [...] fazendo prevalecer a realidade económica sobre os conceitos jurídicos.» (Palma, 2012: 56 e 57)

Embora no conceito de "transmissão de bens" se defina que a tributação do imposto é aplicável somente a bens corpóreos, e podendo parecer algo "incongruente", o CIVA considera que, «a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos»⁶².

A qualificação de algumas operações pelo direito civil dos respetivos EM's pode suscitar eventuais diferenciações no tratamento das mesmas em sede de IVA e com o propósito de superar essas eventuais diferenças o CIVA, no seu art.º 3.º, n.º 3, considera como operações assimiladas a transmissões de bens (Lança, 2012:291)⁶³:

⇒ A entrega de bens em execução de um contrato de locação-venda;

⁶² n.º 2 do art.º 3.º do CIVA.

⁶³ LANÇA, Cidália – O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. In Lições de Fiscalidade. 2012.

⇒ A entrega de bens móveis decorrente de um contrato de compra e venda com reserva de propriedade;

⇒ A transferência de bens entre comitente e comissário, efetuada em execução de um contrato de comissão, conforme definido no Código Comercial, incluindo a transferência entre consignante e consignatário;

⇒ A não devolução no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;

⇒ A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando todos os materiais sejam fornecidos pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;

⇒ A afetação permanente de bens da empresa a uso pessoal do respetivo titular ou do seu pessoal, ou em geral a fins não empresariais, assim como a sua transmissão gratuita, quando tenha havido a dedução do IVA suportado na aquisição desses bens;

⇒ A afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade isento, ou ao uso da empresa, quando tenha havido a dedução do IVA suportado na aquisição desses bens.

Ainda no âmbito do conceito de "transmissão de bens", o CIVA⁶⁴ exclui algumas operações que considera não estarem abrangidas pelo conceito:

⇒ Cessões a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial [...] ⁶⁵;

⇒ Cedências efetuadas pelas cooperativas agrícolas aos sócios;

⇒ Bens não destinados a posterior comercialização (amostras)⁶⁶ e ofertas de valor unitário igual ou inferior a 50€.

3.1.1.2. Prestações de Serviços

A aplicação do IVA, como imposto geral sobre o consumo, é assente no pressuposto de que a sua base tributável deverá ser o mais alargada possível, e tendo em consideração que o objetivo é abranger todas as operações decorrentes da atividade económica, o conceito de

⁶⁴ n.º 4, n.º 6 e n.º 7 do art.º 3.º do CIVA.

⁶⁵ A este respeito, Palma refere: "Trata-se de uma medida de simplificação administrativa que visa evitar sobrecarregar a tesouraria das empresas, aplicável, designadamente, nos casos de trespasse de estabelecimento, fusão, incorporação ou cisão de sociedades, e justificável, uma vez que há uma continuidade da actividade económica." In Introdução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Coimbra. Almedina. 2012. Pp.67.

⁶⁶ Pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo Sujeito Passivo (SP).

"prestação de serviços" foi delineado com o propósito de atingir o pretendido, através de uma definição residual ou negativa.

Assim, o conceito de "prestação de serviços"⁶⁷ passa «por abranger genericamente todas as operações efetuadas a título oneroso que não se qualificam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens». (Lança, 2012:292)⁶⁸

O legislador nacional optou, no CIVA, por não consagrar uma qualificação precisa dessas operações, razão pela qual o intérprete terá de se socorrer do corpo legal das diretivas comunitárias, onde alguns esclarecimentos sobre as características base das prestações de serviços foram vertidos, nomeadamente:

- ⇒ Cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;
- ⇒ Obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação;
- ⇒ Execução de um serviço prestado em consequência de ato de Administração Pública ou em seu nome ou por força da lei.

No entendimento expresso de Palma⁶⁹, e que aqui acolhemos, o conceito de prestação de serviço integra necessariamente:

a cedência de direitos, de marcas, de patentes, a cedência de pessoal, a assunção de obrigações de não concorrência, o pagamento de determinadas subvenções e indemnizações e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns.

Tendencialmente, a vocação de universalidade deste imposto implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável.

Tal como acontece nas transmissões de bens, para que as prestações de serviços possam ser consideradas operações tributáveis terá de se verificar a existência de um ato de consumo, colocado à disposição do cliente por um prestador de serviços que exerça uma qualquer atividade económica.

À semelhança do que verificámos nas transmissões de bens, relativamente às operações assimiladas, também nas prestações de serviços o legislador optou por considerar algumas operações gratuitas, para efeitos do CIVA, como prestações de serviços⁷⁰:

⁶⁷ n.º 1 do art.º 4.º do CIVA.

⁶⁸ LANÇA, Cidália – O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. In Lições de Fiscalidade. 2012.

⁶⁹ PALMA, Clotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012. Pp. 72.

- ⇒ A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
- ⇒ Prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;
- ⇒ A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados;
- ⇒ A cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes e com o consentimento do desportista;
- ⇒ As indemnizações de promoção e valorização, devidas após a cessação do contrato⁷¹;
- ⇒ Prestações de serviços efetuadas por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, que nesse caso agirá como adquirente e prestador do serviço.

Também nas prestações de serviços está prevista uma exclusão ao conceito, idêntica à aplicada nas transmissões de bens. Essa exclusão, de acordo com o n.º 5 do art.º 4.º, do CIVA, materializa-se na cedência de um direito ou de um conjunto de direitos, na sua totalidade ou em parte, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto⁷².

3.1.2. IMPORTAÇÕES DE BENS

O princípio da neutralidade do IVA é uma das regras basilares de aplicação do imposto nas importações de bens, adotando-se por isso a tributação no país de destino, como forma de garantir um tratamento fiscal idêntico, aquele que é aplicável a bens similares em território nacional.

Contrariamente ao que se verifica nas transmissões de bens e prestações de serviços, nas importações de bens, não é necessário que se verifique em simultâneo o elemento objetivo

⁷⁰ n.º 2 do art.º 4.º do CIVA.

⁷¹ n.º 2 do art.º 18.º da Lei n.º 28/98, de 26 de junho.

⁷² Alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

e subjetivo, para que a operação seja considerada tributável, bastando o preenchimento do elemento objetivo da operação, ou seja, é suficiente para a qualificação da operação que exista a entrada do bem em território nacional.

Se até final de dezembro de 1992 este conceito se aplicava a todos os bens originários quer de países terceiros, quer de EM's da UE, não existindo qualquer diferenciação em termos de tributação do IVA relativamente às operações internacionais, a partir de 1993, o conceito de importação de bens foi delimitado e passou a referir-se somente aos bens provenientes de países terceiros, na medida em que a entrada em vigor do Regime Transitório do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)⁷³ que abordaremos posteriormente, veio regular as operações efetuadas entre os EM's da UE.

No n.º 1 do art.º 5.º do CIVA encontramos, para efeitos de tributação em sede de IVA, a definição de "importação de bens", compreendendo esta a entrada em território nacional de:

⇒ Bens originários ou procedentes de países terceiros⁷⁴ e que não se encontrem em livre prática⁷⁵ ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira;

⇒ Bens procedentes de territórios terceiros⁷⁶ e que se encontrem em livre prática.

Quando se verifique que, os bens entrados em território nacional tenham sido colocados ao abrigo de um dos regimes suspensivos referidos no n.º 2 do art.º 5.º do CIVA, a tributação do bem só poderá ocorrer quando o mesmo for introduzido no consumo.

Registe-se igualmente que as importações de bens beneficiam, ainda, de um regime de isenção em algumas operações, nomeadamente as descritas no art.º 13.º do CIVA.

Não existindo no CIVA uma definição para o conceito de "exportação" o mesmo terá de ser construído *a contrario sensu* do conceito de importação (Palma, 2012:277)⁷⁷.

⁷³ DL n.º 290/92, de 28 de dezembro.

⁷⁴ Países não pertencentes à União Europeia, incluindo alguns territórios de EM's da UE – alínea c) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA.

⁷⁵ Este conceito é definido no art.º 29.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) – "consideram-se em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-Membro, e que tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos".

⁷⁶ Territórios de Estados-Membros que não integram o território fiscal – alínea d) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA.

⁷⁷ PALMA, Clotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

As operações de exportação isentas de imposto encontram-se descritas no art.º 14.º do CIVA e conferem direito à dedução nos termos do n.º I) da alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

3.1.3. AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

O Conselho das Comunidades Europeias emanou a Diretiva 91/680/CEE, em 16 de dezembro de 1991, com o objetivo de completar o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e alterar a Diretiva 77/388/CEE, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais.

Decorre do preambulo do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, que com este diploma o legislador português procedeu à adaptação do regime jurídico do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991. Dispõe-se no mesmo (ponto 2) que a transposição da diretiva se materializa, principalmente, através de um texto legislativo autónomo designado Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)⁷⁸.

O RITI é assumidamente⁷⁹ um regime transitório e que por isso deveria ter tido uma vigência limitada em termos temporais, tal como é definido na diretiva

o regime transitório entra em vigor por um período com a duração de quatro anos e que é, portanto, aplicável até 31 de Dezembro de 1996; que será substituído por um regime definitivo de tributação das trocas entre os Estados-membros assente no princípio da tributação no Estado-membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados, a fim de dar cumprimento ao objectivo definido no artigo 4.º da Primeira Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967.

No entanto tal não se verificou, e até hoje ainda não existe esse regime definitivo de tributação, por falta de consenso entre os EM's relativamente à localização das operações a tributar, mantendo-se o regime de tributação no destino, quando o que se pretendia era conseguir implementar mecanismos que permitissem que essa tributação se realizasse na origem.

⁷⁸ "Portugal foi o único país da União Europeia que, à data, decidiu fazer a transposição do regime transitório num diploma avulso ao Código do IVA" (Palma, 2012:285).

⁷⁹ O legislador nacional, a par do próprio legislador comunitário, refere no ponto 5 do preambulo do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro que: "Merece, pois, que se saliente que, apesar de não ter sido possível atingir em 1993 esse objectivo, tendo-se ficado aquém dele no regime, designado transitório da Directiva 91/680/CEE, se deu, todavia, um importante passo nessa direcção no que respeita às transacções que não as que se processam entre sujeitos passivos."

Sendo o RITI um regime especial de tributação em sede de IVA, as suas regras têm carácter preponderante relativamente às constantes no CIVA, que neste tipo de transações só serão utilizadas quando no RITI não existir nenhuma norma que lhes seja aplicável.

Para além do regime geral das transações intracomunitárias, o RITI é igualmente a "lei" base de alguns regimes especiais, nomeadamente o Regime de Derrogação⁸⁰, o Regime das Aquisições de Meios de Transporte Novos⁸¹ e o Regime de Vendas à Distância⁸².

Importa por isso conhecer as regras básicas do novo regime, sendo que, o conceito de "aquisição intracomunitária de bens", acolhido no art.º 3.º do RITI é definido como

obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para o território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deles, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

As operações sujeitas a imposto nos termos do art.º 1.º do RITI são:

⇒ As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas em território nacional, a título oneroso, quando realizadas entre sujeitos passivos de diferentes EM's e o vendedor "não esteja abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas", e não efetue operações descritas no n.º 2 do art.º 9.º e n.ºs 1 e 2 do art.º 11.º do RITI;

⇒ As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo abrangido pelo disposto no n.º 1 do art.º 5.º, ou por particular;

⇒ As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, de acordo com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo abrangido pelo disposto no n.º 1 do art.º 5.º;

⇒ As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens previstas no n.º 1 do art.º 4.º;

⁸⁰ art.º 5.º do RITI.

⁸¹ Alínea e) do art.º 1.º; Alínea a) do n.º 2 do art.º 2.º; Alínea b) do n.º 1 do art.º 6.º; n.º 2 do art.º 6.º e n.º 4 do art.º 8.º, todos do RITI.

⁸² art.ºs 10.º e 11.º do RITI.

⇒ As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, quando expedidos a partir do território nacional com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutra Estado membro.

O RITI, tal como acontece com o CIVA relativamente aos conceitos de importação/exportação, também só considera o conceito de aquisição intracomunitária de bens, não fazendo qualquer referência ao conceito de transmissão intracomunitária de bens, pelo que o mesmo deverá igualmente ser definido *à contrario sensu* do conceito de aquisição intracomunitária de bens.

No tocante ao regime das isenções, podemos dizer que são uma constante nos impostos sobre o consumo, estando por isso previstas também algumas operações no âmbito do RITI, que estarão fora da tributação do imposto, sejam elas de aplicação nas transmissões, aquisições intracomunitárias de bens ou importações⁸³.

3.2. OPERAÇÕES ISENTAS

As operações realizadas ao longo do circuito económico são na sua generalidade sujeitas a tributação em sede de IVA.

No entanto, desde o início da introdução do IVA na, agora, UE, e tendo por base a Segunda Directiva, que os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação⁸⁴, que com alguma discricionariedade lhes permite definir regras em que assenta o reconhecimento de um conjunto de isenções⁸⁵.

Esta premissa tem sido utilizada por todos os EM's, sendo as isenções consideradas um mal necessário, por servirem interesses económicos, políticos, sociais e culturais e que estariam fora da génese do imposto.

O reconhecimento dessas isenções, para além de provocar distorções no mercado, coloca em causa a principal característica do imposto – a sua neutralidade, fragilizando-a.

A percepção de que existiriam, por parte dos EM's, alguns exageros na atribuição de isenções conduziu a Comissão a sentir necessidade de limitar, a setores de atividade considerados válidos e de interesse geral, a aplicação dessas isenções. Neste sentido o

⁸³ art.ºs 14.º, 15.º e 16.º do RITI, respetivamente.

⁸⁴ Proc.º C-319/12, de 28 de novembro de 2013; Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, de 20 de junho de 2013.

⁸⁵ A isenção é traduzida na não liquidação de imposto em operações sujeitas a tributação.

relativo poder discricionário de que beneficiavam os EM's foi, com a adoção da Sexta Diretiva, limitado. Na diretiva foi incluído um elenco restrito de isenções, passíveis de serem aplicadas pelos EM's.

Considerando que as isenções são uma exceção às regras de tributação importa, por isso, distinguir os tipos de isenções existentes: Isenções Completas e Isenções Incompletas.

⇒ As isenções completas, também designadas totais ou plenas, conferem o direito à dedução, permitindo aos sujeitos passivos deduzir o IVA suportado⁸⁶, ao mesmo tempo que nas transmissões de bens e nas prestações de serviços efetuadas não liquidam IVA⁸⁷ (Palma, 2012:152)⁸⁸.

Estas têm, por um lado, a vantagem de não alterarem as características do imposto, relativamente às operações a que são aplicáveis e, por outro, a desvantagem de poderem originar algumas situações, em que exista necessidade de restituição de crédito a favor do sujeito passivo, provocando algum constrangimento à AT.⁸⁹

⇒ As isenções incompletas, também designadas simples ou parciais, não conferem o direito à dedução do IVA suportado, mas os sujeitos passivos também não liquidam IVA nas transmissões de bens e nas prestações de serviços que efetuam⁹⁰ (Ibid. 1).

Encontramo-las, com naturezas diferentes, previstas no art.º 9.º do CIVA para as operações internas e no art.º 53.º do mesmo código, relativas ao regime especial de isenção. Enquanto a isenção das primeiras está relacionada com a natureza intrínseca das operações (saúde, segurança social, formação profissional, etc...), a isenção das segundas está, designadamente, condicionada a um limite de 10.000€ de total de volume de negócios e ao facto de os Sujeitos Passivos não possuírem contabilidade organizada, nem efetuarem importações ou exportações.

3.3. SUJEITOS PASSIVOS DO IMPOSTO

Na aplicação do imposto sobre o consumo, é igualmente necessária a definição dos critérios de incidência subjetiva, através da identificação das características que suportem a condição de Sujeito Passivo do imposto.

⁸⁶ art.º 19.º do CIVA e do RITI.

⁸⁷ art.º 14.º do CIVA e do RITI.

⁸⁸ PALMA, Clotilde – Introdução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

⁸⁹ Ocorrerá em situações em que o Sujeito Passivo só pratique operações que não liquidam IVA.

⁹⁰ art.º 9.º e 53.º do CIVA.

A definição dessas características surgiu inicialmente na Segunda Diretiva. Posteriormente, através da Sexta Diretiva e mais recentemente da Diretiva 2006/112/CE⁹¹, houve uma ligeira alteração na discriminação dessas características, tendo sido introduzida também uma distinção entre sujeito passivo do imposto e devedor do imposto.

Assim, a Diretiva IVA, no seu art.º 9.º, n.º 1, define sujeito passivo como «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade», e no seu art.º 193.º refere que «O IVA é devido por sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com excepção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa [...]».

Daqui se depreende que, tal como refere Palma (Ibid. 2, 2012:79) «O sujeito passivo será aquele que exerce uma actividade económica» e «Devedores do imposto serão, grosso modo, aqueles que estão adstritos ao cumprimento das obrigações tributárias».

Contudo, o legislador nacional, aquando da transposição da referida diretiva, que culminou, por via do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, na aprovação do CIVA, optou por não fazer essa distinção, e no n.º 1 do art.º 2.º do Código definiu os sujeitos passivos como «As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços».

Não existindo no CIVA, uma definição clara dos devedores de imposto, há contudo uma enunciação ao longo do código de diversas situações em que serão os adquirentes de determinados bens ou serviços a liquidar o imposto e a efetuar a sua entrega ao Estado.

Esta inversão do sujeito passivo é designada de *reverse charge* e traduz-se na transferência da obrigação de liquidar IVA de uma qualquer operação praticada, para os sujeitos passivos adquirentes (Lança. 2012:298)⁹².

3.3.1. DELIMITAÇÃO NEGATIVA DE INCIDÊNCIA

O CIVA no seu n.º 1 do art.º 2.º procedeu à definição de sujeito passivo do imposto, englobando um vasto leque de entidades e operações, incluindo o Estado e a generalidade

⁹¹ Esta diretiva revogou a Sexta Diretiva.

⁹² LANÇA, Cidália – O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. In Lições de Fiscalidade. Coimbra: Almedina. 2012.

das entidades públicas no seu âmbito de abrangência, considerando-os sujeitos passivos do imposto⁹³.

No entanto, de acordo com o n.º 3 do art.º 2.º do citado diploma, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público só serão considerados sujeitos passivos de IVA quando desenvolvam atividades, de forma significativa, nas mesmas condições que os operadores privados, como é o caso, designadamente na área das telecomunicações, distribuição de água ou eletricidade, entre outras.

Nas situações em que se verifique a realização de operações no exercício dos seus poderes de autoridade, não originando distorções de concorrência, o Estado e demais entidades públicas não são considerados sujeitos passivos de IVA⁹⁴, beneficiando de uma delimitação negativa de incidência, constante do n.º 2 do art.º 2 do CIVA.

Os requisitos para aplicação da regra de delimitação negativa de incidência são cumulativos, por isso, as operações devem ser realizadas: (Palma, 2012:87)

- ⇒ No âmbito das regras de incidência do imposto;
- ⇒ Pelo Estado ou pessoas coletivas de direito público;
- ⇒ No âmbito dos poderes de autoridades;
- ⇒ Não provocando distorções de concorrência.

Os conceitos de "organismo de direito público", de "atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas" e "distorções de concorrência", são essenciais para a aplicação da delimitação negativa de incidência, não existindo no entanto qualquer definição dos mesmos nem na Diretiva IVA nem no CIVA⁹⁵. A consolidação destes conceitos tem vindo a efetuar-se por via da doutrina ou da jurisprudência nacional e bem assim da do TJUE.

Pela complexidade da questão, esta prerrogativa atribuída às entidades públicas, é não raras vezes, um foco de problemas pela diferenciação de tratamento em sede de tributação de IVA, e originadora de distorções de uma das regras basilares do imposto- a do princípio básico da neutralidade.

⁹³ Esta problemática será mais desenvolvida quando se analisar a aplicação do IVA nas entidades públicas.

⁹⁴ n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

⁹⁵ Pela importância dos conceitos, será efetuada uma análise dos mesmos mais à frente quando for abordada a temática do IVA nas entidades públicas.

Neste sentido, Palma (2014:52)⁹⁶exemplifica:

se um instituto público exercer em exclusividade um determinado serviço remunerado, embora se trate de uma operação tributável, deixa de ser sujeito passivo pela prática desta operação, i.e., em termos práticos não deverá liquidar IVA. Na mesma situação, um instituto de direito privado deverá liquidar IVA.

Por tudo isto, a interpretação desta regra deve ser cuidada, e tendo em conta que à data da sua elaboração em 1967, a realidade económica era substancialmente diferente⁹⁷, o entendimento deverá ser no sentido de concessão de um tratamento especial a determinadas atividades de interesse público, em detrimento do entendimento no sentido de concessão de tratamento especial às entidades públicas (Palma, 2012:91)⁹⁸.

Neste sentido, compreende-se que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público, quando realizem operações qualificadas como transações intracomunitárias não beneficiem de qualquer delimitação negativa de incidência, estando sujeitos à tributação do imposto.

3.4. CONCEITO ATIVIDADE ECONÓMICA

O conceito de atividade económica em sede de tributação de IVA, surge na Diretiva IVA (2006/112/CEE) como forma de caracterização do conceito de sujeito passivo, explicando que é considerado sujeito passivo qualquer pessoa que exerça uma atividade económica.

Este conceito tornou-se por isso fundamental, no momento de qualificar se determinado operador é ou não sujeito passivo do imposto.

Como tal importa por isso definir, para efeitos deste imposto, o conceito de atividade económica, e o legislador comunitário fê-lo no n.º 1 do art.º 9.º da Diretiva IVA da seguinte forma:

entende-se por "actividade económica" qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada

⁹⁶ PALMA, Clotilde Celorico; SANTOS, António Carlos dos – Código do IVA e RITI, Notas e Comentários.

⁹⁷ «Nos anos sessenta, a realidade económica era substancialmente diferente da actual, sendo que as pessoas colectivas de direito público prosseguiam em situação de monopólio diversas actividades de interesse público.» (Palma, 2012:90).

⁹⁸ PALMA, Clotilde – Introdução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Almedina. 2012.

actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

Já no CIVA⁹⁹, o legislador nacional optou por não fazer uma referência explícita ao conceito de atividade económica, englobando na definição de sujeito passivo as atividades suscetíveis de serem exercidas, de modo independente e com carácter de habitualidade, por forma a configurar uma sujeição do individuo ao imposto.

Esta opção legislativa, ao não especificar, concretizando, com mais pormenor o conceito de atividade económica, tem, no decurso da vigência do CIVA, sido traduzida em algumas dificuldades, quer do intérprete, que do aplicador do direito, na avaliação da sujeição ou não, a tributação de determinadas atividades, ficando a análise de cada caso, em concreto, à responsabilidade das autoridades nacionais.

Nestas circunstâncias, muitas vezes terá de se recorrer ao contributo dado pela Diretiva IVA, que como já vimos, faz uma definição mais esclarecedora do conceito, assumindo que a atividade tem um carácter objetivo e deverá ser considerada como tal independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

Ainda assim, este é um conceito amplo que poderá ser suscetível a interpretações diversas, sendo pertinente o surgimento de dúvidas relativamente a algumas situações específicas que não se encontram devidamente definidas no conceito, tais como os atos preparatórios e as atividades ilícitas.

Será por isso essencial, saber como poderemos qualificar estas situações para efeitos de tributação em sede de IVA.

⇒ Poderemos englobar no conceito, todos os atos praticados antes do início da atividade, mas necessários para que a mesma se inicie?

⇒ Os atos preparatórios deverão ser considerados como atividade económica?

⇒ Deveremos considerar as atividades ilícitas como atividades económicas sujeitas a tributação em sede de IVA?

Quando as dúvidas começaram a surgir, houve necessidade de obter esclarecimentos junto do TJUE, e ao longo do tempo muitos têm sido os casos remetidos para a sua apreciação e pronúncia.

⁹⁹ Alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

Um dos casos mais emblemáticos relativamente à questão dos atos preparatórios foi o Caso Rompelman¹⁰⁰, passando a ser uma referência na resolução de situações análogas.

Relativamente ao Caso Rompelman, o TJUE concluiu que:

The acquisition of a right to the future transfer of property rights in part of a building yet to be constructed with a view to letting such premises in due course may be regarded as an economic activity within the meaning of article 4 (1) of the sixth directive. However, that provision does not preclude the tax administration from requiring the declared intention to be supported by objective evidence such as proof that the premises which it is proposed to construct are specifically suited to commercial exploitation.

Esse entendimento veio mais tarde a ser confirmado noutros processos submetidos ao TJUE, sendo de referenciar o "Caso INZO"¹⁰¹ pela sua especificidade, uma vez que neste caso os atos preparatórios se resumiam a um estudo de rentabilidade de uma atividade, que acabou por não ser implementada e conseqüentemente não deu lugar a operações tributáveis, tendo a decisão do TJUE sido pronunciada nos seguintes termos:

- Quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção desse artigo¹⁰², mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável, e que
- Excepto no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do IVA não pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis.

Sobre este assunto, Palma (2010:145)¹⁰³ refere:

¹⁰⁰ Proc.º C-268/83, de 14 fevereiro de 1985.

¹⁰¹ Proc.º C-110/94, de 29 de fevereiro de 1996.

¹⁰² art.º 4.º da Sexta Diretiva.

¹⁰³ PALMA, Clotilde - As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra: Almedina, 2010.

se um sujeito passivo de boa fé pretende exercer uma actividade cujas previsões de rentabilidade foram satisfatórias, manter-se-á como sujeito passivo e conservará os direitos de dedução do IVA que suportou para a prática dos actos preparatórios, mesmo no caso de chegar à conclusão que não pode dar continuidade aos seus projectos e cesse toda a actividade.

Somos por isso levados a concluir, que os atos preparatórios de uma qualquer atividade podem ser incluídos no conceito de atividade económica, quando seja possível aferir com alguma segurança, que os atos são praticados de boa-fé e com intenção de implementação dessa atividade.

No que se refere à problemática do tratamento fiscal, em sede de IVA, das atividades ilícitas, por não existir no CIVA, nada que nos esclareça se essas atividades deverão ser ou não alvo de tributação, ao contrário do que acontece no quadro legal dos impostos sobre o rendimento¹⁰⁴, onde se enquadra que os rendimentos provenientes de atos ilícitos são enunciados como suscetíveis de tributação quando preencham os requisitos de incidência aplicáveis a cada tipo de rendimento¹⁰⁵, foi a questão suscitada e alvo de jurisprudência do TJUE

Das questões prejudiciais colocadas, importava que o TJUE pudesse clarificar quais os procedimentos a efetuar, em sede de tributação em IVA, pelos EM's, quando confrontados com atividades ilícitas.

Convém no entanto ter em conta que, apesar da amplitude do conceito e da sua objetividade, é necessário efetuar uma delimitação, tendo em atenção que para todos os efeitos, estamos perante um imposto sobre o consumo e para que possa haver lugar a tributação deve existir um ato de consumo.

Relativamente a esta questão, o Caso Mohr¹⁰⁶ é uma das referências da jurisprudência emanada pelo TJUE. Colocava-se a dúvida de saber se uma indemnização recebida pelo abandono de uma produção agrícola seria passível de tributação em sede de IVA. O TJUE no acórdão proferido apresentou os seguintes argumentos¹⁰⁷:

- Deve recordar-se que, nos termos do artigo 2.º, primeiro parágrafo, da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização

¹⁰⁴ art.º 10.º da Lei Geral Tributária (LGT).

¹⁰⁵ art.º 1.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC) e art.º 1.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS).

¹⁰⁶ Proc.º C-215/94, de 29 de fevereiro de 1996.

¹⁰⁷ Pontos 19 e 20 do Acórdão relativamente ao Proc.º C-215/94, de 29 de fevereiro de 1996.

das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p.1301; EE 09 FI p.3), o IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços.

- Ora, num caso como o presente, não existe consumo, na acepção do sistema comunitário do IVA.

Pelo exposto, poderemos então concluir que para existir atividade económica, é necessário que seja praticada uma operação tributável, exercida por um sujeito passivo de imposto, materializada num ato de consumo.

4. ENQUADRAMENTO DAS ENTIDADES PÚBLICAS EM IVA

A tributação em IVA das entidades públicas, pelas suas características especiais, está sujeita a regras exclusivas na generalidade dos países que aplicam este imposto sobre o consumo (exceto Nova Zelândia). As atividades por elas praticadas, não serão por isso objeto de tributação generalizada, apontando-se como razões justificativas a sua natureza conceptual e política, conjugada com objetivos sociais e de distribuição, para além da ideia generalizada de uma "alegada" dificuldade em tributá-las pela sua grande diversidade (Palma, 2010:197, 198)¹⁰⁸.

Tal como refere Catarino (2009:433)¹⁰⁹ «O que caracteriza o Estado dos nossos dias é o empolamento ou a proliferação crescente das suas atribuições e dos seus domínios de intervenção.»

As funções do Estado e a sua importância no contexto económico dos países foi por isso, um dos fatores que terá estado na origem deste regime especial de tributação em sede de IVA, aplicável às entidades públicas.

4.1. DELIMITAÇÃO NEGATIVA DE INCIDÊNCIA

O sistema comum do IVA, caracterizado na Diretiva IVA, delimita os critérios de incidência subjetiva para a aplicação do imposto, e no seu art.º 13.º, utiliza termos como «Estados», «regiões», «autarquias locais» e «organismos de direito público», para os considerar não sujeitos passivos¹¹⁰ sempre que as atividades ou operações por eles desenvolvidas, o sejam, na qualidade de autoridades públicas, mesmo nas situações em que haja lugar à cobrança de contrapartida monetária pela sua realização.

A transposição para o ordenamento jurídico português, efetuado pelo CIVA, no n.º 2 do art.º 2.º, não adotou essas designações, tendo optado por identificá-las como «Estado» e «pessoas colectivas de direito público».

¹⁰⁸ PALMA, Clotilde - As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra: Almedina, 2010.

¹⁰⁹ CATARINO, João Ricardo – Para uma Teoria Política do Tributo. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. 2ª Edição. 2009

¹¹⁰ Sublinhado nosso. Todos os sublinhados subsequentes também serão nossos.

Se, na Diretiva IVA, se inicia o enquadramento das entidades públicas com uma delimitação negativa de incidência, considerando-as fora do âmbito de aplicação do imposto, e posteriormente, se procede à definição das exceções que alteram essa qualificação, o CIVA faz exatamente o inverso, partindo da definição da regra geral de sujeito passivo constante do n.º 1 do art.º 2.º: «As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, [...]», efetuando de seguida a descrição da delimitação negativa de incidência constante da Diretiva IVA.

Esta delimitação tem como objetivo, conceder um tratamento especial na aplicação do imposto, às atividades de interesse público, exercidas de forma "quase exclusiva". Está condicionada a alguns fatores, nomeadamente à existência de distorções de concorrência e ao exercício das atividades descritas no Anexo I da Diretiva IVA (n.º 3 do art.º 2.º do CIVA).

Em ambas as situações, as entidades públicas são consideradas sujeitos passivos de imposto e por isso devem liquidar IVA quando exercerem as referidas atividades.

Convém por isso reforçar que esta sujeição só se poderá verificar nas atividades que possuam carácter económico.

Podemos assim descrever as regras básicas de aplicação do IVA às entidades públicas:

⇒ **Regra Geral** – as atividades económicas das entidades públicas estão dentro do âmbito de aplicação do imposto¹¹¹;

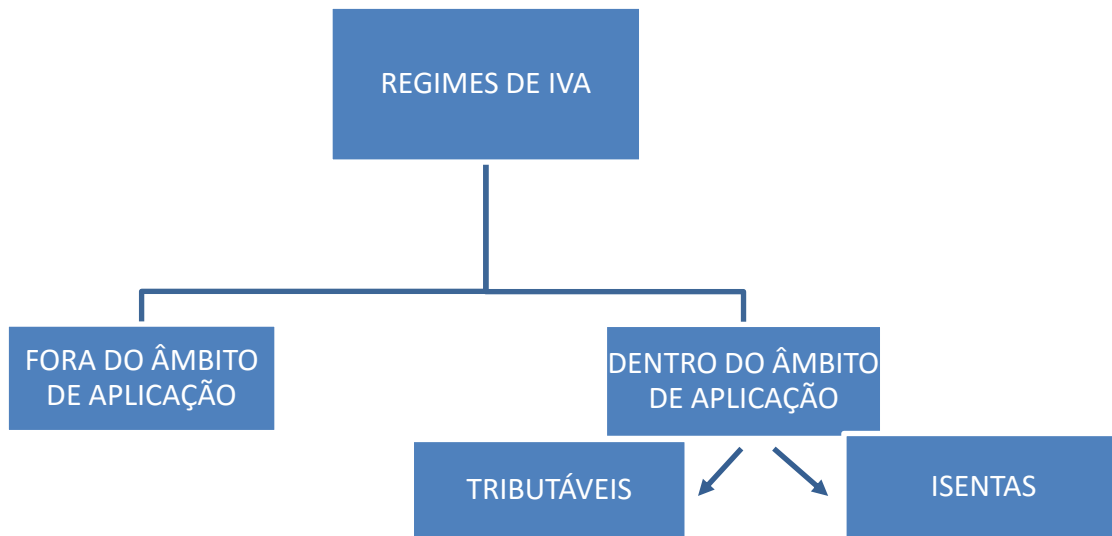
⇒ **Exceção** – as atividades económicas desenvolvidas pelas entidades públicas no exercício dos seus poderes de autoridade estão fora do âmbito de aplicação do imposto (exceto quando isso provoque graves distorções de concorrência);

⇒ **Isenções** – as atividades económicas sujeitas a imposto, mas isentas nos termos do art.º 9.º do CIVA.

Os gráficos 3 e 4 ilustram os regimes de IVA das entidades públicas e a qualificação das atividades por elas desenvolvidas, respetivamente.

¹¹¹ Incluindo as constantes do Anexo I da Diretiva IVA quando exercidas de forma significativa.

Gráfico 3 – Regimes de IVA



Fonte: Adaptado de Isabel Vega Mocoroa¹¹²

Gráfico 4 - Atividades



Fonte: Adaptado de Isabel Vega Mocoroa¹¹³

A Diretiva IVA condiciona a aplicação da delimitação negativa de incidência às entidades públicas, definida pelo n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva IVA (n.º 2 do art.º 2.º do CIVA), a

¹¹² PowerPoint do I Congresso Internacional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Lisboa. 2013

¹¹³ Ibid. 1

determinadas regras, afigurando-se necessário clarificar alguns conceitos, dos quais está dependente a aplicação dessa delimitação negativa de incidência, nomeadamente: organismo de direito público, atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas; distorções de concorrência significativas; atividades exercidas de forma não significativa (Palma, 2010:255 e 256)¹¹⁴.

4.1.1. ORGANISMO DE DIREITO PÚBLICO

Apesar de diferentes terminologias, o sentido das expressões «organismos de direito público» e «pessoas colectivas de direito público» terá de ser necessariamente idêntico.

No entanto, o conceito de «organismo de direito público» tem suscitado alguma discussão e o TJUE entendia ser competência dos «ordenamentos jurídicos nacionais dilucidar se os organismos são ou não organismos de direito público.» (Ibid.1, 2010:257).

A questão da qualificação dos organismos públicos é uma matéria complexa, dependente do seu reconhecimento na legislação de cada EM, existindo inclusive "Estados membros, como o Reino Unido, que não acolheram o conceito de organismo de direito público na respectiva ordem jurídica." (Ibid. 2, 2010:257)

A Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004¹¹⁵, veio por isso colmatar uma lacuna a que importava dar alguma atenção e nos termos do seu n.º 9 do art.º 1.º, introduziu a seguinte definição:

Por organismo de direito público entende-se qualquer organismo:

- a) Criado para satisfazer especificamente necessidades de interesse geral com carácter não industrial ou comercial; e
- b) Dotado de personalidade jurídica; e
- c) Cujas actividades seja financiada maioritariamente pelo Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público; ou cuja gestão esteja sujeita a controlo por parte destes últimos; ou em cujos órgãos de administração, direcção ou fiscalização mais de metade dos seus membros seja designada pelo

¹¹⁴ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra. Almedina. 2010.

¹¹⁵ Relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços. Revogou a Diretiva 92/50/CEE, de 18 de junho de 1992; a Diretiva 93/36/CEE, de 14 de junho de 1993; e a Diretiva 93/37/CEE, de 14 de junho de 1993.

Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público.

Sendo uma questão com um elevado grau de complexidade que não gera consenso no seio da UE, a definição do conceito pelo TJUE vem pelo menos traçar as regras para a qualificação das entidades públicas.

4.1.2. ATIVIDADES EXERCIDAS NA QUALIDADE DE AUTORIDADES PÚBLICAS

Existem algumas divergências relativamente ao conceito de "atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas", na medida em que importa saber se as mesmas podem ser exercidas somente por organismos de direito público ou se podem igualmente ser exercidas por outras entidades às quais a entidade pública tenha delegado o exercício de uma determinada atividade da sua competência, por exemplo as empresas municipais ou as fundações.

Sobre o assunto, o TJUE, já foi chamado, por diversas vezes, a pronunciar-se. No Caso *Comune di Carpaneto I*¹¹⁶, procedeu à seguinte interpretação:

O primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas» na acepção desta disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das actividades que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. Compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra de não tributação estabelecida por esta disposição.

Neste contexto, o TJUE remete a qualificação da atividade para o juiz nacional, tendo como suporte a interpretação anterior.

A adjectivação das atividades consideradas públicas e privadas deverá também ser efetuada através de legislação nacional, tendo em atenção o regime das entidades públicas e as suas especificidades.

¹¹⁶ Proc.º C-231/87, de 17 de outubro de 1989.

4.1.3. DISTORÇÕES DE CONCORRÊNCIA SIGNIFICATIVAS

A sujeição das entidades públicas a tributação em sede de IVA, quando exista possibilidade de se verificarem distorções de concorrência significativas, ainda que as atividades ou operações praticadas se enquadrem no âmbito dos seus poderes de autoridade, visa essencialmente assegurar a neutralidade fiscal (Palma, 2011: 193)¹¹⁷.

Tal como é referido no Acórdão do TJUE relativamente ao Proc.º C-288/07, de 16 de setembro de 2008

o princípio da neutralidade fiscal, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92), opõe-se a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA.

Se nos cingirmos ao mero significado da palavra "distorção", podemos defini-la como uma alteração provocada em relação a uma situação específica.

Neste caso estaremos a falar de uma alteração às regras básicas de aplicação do imposto.

Em virtude do conceito de "distorções de concorrência" não se encontrar definido nas diretivas comunitárias, foi novamente o TJUE chamado a intervir para se pronunciar sobre o assunto, sendo seu entendimento¹¹⁸

que o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar a tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas quando tais actividades possam ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, e se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência, mas não têm a obrigação de transpor literalmente este critério para o direito nacional nem de estabelecer limites quantitativos de não tributação

Esta não obrigatoriedade de transposição para a legislação nacional do critério referente às distorções de concorrência não significa que não o tenham de aplicar (Palma, 2010:304)¹¹⁹

¹¹⁷ PALMA, Clotilde – Caso Salix – A Reforma da Directiva IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4. Número 2. IDEFF. setembro 2011.

¹¹⁸ Acórdão do Tribunal de 17 de outubro de 1989, nos processos apensos 231/87 e 129/88, n.º 24.

¹¹⁹ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra. Almedina. 2010.

Pelo contrário, são obrigados a aplicar este critério na prática e a proceder a uma apreciação concreta da situação da concorrência, segundo as formas e mediante os meios considerados mais adequados, sujeitando a IVA as actividades ou operações praticadas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, sempre que a não sujeição de tais actividades ou operações seja susceptível de provocar distorções de concorrência significativas.

Para que possamos aferir da existência de uma distorção de concorrência, terá de ser efetuada uma análise constante, em relação à atividade que se pretende avaliar, por forma a comprovarmos que o exercício dessa atividade pelas entidades públicas, mesmo quando realizadas no âmbito dos seus poderes de autoridade, entra em concorrência com os operadores privados, colocando-os em desvantagem comparativamente com a entidade pública.

A título de exemplo, refira-se a posição veiculada, no Caso Halle, pelo TJUE, onde considera que

Um particular que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue a não tributação desse organismo em imposto sobre o valor acrescentado ou a tributação demasiado baixa a que este se encontra sujeito, relativamente às actividades que exerce enquanto autoridade pública, pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977¹²⁰

No entanto, convém realçar que, “no teste de verificação da existência de distorções da concorrência” há que aferir se o operador privado reúne as condições legais para o exercício de atividade, idêntica à desenvolvida pela entidade pública.

Exemplo desse entendimento são as conclusões apresentadas pela Advogada-Geral, Juliane Kokott, no Caso Hutchison¹²¹

é essencial começar por saber se as entidades privadas podem, com base nas disposições pertinentes, exercer de facto uma actividade equiparável. Em caso afirmativo, o Estado teria que ser considerado sujeito passivo, de forma a não colocar em risco a neutralidade da aplicação do IVA.

¹²⁰ Acórdão do TJUE no Proc.º C-430/04, de 08 de junho de 2006 – Caso Halle.

¹²¹ Conclusões da Advogada Geral, Juliane Kokott, referentes ao Proc.º C-369/04, de 07 de setembro de 2006.

Analisando ainda as conclusões apresentadas por Kokott, no referido caso, podemos retirar algumas considerações invocadas, nomeadamente:

Apenas se está perante uma distorção de concorrência significativa na aceção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva quando, na sequência da não tributação do Estado, se corre o risco real de prejudicar significativamente a situação concorrencial dos operadores concorrentes, actuais ou potenciais. Um risco deste tipo não existe, em princípio, quando em virtude do enquadramento legal à data da realização das prestações por parte do Estado, estão excluídas prestações de operadores privados que concorram com as prestações do Estado.

De igual modo, Kokott refere que «o risco de distorções da concorrência pode ser real, na medida em que uma situação de partida desvantajosa é desde logo suscetível de dissuadir potenciais concorrentes de entrarem no mercado.»

A problemática das distorções de concorrência, como consequência da não sujeição a tributação por parte de uma entidade pública, não pode ser analisada somente na perspetiva de desvantagem para o operador privado, na medida em que, em determinadas situações poderá ser igualmente desvantajoso para a entidade pública, que não sendo sujeita a tributação pelo exercício da atividade, não poderá posteriormente deduzir o imposto suportado nos *inputs* realizados no desenvolvimento dessa atividade.

O TJUE a propósito da análise do Caso Salix – Proc.º C-102/08 faz referência a esse facto entendendo que

O artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou às operações que exercem na qualidade de autoridades públicas não apenas quando a sua não sujeição ao imposto, por força do primeiro ou do quarto parágrafo da referida disposição, possa conduzir a distorções de concorrência significativas em detrimento dos seus concorrentes privados, mas também quando conduzir a tais distorções em seu próprio prejuízo.

O Caso Salix representou uma mudança no entendimento até ai defendido pelo TJUE, na medida em que se afastou da interpretação que defendia a existência de distorções de concorrência somente em situações onde se verificava haver prejuízo para o operador privado, passando também a ter-se em linha de conta as situações em que se verifique existir prejuízo para o próprio organismo público.

A amplitude do termo "significativas" encerra igual relevância na aplicação da delimitação negativa de incidência, e não existindo qualquer definição na Diretiva IVA, essa interpretação foi sendo dada pelo TJUE na sequência de diversos processos analisados sobre a aplicação do sistema comum do IVA pelas entidades públicas.

A propósito do referido, acompanhemos o esclarecimento feito no Proc.º C-288/07 – Caso *Isle of Wight and Others* quando define que

o termo «significativas» deve ser interpretado no sentido de que visa restringir o âmbito de aplicação da não sujeição ao imposto, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, dos organismos de direito público no que se refere às referidas actividades.

O TJUE, no mesmo processo acrescenta ainda que «o termo "significativas" deve ser interpretado no sentido de que a não sujeição ao IVA dos organismos públicos só pode ser admitida no caso de só conduzir a distorções de concorrência insignificantes.»

Sobre o assunto, Palma (2010:317)¹²² refere

Segundo as autoridades locais interessadas, o termo "significativas" implica a existência de um "efeito desfavorável importante" ou de um "efeito excepcional" sobre os concorrentes do organismo de direito público ou de um efeito diferente do que resulta do simples facto de o organismo público não facturar o IVA, enquanto os seus concorrentes de natureza privada o fazem.

É o facto de as distorções serem "mais que insignificantes", que provoca desvantagem para os operadores privados, qualificando-as como "significativas", tendo como consequência a qualificação da entidade pública como sujeito passivo de imposto, relativamente à atividade concorrente.

Essa qualificação foi, no caso de Portugal, deixada ao critério do Ministro das Finanças, que poderá decidir quais as atividades que provocam distorções de concorrência significativas.

Esta prerrogativa consta do n.º 4 do art.º 2.º do CIVA, não sendo no entanto consensual que essa competência possa ser exercida de forma discricionária.

¹²² PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra. Almedina. 2010.

Apesar de não existir obrigatoriedade de transposição literal das disposições do n.º 5 do art.º 4.º, da Sexta Diretiva, os EM's devem no entanto providenciar para que os objetivos subjacentes sejam alcançados, qualquer que seja a forma escolhida.

Tendo essa questão sido objeto de apreciação e decisão do TJUE, no âmbito do diferendo entre a Câmara Municipal do Porto e a Fazenda Pública¹²³, o Tribunal entendeu que, desde que as suas decisões sejam sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, não existe qualquer impedimento a que o Ministro das Finanças de um qualquer EM possa ser designado para definir os critérios de avaliação das distorções de concorrência significativas.

As isenções¹²⁴ e os auxílios de Estado são fatores fundamentais para a existência das distorções de concorrência.

São as vantagens que proporcionam às entidades públicas, que as colocam num patamar diferente dos operadores privados.

Os auxílios de Estado são caracterizados por uma ingerência do Estado no circuito económico, através da atribuição de compensações pelo exercício de determinada atividade.

Nem sempre as regras de atribuição dessas compensações estão devidamente definidas, o que pode provocar significativas distorções, principalmente se atendermos a que as regras são distintas nos diferentes EM's por falta de harmonização fiscal nesta matéria.

Os auxílios de Estado podem configurar-se em apoios diretos à produção/comercialização ou em auxílios tributários.

Se no primeiro caso é um incentivo à produção/comercialização de bens e serviços, no segundo caso trata-se de um incentivo ao investimento através de regimes fiscais mais favoráveis.

As distorções de concorrência são por isso uma matéria complexa, de difícil qualificação, atendendo às inúmeras situações que podem surgir e para as quais, nem sempre, as regras de aplicação do imposto são de aplicação linear.

¹²³ Proc. C-446/1998, de 14 de dezembro de 2000

¹²⁴ Será efetuada uma breve apreciação deste assunto mais à frente.

O papel do TJUE tem sido por isso fundamental, tendo a jurisprudência emanada o objetivo principal de contribuir para uma melhor integração fiscal no seio da UE e para a manutenção da neutralidade fiscal do imposto.

4.1.4. ATIVIDADES EXERCIDAS DE FORMA NÃO SIGNIFICATIVA

Por força, a *contrario sensu*, do preceituado nos n.ºs 2 e 3 do art.º 2.º do CIVA a incidência subjetiva tem de ser balizada em termos quantitativos, aferindo-se se a atividade exercida o é de forma «significativa» ou «não significativa».

A definição deste conceito deverá ponderar a importância da atividade em análise, no seu mercado de atuação, avaliando se o exercício daquela provoca distorções de concorrência que prejudiquem os (outros) agentes económicos.

Integram-se dentro do conceito de atividades exercidas de forma «não significativa» aquelas que, no contexto económico em que se inserem, se caracterizam por ser atividades exercidas de forma insignificante ou pouco relevante

A qualificação destas atividades, atento ao preceituado no n.º 4.º do art.º 2 do CIVA foi atribuída ao Ministro das Finanças.

Os Estados Membros, apesar de não estarem obrigados a transpor textualmente os critérios de definição de distorção de concorrência significativa ou de natureza insignificante, teriam no entanto de garantir, qualquer que fosse o método escolhido, o alcance dos objetivos constantes no segundo e terceiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva.

Em Portugal optou-se por

confiar a um a autoridade administrativa a definição das situações em que se pode considerar que uma actividade exercida por um organismo de direito público provoca distorções de concorrência significativas ou tem natureza insignificante (Acórdão Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, Proc.ºC-446/98)

O Tribunal de Justiça da UE não se opõe a esse procedimento desde que os EM's não deleguem na autoridade administrativa o poder discricionário de aplicação das disposições da Sexta Diretiva, sem estabelecerem quaisquer limites.

Nesse sentido, observe-se a posição do TJUE vertida no acórdão Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, a que anteriormente aludimos:

O ministro das Finanças de um Estado-Membro pode ser autorizado por uma lei nacional a precisar o alcance, por um lado, da noção de distorções de concorrência significativas, na acepção do artigo 4.º n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, e, por outro, da noção de actividades exercidas de forma insignificante, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da mesma directiva, na condição de as suas decisões de aplicação poderem ser sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais.

Pelo exposto, poderemos concluir que desde que as decisões do Ministro das Finanças sejam objeto de validação pelos órgãos jurisdicionais nacionais, não existirá qualquer incompatibilidade com as regras comunitárias.

4.3. ISENÇÕES

Para além desta delimitação negativa de incidência, as entidades públicas, beneficiam igualmente de um conjunto de isenções, aplicáveis a um número significativo de actividades, nem sempre fáceis de identificar.

A existência de isenções aplicáveis às entidades públicas assenta, primordialmente, na própria edificação do Estado Social e nos elementos a este adjacentes, mormente os de ordem social, cultural e políticos, não esquecendo que os fins prosseguidos pelos Estados Membros, englobam um conjunto de prestações de serviços que se revestem de interesse geral para as respetivas populações.

A isenção de tributação de algumas actividades não é, no entanto, automática, na medida em que para que tal se possa aplicar, devem, de acordo com os objetivos da Directiva IVA, verificar-se em simultâneo duas condições: (Palma, 2010:259)¹²⁵

- a) as actividades têm de ser exercidas por um organismo de direito público e;
- b) as actividades têm de ser exercidas na qualidade de autoridade pública.

As isenções são sempre um ponto sensível da tributação em IVA das entidades públicas, pelas perturbações que provocam no processo de arrecadação da receita, e pela violação do princípio da neutralidade fiscal.

Como tal, Palma (Ibid.1, 2010:507), refere mesmo que

¹²⁵ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra. Almedina. 2010.

Com o mecanismo das isenções incompletas provoca-se uma espécie de interrupção no mecanismo de tributação, sem que seja possível, na maioria dos casos, repercutir o imposto, quebrando-se, assim, os princípios da neutralidade e da generalidade.

Não tem sido pacífica entre os EM's a opção, no quadro da legislação comunitária, pela consagração de isenções. No entanto, não se vislumbra que a situação se vá alterar num futuro próximo, em face das divergências de posições assumidas pelos Estados Membros.

Sendo as isenções uma exceção à regra geral de aplicação do imposto, procedeu-se à sua limitação através do art.º 13.º da Sexta Diretiva (art.º 9.º do CIVA), para prossecução do objetivo de redução das distorções de concorrência no circuito económico.

A jurisprudência do TJUE vai nesse sentido referindo que

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a concessão de uma isenção de imposto sobre o valor acrescentado baseada na referida disposição a uma associação, como a que está em causa no processo principal, que satisfaz as demais condições da mesma disposição deve ser recusada se existir um risco real de que essa isenção possa, por si só, provocar, de imediato ou no futuro, distorções de concorrência.¹²⁶

Ora, as isenções reconhecidas a algumas entidades públicas, só poderão acorrer por decisão do Ministro das Finanças, de acordo com o n.º 4.º do art.º 2.º do CIVA, quando a isenção esteja dependente da qualificação das distorções de concorrência ou do exercício de uma atividade de forma não significativa.

Na apreciação do diferendo entre a Câmara Municipal do Porto e a Fazenda Pública, sobre a exploração de parques de estacionamento, esta questão colocou-se, e o STA pronunciou-se da seguinte forma:¹²⁷

Creemos que o art.º 2.º, n.º 4, do Código do IVA, é inconstitucional por violação do princípio da legalidade, pois, nos termos do art.º 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, os impostos são criados por lei, a qual determina a incidência. Deste modo, a sujeição a IVA dos poderes públicos não pode ficar na dependência de uma decisão, caso a caso, do Ministro das Finanças, tendo em conta que este é o responsável máximo da política fiscal do Governo. [...]. Não pode uma isenção de IVA estar nas mãos de um Ministro das Finanças, pois os benefícios fiscais também só podem resultar da lei, nos termos da mesma disposição constitucional.

¹²⁶ Acórdão do TJUE no caso Taksatorringen/Estado Dinamarquês - Proc.º C-8/01, de 20 de novembro de 2003.

¹²⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de outubro de 1998, no Processo n.º 22 676.

As distorções de concorrência resultantes destas isenções acentuaram-se com a privatização de algumas atividades que tradicionalmente eram desenvolvidas, exclusivamente, pelas entidades públicas. (Palma, 2010:525)¹²⁸

Tendo em consideração os vários pressupostos descritos, a Comissão conclui «que seria necessária uma modernização do regime do IVA aplicável a essas prestações de serviços mediante a tomada em consideração dos diferentes interesses». (Ibid.1)

4.3. AUTARQUIAS LOCAIS

De acordo com o ordenamento administrativo português (art.º 5.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro) as autarquias locais são constituídas pelos Municípios e pelas Freguesias, possuindo órgãos deliberativos (Assembleia Municipal e Assembleia de Freguesia) e órgãos executivos (Câmara Municipal e Junta de Freguesia).

No que concerne às concretas atribuições destas entidades públicas, são definidas pelo art.º 2.º do diploma citado, e visam a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, encontrando-se elencadas, respetivamente, nos seus n.º 2 do art.º 23.º e n.º 2 do art.º 7.º.

Como tal, o seu enquadramento em sede de IVA, é o aplicado a todas as entidades públicas, sendo não sujeitos passivos de imposto nos termos do n.º 1 do primeiro parágrafo do art.º 13.º da Diretiva IVA e sujeitos passivos de imposto nos termos do n.º 1 do segundo parágrafo do art.º 13.º da referida Diretiva.

Estas disposições foram transpostas para o direito nacional, constando dos n.ºs 2 a 4 do art.º 2.º do CIVA.

As isenções das operações internas no CIVA estão descritas no seu art.º 9.º, aplicáveis também às autarquias locais, quando exerçam aquelas atividades.

As autarquias locais prestam um conjunto vasto de serviços, com enquadramentos diferentes em sede de IVA, na medida em que praticam:

⇒ Atividades sujeitas a imposto (distribuição de água, exploração de parques de estacionamento¹²⁹, etc.);

¹²⁸ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra. Almedina. 2010.

⇒ Atividades exercidas no âmbito das suas atribuições de autoridades públicas, não sujeitas a imposto (transportes escolares, cemitérios, etc.)

⇒ Atividades sujeitas a imposto, beneficiando de isenção nos termos do art.º 9.º (recolha de lixo, visitas a museus e semelhantes, equipamentos desportivos¹³⁰ e culturais, etc.).

As autarquias locais são, por isso, sujeitos passivos mistos pelo facto de praticarem, em simultâneo, atividades que conferem direito à dedução e atividades que não conferem direito à dedução.

¹²⁹ «As atividades que consistem na exploração do estacionamento em diversas artérias da cidade [...], constituem atividades económicas sujeitas a IVA e dele não isentas, por força de derrogação prevista na subalínea b), da alínea 29), do art.º 9.º do CIVA», e como «Em Portugal, a atividade de exploração de parques de estacionamento é levada a cabo por organismos públicos, nomeadamente, câmara municipais em situações jurídicas equivalentes e em direta concorrência com operadores privados», por isso «Mesmo que estas atividades sejam realizadas no domínio do direito público, com utilização de prerrogativas de autoridade, não podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA estabelecido no n.º 2, do art.º 2.º, do CIVA, por tal sujeição ser susceptível de poder dar origem a distorções de concorrência não insignificantes» - Informação vinculativa no Processo n.º 3149, de 14 de maio de 2012, da AT.

¹³⁰ A utilização de instalações desportivas, quando diretamente exploradas pela Câmara, enquadram-se no elenco de atividades sujeitas a impostos, beneficiando de isenção, de acordo com o Ofício Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro. Este entendimento é reiterado nas Informações Vinculativas referentes aos Processos n.ºs 5196 e 6589, de 23 de setembro de 2013 e 01 de abril de 2014, respetivamente, da AT.

5. BREVE ALUSÃO AO REGIME JURÍDICO DAS EMPRESAS MUNICIPAIS

A criação de empresas públicas remonta a 1976 quando, por força do Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de abril (lei de bases das empresas públicas), o Governo regulou o seu regime jurídico, em consequência da nacionalização de grandes unidades produtivas no pós 25 de abril de 1974.

O conceito de “empresa pública“, segundo Franco (1992:187)¹³¹, assentou em diferentes linhas de orientação, a saber: nos planos jurídico e económico-financeiro as empresas públicas são definidas pela relação que mantêm com o Estado, nomeadamente quando é o Estado que detém o controlo, a gestão ou a maioria do capital social da empresa. Refere mesmo que (Ibid.1)

qualquer que seja a forma ou título jurídico, por parte do Estado ou outra entidade pública – o carácter público dos poderes de decisão da empresa é que determina a natureza desta (é o conceito que tem prevalecido na contabilidade nacional e no Direito Comunitário europeu).

No plano jurídico-formal o conceito é caracterizado pelas «entidades produtoras de bens e serviços (segundo critérios essencialmente económicos) que têm a natureza de entidades de direito público ou de entidades públicas.» (Ibid.2)

Ainda conforme Franco «O que interessa é que a empresa tenha as características jurídicas de uma entidade de direito público ou as características sócio-políticas de uma entidade integrada no sector público.» (Ibid.4)

O regime jurídico anteriormente referido pese embora as alterações a este efetuadas pelo legislador, no quadro dos diferentes governos, de onde se destacam as decorrentes da alteração do quadro legal das reprivatizações, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 558/99¹³², de 17 de dezembro que instituiu o regime jurídico do setor empresarial do Estado e as bases gerais do estatuto das empresas públicas. À luz deste regime o conceito de empresa pública foi objeto de uma nova definição, com uma maior abrangência, integrando não só

¹³¹ SOUSA FRANCO, António L. de – Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I, 4ªEdição. Coimbra: Almedina, 1992.

¹³² Diploma entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 03 de outubro, tendo este sido objeto de alteração pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

as empresas constituídas sob forma de sociedade comercial, mas igualmente as empresas públicas empresariais.

O direito privado passou a ser o ramo normativo de referência aplicável às atividades públicas empresariais¹³³.

As autarquias locais, na senda do que estava a acontecer na administração central, também foram criando um sem número de empresas municipais nas quais delegavam algumas das suas competências.

Assim, associado à reforma promovida pelo Governo, no domínio da administração autárquica¹³⁴, em 2012, consequência do Programa de Ajustamento Financeiro que Portugal subscreveu com a Troika¹³⁵, para recuperação financeira do país, houve necessidade de adotar diversas medidas de contenção de despesa, entre as quais as relacionadas com as atividades empresariais locais, tendo assim surgido o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, através da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto¹³⁶.

O objetivo principal deste novo regime legal passava, de entre outros, por promover a autossustentabilidade das empresas locais, bem como reforçar o controlo financeiro e a transparência¹³⁷, como forma de controlar os défices apresentados em anos consecutivos pelas empresas públicas, nomeadamente as empresas locais.

O objeto e âmbito geral do diploma consiste na definição das regras aplicáveis à atividade empresarial local bem como na forma de

constituição ou mera participação em associações, cooperativas, fundações ou quaisquer outras entidades de natureza privada ou cooperativa pelos municípios, pelas

¹³³ As alterações introduzidas no Código das Sociedades Comerciais provocaram modificações significativas no regime jurídico constante do DL n.º 558/99, de 17 de dezembro, que se repercutiram nas disposições do DL n.º 300/2007, de 23 de agosto.

¹³⁴ Exposição de Motivos à Proposta de Lei n.º 58/XII da Presidência do Conselho de Ministros, maio de 2012.

¹³⁵ Constituída pelo Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia e Banco Central Europeu.

¹³⁶ As empresas locais para além do regime próprio regem-se igualmente «pela lei comercial, pelos seus estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado» - art.º 22.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

¹³⁷ A presente proposta de lei, para além da revogação do regime jurídico do setor empresarial local, visa ainda introduzir no ordenamento jurídico nacional, o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais, o qual, na sua génese material, encerra uma estatuição mais vasta e abrangente do que a mera realidade protagonizada pelas empresas criadas pelos municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas (Exposição de Motivos à Proposta de Lei n.º 58/XII da Presidência do Conselho de Ministros, maio de 2012).

associações de municípios, independentemente da respetiva topologia, e pelas áreas metropolitanas

Com a entrada em vigor deste regime, aplicável à atividade empresarial local, no que concerne à criação de serviços municipalizados, passou a existir a obrigatoriedade de previamente se demonstrar existir uma necessidade efetiva de criação dessa empresa, assente em estudos que levem em linha de conta os aspetos económicos, técnicos e financeiros.

Estes organismos visam satisfazer necessidades de interesse público e funcionam em regime de autonomia relativamente à administração do município, da qual fazem parte integrante.

Atento ao regime jurídico em análise, os serviços prestados devem restringir-se a uma ou mais das seguintes áreas: Abastecimento público de água; Saneamento de águas residuais urbanas; Gestão de Resíduos urbanos e limpeza pública; Transporte de Passageiros ou Distribuição de energia elétrica em baixa tensão.¹³⁸

No que às empresas locais diz respeito elas serão constituídas nos termos da lei comercial e o exercício do controlo pelas entidades públicas dependerá do cumprimento de um dos seguintes requisitos: detenção da maioria do capital ou dos direitos de votos; direito de designar ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de gestão, de administração ou de fiscalização ou por qualquer outra forma de controlo de gestão.¹³⁹

De igual modo importa aqui ter presente o objeto social das empresas locais, definido no n.º 1 do art.º 20.º da Lei já enunciada, que nos diz que

As empresas locais têm como objeto exclusivo a exploração de atividades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional [...] de forma tendencialmente autossustentável, sendo proibida a constituição de empresas locais para a prossecução de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou com intuito exclusivamente mercantil.

Para a criação destas empresas locais, é necessário que o processo inerente à sua constituição (minuta do contrato de constituição da empresa ou de aquisição de uma participação social da mesma; estudos de viabilidade económico-financeira e racionalidade económica) seja sujeito a aprovação do Tribunal de Contas.

¹³⁸ n.º 1 do art.º 10.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

¹³⁹ n.º 1 do art.º 19.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

As regras aplicáveis, respeitantes a questões contabilísticas e à contratação de empréstimos, são as legalmente definidas para os respetivos municípios.

Os objetivos a alcançar por estas empresas assentam sobretudo na satisfação das necessidades de interesse geral e a promoção do desenvolvimento local e regional, sem esquecer que o devem fazer tendo em consideração a viabilidade económica e o equilíbrio financeiro.

O domínio do controlo financeiro e da transparência assumiram neste novo regime, especial atenção por parte do legislador que definiu alguns procedimentos que devem ser seguidos de forma criteriosa, para o cumprimento dos objetivos subjacentes à criação da empresa¹⁴⁰.

Por isso, é fulcral assegurar a adoção de mecanismos de contratação transparentes e não discriminatórios, assim como de procedimentos de controlo interno adequados que visem assegurar a fiabilidade de toda a informação financeira.

Este regime estreita a possibilidade de se verificarem os enormes desequilíbrios financeiros, que muitas das empresas municipais apresentavam sistematicamente, sem que daí se retirassem quaisquer consequências.

Para além de se pretender que as empresas locais apresentem resultados anuais equilibrados, as regras aplicáveis relativamente aos empréstimos são mais restritas, na medida em que tanto o endividamento público como os empréstimos passaram a ser tomados em linha de conta para a aplicação dos limites de endividamento das entidades públicas participantes.

De igual modo, a acumulação de funções e a remuneração dos membros de órgãos de gestão das empresas locais, passou a ser mais condicionada, face ao preceituado no n.º 1 e n.º 2 do art.º 30.º do respetivo regime jurídico.

Por fim e não menos importante, foram introduzidas com este regime, regras que contemplam alguns deveres de informação que passarão a ser obrigatórios para as

¹⁴⁰ Relativamente ao controlo financeiro, as empresas locais devem adotar "procedimentos de controlo interno adequados a garantir a fiabilidade das contas e demais informação financeira" sendo o respetivo controlo financeiro competência da Inspeção-Geral de Finanças (n.ºs 2 e 3 do art.º 39.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto). Já no que diz respeito à transparência as empresas locais têm de possuir um sítio na internet onde manterão em permanente atualização diversa informação, nomeadamente: contrato de sociedade e estatutos; estrutura do capital social; identidade dos membros dos órgãos sociais, entre outros, descritos no n.º 2 do art.º 43.º da referida Lei.

entidades públicas participantes sob pena de em caso de incumprimento lhes serem aplicadas sanções.

As empresas locais podem dividir-se em dois tipos:

⇒ Empresas locais de gestão de serviços de interesse geral, cujas áreas de atuação são essencialmente: educação, ação social, cultura, saúde, desporto, gestão e fiscalização de estacionamento público, abastecimento de água, saneamento, limpeza pública, transportes de passageiros e distribuição energia elétrica.

⇒ Empresas locais de promoção do desenvolvimento local e regional, cujas áreas de atuação são essencialmente: infraestruturas urbanísticas, reabilitação urbana, gestão património, habitação social, produção energia elétrica e desenvolvimento urbano e rural no âmbito intermunicipal.

Os princípios orientadores destes dois tipos de empresas locais são distintos. Se nas primeiras os objetivos principais são: a prestação de serviços de interesse geral das populações e o acesso dos cidadãos e bens e serviços essenciais, nas segundas os objetivos passam pela promoção do crescimento económico local e regional e pela contribuição para o desenvolvimento económico-social na sua área geográfica de atuação.¹⁴¹

Para além da criação de empresas locais, os municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas, podem ainda «adquirir participações em sociedades comerciais de responsabilidade limitada»¹⁴², quando entendam que essa participação é relevante para o interesse público local, competindo ao órgão deliberativo tomar a decisão com base na fundamentação apresentada pelo órgão executivo.

Existe a obrigatoriedade de aprovação do "negócio" pelo Tribunal de Contas e deverão ser adotados procedimentos conducentes a um controlo financeiro e equilíbrio de contas adequados.

De igual forma podem participar em fundações, cooperativas e associações de direito privado, de acordo com as especificidades jurídicas de cada uma das situações.

No entanto para que seja possível a continuidade da atividade dessas empresas, é necessário que os critérios de controlo financeiro e de transparência, referidos anteriormente, sejam cumpridos, pois caso contrário, poderão ser dissolvidas,

¹⁴¹ art.º 46.º e art.º 49.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

¹⁴² art.º 51.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

transformadas, integradas, fundidas ou internalizadas nos serviços das respetivas entidades públicas participantes.

Os critérios definidos para a obrigatoriedade de dissolução da empresa, são muito específicos, e visam essencialmente efetuar uma "triagem", colocando de um lado as empresas que apresentam resultados positivos e por isso viáveis economicamente, e por outro lado as empresas que apresentam resultados negativos e conseqüentemente se tornam inviáveis e serão objeto de dissolução¹⁴³ no prazo de seis meses após a entrada em vigor do diploma.

Com estas medidas, o Governo pretendia, que uma grande parte das empresas locais existentes fosse extinta, para cerca de metade (200), por incumprimento dos critérios.

Contudo, as iniciativas governamentais não se ficaram por aqui, e em 2013 foi publicado um novo regime aplicável ao sector público empresarial, através do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 03 de outubro, procedendo-se à revogação integral do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro. O novo regime jurídico tem como propósito concretizar

uma reestruturação do quadro normativo aplicável às empresas públicas, de forma a torná-lo mais coerente e abrangente, com vista a submeter a um mesmo regime as matérias nucleares referentes a todas as organizações empresariais direta ou indiretamente detidas por entidades públicas, de natureza administrativa ou empresarial, independentemente da forma jurídica que assumam.¹⁴⁴

Este diploma pretende estabelecer um regime jurídico mais exigente, mas também mais claro, transparente e eficaz, na gestão dos recursos públicos e no controlo da legalidade, através da implementação de um controlo financeiro mais rigoroso, contribuindo ainda para um maior equilíbrio das contas públicas.

Segundo Santos (2014:184)¹⁴⁵, o novo regime jurídico aplicável às empresas públicas

Caracteriza-se, assim, pela subordinação das empresas públicas ao direito privado em tudo que não esteja disposto no DL n.º 133/2013 e nos diplomas que procedam à sua criação e aprovem os respetivos estatutos. A todas estas empresas aplica-se igualmente o direito laboral e fiscal comum, bem como as regras da concorrência.

¹⁴³ art.º 62.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

¹⁴⁴ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro.

¹⁴⁵ SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão – Direito Económico. 7.ª Edição. Coimbra. Almedina. 2014.

As alterações mais significativas incluídas no novo regime são:

⇒ O alargamento do âmbito subjetivo de aplicação do regime de empresas públicas à totalidade das organizações empresariais, quando sobre elas for exercida, de forma direta ou indireta, uma influência dominante por uma entidade pública;

⇒ A introdução do conceito de setor público empresarial – integra o setor empresarial do Estado e o setor empresarial local.

De acordo com o disposto neste novo regime, pretende-se levar a efeito uma concentração de regras, comuns a ambos os regimes¹⁴⁶, visando assegurar uma coordenação mais estreita entre o sector empresarial do Estado e o setor empresarial local, que permita um acompanhamento efetivo da atividade empresarial quer seja desenvolvida ao nível do Estado, quer seja ao nível local.

O regime, para além de passar a integrar as empresas locais dentro do seu âmbito de aplicação, introduz também algumas regras específicas, nomeadamente no que diz respeito ao exercício da função de acionista.

No entanto, apesar deste alargamento, a natureza subsidiária da aplicação deste regime ao sector empresarial local mantém-se, exceção feita às disposições específicas para o sector, que terão aplicação obrigatória.

Às empresas locais, serão ao abrigo deste novo diploma, aplicadas novas regras de controlo e transparência financeira, aliadas a um controlo muito mais apertado ao nível do endividamento, que será feito pela Inspeção-Geral das Finanças (IGF), ficando igualmente sujeitas a uma monitorização sistemática por parte da Unidade Técnica¹⁴⁷ de Acompanhamento e Monitorização do Sector Público Empresarial (UT);

¹⁴⁶ As práticas de bom governo, os poderes de autoridade e a definição dos tribunais competentes para solucionar os litígios destas empresas, são algumas das matérias que através deste novo regime passaram a ser reguladas conjuntamente.

¹⁴⁷ Atento ao preceituado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, a Unidade Técnica, funciona como um instrumento de reforço da tutela administrativa e do controlo da legalidade ao nível da atividade empresarial local. Pretende-se, por esta via, criar uma estrutura especializada no acompanhamento do exercício da atividade empresarial pública, conferindo aos titulares da função acionista um apoio técnico mais eficaz, designadamente de cariz económico-financeiro e jurídico, com vista a promover a boa gestão dos recursos públicos alocados ao exercício da atividade empresarial.

A Unidade Técnica prosseguirá, no entanto, competências de nível diferenciado no que respeita ao setor empresarial do Estado, por um lado, e ao setor empresarial local, por outro. No que respeita a este último, as competências desta Unidade estão naturalmente circunscritas à análise de elementos referentes ao exercício da atividade empresarial local, estabelecendo-se para este efeito obrigações reforçadas de reporte e de informação.

⇒ O reforço do conceito de "influência dominante", alargando o "leque" de situações suscetíveis de integrarem o conceito, permitindo a integração dos casos em que as entidades públicas detenham «participações qualificadas ou direitos especiais que lhes permitam influenciar de forma determinante os processos decisórios ou as opções estratégicas da empresa ou entidade participada.»¹⁴⁸;

⇒ A criação da Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial, cuja principal função será supervisionar os procedimentos levados a efeito pelas empresas, com o objetivo de conseguir atingir o equilíbrio económico e financeiro do sector.

A UT irá materializar o controlo que se pretende efetuar sobre a atuação das empresas públicas, atuando como instrumento de reforço da tutela administrativa, exercendo também um controlo da legalidade, de forma mais assídua, relativamente às atividades desenvolvidas pelas empresas locais, nomeadamente das respetivas contas e do reporte de informação, cujas obrigações foram reforçadas por este regime, quando entenda relevante para a Inspeção Geral de Finanças;

⇒ As regras aplicáveis à limitação do endividamento das empresas públicas não financeiras «que tenham sido ou sejam integradas no sector das administrações públicas», bem como «as empresas sobre as quais aquelas exerçam influência dominante»¹⁴⁹;

Estabelecem-se as condições que terão de ser preenchidas, para que as empresas não financeiras possam negociar ou contrair novo financiamento, de forma direta e autónoma, como forma de prevenir e impedir o avolumar de situações que pudessem concorrer para o aumento da dívida e para o desequilíbrio das contas do sector público;

⇒ O reforço das regras aplicáveis ao exercício da função de acionista, através da definição dos seus poderes e deveres.

Deverão, em primeiro lugar, pugnar para que as respetivas empresas não assumam novas responsabilidades financeiras e em segundo lugar definir as orientações que as mesmas aplicarão no desenvolvimento da atividade empresarial.

É igualmente sua responsabilidade a designação e destituição de titulares dos órgãos sociais.

¹⁴⁸ art.º 9.º do DL n.º 133/2013, de 3 de outubro.

¹⁴⁹ art.º 29.º do DL n.º 133/2013, de 3 de outubro.

A função de acionista¹⁵⁰ do sector empresarial local¹⁵¹ engloba também, o acompanhamento da evolução do endividamento das empresas locais, assegurando que este se enquadra nos montantes compatíveis com o equilíbrio financeiro do município.

Como conclusão, e relativamente às empresas locais, que para este trabalho é o que mais nos interessa, podemos afirmar que embora o sector empresarial local mantenha "aparentemente" a sua autonomia e um regime próprio aplicável às atividades empresariais locais, é sujeito a um controlo muito mais incisivo por parte do Governo, pela ação dos poderes atribuídos pelo DL. n.º 133/2013, de 3 de outubro, ao Ministério das Finanças, nas áreas de gestão financeira e endividamento.

Este controlo, ainda que de forma indireta, constitui uma certa limitação aos poderes de autonomia dos municípios, que estarão agora muito mais condicionados no exercício das suas competências, em especial no que diz respeito à gestão financeira dos seus recursos.

5.1. – A POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Com a entrada em vigor, em 2012, de um novo regime jurídico aplicável à atividade empresarial local e às participações locais¹⁵², a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sentiu a necessidade de atualizar o entendimento vertido no seu Ofício Circulado n.º 30126 de 15 de abril de 2011, o qual abordava, em síntese, a temática do enquadramento em sede de IVA da atividade de gestão patrimonial e financeira dos bairros municipais exercida por entidades empresariais locais.

No quadro desta nova disposição legal que regula a atividade empresarial local, seja esta desenvolvida pelos municípios, por associações de municípios, áreas metropolitanas, por via, designadamente, dos seus serviços municipalizados ou empresas locais, a AT publica o Ofício Circulado n.º 30159/2014 de 18 de junho de 2014 (revoga o OC n.º 30126/2011 de 15 de abril), onde são analisadas as questões mais pertinentes do novo regime em matéria de enquadramento e tributação de IVA.

¹⁵⁰ Procurou o legislador, de acordo com o disposto no preâmbulo do diploma em análise, esclarecer do porquê da adoção desta nova terminologia. Neste sentido refere "... a adoção desta terminologia teve em vista congregar, sob a utilização de uma expressão já amplamente disseminada, o exercício dos poderes e deveres inerentes à titularidade de participações representativas do capital social ou estatutário, detidas por entidades públicas em organizações empresariais abrangidas pela aplicação do presente decreto-lei."

¹⁵¹ art.º 62.º do DL 133/2013, de 3 de outubro.

¹⁵² Lei n.º 50/2012 de 31 de agosto, alterado pela Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, a qual aprova o regime jurídico da recuperação financeira municipal regulamentando o Fundo de Apoio Municipal.

As empresas locais são qualificadas, de acordo com o n.º 4.º do art.º 19.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, como «pessoas coletivas de direito privado», cujas atividades serão desenvolvidas nos termos do respetivo regime.

A recente publicação do diploma referente ao regime jurídico do setor empresarial do Estado¹⁵³, veio proceder à sua aplicação ainda que, subsidiariamente, também às empresas locais.

O art.º 27 da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, permite que as entidades públicas deleguem nas empresas locais as suas atribuições no âmbito de poderes de autoridades, desde que nos respetivos estatutos essa delegação esteja prevista.

Assim, a AT na posição assumida pelo OC n.º 30159/2014, considera que

Embora estejam, pela sua natureza, sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede, contudo, que se configurem também como entidades públicas, se atendermos a critérios delimitadores do conceito, como a titularidade, o regime jurídico aplicável, o objeto e os fins prosseguidos.

Tendo em consideração que a criação destas empresas locais só será possível quando o objeto social se enquadrar «no âmbito das atribuições dos respetivos municípios.», então podem, «quando atuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição a IVA, constante do n.º 2 do art.º 2.º do Código do IVA.» (Ibid.1)

A AT sustenta esta posição, não só pela sua própria análise do regime, mas também pela jurisprudência do TJUE emanada em diversos acórdãos¹⁵⁴, onde salienta que «estando em causa o exercício de atividades por parte de um organismo público e, sendo esse exercício efetuado na qualidade de autoridade pública, estas entidades podem beneficiar do regime de não sujeição previsto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.» (Ibid.2)

É por isso importante a adjectivação de atividade exercida "na qualidade de autoridade pública".

Quando o exercício de uma atividade, pelos organismos públicos, se considere que está de acordo com as regras constantes do seu regime jurídico, qualifica-a como exercida "na qualidade de autoridade pública".

¹⁵³ DL 133/2013, de 3 de outubro.

¹⁵⁴ Nota de rodapé n.º 1 do OC n.º 30159/2014 - «Cf. Entre outros, acórdãos de 17.10.1989, proferido no processo Comune di Carpaneto Piacentino e o., processos apensos 231/87 e 129/88, n.º 12, de 25.07.1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, n.º 18 de 14.12.2000, Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, C-446/98, n.º 15».

Os municípios quando procedem a delegação de poderes nas empresas locais estão também a transferir a responsabilidade de execução de uma determinada atribuição para a empresa local. Essa transferência pressupõe que os meios afetos ao respectivo financiamento também devam ser transferidos.

A modalidade dessa transferência poderá revestir a forma de subvenção, dotação orçamental, comparticipação financeira ou simplesmente as receitas obtidas pela atividade desenvolvida.

Estas transferências financeiras, ainda segundo o entendimento da AT emanado no OC acima referido, não devem por isso assumir a natureza de contraprestação ou prestação de serviços por se tratar de

Uma mera transferência financeira entre duas pessoas coletivas de direito público, bem como a transferência operada entre uma pessoa coletiva de direito público e uma de direito privado, na qual a primeira detém a totalidade do capital ou uma posição dominante, efetuada no quadro de uma transferência de atribuições entre ambas que, quando exercidas pela entidade cedente, constituam atividades fora do campo de incidência do imposto, não configura uma contraprestação ou prestação de serviços (ou de uma entrega de um bem). (Ibid.3)

Diferente situação é a que se verifica quando os Municípios efetuam adjudicações para aquisição de bens e serviços, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

Essas operações são consideradas como prestações de serviços ou fornecimento de bens, «cumprindo os pressupostos de incidência, devem ser sujeitas a tributação nos termos gerais do CIVA.» (Ibid.4)

6. CASO PRÁTICO – PARQUES DE ESTACIONAMENTO

O desenvolvimento económico verificado ao longo das últimas décadas é propício ao surgimento de um número cada vez maior de bens e serviços, considerados de extrema importância no quotidiano dos cidadãos, "obrigando" as entidades públicas e privadas a adaptar-se às novas realidades para satisfação das populações.

Uma dessas áreas, com alguma expressão em termos de procura pelos cidadãos e que importa solucionar, tem sido a do estacionamento, principalmente pelo enorme afluxo de viaturas ao centro das cidades, que deu origem a grandes constrangimentos de trânsito e a dificuldades acrescidas de estacionamento.

Surge por isso, o estacionamento organizado, com artérias e parques definidos para utilização dos cidadãos, pelos quais são cobradas taxas, um pouco como forma de desincentivo à utilização de viatura individual, e em defesa do desenvolvimento sustentável e da proteção do meio ambiente, mas também como forma de angariação de receita.

Num conjunto significativo de situações, os municípios assumiram que o exercício da atividade de exploração de parques de estacionamento e parcometros instalados nas diversas artérias das suas cidades e vilas se enquadrava na sua missão e consequentemente no âmbito dos seus poderes de autoridade.

Assim, na generalidade dos municípios poderemos encontrar áreas delimitadas de estacionamento em diferentes artérias das cidades e parques de estacionamento (normalmente subterrâneos, com raras exceções), munidos dos respetivos meios de pagamento.

A gestão desta atividade, varia de município para município e nem sempre é feita diretamente pelos mesmos. Não raras vezes, o exercício da atividade e a gestão das receitas daí provenientes é atribuída a uma "empresa local", normalmente criada para o efeito.

As entidades privadas, já há muito tempo se dedicavam a esta atividade, tendo criado os seus próprios parques de estacionamento, com o claro objetivo de angariação de receitas.

Verificamos assim que, a par da exploração "pública" existe uma exploração privada, concorrendo ambas as entidades pelo mesmo benefício/proveito – o tempo de estacionamento de determinada viatura.

Face à existência de "uma concorrência direta"¹⁵⁵, importa analisar se, o exercício da atividade de exploração de parques de estacionamento e de parcómetros, por parte dos municípios, cabe no conceito de "exercício de poderes de autoridade", e bem assim, qual a realidade tributária em sede de IVA pela cobrança de taxas/tarifas cobradas na exploração dos parques de estacionamento e parcómetros.

Assim, no âmbito do presente trabalho, optamos por realizar uma análise aprofundada do diferendo¹⁵⁶ que opôs o Município do Porto à Autoridade Tributária e Aduaneira¹⁵⁷.

Face à matéria em análise e porque assentava o seu quadro legal, principalmente, na interpretação da 6.ª diretiva (IVA) houve a necessidade de solicitar a intervenção do TJUE para se pronunciar sobre o assunto.

O acórdão emanado pelo TJUE relativamente a este "caso" teve consequências no seio dos países da UE, nomeadamente no Reino Unido, que serão igualmente analisadas.

Pretende-se assim, compreender quais as circunstâncias que podem determinar a tributação ou não de uma atividade, exercida por uma entidade pública, em sede de IVA.

6.1. O DIFERENDO AT VS MUNICÍPIO DO PORTO

O diferendo entre a Câmara Municipal do Porto (CMP) e a Fazenda Pública é caracterizado pela divergência de posições referente à sujeição das atividades de locação de áreas de estacionamento de veículos, a tributação em IVA.

A CMP foi alvo de procedimentos inspetivos pelos competentes serviços da Inspeção Tributária da ex. Direção Geral Contribuição e Impostos. Desta inspeção resultou um ato de liquidação de IVA (anos de 1991, 1992 e janeiro a abril de 1993), sobre as receitas por aquela cobrada com referência à exploração dos parcómetros e dos parques de estacionamento existentes na cidade do Porto.

Não concordando com o relatório final da inspeção tributária e conseqüentemente com as liquidações oficiosas de IVA emitidas, a CMP impugnou-as judicialmente, por entender

¹⁵⁵ Realidade que ocorre sobretudo nos grandes aglomerados urbanos na medida em que, nos concelhos de menor dimensão, a exploração dos estacionamentos e gestão de parcómetros cabe, regra geral, à entidade pública, porque não sendo atrativo a iniciativa privada não se desenvolveu.

¹⁵⁶ Divergência de opiniões relativamente à tributação em sede de IVA dos parques de estacionamento e parcómetros.

¹⁵⁷ Referente à aplicação da delimitação negativa de incidência ao exercício da atividade de exploração de parques de estacionamento e parcómetros pela entidade pública.

não ser sujeito passivo de IVA, uma vez que a atividade desenvolvida estaria dentro do âmbito do exercício dos poderes de autoridade (n.º 2 do art.º 2.º do CIVA).

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto analisou os factos e pronunciou-se pela procedência da impugnação, na parte relativa à cobrança de receitas nos parques e parcómetros que se encontram localizados em terrenos pertencentes ao domínio público, considerando que a CMP nestas situações atua no exercício dos poderes de autoridade, e pela improcedência nos casos em que os parques e parcómetros estejam implantados em terrenos do domínio privado da autarquia ou pertençam a particulares que os tenham cedido à CMP.

Esta decisão do Tribunal Tributário não foi bem acolhida pelas partes, que recorreram, cada uma na parte em que a sentença lhes foi desfavorável, para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

No quadro das alegações a CMP, entendia estar a exercer uma atividade ao abrigo dos seus poderes de autoridade e das suas atribuições enquanto entidade pública responsável pela política pública de trânsito, efetuando a cobrança de taxas de acordo com limites de tempo previamente definidos e diferenciadas em função do local onde se insira o estacionamento.

Afastando a hipótese de existirem distorções de concorrência pela natureza e qualidade dos parques de superfície, comparativamente com os parques privados, não se considerava por isso sujeito passivo de IVA.

Argumentou ainda, que a exploração dos parques pelos municípios têm como objetivo único, a regulação e ordenamento do trânsito, enquanto os parques privados visam essencialmente a obtenção de lucro.

A CMP, em sua defesa, munuiu-se de um parecer jurídico elaborado pelos Drs. José Xavier de Basto e António Lobo Xavier, cujos argumentos visavam suportar as pretensões da autarquia.

Os doutos fiscalistas concluíram que a CMP exerce a atividade no âmbito dos seus poderes de autoridade, tendo em conta que:

- ⇒ a atividade se enquadra nas competências atribuídas às câmaras municipais;
- ⇒ os parques estão situados na via pública;
- ⇒ o estacionamento na via pública não concorre com o estacionamento dos parques privados;

⇒ os parques de estacionamento estão ao serviço de uma política pública de trânsito.

Do outro lado, nas suas alegações a Fazenda Pública entendia que a autarquia ao delimitar o espaço e taxar o estacionamento não está a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, mas está simplesmente a transformar um espaço público num espaço, cuja utilização pelos cidadãos, lhe irá proporcionar a angariação de receitas, agindo como qualquer outro agente económico, e entrando em concorrência com os operadores privados.

Descritos os aspetos formais, debrucemo-nos um pouco sobre os aspetos legais.

Analisando a legislação nacional e a legislação comunitária encontramos algumas diferenças que poderiam à primeira vista não levantar qualquer tipo de problema, mas onde uma análise mais cuidada pode suscitar algumas dúvidas.

Senão vejamos:

A propósito da incidência subjetiva do imposto o n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva IVA define que

Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas [...] devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Na transposição para a legislação nacional o CIVA, no n.º 2 do art.º 2.º, define 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, [...], desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

Estes exemplos, de pequenas diferenças existentes nas respetivas legislações, podem provocar algumas divergências de interpretação, que no interesse de todos seria de evitar.

Importa ainda referir uma disposição da Sexta Diretiva IVA que melhor poderá ajudar na interpretação e resolução do problema entre a CMP e a Fazenda Pública.

Assim, o art.º 13.º, B), alínea b), n.º 2 determina que

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso [...]

A locação de bens imóveis, com exceção: [...] da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos.

O CIVA, em vigor desde 1 de janeiro de 1986, no seu art.º 9.º procede à descrição das atividades que nas operações internas estarão isentas de imposto, e na alínea b) do seu n.º 30 excetuava das locações isentas «a locação de áreas especialmente preparadas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos», sendo estas operações sujeitas a IVA à taxa reduzida, de acordo com a Lista II anexa ao CIVA, na posição 3.10.

O Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, alterou essa disposição do CIVA, para uma maior aproximação ao direito comunitário, nomeadamente ao art.º 13.º, B), alínea b), n.º 2 da Sexta Diretiva, excluindo da isenção qualquer «locação de áreas de recolha ou estacionamento colectivo de veículos». Consequentemente, o exercício desta atividade não estará isento de imposto.

Esta alteração trouxe consequências ao nível da sujeição a IVA dos estacionamentos explorados por entidades públicas.

A Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) procedeu à atualização da listagem das atividades sujeitas, não sujeitas e isentas de imposto, através do Ofício Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro, onde podemos encontrar a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos, incluindo parámetros, como uma das atividades desenvolvidas pelas Câmaras Municipais, enquadradas nas atividades sujeitas a IVA.

Da análise destas disposições, resulta que a locação de áreas destinadas a estacionamento de veículos nunca beneficia de isenção de IVA, não podendo os Estados-membros considerar o exercício dessa atividade como atividade realizada na qualidade de autoridade pública.

Para além disso, a locação de áreas destinadas a estacionamento de veículos não é considerada uma atividade relevante no âmbito das atribuições de autoridade pública, na medida em que não era uma atividade integrada na missão específica dos municípios, que só recentemente se dedicaram ao exercício desta atividade, em concorrência com os operadores privados.

No que respeita às distorções de concorrência, também não existe uniformização na definição do conceito, porque a Sexta Diretiva IVA refere distorções de concorrência significativas, enquanto o CIVA se limita a referir distorções de concorrência, com

competência do Ministro das Finanças para definir quais as atividades que as podem provocar (n.º 4 do art.º 2.º do CIVA).

Se a Sexta Diretiva IVA parecia querer deixar ao critério do legislador nacional uma "margem de manobra" na aplicação do conceito, não seria no entanto expectável, que a análise da distorção de concorrência fosse deixada ao juízo discriminatório de um Ministro.

Tal como já referido anteriormente¹⁵⁸, o STA considera que uma isenção de IVA não poderá estar dependente da decisão de um Ministro, por violação do princípio da legalidade, argumentando mesmo que o n.º 4 do art.º 2.º do CIVA será inconstitucional, atendendo a que os impostos, segundo o n.º 2 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), são criados por lei, que determina a sua incidência.

Colocam-se assim várias dúvidas relativamente à violação, quer da CRP, quer do direito comunitário, para além das que já se tinham colocado em relação ao exercício da atividade de locação de áreas de estacionamento de veículos quando efetuadas "na qualidade de autoridades públicas" vs "no exercício dos seus poderes de autoridade" e de "distorções de concorrência significativas" vs "distorções de concorrência".

Perante todas estas incidências, o STA, entendeu que a melhor forma de resolver o problema seria a submissão de algumas questões prejudiciais a apreciação do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE).

6.2. O ACÓRDÃO DO TJUE¹⁵⁹

Passemos então à análise do acórdão emanado pelo TJUE, em 14 de dezembro de 2000, no Processo C-446/98 que opõe a Câmara Municipal do Porto à Fazenda Pública¹⁶⁰.

Assentando este, no pedido de reenvio prejudicial enviado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) junto do Tribunal de Justiça, e seguindo os trâmites legais foram-lhe posteriormente apensas as peças processuais com as observações escritas de todos os intervenientes no processo¹⁶¹.

¹⁵⁸ Página 47 deste trabalho, no enquadramento das isenções das entidades públicas.

¹⁵⁹ Anteriormente designado por Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

¹⁶⁰ Acórdão do TJUE no Proc.º C-446/98, de 14 de dezembro de 2000.

¹⁶¹ Fazenda Pública, Câmara Municipal do Porto, Representação do Governo Português, Representação do Governo alemão, Representação do Governo austríaco e Representação da Comissão das Comunidades Europeias.

6.2.1. OBSERVAÇÕES ENVIADAS AO TRIBUNAL

As observações dos intervenientes, como seria expetável, não foram uniformes, existindo diferentes opiniões e interpretações das questões colocadas pelo STA.

Pelo interesse e relevância das observações, que sustentaram a decisão final do TJCE, exporemos, analiticamente, cada uma das 7 questões prejudiciais submetidas a apreciação.

Primeira Questão – A expressão "actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas", usada no primeiro parágrafo do n.º 5, do art.º 4.º da Sexta Diretiva IVA, abrange a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos (tanto espaços nas ruas como parques de estacionamento) feita pelas autoridades públicas (um município)?

A Fazenda Pública suporta a sua posição alegando que a CMP se comporta como um operador privado, instalando parcómetros e cobrando aluguer pelo estacionamento, considerando por isso que a atividade não se enquadra no âmbito das atividades exercidas na qualidade de autoridade pública, e conseqüentemente fica sujeita a tributação em IVA.

O Governo Português por seu lado, reconhece a dificuldade que a doutrina tem demonstrado, na distinção das atividades praticadas pelo Estado, exercidas no âmbito das suas atribuições de autoridade pública e das atividades que se devem excluir desse âmbito, face a diversos entendimentos divergentes, entre os quais, o que considera que a delimitação negativa de incidência do IVA se deverá aplicar unicamente às atividades ligadas às missões de soberania, nomeadamente defesa e manutenção da ordem pública.

Referindo-se aos procedimentos internos, comunica que os Serviços do IVA consideravam que os municípios exerciam a atividade de exploração de parques de estacionamento de superfície e parcómetros, no âmbito do exercício dos poderes de autoridade, delimitando as zonas do domínio público, instalando parcómetros e cobrando pelo estacionamento, não havendo nestas situações sujeição ao imposto.

Este entendimento foi alterado com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, passando a estar sujeita a IVA a locação de todos os parques de estacionamento coletivos de veículos.

Nesse sentido, a Administração Fiscal (AF) publicou o OC n.º 174229, de 20 de novembro de 1991, considerando que o estacionamento na via pública, quando controlado por parcómetros, seria sujeito a IVA.

Os parques de estacionamento concessionados não beneficiavam de isenção em virtude de a atividade não ser exercida diretamente pela entidade pública (v. acórdão do Proc.º C-202/90, de 25 de julho, Ayuntamiento de Sevilla, n.ºs 19 a 21).

Pelos factos apresentados, o Governo Português propôs que a resposta a esta questão fosse no sentido de o primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva abranger a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, independentemente de se situar na via pública ou em parques de estacionamento, desde que a atividade seja exercida diretamente pela entidade pública e sem causar distorções de concorrência relevantes.

O Governo alemão não se quis pronunciar sobre a situação concreta em Portugal, mas tendo em conta a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, que definiu uma exclusão do benefício de não sujeição relativamente às atividades operadas pelas entidades públicas, não enquanto sujeitos de direito público mas enquanto sujeitos de direito privado (v. Acórdão de 17 de outubro de 1989 nos Processos Apensos n.º 231/87 e 129/88, Comune de Carpaneto Piacentino, n.º 15), considera que, daí resulta a interpretação de que, a exploração de parquímetros será considerada abrangida pelo exercício de poderes públicos quando efetuada no âmbito de atribuições de regulação da circulação.

Se o objetivo não for esse, então, mesmo que se trate de estacionamento em zonas públicas, a atividade deverá ser qualificada como atividade económica, logo, tributada em IVA.

O Governo austríaco, por sua vez, dá especial relevância ao facto de ser necessário cumprir, cumulativamente, duas condições para que seja possível a ocorrência da isenção: 1 - o exercício da atividade ser praticada por uma entidade pública e; 2 - o exercício da atividade na qualidade de autoridade pública (v. Acórdão de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, Proc.º C-202/90, n.º 18; e Acórdão de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, Proc.º 235/85, n.º 21).

Especifica ainda que, considera-se que um município exerce a atividade de exploração dos parques de estacionamento, no âmbito dos seus poderes de autoridade, quando para o seu desenvolvimento utiliza os "meios clássicos" da administração pública¹⁶², e simultaneamente a atividade exercida terá como destino a regulação da circulação ou a exploração do espaço de estacionamento, devendo satisfazer o interesse geral.

¹⁶² Normativos fiscais nacionais, controlo pelas forças de segurança pública, fixação de condições de utilização pelas entidades competentes.

No entanto, o Governo austríaco refere que à luz da jurisprudência do TJ, compete ao órgão jurisdicional nacional pronunciar-se sobre esse assunto, tendo em consideração que deverá aplicar os critérios elaborados pelo Tribunal de Justiça.

A Comissão pronuncia-se no sentido de entender que a delimitação negativa de incidência constitui uma exceção à regra constante no n.º 1 do art.º 4.º da Sexta Diretiva e por isso deverá ser alvo de interpretação estrita.

Refere igualmente que de acordo com o n.º 2 do art.º 4.º do diploma citado¹⁶³, o exercício da atividade de locação de lugares destinados ao estacionamento de veículos constitui uma atividade económica e como tal sujeita a IVA, não beneficiando de isenção por ser uma atividade caracterizada pela obtenção do lucro, não enquadrável nas atribuições das autoridades públicas.

Relativamente aos parómetros o entendimento da Comissão diverge, por considerar que lhes está subjacente uma atividade de regulamentação de utilização da via pública, pela escassez de lugares de estacionamento, promovendo uma circulação mais célere dos veículos, não existindo nestas situações o propósito de obter lucro.

A proposta da Comissão é então que, relativamente à locação de parques de estacionamento, se considere uma atividade económica abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, ao contrário do proposto para os parómetros em que considera que o objetivo da entidade pública não é a obtenção de receitas mas somente a regulação do estacionamento em zonas urbanas com deficit de estacionamento e por isso não se enquadrando no âmbito de aplicação do IVA.

O advogado-geral, nesta questão, concluiu que a CMP exerce uma atividade no âmbito dos poderes públicos, quando estiver a agir como sujeito de direito público, de acordo com os normativos de direito que lhe são aplicáveis e quando da exploração de parquímetros ou locais de estacionamento, pelas entidades públicas não resultem distorções de concorrência significativas.

Segunda Questão – As distorções de concorrência significativas, a que se refere o segundo parágrafo do n.º 5, do art.º 4.º, da Sexta Diretiva IVA, podem ser definidas, caso a caso, pelo Ministro das Finanças de um Estado-membro?

¹⁶³ Neste capítulo quando existir referência só ao artigo, considera-se reportado à Sexta Diretiva IVA.

A Fazenda Pública argumenta que face à importância da atividade de locação de lugares de estacionamento de veículos na via pública, o exercício dessa atividade por entidades públicas, provoca distorções de concorrência significativas.

O Governo Português, nesta situação, invoca que a não obrigatoriedade de transposição literal do conceito de distorção de concorrência permite aos EM's eleger a forma e os meios que entendam mais apropriados na obtenção do resultado previsto na Sexta Diretiva.

Entende assim que, o direito comunitário não se deverá opor a que a definição das distorções de concorrência possa ser efetuada pelo Ministro das Finanças de um EM.

O Governo alemão partilha da opinião do Governo Português, entendendo que compete a cada EM definir, em cada caso, se a não sujeição da entidade pública ao imposto será suscetível de provocar distorções de concorrência significativas.

A Comissão, pelo contrário, entende que o objetivo da Sexta Diretiva era estabelecer uma base uniforme aplicável à cobrança de receitas próprias, sendo de extrema importância que a interpretação das normas seja a mesma em todos os EM's, relativamente às atividades abrangidas ou não pelo âmbito de aplicação do IVA, não sendo razoável que, a definição do conceito de distorção de concorrência significativa, possa ser deixada ao livre arbítrio de cada Estado.

A proposta da Comissão é que se considere que, as distorções de concorrência não poderão ser definidas pela mera discricionariedade do Ministro das Finanças de um Estado-membro.

O advogado-geral entende que a interpretação a ser dada ao n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva é no sentido de que será proibido que uma qualquer legislação nacional possa atribuir ao Ministro das Finanças a autoridade de proceder de forma discricionária à determinação da existência de uma distorção de concorrência significativa.

Terceira Questão – Se a norma nacional que dá competência ao Ministro das Finanças para definir, caso a caso, as distorções de concorrência significativas for inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária, mas for conforme ao direito comunitário (à 6ª Diretiva), deve o juiz nacional obedecer à sua constituição ou deve, antes de tudo, obedecer ao direito comunitário, por força do princípio da primazia deste sobre as constituições?

Esta questão não levantou grandes dúvidas aos intervenientes, partilhando a Fazenda Pública e o Governo Português, a opinião de que não existe necessidade de resposta a esta questão, por não existir qualquer tipo de conflito entre a diretiva e a Constituição da República Portuguesa.

A Comissão, tendo em conta que a Sexta Diretiva não impõe que os Estados-Membros transponham para o seu ordenamento jurídico, a competência de apreciação da existência de uma distorção de concorrência significativa a um ministro, a dúvida respeitante a um hipotético conflito entre a Sexta Diretiva e a Constituição, não se verifica.

A opinião do advogado-geral é coincidente com os restantes intervenientes, tendo-se pronunciado no sentido de não existir necessidade de resposta a esta questão.

Quarta Questão - As autoridades públicas serão sempre consideradas sujeitos passivos desde que as atividades por si exercidas não sejam insignificantes, ou só são sujeitos passivos quanto às atividades ou operações enumeradas no Anexo D, a que se refere o parágrafo terceiro do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva IVA?

A Fazenda Pública e o Governo Português argumentam no sentido de as atividades referidas no anexo D¹⁶⁴ estarem sujeitas, em qualquer caso, ao IVA.

A lista de atividades não é no entanto exaustiva, sendo seu propósito limitar as divergências que poderiam ocorrer, fruto da interpretação divergente dos EM's.

O Governo alemão considera que, os Estados-Membros têm a possibilidade, sem carácter obrigatório, de excluir a tributação das atividades referidas no anexo D, desde que estas não sejam insignificantes.

O Governo austríaco, por seu lado, alega que o conceito de «insignificante» se aplica apenas às atividades referidas no anexo D, ficando as restantes atividades sujeitas à determinação da existência ou não de distorção de concorrência significativa.

¹⁶⁴ As atividades constantes do Anexo D são: «1. Telecomunicações; 2. Distribuição de água, gás, electricidade e energia térmica; 3. Transporte de bens; 4. Prestações de serviços portuários e aeroportuários; 5. Transporte de passageiros; 6. As entregas de bens novos fabricados para venda; 7. Operações dos organismos agrícolas de intervenção respeitantes aos produtos agrícolas e efectuadas em aplicação dos regulamentos sobre a organização comum de mercado de tais produtos; 8. Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial; 9. Armazenagem; 10. Actividades de gabinetes comerciais de publicidade; 11. Actividades das agências de viagens; 12. Operações das cantinas de empresas, messes, cooperativas e estabelecimentos similares; 13. Actividades dos organismos de radiotelevisão, que não sejam as referidas em A) , 1 , q) , do artigo 13 ° . ».

Em relação a esta questão, a Comissão entende que, em circunstâncias normais, as entidades públicas devem ser consideradas sujeitos passivos de imposto, relativamente a todas as atividades económicas que exercem, independentemente de estarem ou não mencionadas no anexo D, exceção feita às situações em que estas sejam consideradas insignificantes.

Ora, no caso em apreciação, pelos valores envolvidos não poderemos considerar que sejam insignificantes.

Quinta Questão – Pode uma lei nacional autorizar o Ministro das Finanças a definir, caso a caso, quais são as atividades exercidas de forma não significativa?

A Fazenda Pública e o Governo Português defendem que, não existindo na diretiva qualquer disposição que o proíba, podem os EM's delegar no Ministro das Finanças a competência para definir, caso a caso, quais as atividades que são «insignificantes», fazendo depender a aplicação do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva de uma decisão das administrações nacionais.

Sexta Questão – Para efeitos do disposto no último parágrafo do n.º 5, do aludido art.º 4.º, pode um Estado-membro considerar a atividade de locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, quando realizada por um município, como atividade realizada na qualidade de autoridade pública, tendo em conta o disposto no art.º 13.º, B), alínea b), n.º 2, da Sextaª Diretiva?

A este respeito, o Governo Português entende ser pertinente efetuar uma distinção entre a sujeição e a isenção. Sendo o artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, uma exceção à regra da isenção cujo objetivo será o de sujeitar ao imposto as operações não isentas, o Governo considera que existe uma contradição relativamente ao critério de não sujeição constante do n.º 5 do art.º 4.º da diretiva.

Alega por isso que, quando se verificarem as condições de não sujeição, não deverá ser considerada tributável a atividade de exploração de lugares de estacionamento de veículos, independentemente da atividade poder ser passível de tributação para os sujeitos passivos.

O Governo alemão, pelo contrário, sustenta a sua posição no facto de a locação de áreas para o estacionamento de veículos, ser uma atividade expressamente excluída da lista de atividades isentas de imposto, pela aplicação do disposto no artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, pelo que os organismos de direito público não podem ser considerados não sujeitos passivos do imposto.

A posição do Governo austríaco aponta que, tendo por base a aplicação do n.º 5 do art.º 4.º da diretiva, não se pode considerar que uma atividade exercida por uma entidade pública se enquadre no âmbito de poderes públicos, quando a mesma se encontra excluída da isenção nos termos do art.º 13.º.

A Comissão reforça essa posição, considerando que à luz do art.º 13.º, B, alínea b), n.º 2 a exploração de áreas para estacionamento de veículos é obviamente uma atividade económica, sujeita a IVA, não podendo em qualquer circunstância ser qualificada como decorrente do exercício de uma atribuição de poderes públicos.

O advogado-geral opina que, sendo a exploração de locais de estacionamento considerada uma atividade exercida pela entidade pública no âmbito dos poderes de autoridade, se deve proceder ao reconhecimento da isenção pela aplicação do primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º da sexta Diretiva, não se justificando existir necessidade de recorrer ao constante do quarto parágrafo.

Sétima Questão – Não tendo as partes na causa principal suscitado quaisquer questões de interpretação ou de aplicação da 6ª Diretiva IVA, poderá o juiz nacional, oficiosamente, interpretar e aplicar as disposições dessa Diretiva no momento de proferir a decisão final?

A Fazenda Pública, o Governo Português e a Comissão invocam os mesmos argumentos, considerando que o direito comunitário é parte integrante do ordenamento jurídico dos EM's, devendo ser oficiosamente aplicado pelos respetivos tribunais.

6.2.2. APRECIACÃO DO TJUE

Primeira Questão:

O TJUE, em anteriores situações, já proferiu decisões relacionadas com a questão em apreço, colocando em destaque que, para que não exista sujeição a imposto é necessário que se encontrem preenchidas, em simultâneo, duas condições: o exercício de atividade por um organismo público e o exercício de atividades efetuadas na qualidade de autoridade pública¹⁶⁵.

Ora, não existindo dúvidas relativamente à qualificação da CMP como organismo público importa efetuar o enquadramento em relação ao exercício de atividades na qualidade de autoridade pública.

¹⁶⁵ (v., nomeadamente, acórdão de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, n.º 18, anteriormente referido).

Da análise do primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4 da Sexta Diretiva, tem resultado alguma jurisprudência, no sentido de se considerar que as atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas serão aquelas que as entidades públicas pratiquem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, excetuando as que sejam exercidas em condições jurídicas idênticas aos operadores privados¹⁶⁶.

A sua qualificação é competência do juiz nacional, com base no critério definido pelo Tribunal de Justiça (Acórdão de 17 de outubro de 1989, Proc.ºs Apensos n.º 231/87 e n.º 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, n.º 16).

Segunda Questão:

O segundo parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º, da Sexta Diretiva obriga os EM's a sujeitar as entidades públicas a tributação de imposto quando a não sujeição originar distorções de concorrência, não impondo, no entanto, os EM's a transpor integralmente o texto para o direito nacional, permitindo-lhes que possam decidir qual a forma mais adequada à prossecução dos objetivos a alcançar (Ibid. 1, n.º 23).

É à autoridade administrativa que compete definir os critérios que permitam aferir quais as atividades que provocam distorções de concorrência significativas, quando praticadas por entidades públicas, e aplicar esses mesmos critérios, sendo certo que essas decisões estarão sempre sujeitas a fiscalização por parte dos órgãos jurisdicionais nacionais.

Tendo a Sexta Diretiva deixado à consideração da administração nacional o poder discricionário de aplicação desta disposição concreta, não estabelecendo quaisquer limites, entende-se que o Ministro das Finanças de um qualquer EM pode ser designado para definir os critérios de avaliação das distorções de concorrência significativas ou insignificantes, com a condicionante de que poderão ser sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais.

Terceira Questão:

Podendo os EM's adotar a forma que entendam mais adequada, para transposição do articulado na Sexta Diretiva, desde que em conformidade com a Diretiva e Constituição do

¹⁶⁶ (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França, C-276/97, n.º 40; Comissão/Irlanda, C-358/97, n.º 38; Comissão/Reino Unido, C-359/97, n.º 50; Comissão/Países Baixos, C-408/97, n.º 35; e Comissão/Grécia, C-260/98, n.º 35).

respetivo Estado, não existe nenhuma incompatibilidade e conseqüentemente não haverá necessidade de responder à questão.

Quarta Questão:

O TJ tem interpretado esta questão no sentido de os EM's possuírem autonomia para excluïrem de tributação do imposto as atividades constantes do Anexo D, desde que as considerem insignificantes, não sendo no entanto uma obrigação (Ibid. 2, n° 27).

Desta interpretação resulta que, pelo facto de essa possibilidade se restringir às atividades do Anexo D, as entidades públicas não são obrigatoriamente sujeitos passivos em relação às atividades exercidas de forma não insignificante.

Quinta Questão:

O Tribunal analisou esta questão em conjunto com a segunda questão.

Sexta Questão:

A possibilidade concedida pelo quarto parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º, de exclusão da sujeição ao imposto das atividades isentas, nos termos do art.º 13.º, visa alargar a isenção a algumas atividades que ainda não sejam exercidas pelas entidades públicas na qualidade de autoridades públicas, passando assim a ser consideradas como tal. No entanto, a isenção só será possível se preencherem as condições do segundo parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º (v. Acórdão de 6 de fevereiro de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, n.º 19 e n.º 21).

O n.º 2 do art.º 13.º, B, alínea b), exclui expressamente da isenção a atividade de locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, não sendo por isso considerada uma atividade exercida na qualidade de autoridade pública.

O advogado-geral invoca que da conjugação do quarto parágrafo do n.º 5 do art.º 4, com o n.º 2 do art.º 13.º, B, alínea b), não é possível concluir que a atividade de exploração de lugares de estacionamento de veículos nunca pode ser exercida pelas entidades públicas, na qualidade de autoridades públicas.

Sustenta a posição alegando que, quando a atividade é exercida pela entidade pública no âmbito dos seus poderes de autoridade, não se encontra sujeita a IVA, enquadrando-se no disposto do primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º.

Sétima Questão:

Quando ao juiz nacional, na apreciação de um processo, se suscitar alguma questão de interpretação do direito comunitário, ele terá a possibilidade e ou obrigação de recorrer ao Tribunal de Justiça, de forma oficiosa, com vista ao esclarecimento da mesma.

Utilizada essa premissa pelo juiz, deve posteriormente efetuar a interpretação do direito nacional em conformidade com o direito comunitário, ficando vinculado à decisão proferida pelo Tribunal de Justiça que deverá aplicar na resolução do litígio principal.

6.2.3. DECISÃO DO TJUE

O TJUE acolheu o entendimento da Comissão de que as 7 questões prejudiciais colocadas pelo STA deveriam resumir-se a 5 questões, tendo decidido em conformidade, nos seguintes termos:

1) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos é uma actividade que, quando exercida por um organismo de direito público, é exercida por este na qualidade de autoridade pública, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva [...], se essa actividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público. E o que acontece quando o exercício dessa actividade implica a utilização de prerrogativas de autoridade pública.

2) O artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público não são necessariamente considerados sujeitos passivos relativamente às actividades que exerçam que não sejam insignificantes. Só no caso de estes organismos exercerem uma actividade ou efectuarem uma operação enumerada no anexo D da Sexta Directiva 77/388 é que pode ser tomado em conta o critério da natureza insignificante dessa actividade ou dessa operação, com o objectivo de as excluir da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, desde que o direito nacional utilize a faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, quando as mesmas forem insignificantes.

3) O ministro das Finanças de um Estado-Membro pode ser autorizado por uma lei nacional a precisar o alcance, por um lado, da noção de distorções de concorrência significativas, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, e, por outro, da noção de actividades exercidas de forma insignificante, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da mesma directiva, na condição de as

suas decisões de aplicação poderem ser sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais.

4) O artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a não isenção da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, que resulta do artigo 13.º, B, alínea b), desta directiva, não impede os organismos de direito público que exercem essa actividade da possibilidade de beneficiarem da não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado relativamente a essa actividade, desde que estejam preenchidas as condições previstas nos primeiro e segundo parágrafos desta disposição.

5) O juiz nacional tem a faculdade e, eventualmente, a obrigação de submeter ao Tribunal de Justiça, mesmo oficiosamente, uma questão relativa à interpretação da Sexta Directiva 77/388, se considerar que uma decisão do Tribunal de Justiça sobre esse ponto é necessária para proferir a sua decisão, e, tendo colocado a questão, fica vinculado pela decisão do Tribunal de Justiça quando profere a decisão final no litígio no processo principal.

Assim, em cumprimento do acórdão do TJUE, o STA proferiu a sua decisão final¹⁶⁷, concluindo que a exploração de parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros, pela CMP, se enquadra no exercício de prerrogativas de autoridade pública, e por isso não sujeito passivo de IVA.

6.3. CONSEQUÊNCIAS DO ACÓRDÃO EM PORTUGAL

O STA, em face do teor do acórdão do TJUE a que estava vinculado, concluiu que a exploração de parques de estacionamento e parcómetros por parte da CMP se enquadrava «na sua qualidade de autoridade pública e no âmbito de um regime jurídico de direito público», beneficiando da regra de não sujeição ao imposto, nos termos do primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Directiva.

No entanto, a decisão do STA não faz qualquer referência à questão de não sujeição a imposto, quando o exercício da atividade possa causar distorções de concorrência.

A administração fiscal considerou que a decisão do STA, ao não conter uma interpretação de todas as condições constantes no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, nomeadamente os critérios para aferir a existência de distorções de concorrência significativas, não reflete de forma

¹⁶⁷ Acórdão de 10 de dezembro de 2003 (Proc.º 022676, 2.ª Secção).

adequada o direito comunitário, relativamente à aplicação da regra de não sujeição, não podendo por isso, constituir um indicador para a aplicação do quadro jurídico em vigor (Lança, 2010:414)¹⁶⁸.

Assim, a decisão do STA (Ibid.1)

vincula a administração fiscal unicamente para a situação abrangida pelo caso julgado, isto é, as liquidações adicionais de IVA para os anos de 1991, 1992 e Janeiro a Abril de 1993, referentes à actividade de exploração de parcómetros e parques de estacionamento realizada pela Câmara Municipal do Porto.

Consequentemente em todas as operações realizadas posteriormente, a AF entendeu que sendo a exploração de parques de estacionamento uma actividade económica sujeita a IVA, exercida pelas entidades públicas em concorrência directa com os operadores privados (Ibid.2: 418)

ainda que realizada no quadro de um regime de direito público, utilizando prerrogativas de autoridade, não pode beneficiar do regime de não sujeição a IVA, estabelecido no n.º2 do artigo 2.º do Código do IVA, por tal não sujeição dar origem a distorções de concorrência não insignificantes.

A AT para clarificação da posição assumida, emanou em 14 de maio de 2012, uma informação vinculativa, em resposta ao pedido de um determinado Município (Proc.º 3149), sobre esta temática dos parques de estacionamento, apresentando as seguintes conclusões:

As actividades que consistem na exploração do estacionamento em diversas artérias da cidade [...], constituem actividades económicas sujeitas a IVA e dele não isentas, por força de derrogação prevista na subalínea b), da alínea 29), do artº 9º do CIVA.

Quando o Município [...] fixa, através de Regulamento aprovado em Assembleia Municipal, taxas relativas ao estacionamento e à emissão de cartões de estacionamento de residente, de comerciante e de profissional liberal, pode retirar-se do entendimento do TJUE, citado pelo acima referido acórdão do STA, que age como autoridade pública.

¹⁶⁸ LANÇA, Cidália – IVA – Parcómetros e Parques de Estacionamento Públicos. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral de Impostos, Ministério das Finanças, 2010

Em Portugal, a atividade de exploração de parques de estacionamento é levada a cabo por organismos públicos, nomeadamente câmaras municipais em situações jurídicas equivalentes e em direta concorrência com operadores privados.

Mesmo que estas atividades sejam realizadas no domínio do direito público, com utilização de prerrogativas de autoridade, não podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA estabelecido no n.º 2, do art.º 2.º, do CIVA, por tal sujeição ser susceptível de poder dar origem a distorções de concorrência não insignificantes.

Este entendimento é também o que tem sido aplicado, relativamente às empresas locais que exercem esta atividade, ainda que por delegação ou concessão da entidade pública.

Estas empresas locais regem-se pelos princípios de gestão privada, embora pratiquem atividades de interesse geral, cuja competência é das entidades públicas, e por isso possam também ser consideradas entidades públicas, «se atendermos a critérios delimitadores do conceito, como a titularidade, o regime jurídico aplicável, o objeto e os fins prosseguidos» (Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 18 de junho de 2014, da Autoridade Tributária e Aduaneira).

Assim, poderemos afirmar, que as empresas locais quando exercem atividades no âmbito de poderes de autoridade pública, podem «beneficiar do regime de não sujeição a IVA constante do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA». (Ibid.1)

Os Municípios¹⁶⁹, como forma de simplificação da sua estrutura interna, criaram diversas empresas locais, algumas vocacionadas expressamente para a exploração de parques de estacionamento e parcómetros, às quais delegaram os seus poderes de autoridade para que pudessem exercer a atividade.

Por isso, a posição da AF permite garantir que, a atividade de exploração de parques de estacionamento e parcómetros, é exercida em igualdade de circunstâncias por todos os operadores económicos (públicos ou privados).

A tributação em IVA das entidades públicas, relativa a esta atividade, pode não constituir uma desvantagem, se atendermos a que poderão «exercer o direito à dedução do IVA que onera as aquisições de equipamentos ou de serviços utilizados na actividade de exploração de parcómetros e parques de estacionamento.» (Ibid.2: 418)

¹⁶⁹ Por exemplo, os Municípios de: Lisboa, Almada, Sintra, Loures, Cascais, Maia, Figueira da Foz, etc.

6.4. CONSEQUÊNCIAS DO ACÓRDÃO NO SEIO DA UE

A decisão do TJCE, no Proc.º C-446/98, de 14 de dezembro de 2000, que opôs a Fazenda Pública ao Município do Porto, relativamente à tributação em IVA da exploração de parques de estacionamento e parcómetros, provocou algumas reações por parte de outros EM's, nomeadamente no Reino Unido.

As autoridades locais do Reino Unido, que sempre se tinham considerado sujeitos passivos de imposto relativamente às receitas provenientes da exploração de parques de estacionamento, após a interpretação proferida pelo TJ no processo acima citado, entenderam que deveriam apresentar pedidos de reembolso do IVA pago, argumentando que, da interpretação do direito comunitário e pela aplicação do disposto no primeiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º, da Sexta Diretiva, não estariam sujeitas ao imposto pelo exercício da atividade de exploração de parques de estacionamento.

Os Comissários de Revenue & Customs de Sua Majestade¹⁷⁰ não concordaram com os pedidos de reembolso e recusaram-nos.

Assim sendo, não se conformando com a posição dos Comissários, as autoridades locais interpuseram recurso para o VAT and Duties Tribunal, London.

Da análise que efetuou, o referido Tribunal considerou que, à luz do disposto no segundo parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º, a não sujeição das entidades públicas ao imposto, deveria ser analisada caso a caso.

Concluiu então que, essa não sujeição, não provocava distorções de concorrência significativas, e por consequência as autoridades públicas beneficiariam da delimitação negativa de incidência de IVA nas receitas obtidas na exploração de parques de estacionamento.

Os Comissários não concordando com a decisão do VAT and Duties Tribunal, London, recorreram para a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)¹⁷¹, argumentando que o disposto no n.º 5 do art.º 4.º da diretiva, tinha aplicação nacional, devendo ser objeto de estudo o impacto que a delimitação negativa de incidência de IVA concedida às entidades públicas poderia ter na exploração de parques de estacionamento pelos operadores privados.

¹⁷⁰ Passam a ser designados somente por "Comissários".

¹⁷¹ Divisão de Chancelaria do Tribunal Superior de Justiça de Inglaterra e País de Gales.

O recurso apresentado pelos Comissários visou igualmente obter clarificação do significado das expressões: «possa conduzir» e «significativas», utilizados na expressão «desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas»¹⁷².

O High Court of Justice entendeu que, para poder proferir a sua decisão, necessitava de alguns esclarecimentos e submeteu 3 questões ao Tribunal de Justiça¹⁷³, a título prejudicial:

- 1) A expressão ‘distorções de concorrência’ deve ser apreciada quanto a cada organismo público, individualmente, de modo a que, no contexto do caso em apreço, deva ser determinada por referência à área ou áreas em que o organismo em questão preste o serviço de estacionamento ou por referência à totalidade do território nacional do Estado-Membro?
- 2) O que deve entender-se pela expressão ‘possa conduzir’ [‘would lead to’]? Em especial, que grau de probabilidade ou nível de certeza se exige para que esta condição se considere preenchida?
- 3) O que deve entender-se pelo termo ‘significativas’? Em especial, este termo indica um efeito sobre a concorrência que é mais do que insignificante ou *de minimis*, um efeito ‘importante’ ou um efeito ‘excepcional’?»

6.4.1. OBSERVAÇÕES ENVIADAS AO TRIBUNAL

Quanto à primeira questão

Relativamente à interpretação da expressão “distorções de concorrência”, as autoridades locais entendem que, deverá ter-se em conta a análise referente à parcela de território onde a entidade pública exerce a atividade de exploração de parques de estacionamento, não se justificando que incida sobre todo o território nacional.

Complementa a sua argumentação referindo que, a isenção de IVA concedida às entidades públicas, não provoca distorções de concorrência relativamente aos operadores privados, de locais diferenciados, na medida em que «uma pessoa que queira fazer compras na Ilha

¹⁷² Segundo parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva.

¹⁷³ O processo principal refere-se à exploração de parques de estacionamento por quatro autoridades locais do Reino Unido. As autoridades locais envolvidas no processo são uma parte representativa do conjunto da totalidade das autoridades locais. Proc.º C-288/07, de 16 de setembro de 2008, do TJUE.

de Wight não estacionará o seu veículo em Manchester» (v. Acórdão de 16 de setembro de 2008, Proc.º C-288/07).

O Governo do Reino Unido não partilha da mesma opinião, argumentando que, será mais racional efetuar a interpretação do segundo parágrafo do n.º 5 do ar.º 4.º, no sentido de ser mais razoável efetuar uma abordagem «atividade a atividade», abrangendo todo o mercado nacional, em detrimento de cada mercado local, suportando esse entendimento nos princípios fundamentais da neutralidade fiscal e da segurança jurídica.

O Governo da Irlanda analisa esta questão pela perspectiva de que será competência de cada Estado, a determinação das atividades que, quando exercidas por entidades públicas, possam provocar distorções de concorrência significativas, optando pelo método que entender mais adequado, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

O Governo italiano considera que é impensável analisar as distorções de concorrência significativas, baseado no mercado geográfico que incida sobre a totalidade do mercado nacional, por entender não existir qualquer tipo de concorrência na exploração de parques de estacionamento de diferentes territórios.

Por seu lado, a Comissão sustenta que, a análise da questão das distorções de concorrência não se deve debruçar sobre a territorialidade mas sim sobre a natureza da atividade, fundamentando que o terceiro parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º prevê a sujeição a tributação, das atividades constantes do Anexo D, a não ser que sejam desenvolvidas de forma insignificante, deixando claro que a diretiva partia do pressuposto que seria a natureza da atividade e não o local da prestação do serviço que qualificaria a distorção de concorrência.

O advogado-geral, Póiares Maduro, nas conclusões de 12 de junho de 2008, partilha da opinião do Governo do Reino Unido, manifestando preferência pela abordagem fiscal, com base na qualificação de sujeição ou não da atividade em causa.

Entende que, deverá ser esta a abordagem a prevalecer, na medida em que a Sexta Diretiva visa implementar um sistema fiscal onde todas as atividades económicas se enquadrem no âmbito de tributação em IVA.

Refere mesmo que,

a não sujeição dessas actividades, essencialmente económicas, pode tornar-se fonte de distorção de concorrência, visto que as referidas actividades são ou podem ser geralmente exercidas, paralela ou principalmente, pelo sector privado. A não sujeição

conduziria assim a um desvio ao sistema do IVA, que se baseia, antes de mais, no princípio da neutralidade fiscal.¹⁷⁴

É nessa perspetiva que, Poiares Maduro entende que, a interpretação do segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do artigo 4.º, se unifica no sentido de considerar que as atividades económicas, mesmo quando exercidas por entidades públicas, têm como princípio orientador a sujeição ao imposto.

No que diz respeito ao conceito de distorção de concorrência alega que

não actua como um princípio regulador de situações económicas específicas, como os acordos ou abusos de posição dominante, mas sim como um critério acessório à disposição dos Estados-Membros para a implementação do regime do IVA, a fim de que possam determinar as actividades, cujo exercício deve ser sujeito ao IVA¹⁷⁵.

Pelas apreciações descritas, Poiares Maduro, propõe que esta questão deverá ter como resposta, que a determinação da existência de risco de distorção de concorrência relativamente às atividades exercidas pelas entidades públicas no âmbito dos seus poderes de autoridade, não sujeitas a imposto, é da responsabilidade dos EM's.

6.4.2. APRECIACÃO DO TJUE

O Tribunal de Justiça analisou as questões de direito, e entende que o segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do art.º 4.º devem ser analisados em conjunto, por visarem alcançar o mesmo objetivo, que é sujeição das entidades públicas a tributação em IVA, quando exerçam atividades de natureza económica e também para garantir que o princípio da neutralidade fiscal não é colocado em causa, pela diferenciação de tratamento dessas entidades em relação aos operadores económicos privados.

Na apreciação das distorções de concorrência, a sua determinação relativamente aos mercados locais, não é fácil, pela complexidade das análises económicas e pela enorme diversidade de mercados existentes. A análise das distorções referentes a uma qualquer atividade permite perceber que o princípio da neutralidade fiscal é defendido, na medida em que a sujeição ou não sujeição é aplicada a todas as entidades públicas, só podendo ser anulado quando envolva simultaneamente entidades públicas e operadores privados ou quando as distorções não sejam insignificantes.

¹⁷⁴ Conclusões do Advogado-Geral, Miguel Poiares Maduro, no Proc.º C-288/07, n.º 16.

¹⁷⁵ Ibid. 1, n.º 19.

Quanto à Segunda Questão

As autoridades locais fundamentam a sua posição na interpretação da advogada-geral J. Kokott no Proc.º C-369/04, Hutchison 3G, n.º 139, considerando que a expressão «possa conduzir» impõe a obrigatoriedade de existir um risco real e sério de ocorrer uma distorção de concorrência.

O Governo da Irlanda, entende que competirá às autoridades nacionais de cada EM, certificarem-se de que o risco de existir uma distorção de concorrência tem fortes probabilidades de ocorrer e não se resume a uma ténue hipótese de a mesma acontecer.

Igual entendimento é partilhado pelo Governo italiano.

Para a Comissão a expressão «possa conduzir» abrange a concorrência potencial, se existir uma verdadeira possibilidade dos operadores privados passarem a explorar parques de estacionamento no mercado onde já se encontrem entidades públicas.

O advogado-geral adota a opinião da Comissão, considerando que a expressão «possa conduzir», deve ser interpretada «no sentido de que inclui tanto a concorrência efectiva como a concorrência potencial, desde que esta última seja real.»

A apreciação feita pelo Tribunal de Justiça é semelhante à da Comissão e do advogado-geral, argumentando no sentido de ser tida em consideração não apenas a concorrência actual mas igualmente a concorrência potencial, quando se releve que a possibilidade de entrada de um operador privado no mercado é real e não baseada em meros pressupostos.

Quanto à terceira questão

As autoridades locais, defendem que o termo «significativas» pressupõe a existência de um «efeito excepcional», que coloca em desvantagem os operadores privados, pela não tributação em IVA das entidades públicas relativamente a determinadas atividades.

O Governo do Reino Unido, a Irlanda, o Governo italiano e a própria Comissão, consideram que o termo «significativas» se aplica à qualificação das distorções de concorrência não insignificantes, passíveis de afetar as condições de concorrência do mercado.

O advogado-geral defende que o termo «significativas» se aplica às distorções de concorrência, que «não sendo insignificantes ou excepcionais, sejam fora do comum».

O Tribunal de Justiça opina que de acordo com o segundo parágrafo do n.º 5 do art.º 4.º, o termo «significativas» se deverá aplicar nas distorções de concorrência atuais e nas potenciais, quando estas se revelem mais do que insignificantes.

6.4.3. DECISÃO DO TJUE

A decisão do Tribunal de Justiça resulta da análise dos argumentos apresentados pelos intervenientes e foi proferida nos seguintes termos:

- 1) O artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, [...], deve ser interpretado no sentido de que as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado dos organismos de direito público que actuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à actividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular.
- 2) A expressão «possa conduzir», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, deve ser interpretada no sentido de que tem em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante deve ser real e não puramente hipotética.
- 3) O termo «significativas», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, deve ser entendido no sentido de que as distorções de concorrência actuais ou potenciais devem ser mais do que insignificantes.

Ao Caso *Isle of Wight and Others*, seguiu-se um outro, o Caso Comissão/Irlanda (Acórdão do TJUE de 16 de julho de 2009 no Proc.º C-554/07), que no essencial veio reforçar o entendimento já proferido no caso anterior.

Este processo Comissão/Irlanda respeita à não sujeição a tributação em sede de IVA das operações relacionadas com a exploração de parquímetros de rua, exercidas pelas autoridades locais.

Igual questão tinha sido já apreciada pelo TJUE no Caso Câmara Municipal do Porto/Fazenda Pública, no entanto, esta situação foi um pouco mais além uma vez que, na legislação irlandesa, «O Estado e as autarquias locais são tratados como sujeitos passivos apenas na medida em que o Ministro das Finanças adopte regulamentação específica nesse sentido.» e «não prevê a sujeição a IVA dos organismos públicos quando não actuam na qualidade de autoridades públicas.». (FERIA, 2009:265)

A Irlanda argumentava que a regra geral da Diretiva IVA, primeiro parágrafo do n.º 1 do art.º 13.º, considerava as autoridades públicas como não sujeitos passivos, ao contrário do Tribunal que rejeitou esses argumentos por considerar que «a correcta aplicação do artigo 13.º exige que esses organismos sejam, em regra, sujeitos a IVA na medida em que não actuem na qualidade de autoridades públicas.». (Ibid. 1: 268)

Se inicialmente o TJUE no acórdão da CMP/Fazenda Pública entendia que a regra geral seria a não sujeição das entidades públicas, no Caso Isle of Wight Council and Others essa interpretação foi invertida, considerando que o segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva, tinham um objetivo comum que era a sujeição das entidades públicas a tributação em IVA, na medida em que exercessem atividades de natureza económica.

Este processo contencioso entre a Comissão/Irlanda reforçou esta posição considerando que a regra geral seria a sujeição das entidades públicas a tributação em IVA, sempre que não atuem na qualidade de autoridades públicas.

O acórdão proferido pelo TJUE neste processo assume especial importância no seio da jurisprudência comunitária, na medida em que (Ibid.2:273)

constitui a primeira afirmação clara de que há de facto limites à liberdade atribuída aos Estados-Membros de escolher o método preferido de transposição das normas estabelecidas no artigo 13.º da Directiva IVA, nomeadamente aqueles impostos pelo respeito dos princípios da clareza e da segurança jurídicas.

Não é no entanto expectável, que futuras questões relacionadas com o regime de IVA aplicável ao setor público, pela desatualização das disposições da legislação em vigor, e pela «incapacidade do TJCE de resolver eficazmente os problemas inerentes ao regime de IVA no sector público, tal como ele hoje existe.» (Ibid.3:273), sejam resolvidas com base neste acórdão da Comissão/Irlanda, pressupondo-se que futuramente mais situações venham a ser colocadas à apreciação do TJUE.

6.5. CONCLUSÃO

O diferendo que opôs a Fazenda Pública à Câmara Municipal do Porto relativamente à exploração de parques de estacionamento de veículos foi um "marco" na jurisprudência do Tribunal de Justiça em relação ao IVA no setor público.

A tributação das entidades públicas era estabelecida pela regra de não sujeição ao imposto, no exercício de atividades na sua qualidade de autoridades públicas.

Sendo esta a regra geral, existem no entanto diversas exceções, nomeadamente as constantes no segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do art.º 4.º da Sexta Diretiva e do art.º 13.º, do mesmo diploma, que assim enquadravam as entidades públicas como sujeitos passivos de imposto, quando exercessem atividades de natureza essencialmente económica ou em concorrência com os operadores privados.

O entendimento proferido pelo TJ no diferendo Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto veio a ser alterado algum tempo depois, quando as autoridades locais do Reino Unido solicitaram à respetiva AF o reembolso dos valores de imposto, pagos pela exploração dos seus parques de estacionamento de veículos.

Este diferendo foi igualmente sujeito a apreciação do Tribunal de Justiça, sendo designado Caso *Isle of Wight and Others* (Acórdão de 16 de setembro de 2008, Proc.º C-288/07).

Na apreciação feita neste caso concreto, o TJ entendeu que a análise do segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do art.º 4.º deveria ser conjunta, por considerar que o objetivo que eles pretendiam alcançar era idêntico, ou seja, a sujeição das entidades públicas a tributação em IVA, no exercício de atividades de natureza económica, e como forma de garantir a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, não colocando em desvantagem os operadores privados.

Posteriormente, o Caso Comissão/Irlanda¹⁷⁶ veio fortalecer esse entendimento por parte do TJ. Tal como refere Rita de la Feria (2009:270)¹⁷⁷

não somente clarificando a sua nova abordagem, mas levando-a mais longe: a regra geral é a de que os organismos públicos devem ser tratados como sujeitos passivos para efeitos de IVA, na medida em que não actuem na sua qualidade de autoridades públicas.

Esta mudança de interpretação do TJUE, passando da regra geral de não sujeição, para a regra geral de sujeição, veio ao encontro da posição da AT que sempre defendeu que todas as operações de natureza económica deveriam ser tributadas, independentemente da personalidade jurídica do prestador do serviço.

¹⁷⁶ Acórdão de 16 de julho de 2009 no Proc.º C-554/07, já referido.

¹⁷⁷ FERIA, Rita de La – Sujeição ou Não Sujeição a IVA das Atividades Exercidas por Entidades do Sector Público: O caso Comissão/Irlanda. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano II, 2009.

7. REFORMA DO IVA – CONSEQUÊNCIAS PARA AS ENTIDADES PÚBLICAS

O IVA foi adotado em 1967¹⁷⁸ pelos EM's da CEE, em substituição dos respectivos sistemas fiscais, em matéria de tributação do volume de negócios, encontrando-se ainda em vigor.

Decorridos mais de 40 anos de vigência do imposto, e atendendo às enormes modificações operadas ao longo dos tempos e mais recentemente as provocadas pela crise económica e financeira, que alguns dos seus EM's tiveram de enfrentar, a Comissão entendeu que se justificava pensar em efetuar uma reforma do IVA, de forma a fazer corresponder, minimamente, a aplicação do imposto a essas modificações.

Para tal, deveria proceder-se a uma análise crítica do impacto da aplicação do imposto, tendo como objetivo conseguir fortalecer a sua coerência com o mercado único, bem como reforçar a capacidade do imposto na arrecadação de receitas.

Para o efeito, apresentou um "Livro Verde - Sobre o futuro do IVA - Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz"¹⁷⁹.

A Comissão apresenta algumas razões justificativas para este debate, nomeadamente¹⁸⁰:

- ⇒ A complexidade do sistema em vigor – traduzida pela sobrecarga dos procedimentos administrativos;
- ⇒ Melhorar o funcionamento do mercado único – o tratamento diferenciado aplicado às operações nacionais e intracomunitárias, poderá constituir um impedimento ao bom funcionamento do mercado único;
- ⇒ Maximizar a cobrança das receitas e reduzir a vulnerabilidade do sistema à fraude – uma base de incidência alargada e uma taxa única seriam um passo importante na harmonização do sistema comum de IVA;
- ⇒ Alterações do contexto tecnológico e económico – as novas tecnologias têm assumido um papel cada vez maior nas relações económicas, podendo mesmo permitir a criação de alternativas à cobrança do imposto, capazes de reduzir os encargos dos agentes económicos e as perdas de IVA.

¹⁷⁸ Este sistema já tinha sido introduzido em França em 1957.

¹⁷⁹ COM (2010) 695 final.

¹⁸⁰ Ibid.1.

Para além das questões principais relacionadas com as operações intra-UE, a Comissão considera ser igualmente necessária uma abordagem a algumas questões sobre o sistema vigente, visando obter respostas para a criação de um sistema de IVA mais sólido, mais simples e eficaz para o mercado único, tais como:¹⁸¹

- ⇒ Como assegurar a neutralidade do sistema de IVA;
- ⇒ Que grau de harmonização exige o mercado único?;
- ⇒ Reduzir a burocracia;
- ⇒ Um sistema de IVA mais sólido;
- ⇒ Uma gestão do sistema de IVA eficaz e moderna;
- ⇒ Outros aspetos a considerar.

O Livro Verde colocou assim à discussão pública, a apresentação de propostas sobre o que, as partes interessadas, entendem poder ser o futuro do IVA e a forma como se deverá proceder à sua reestruturação.

Essa intervenção seria efetuada pelas partes interessadas, através de resposta às 33 questões enunciadas no documento.

De entre as questões colocadas, as que mais importam para o presente trabalho dizem respeito à tributação das entidades públicas.

Ora, há muito tempo, que a aplicação do IVA nas entidades públicas, tem levantado dúvidas e suscitado interpretações diversas, considerando-se que os principais problemas se prendem com a¹⁸²:

- ⇒ Falta de harmonização do imposto;
- ⇒ Complexidade;
- ⇒ Incerteza e discricionariedade;
- ⇒ Falta de neutralidade do imposto.

Assim, é no âmbito da análise do princípio da neutralidade do IVA, que as entidades públicas surgem no Livro Verde da Comissão, como elemento passível de originar alterações ao sistema comum, pela delimitação negativa de incidência de que beneficiam.

¹⁸¹ Ibid.2.

¹⁸² PALMA, Clotilde Celorico. PowerPoint 2012 da disciplina de Fiscalidade Indireta Aplicada lecionada no âmbito do Mestrado em Fiscalidade do ISCAL.

A este respeito, Palma (2011:76) refere¹⁸³:

Quanto ao tratamento das entidades públicas, entendemos que o legislador comunitário, quando contemplou a delimitação negativa de incidência em 1967, teve em mente um tratamento especial de determinadas actividades de interesse público e não das entidades públicas. Fê-lo, porém, através do recorte do elemento subjectivo, dada a situação de monopólio ou quase monopólio com que tais actividades, à data, eram exercidas.

Já para Martins (2012:163)¹⁸⁴

O actual tratamento diferenciado das (mesmas) operações quando realizadas por entidades públicas e privadas, num contexto de privatização e desregulação de actividades e de surgimento de figuras híbridas, como sejam as parcerias público privadas, gera distorções e complexidade. [...] Complexidade decorrente da concorrência dos múltiplos regimes de IVA que, em simultâneo, podem ser aplicados aos entes públicos, geradores de problemas de qualificação e de situações de dedução mista.

Não obstante as modificações introduzidas na legislação comunitária em matéria de IVA, existem muitos aspetos que não sofreram qualquer alteração desde a introdução do sistema comum em 1967, sendo a delimitação negativa de incidência e algumas isenções exemplos disso.

Essa preocupação está presente nas questões colocadas pela Comissão no Livro Verde, quando pergunta se serão aceitáveis as regras de IVA aplicadas às administrações públicas, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal.

As opiniões sobre esta questão parecem apontar num mesmo sentido, que é o de que as regras aplicadas ao setor público são arcaicas e necessitam de atualização.

Em Portugal, o Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal (IDEFF), constituiu um "grupo de trabalho" que respondeu: «Em relação às entidades públicas, as regras actuais

¹⁸³ PALMA, Clotilde Celorico – O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas Reflexões. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4, n.º1, 2011. Pp.76.

¹⁸⁴ MARTINS, Alexandra – O Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Perspetivas e Desenvolvimentos. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano V, n.º 3, novembro de 2012. Pp. 163.

são manifestamente desadequadas da realidade actual [...]. A manutenção da situação é insustentável, tendo entrado em ruptura com o princípio da neutralidade».¹⁸⁵

É entendimento geral, Comissão incluída, que a situação ideal seria a adoção de uma base de incidência alargada, relativamente às atividades exercidas pelas entidades públicas, assente na redução das diversas isenções de que beneficiam.

Este caminho, muito provavelmente, iria permitir não só uma redução das taxas de IVA, mas também o reforço da eficácia e neutralidade de aplicação do imposto (Palma. 2010:77)¹⁸⁶.

A Comissão, entre outros, aponta o sistema fiscal da Nova Zelândia como um exemplo a seguir.

A delimitação negativa de incidência de que as entidades públicas beneficiam, quando exercem atividades nos âmbito dos seus poderes de autoridade, vai em sentido contrário ao princípio de tributação do IVA, provocando sempre distorções de concorrência, mais ou menos significativas.

A esse respeito a Comissão levou a efeito, recentemente, um estudo sobre o IVA no setor público¹⁸⁷ tendo concluído que «a melhor solução para eliminar as distorções do regime vigente passa pela implementação de um modelo de tributação integral – full taxation model»¹⁸⁸.

No entanto, por ser uma matéria complexa, será «muito improvável que os governos e as opiniões públicas dos Estados membros aceitem restringir ou eliminar as isenções do IVA em áreas tão sensíveis e reputadas como de grande relevância social»¹⁸⁹.

Os subsídios são igualmente fonte de preocupação, pela falta de harmonização entre os sistemas fiscais dos EM's nesta matéria.

¹⁸⁵ MARTINS, Alexandra; LANÇA, Cidália; PALMA, Clotilde Celorico; LAIRES, Rui e PINTO, Miguel Silva. Livro Verde Sobre o Futuro do IVA (Documento 17491/10, Fisc 151, d 3 de dezembro de 2010, da Comissão Europeia) – Resposta do IDEFF à consulta pública da Comissão.

¹⁸⁶ PALMA, Clotilde Celorico – O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas Reflexões. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4, n.º1, 2011.Pp. 77.

¹⁸⁷ FINAL REPORT FOR TAXUD/2009/DE/316 MARCH 1, 2011.

¹⁸⁸ MARTINS, Alexandra – O Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Perspetivas e Desenvolvimentos. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano V, n.º 3, novembro de 2012. Pp. 164.

¹⁸⁹ MARTINS, Alexandra; LANÇA, Cidália; PALMA, Clotilde Celorico; LAIRES, Rui e PINTO, Miguel Silva. Livro Verde Sobre o Futuro do IVA (Documento 17491/10, Fisc 151, d 3 de dezembro de 2010, da Comissão Europeia) – Resposta do IDEFF à consulta pública da Comissão.

A Comissão tem vindo a sugerir, que uma das soluções seria a tributação de todos os subsídios ou em alternativa, a manutenção do regime atual com a introdução de algumas alterações mais específicas.

Partindo do pressuposto que se optaria pela solução alternativa, à luz da jurisprudência do TJUE «há que proceder a uma análise casuística dos subsídios, poder-se-ia, nomeadamente, contemplar uma lista exaustiva dos subsídios que se consideram tributáveis ou conceber a hipótese de isentar todos os subsídios.» (Palma. 2010:78)¹⁹⁰

Podemos por isso concluir, que a tributação em IVA das entidades públicas é uma matéria complexa e sensível, que necessita de «uma revisão urgente das regras de delimitação negativa de incidência a par das isenções e da tributação dos subsídios, com tendência para um sistema generalizado de tributação como o existente na Nova Zelândia». (Ibid.1)

Como corolário poderemos afirmar que «temos um imposto complexo que carece de várias intervenções cirúrgicas...»¹⁹¹.(Palma, 2011).

¹⁹⁰ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra: Almedina, 2010.

¹⁹¹http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/a_reforma_do_iva___como_manter_o_sucesso_do_imposto.html.

8. CONCLUSÕES

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado é uma matéria que engloba um conjunto muito vasto de operações, algumas delas de grande complexidade e de difícil enquadramento em sede de tributação de IVA.

Na abordagem do tema, importava efetuar em primeiro lugar uma descrição da harmonização do IVA na União Europeia, tentando enquadrar da melhor forma todas as fases percorridas na implementação do imposto pelos Estados membros, desde 1967 até ao presente.

Foi possível perceber que embora seja considerado o imposto mais harmonizado da UE, o IVA não conseguiu, ainda, atingir o grau de harmonização pretendido, pelas enormes dificuldades sentidas pela Comissão em obter consenso geral dos Estados Membros no escrutínio de algumas propostas apresentadas, com vista à adequação das suas regras à realidade económica.

O imposto foi introduzido em Portugal em 1986, coincidindo com a adesão à CEE, não tendo sido no entanto esse o motivo principal para a sua adoção nesta data, apesar de ser uma das condições impostas para a adesão. Foi sim, a ineficiência do imposto de transações, na arrecadação de receita, que acelerou o processo, que de outra forma só teria lugar passados 3 anos¹⁹².

Da análise do enquadramento do imposto, nomeadamente do seu conceito e características, podemos concluir que o IVA é um imposto geral sobre o consumo, de matriz comunitária, que incide sobre todas as fases do circuito económico, aplicado sobre o valor acrescentado em cada uma dessas fases e não acumulável.

O princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, rege enquanto seu pilar, o sistema comum do IVA, visando assegurar a não diferenciação de tratamento entre os seus sujeitos passivos de IVA, pelo recurso ao direito à dedução.

Outro aspeto estruturante, que se agiliza na mecânica do imposto, assenta na definição do conceito de atividade económica, enquanto elemento essencial para a qualificação de sujeito passivo do imposto, tendo sido possível concluir que cabiam nesta definição, todas as atividades cujo objetivo principal seja a obtenção de receitas com carácter permanente.

¹⁹² Prazo imposto pela CEE para a introdução do imposto.

O enquadramento das entidades públicas, em sede de tributação de IVA, continua a suscitar algumas dificuldades «quer pela distinta natureza e caracterização destas entidades, quer pela multiplicidade de actividades e operações que podem exercer, quer, finalmente, pelo carácter vago e indeterminado dos conceitos empregues nas regras comunitárias.» (Palma, 2010:697)¹⁹³

A análise das distorções de concorrência significativas tem gerado ao longo dos tempos alguma discussão na sua aplicabilidade.

O Caso Salix veio clarificar a posição do TJUE nesta matéria, sendo seu entendimento que não só devem ser consideradas distorções de concorrência as operações que coloquem em desvantagem os operadores privados, mas igualmente quando essas operações conduzam a prejuízo das próprias entidades públicas, devendo nessas operações ser consideradas sujeitos passivos de IVA.

O TJUE assenta a sua posição na interpretação da Sexta Directiva (art.º 4.º, n.º 5) na medida em que "não especifica as pessoas que visa proteger dessas distorções de concorrência significativas geradas pela não sujeição dos organismos de direito público ao imposto". (Palma, 2013:104).

Na senda do referido, uma dessas regras comunitárias, e aquela que poderá ser mais importante, mas também mais problemática, é a delimitação negativa de incidência

consubstanciando uma derrogação ao princípio geral de acordo com o qual todas as transmissões de bens e prestações de serviços estão sujeitas a este imposto. A sujeição a IVA das pessoas colectivas de direito público constitui a regra geral no quadro do sistema comum (Palma, 2010:19).

A aplicação desta regra, conforme supra referido, especificamente às entidades públicas, tem sido um dos aspetos mais discutidos e alvo de diversos acórdãos emanados pelo TJUE, no sentido de se clarificar a sua utilização.

A não sujeição das entidades públicas à aplicação do imposto nas actividades que exercem enquanto autoridades públicas, é por isso, uma questão complexa e de difícil interpretação, na medida em que alguns dos aspetos fundamentais da regra foram deixados à livre escolha dos Estados-Membros, que puderam dessa forma optar pela solução que melhor se adequava à sua realidade.

¹⁹³ PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Uma Rutura no Princípio da Neutralidade. Coimbra: Almedina, 2010.

Não existe pois, uma harmonização interpretativa, que como verificado, tem conduzido a diferentes interpretações por parte dos Estados-Membros e, conseqüentemente, a posturas e comportamentos que acabaram por conduzir a formas diferenciadas de aplicação da aludida regra.

Para uns, a regra geral de aplicação do imposto seria a não sujeição por parte das entidades públicas a tributação em IVA, e para outros a regra geral seria a sujeição das entidades públicas ao IVA, sendo a delimitação negativa de incidência uma exceção a essa regra geral.

Foi por isso necessário, solicitar a intervenção do TJUE, enquanto órgão jurisdicional da UE com competência para interpretar os atos adotados pelas Instituições¹⁹⁴, onde cabem as diretivas, sobre a sujeição a IVA da atividade específica desenvolvida pela entidade pública¹⁹⁵.

Por tudo isto, podemos concluir que a delimitação negativa de incidência aplicada às entidades públicas no exercício de atividades no âmbito dos seus poderes de autoridade, beneficiando assim de procedimentos especiais na aplicação do imposto, para além de acolher por parte dos EM's diferentes interpretações, pode em diversas situações provocar distorções de concorrência, penalizando os operadores privados que exerçam atividade semelhante.

Nesse sentido, no caso prático que apresentamos relativamente à tributação em IVA da exploração dos parques de estacionamento pela Câmara Municipal do Porto¹⁹⁶, foi sentida a necessidade pelo STA, de suscitar o reenvio prejudicial ao TJUE, tendo sido inicialmente adotada a posição de que a regra geral seria a não sujeição das entidades públicas quando no exercício de atividades no âmbito dos seus poderes de autoridade.

Essa posição, no entanto, só seria passível de aplicação se a atividade fosse desenvolvida diretamente por uma entidade pública ou por um organismo de direito público, sem que se verificassem distorções de concorrência significativas.

¹⁹⁴ Nos termos do atual art.º 267.º, alínea b) do Tratado de Funcionamento da UE, sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos e organismos da União, sendo que à luz do art.º 288 do referido Tratado a expressão "Actos adoptados pelas Instituições, órgãos ou organismos da União" se referem aos regulamentos – diretivas e decisões, recomendações e pareceres.

¹⁹⁵ Abrange o conjunto de entidades em que se verifique a participação do Estado seja diretamente ou por interposta entidade no capital social daquela, sendo exemplo, as empresas municipais.

¹⁹⁶ Proc.º 446/98, de 14 de dezembro de 2000, já citado anteriormente.

Por isso, as empresas locais, estando sujeitas a princípios de gestão privada, podem ser, para efeitos de tributação em IVA, consideradas entidades equiparadas a entidades públicas, se as atividades desenvolvidas lhe forem delegadas pelos Municípios e essas atividades façam parte da lista de atribuições dos mesmos enquanto autoridades públicas. Os estatutos das empresas locais devem conter expressamente essas premissas, sem as quais não poderão beneficiar da delimitação negativa de incidência atribuída às entidades públicas.

A interpretação do TJUE, relativamente à questão prejudicial, nascida no caso Câmara Municipal do Porto/Fazenda Pública, constituiu uma referência jurisprudencial, a ser acolhida aquando da existência de situações idênticas. Não foi contudo pacífica a aceitabilidade do alcance desta decisão por parte de outros Estados-Membros, nomeadamente do Reino Unido, onde "idêntica questão" não havia gerado dificuldades de interpretação, conduzindo a que as suas entidades públicas e privadas sempre tenham liquidado imposto na exploração dos seus parques de estacionamento.

Surgiu assim o Caso Isle of Wight and Others¹⁹⁷, que provocou uma alteração no entendimento defendido pelo TJUE até aquele momento e que qualificava as entidades públicas fora do âmbito de aplicação do imposto pela utilização da prerrogativa da delimitação negativa de incidência, tendo passado a defender que a regra geral deveria ser a tributação das entidades públicas em IVA, e que a delimitação negativa de incidência seria a exceção a essa regra.

Posteriormente, também o Caso Comissão/Irlanda¹⁹⁸ veio reiterar esse entendimento, no sentido de que os organismos de direito público deveriam ser tratados como sujeitos passivos de IVA, sempre que o exercício de uma atividade não se enquadrasse na sua "qualidade de autoridade pública".

Conclui-se, assim, que as entidades públicas se enquadram na regra geral de sujeição a tributação em IVA, quando desenvolvam uma qualquer atividade económica, beneficiando da delimitação negativa de incidência quando essas atividade forem exercidas na qualidade de autoridades públicas e não provoquem distorções de concorrência.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, apesar do entendimento proferido pelo TJUE, nunca abandonou a sua posição assente na qualificação das distorções de concorrência, não se

¹⁹⁷ Proc.º C-288/07, de 12 de junho de 2008, já citado.

¹⁹⁸ Proc.º C-554/07, de 16 de julho de 2009, já citado.

aplicando o n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, e por entender que o exercício da exploração de parques de estacionamento pela CMP, se enquadrava no âmbito do art.º 9.º, n.º 29, alínea b), do CIVA, logo não isento.

As entidades públicas, enquanto sujeitos passivos de IVA, são também um dos pontos mais sensíveis da reforma do IVA que a Comissão está a tentar levar a efeito, para adequação das regras às alterações económicas verificadas nos últimos anos.

A falta de harmonização do imposto, a sua complexidade a par de uma crescente incerteza e discricionariedade e a falta de neutralidade do imposto, são segundo a Comissão os problemas mais urgentes a resolver.

É no entanto a neutralidade do imposto que mais preocupa a Comissão quando analisa o regime aplicável às entidades públicas, pelo facto de a delimitação negativa de incidência de que beneficiam provocar múltiplas alterações ao espírito inicial do sistema comum do IVA.

A Comissão entende que a solução ideal para resolução desta questão seria a tributação integral, tal como acontece na Nova Zelândia, ou em alternativa uma redução ou eliminação de um número significativo das isenções aplicadas às entidades públicas, mas, por ser uma matéria sensível para os Estados-Membros, não tem sido possível chegar a um acordo generalizado para aprovação dessas alterações.

Pelos factos apresentados é nosso entendimento que apesar de ser considerado o imposto mais harmonizado da UE, o sistema comum de IVA apresenta algumas debilidades que importaria corrigir, nomeadamente a uniformização de critérios na sua aplicação em todos os EM's.

A delimitação negativa de incidência aplicada às entidades públicas configura um benefício que origina distorções de concorrência em diversos setores de atividade, prejudicando os operadores privados. Entendemos por isso que as regras de aplicação do imposto deveriam ser uniformizadas de modo a que todos os operadores, sejam eles públicos ou privados, as aplicassem de igual forma.

Do mesmo modo, as isenções concedidas a alguns serviços públicos são também elas geradoras de diferenciação de tratamento, relativamente a outros agentes económicos, e colocam em causa o princípio fundamental do sistema comum do IVA – a neutralidade.

Partilhamos por isso, o entendimento proferido por Palma (2010:725)

A delimitação negativa de incidência ou a isenção incompleta das operações praticadas por entidades públicas viola o princípio fundamental da neutralidade do imposto, criando-se desvios que induzem ao auto fornecimento de bens e serviços dentro do sector público, de forma a minimizar o facto de o IVA nos respetivos *inputs* não ser dedutível

Entendemos que não será fácil conseguir um consenso no seio da UE, quer pelas diferenças culturais, quer económicas. No entanto, solução ideal seria a opção pela tributação generalizada de todas as atividades económicas e bem assim a sujeição a imposto por parte de todos os operadores económicos (públicos ou privados).

Outra solução seria, a título de exemplo, a redução significativa do número de isenções concedidas, bem como a reformulação da lista de atividades sujeitas a imposto quando estas não sejam insignificantes.

Conscientes de que as atuais regras do sistema comum do IVA necessitam de uma adequação à realidade económica da UE, com especial atenção às regras aplicáveis às entidades públicas, a nossa opção seria certamente a tributação generalizada, como já referimos anteriormente, por entendermos que seria a melhor forma de eliminar as incongruências provocadas pelas atuais regras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MONOGRAFIAS

BASTO, José Guilherme Xavier de – *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro Estudos Fiscais, Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991.

CATARINO, João Ricardo – *Para uma Teoria Política do Tributo*. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 2009. ISBN: 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco – *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN: 978-972-40-4788-1.

CORREIA, Arlindo – *O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização*. In Sequência, Vol. 16, nº 31. 1995. [Consult. em 21/11 às 02,50h]. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4818486>

CORREIA, Arlindo; SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico; CUNHA, Paulo de Pitta e; MADURO, Miguel Poiars; SOUSA, António Frada de; ALEXANDRE, Mário Alberto; GOMES SANTOS, José C.; PINTO, Miguel Silva; MARTINS, Alexandra – *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN: 978-972-40-3394-5.

FERIA, Rita de La – *Sujeição ou Não Sujeição a IVA das Atividades Exercidas por Entidades do Sector Público: O caso Comissão/Irlanda*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano II, 2009.

FINAL REPORT FOR TAXUD/2009/DE/316 MARCH 1,2011[Consultado em 13.11.2014]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf

GOMES SANTOS, José C., - *O IVA – Um Imposto (muito especial) Sobre o Consumo, In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, Coimbra, novembro de 2008. Pp. 170.

LANÇA, Cidália – *IVA – Parómetros e Parques de Estacionamento Públicos*. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral de Impostos, Ministério das Finanças, 2010.

MARTINS, Alexandra – *A aplicação do IVA pelos Tribunais Nacionais*. In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra. Almedina. 2008. ISBN: 978-972-40-3394-5. Pp.197-214.

MARTINS, Alexandra - *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Perspetivas e Desenvolvimentos*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano V. Número 3. IDEFF. novembro 2012.

MARTINS, Alexandra; LANÇA, Cidália; PALMA, Clotilde Celorico; LAIRES, Rui; PINTO, Miguel Silva – *Livro Verde sobre o Futuro do IVA (Documento 17491/10, Fisc 151, de 3 de dezembro de 2010, da Comissão Europeia) – Resposta do IDEFF à consulta pública da Comissão*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4. Número 2. IDEFF. setembro de 2011.

PALMA, Clotilde Celorico – *O Iva e o Mercado Interno: Reflexões sobre o Regime Transitório*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos – Ministério das Finanças, 1998. ISBN: 972-653-152-7.

PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Uma Rutura no Princípio da Neutralidade*. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN: 978-972-40-4382-1.

PALMA, Clotilde Celorico – *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas Reflexões*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4. Número 1. IDEFF. 2011.

PALMA, Clotilde Celorico – *Caso Salix – A Reforma da Diretiva IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – Comentário ao Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 4 de junho de 2009, Caso Salix, Processo C-102/08*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4. Número 2. IDEFF. setembro de 2011.

PALMA, Clotilde Celorico – *A Reforma do IVA – como manter o sucesso do imposto* – Jornal de Negócios. 2011. [Consultado em 25.09.2014]. Disponível em: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/a_reforma_do_iva_como_manter_o_suce_sso_do_imposto.html.

PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (Cadernos IDEFF, Nº 1 – 5ª Edição). Coimbra: Almedina, 2012. ISBN: 978-972-40-4559-7.

PALMA, Clotilde Celorico – *PowerPoint 2012 da disciplina de Fiscalidade Indireta Aplicada lecionada no âmbito do Mestrado em Fiscalidade do ISCAL*.

PALMA, Clotilde Celorico – *IVA e Entidades Públicas: O Caso da Delimitação Negativa de Incidência*. In Vinte e Cinco Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Administração Tributária e Aduaneira, Ministério das Finanças, 2013. ISBN: 978-972-653-180-7.

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

SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão – *Direito Económico*. 7.^a Edição. Coimbra. Almedina. 2014. ISBN: 978-972-40-5536-7.

SOUSA FRANCO, António L. de – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, 4.^a Edição. Coimbra: Almedina, 1992. ISBN: 972-40-0690-5.

VEGA, Isabel Moco-roa – *O futuro do IVA: Rumo a um IVA mais eficiente*. In Congresso Internacional de IVA, 2013.

DOCUMENTOS LEGISLATIVOS E JUDICIAIS:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de dezembro de 2003, Processo n.º 22676 – 2.^a secção.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), 14 de fevereiro de 1985, Caso Rompelman, Processo C-268/83.

Acórdão do Tribunal, de 26 de março de 1987, Caso Comissão/Países Baixos, Processo C-235/85.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 17 de outubro de 1989, Caso Comune di Carpaneto Piacentino, Processos Apensos C-231/87 e 129/88.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), 25 de julho de 1991, Caso Ayuntamiento de Sevilla, Processo C-202/90.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), 29 de fevereiro de 1996, Caso Inzo, Processo C-110/94.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), 29 de fevereiro de 1996, Caso Mohr, Processo C-215/94.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 06 de fevereiro de 1997, Caso Marktgemeinde Welden, Processo C-247/95.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/França, Processo C-276/97.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/Irlanda, Processo C-358/97.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/Reino Unido, Processo C-359/97.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/Países Baixos, Processo C-408/97.

Acórdão do Tribunal de Justiça, 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/Grécia, Processo C-260/98.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), 14 de dezembro de 2000, Caso Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, Processo C-446/98.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), 20 de novembro de 2003, Caso Taksatorringen, Processo C-8/01.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), 21 de fevereiro de 2006, Caso Halifax, Processo C-255/02.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), 30 de março de 2006, Caso Uudenkaupungin kaupunki, Processo C-184/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), 8 de junho de 2006, Caso Halle, Processo C-430/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), 26 de junho de 2007, Caso Hutchison, Processo C-369/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), 16 de setembro de 2008, Caso Isle of Wight Council, Processo C-288/07.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), 4 de junho de 2009, Caso Salix, Processo C-102/08.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), 16 de julho de 2009, Caso Comissão/Irlanda, Processo C-554/07.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), 15 de novembro de 2012, Caso Ines Zimmermann, Processo C-174/11.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção), 5 de junho de 2014, Caso Gmina Międzyzdroje, Processo C-500/13.

Conclusões do Advogado-Geral, Siegbert Alber, de 29 de junho de 2000, Caso Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, Processo C-446/98.

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, de 07 de setembro de 2006, Caso Hutchison, Processo C-369/04.

Conclusões do Advogado-Geral, Miguel Poiares Maduro, de 12 de junho de 2008, Caso Isle of Wight Council, Processo C-288/07.

Conclusões da Advogada Geral, Juliane Kokott, de 20 de junho de 2013, Caso Akademia Biznesu, Processo C-319/12.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu: sobre o futuro do IVA; Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único. COM (2011) 851 final, 06.12.2011.

Constituição da República Portuguesa – Lei Constitucional nº 1/2005, de 12 de agosto (Sétima revisão constitucional) 8.ª edição revista. Coimbra Editora, 2008. ISBN 972-32-1356-7.

Decreto-Lei nº 394-B/84. Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I, de 26 de dezembro

Decreto-Lei n.º 442-A/1988. Diário da República N.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I, de 30 de novembro.

Decreto-Lei n.º 442-B/1988. Diário da República n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I, de 30 de novembro.

Decreto-Lei n.º 198/90. Diário da República n.º 139/1990, Série I, de 19 junho.

Decreto-Lei n.º 290/92. Diário da República n.º 298/1992, Série I-A, de 28 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 398/98. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A, de 17 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 558/99. Diário da República n.º 292/1999, Série I-A, de 17 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 300/2007. Diário da República n.º 162/2007, Série I, de 23 de agosto.

Decreto-Lei n.º 133/2013. Diário da República n.º 191/2013, Série I, de 3 de outubro.

Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967 – Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 14 de abril de 1967.

Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967 - Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 14 de abril de 1967.

Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977 – Jornal Oficial da União Europeia, de 13.06.1977.

Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE – Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 31 de dezembro de 1991.

Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004 – Jornal Oficial da União Europeia, de 30 de abril de 2004.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 – Jornal Oficial da União Europeia, de 11.12.2006.

Exposição de Motivos à Proposta de Lei n.º 58/XII, Presidência do Conselho de Ministros, maio de 2012.

Informação Vinculativa da Direção Geral de Impostos, de 14 de maio de 2012, Processo n.º 3149.

Lei n.º 50/2012. Diário da República n.º 169/2012, Série I, de 31 de agosto.

Lei n.º 75/2013. Diário da República n.º 176/2013, Série I, de 12 de setembro.

Lei n.º 75-A/2014. Diário da República n.º 188/2014, 1º Suplemento, Série I, de 30 de setembro.

Livro Branco da Comissão [Consultado em 25.10.2014]. Disponível em:
http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf

Livro Verde: sobre o futuro do IVA; Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz. COM (2010) 695 final, 01.12.2010.

Ofício Circulado n.º 174229/1991, de 20 novembro de 1991 – Direção Serviços de Comunicação e Administração

Ofício Circulado n.º 30126 de 15 de abril de 2011 – Direção Geral de Impostos - Direção de Serviços do IVA

Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 18 de junho de 2014 – Autoridade Tributária e Aduaneira – Área de Gestão Tributária - IVA

Regulamento de Execução (UE) Nº 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação) – Jornal Oficial da União Europeia, de 23.03.2011.

Relatório do STA, de 28 de outubro de 1998, Processo n.º 22 676 – 2ª Secção

Tratado de Funcionamento da União Europeia, [Consultado em 14.10.2014]. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/qc3209190ptc_002.pdf

Tratado de Roma – Institui a Comunidade Económica Europeia. [Consultado em 24.07.2014]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=IT>

OUTROS:

Gráfico 1 - Revenue Statistics OECD. [Consultado em 20.11.2014]. Disponível em:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

Gráfico 2 - Statistics/Taxation: Key Tables. [Consultado em 20.11.2014]. Disponível em:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-revenue-by-sector-2008_20758510-table8