



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA e os Entes Públicos

Da sua não sujeição à *mui* discutida questão da
isenção nas suas operações

Maria João Gonçalves Leite

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2019

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA e os Entes Públicos

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para a
obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Por Maria João Gonçalves Leite

Sob a orientação da Professora Doutora Maria Odete Oliveira

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2019

*Aos meus pais,
Pelo amor, dedicação e perseverança.*

Tax design is not just what it looks like and feels like.

Tax design is how it works.

Adaptação pessoal da afirmação de *Steve Jobs*, co-fundador da Apple¹

¹*Steve Jobs*, co-fundador da Apple, com a afirmação de que “Design is not just what it looks like and feels like. Design is how it works.”, chama a atenção para o facto de que os aspectos de concepção não são amiúde os mais relevantes, porque a importância real, está na forma como as coisas realmente funcionam.

Agradecimentos

Escrever uma dissertação é um trabalho íntimo de reflexão, ponderação e de uma dedicação total, com momentos de frustração pessoal, embebidos na solidão da incerteza e da insegurança.

Contudo, há uma certeza que sempre transcendeu tudo isto. A certeza de que sem certas pessoas que me acompanharam desde o início, nada seria possível.

Cumpre-me deixar-lhes um agradecimento.

Agradecer aos meus pais, os concretizadores de todos os sonhos. Agradeço não só todo o apoio, mas o símbolo de força que para mim representam. Cada passo foi sempre dado com as mãos dadas e sem nunca duvidarem, mesmo quando poucos acreditavam ser possível. Foi assim nesta etapa, como em todas as outras da minha vida. Obrigada por todas as palavras sinceras.

Agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Maria Odete Oliveira. Ser-se Professor não é apenas transmitir conhecimento, é transmitir o amor que se sente pelo que se vai ensinar. Devo-lhe a afeição pelo IVA e pelo despertar da curiosidade em saber mais. Mas devo-lhe sobretudo um enorme agradecimento por todas as horas que dedicou a este trabalho; pela perseverança de nunca desistir de me acompanhar, mesmo quando não lhe retribuía o empenho; pela sabedoria que comigo partilhou; pelas chamadas de preocupação e carinho para lá do trabalho que nos unia. São poucas todas as palavras escritas perante tudo o que fez por mim e por este estudo. Agradeço-lhe por ter sido o maior dos meus pilares.

Agradecer ao David, por ser sempre o melhor ouvinte, conselheiro e amigo. Devo-lhe a paciência que quase esgotei.

Agradecer aos meus amigos, por toda a compreensão, apoio e por nunca me abandonarem, mesmo quando estava ausente.

Agradecer às minhas queridas colegas e amigas de estágio, por todas as palavras de força, pelos preciosos conselhos e por me fazerem acreditar que no fim tudo valeria a pena. Que sejamos sempre o símbolo da união e companheirismo, guiado pelo respeito e pelo amor que nos une, o direito.

No final, a emoção da partilha com todos é a melhor recompensa deste percurso!

Resumo

A presente dissertação versa a aplicação do IVA às operações realizadas por entes públicos, na dupla vertente de não sujeitos passivos e de sujeitos passivos cuja qualidade justifica a consagração de isenções para muitas das operações por si realizadas. Na mecânica do imposto, analisamos a sua incidência e a temática da concessão de isenções internas, de tipo simples ou incompleto, que não concedem direito a dedução do imposto suportado a montante, e como tal provocam ataques à característica mais cara ao imposto europeu harmonizado, a da sua neutralidade concorrencial. Contrapomos legislação comunitária e legislação nacional, com “foco” nas entidades públicas cujas operações estão isentas de imposto e analisamos as distorções por elas criadas na concorrência entre os operadores públicos e privados, chamando à colação demonstrativa o caso dos serviços postais. Daremos também realce a alguma jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça e terminaremos com a exposição e análise das alternativas equacionáveis para a resolução ou minoração das consequências negativamente apontadas ao tratamento actual.

Palavras-chave: IVA; sujeito passivo; entes públicos; isenções; distorções de concorrência.

Abstract

The present dissertation regards the application of VAT to operations performed by public entities, on the double strand of non-taxable person and taxable person, whose quality justifies the exemption to many of the operations for them realized. In the tax mechanics, we analyse its incidence and the issue of the granting internal exemptions, as a simple type or incomplete one, which do not award the right to the deduction of tax, supported upstream, harming the dearest characteristic of the harmonised European tax, and its competitive neutrality.

We will oppose European and national legislation, focusing on public entities which operations are exempted of tax, and we analyse the distortions created by them in competition of public and private users, bringing up, in a demonstrative way, the case of postal services. We will highlight some case law of the Supreme European Court of Justice and we will finish exposing and analysing the equitable alternatives to the resolution or the reduction of the negative consequences pointed out to the current treatment.

Keywords: VAT; taxable person; public entities; exemption; competitive distortions.

Índice

Lista de siglas e abreviaturas	11
1. Introdução.....	12
2. O conceito de sujeito passivo na economia de um imposto chamado IVA.....	14
2.1 Aspectos gerais	14
2.2 Os “normais” sujeitos passivos.....	16
2.2 Os não sujeitos passivos	19
2.3 Os sujeitos passivos com operações tributáveis mas não tributadas	21
3. Os entes públicos enquanto sujeitos passivos de IVA: as suas vestes de actuação e as inerentes consequências na “mecânica” e funcionamento do imposto	24
3.1 A mutação na actuação do Estado e das entidades públicas: a actuação dos entes públicos em actividades de fornecimento de bens e prestações de serviços	25
3.2 As actividades económicas exercidas pelas entidades públicas enquanto sujeitos passivos de imposto em concorrência com as entidades privadas e as consequências práticas das isenções consagradas no artigo 9.º do CIVA	28
3.2.1 As isenções consagradas no artigo 9.º do CIVA e a repercussão destas nas actividades prestadas pelas entidades públicas em concorrência com o sector privado.....	29
4. Um caso paradigmático: a prestação de serviços postais	37
5. O debate actual das isenções em geral e no contexto das decisões do TJUE.....	42
6. Alguns contributos doutrinários	45
6.1 Um sistema “ <i>Full Taxation</i> ”	46
6.2 Uma tributação a “taxa zero” com o inerente sistema de reembolso.....	48
6.3 Eliminação total do artigo 13.º da Directiva IVA	50
7. Conclusões.....	52
Bibliografia.....	54

Lista de siglas e abreviaturas

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
Cfr.	Confronte-se
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado
CIVA	Código do imposto sobre o valor acrescentado
CEE	Comunidade Europeia Económica
CTF	Ciência Técnica e Fiscal
CCTF	Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal
EM	Estado Membro
UE	União Europeia
JO	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
Op. cit.	Obra citada
PE	Parlamento Europeu
ss.	Seguintes
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
Vol.	Volume

1. Introdução

O IVA é um imposto introduzido há cerca de 50 anos cuja origem advém dos escritos de um empresário alemão, *Von Siemens*, de 1920. Porém, o “pai do IVA” foi *Maurice Lauré*, Director Geral dos Impostos em França, que em 1952, desenvolveu um imposto indirecto sobre o consumo que, embora monofásico (*taxe à la production*), utilizava como construção jurídica a tributação do valor acrescentado. Sobre ele recaíram os esforços dos “pais da Europa” na construção daquilo que se tornou o modelo obrigatório de tributação do consumo ou despesa no espaço europeu integrado. Virou imposto plurifásico, com uma base comum harmonizada, e integrando o chamado “*acquis communautaire*”.

Desse modelo inicial até aos nossos dias, o IVA foi sofrendo inúmeras alterações, mas continuando sempre a ser o imposto com “provas dadas” em termos da sua capacidade de gerar receitas, sendo *all over the world* uma das principais fontes de receita fiscal.

Tudo isto se fundamenta essencialmente na forma como o imposto se apresenta quer aos seus “pagadores”, quer aos seus “gestores”. Sendo o imposto repercutido no preço a pagar pelos consumidores finais, há uma espécie de “anestesia fiscal” que não ocorre em mais nenhum outro imposto. Em bom rigor, só há, a final, IVA quando e se houver consumo. A neutralidade, tanto interna como no comércio transfronteiras, é assegurada pela adopção do método indirecto substractivo do crédito de imposto, assumindo-se, os operadores económicos como meros intermediários do Estado, não suportando a carga fiscal do IVA, como se fossem “empregados não remunerados do Estado” no seu objectivo de tributar o consumo final de bens e serviços.

Trata-se pois de um imposto simples, que em condições de aplicabilidade da sua geral mecânica e funcionamento, é simples, rentável e neutro. As suas virtualidades, para além da essencial neutralidade, estão na sua generalidade. Ele tributa a generalidade dos actos de consumo, com normas de incidência bastante amplas, aspirando a que nenhuma operação escape do âmbito.

Ainda assim, e como acontece com qualquer regra, comporta excepções.

As excepções, em matéria de IVA, surgem quer quanto ao elemento subjectivo do imposto, que no elemento objectivo. Ou seja, aquela generalidade nem sempre acontece,

a significar que nem sempre as operações económicas vão ser tributadas em sede IVA, quer porque são praticadas por “não sujeitos passivos”, quer porque estão ao abrigo de uma isenção.

O objecto deste estudo recaíra sobretudo em perceber quais as consequências decorrentes das operações tributáveis que, embora tributáveis não serão tributadas, e as implicações que tal comporta num mercado de concorrência, com referência breve àquelas que, assumindo-se, em geral como tributáveis, não o são por razões subjectivas conexas com o estatuto das entidades que seriam os seus sujeitos passivos. A problemática não é recente mas assume-se muito actual, atentos os problemas que suscita.

2. O conceito de sujeito passivo na economia de um imposto chamado IVA

2.1 Aspectos gerais

Neste contexto, impõe-se uma inicial, embora breve, referência ao conceito de sujeito passivo em sede deste imposto pelo carácter funcional que assume na economia do imposto.

A primeira Directiva do Conselho em matéria de IVA apontava no sentido de que só seria possível haver harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, no seio da Comunidade, se houvesse uma eliminação dos impostos cumulativos e a adopção por todos os Estados Membros de um sistema comum de IVA, com a Segunda Directiva a definir os princípios gerais da mecânica e funcionamento do imposto.²

O IVA é hoje um imposto aplicado em mais de 150 países atento, sobretudo, o potencial de receita que lhe é reconhecido. Foi, aliás, o imposto com maior difusão e aceitação, e, na UE, é o imposto mais harmonizado entre os EM sendo, como já se referiu, parte integrante do “*acquis communautaire*”³.

Porém, mesmo dentro da UE, esta harmonização não é total desde logo verificando-se diferenças na legislação IVA dos EM, na sequência de alguma margem de manobra, concedida na transposição das directivas comunitárias. Daí as críticas que por vezes sofre de que não cumpre integralmente seus princípios inspiradores, a generalidade e a neutralidade.

Mas haverão impostos ideais?! Cremos que não! Mas cremos também que ele é o melhor dos impostos sobre o consumo⁴.

²Directivas n.ºs 67/227/CEE e 67/228/CEE, ambas de 11-04-1967, JO n.º L 71, de 14-03-67.

³Expressão francesa que designa a base comum de direitos e obrigações que vinculam todos os Estados Membros no seio da União Europeia. Em outros países, fora deste contexto, ele adopta designações diferentes para a mesma mecânica, seja a de “GST” (*Goods and Services Tax*), acentuando a sua abrangência sobre toda a despesa, nomeadamente em bens ou em serviços, seja a de “GCT” (*General Consumption Tax*) acentuando igualmente o seu carácter de imposto geral sobre o consumo.

⁴Por comparação com os impostos monofásicos sobre a despesa, atenta a menor receita ou então a necessidade de prática de taxas de valor elevado (para além de incidindo apenas sobre alguns operadores se entenderem como criadores de “guetos fiscais” e fomentarem fenómenos de desvio de transacções do sector onde incidem) ou com os impostos plurifásicos que incidem sobre o valor total da transacção,

O imposto que se analisa é um imposto lógico e racional na sua estrutura, simples na sua execução, e “produtivo” em termos orçamentais.

É um imposto *indirecto*, incidindo sobre o consumo ou despesa, *plurifásico*, a incidir sobre todas as fases do circuito de produção/distribuição até ao consumo final. Abrange a generalidade do consumo, tributando o valor acrescentado em cada fase daquele circuito, desde o produtor ao retalhista, através do método substractivo de imposto, método que permite ao sujeito passivo que liquida IVA nos seus *outputs* a dedução do IVA que suportou nos *inputs*, dedução que se qualifica como “um crédito” no apuramento da sua “dívida fiscal” em cada período de imposto. E é esta regra basilar, que assegura a sua neutralidade nas operações internas, a significar que sua aplicação não interfere quer nas decisões económicas, quer na formação do preço, quer nas escolhas dos consumidores e ainda a sua neutralidade no comércio internacional assegurando a operatividade dos objectivos do princípio do destino.

Acontece porém que esta neutralidade não é transversal. Sê-lo-á em condições normais de “mecânica” e funcionamento, mas já o não será quando aquela construção jurídica (liquidação/dedução) seja afastada. Assim acontece com as isenções simples que, associam à não liquidação a jusante a não permissão da dedução do IVA suportado nos *inputs*, o que é até susceptível de provocar um efeito cumulativo de imposto sempre que a isenção opere em estádios intermédios da cadeia de produção ou distribuição e não apenas no estágio final.

Embora não só, é no tratamento das entidades públicas e das suas operações que assistimos a problemas de neutralidade, facto que iremos analisar mais adiante.

Comecemos pela incidência do imposto tal qual resulta do articulado do Código do IVA (CIVA), em que resultam sujeitas, “as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens; as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias”⁵.

atentos os respectivos efeitos cumulativos e as distorções que originam tanto ao nível do comércio interno como do comércio internacional.

⁵Redacção das alíneas a), b) e c), do n.º1, do art. 1.º do CIVA.

Ou seja, as operações em sede de IVA só serão tributáveis se estiverem preenchidos quatro requisitos: prática de uma actividade económica (excepcionalmente a prática de uma única operação com este qualificativo), com carácter oneroso, e realizada por um sujeito passivo agindo como tal. Ou seja, “a qualificação como operações tributáveis de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços a título oneroso fica dependente da pessoa que a realiza e da natureza da operação”⁶, resultando pois evidente que os sujeitos passivos são um dos elementos do pressuposto, sendo condição *sine qua non* da qualificação das operações como tributáveis.

Dito por outras palavras, a noção de sujeito passivo delimita a incidência objectiva do imposto.

Passemos à sua análise mais detalhada no contexto que nos ocupa.

2.2 Os “normais” sujeitos passivos

O legislador português consagrou no art. 2.º do CIVA, a incidência subjectiva do imposto, considerando como sujeitos passivos “as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que ocorra (...)”⁷.

A noção de sujeito passivo assume-se então como “uma noção que está umbilicalmente ligada à própria incidência objectiva do imposto”⁸. E, para que uma pessoa singular ou colectiva seja considerada sujeito passivo é necessário o preenchimento de três requisitos cumulativos: praticar uma actividade económica, de forma independente e com carácter de habitualidade⁹.

Embora não faça o legislador referência às entidades sem personalidade jurídica, isto é, aos “entes de facto”, entendemos que não foi sua intenção excluí-los, pelo

⁶Santos (1987) p. 158.

⁷Redacção da alínea a) do n.º1, do art. 2.º do CIVA.

⁸Vasques (2019) p. 159.

⁹Sem prejuízo da prática de operações isoladas que adiante referiremos.

contrário,¹⁰ até por exigência do princípio da neutralidade. Daí, que aqueles entes hajam de ser igualmente contemplados na medida em que possam ser individualizados em termos económicos, ou seja, “se a entidade em questão revelar uma unidade de actuação económica face a terceiros”.¹¹

Uma outra constatação formal que se aponta à técnica legislativa adoptada pelo legislador nacional é o facto de não ter utilizado a expressão “actividade económica” tal como resulta do segundo parágrafo do art. 9.º, n.º1 da Directiva IVA, optando antes por elencar o conjunto dessas actividades muito à semelhança do conteúdo do conceito adoptado pela Directiva¹², o que, em bom rigor, nada contraria (antes pelo contrário) a abrangência e amplitude que este imposto pretende alcançar¹³.

Às actividades elencadas estão associados outros dois requisitos: o seu exercício de modo independente e com carácter de habitualidade. Na falta de diferente sentido a adoptar, excluir-se-ão desta qualificação as actuações com um vínculo de subordinação jurídica, isto é, a de todos aqueles que envolvidos numa actividade económica o façam na qualidade de assalariados, que assim resultam excluídos do conceito de sujeitos passivos.

A questão da independência foi abertamente tratada pelo legislador comunitário, no art. 10.º da Directiva IVA, ao afastar da incidência não só as situações de subordinação que existem nos vínculos laborais mas também todas as situações em que a pessoa não tenha o poder de decisão sobre o seu rendimento ou sobre as condições de realização do seu trabalho. No fundo o legislador comunitário coloca o acento tónico da independência em todas as pessoas que assumem o risco económico da actividade.¹⁴

¹⁰Com igual entendimento, Sanches (2007) p. 251.

¹¹*Op. cit.*, Santos (1987) p. 158.

¹²Veja-se o conceito adoptado no art. 9.º, n.º1 da Directiva IVA: “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 actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.”

¹³Deve, todavia, de referir-se que a jurisprudência do TJUE, veio “restringir” a abrangência das actividades económicas relevantes, com as decisões (iniciais) dos Acórdãos *Polysar* (C-60/90, de 20 de Junho de 1991), e *Satam/ Sofitam* (C-333/91, de 22 de Junho de 1993), a que se seguiram outras de idêntico alcance, retirando a qualificação de económicas às actividades de mera percepção de dividendos.

¹⁴O TJUE já se pronunciou quanto a esta questão perfilhando igual entendimento, nomeadamente no acórdão *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90 de 25 de Julho de 1991), no parágrafo 13, segundo o qual, a independência existe quando as pessoas suportam “o risco económico da sua actividade”.

Uma outra vertente da incidência pessoal merece referência. Falamos das entidades económica, funcional e organizacionalmente integradas. Já constava do ponto 2 do Anexo A da Segunda Directiva a possibilidade de os EM considerarem como um só sujeito passivo, as entidades organicamente ligadas entre si, acolhendo-se assim a figura geralmente conhecida como *Organschaft*¹⁵. O legislador português não acolheu, todavia, a consagração desta figura no nosso ordenamento jurídico, o que também entendemos correcto, precavendo eventuais planeamentos fiscais, desequilíbrios ao nível da neutralidade do imposto¹⁶ e complexidades várias na gestão do regime.

A referência no art. 2.º do CIVA a actividade económica, com carácter de habitualidade parece-nos redundância. Uma actividade não é um só acto, obviamente. Relevante entendemos ser a continuidade das actividades económicas, a significar não uma continuidade objectiva mas antes a intenção de exercer uma actividade com perspectividade de futuro, bastando a que a prática de um acto demonstre a intenção de exercer essa actividade de uma forma durável. Uma empresa, quando constituída tem como intenção a prática de uma actividade, organizada numa estrutura de meios e que, revela uma intenção de duração para o futuro.¹⁷ Embora de forma breve, e porque não é a matéria controvertida o objecto do nosso estudo, o TJUE no Processo C-110/94, de 29 de Fevereiro de 1996 (Acórdão *Rompelman*) opinou no sentido de 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”, a significar implicitamente que, mesmo antes do início da actividade, a mera intenção real de a iniciar concede ao agente a qualificação de sujeito passivo.

Ademais, considerou ainda como sujeito passivos aqueles que “do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável”, reunidos que sejam determinados

¹⁵Esta figura consiste em “considerar como transacções internas, e consequentemente não passíveis de imposto, as vendas entre as empresas que, embora não juridicamente integradas, se encontrem estreitamente ligadas entre si”-cfr. Santos (1987) p. 170.

¹⁶O *Organschaft* constitui uma solução estranha ao princípio dos pagamentos fraccionados próprio do IVA, e para além das dificuldades de definição do que sejam os vínculos relevantes de natureza financeira, económica e de organização, a regra pode até originar, em casos particulares, desigualdades de tratamento que podem ser fonte de distorções de concorrência- cfr. Basto (1991) pp. 142 e 143

¹⁷A contrário *vide op. cit.*, Sanches (2007) p. 416.

pressupostos que atestem quer o carácter transnacional do conceito de sujeito passivo quer o carácter “económico” desse acto isolado.¹⁸

Neste contexto, também o Estado, os entes de direito públicos e demais organismos públicos serão sujeitos passivos de IVA quando exerçam uma actividade económica, de forma independente e com carácter de habitualidade.

Esta é a regra!

2.2 Os não sujeitos passivos

Vistas as regras gerais da incidência subjectiva do imposto, vejamos também as excepções, que aliás confirmam a regra.

Primeiro as regras da Directiva IVA e depois e as opções do legislador nacional.

No art. 13.º da Directiva “Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações”, donde se infere que o legislador comunitário quis excluir da incidência subjectiva do imposto certas entidades que, embora como dissemos, realizem actos integrantes de uma actividade económica, satisfaçam de forma cumulativa dois requisitos: primeiro, o estar em causa um ente de direito público; segundo, o exercício da actividade no uso de poderes públicos de autoridade.¹⁹

É esta uma delimitação negativa de incidência pessoal. As operações realizadas, não resultarão tributáveis (sujeitas), não por não o serem objectivamente, mas sim, falta de sujeito passivo.

Assim será, mas *cum grano salis!*

De facto, e em complemento, o 2º parágrafo da norma consagra uma excepção à excepção²⁰: “contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas”.

¹⁸Redacção da segunda parte da alínea a) do n.º1, do art. 2.º do CIVA.

¹⁹Deixando de fora desta qualificação a onerosidade das actividades que, mesmo que o sejam, não desvirtuam a delimitação negativa das entidades públicas.

²⁰Na nossa opinião, esta opção está intimamente relacionada com os objectivos da neutralidade basilares deste imposto.

A neutralidade do imposto não deve permitir distorções de concorrência, pelo que se as operações “subjectivamente” excluídas de tributação causarem distorções de concorrência, impõe-se que sejam a final chamadas ao campo de incidência do imposto. Dito por outras palavras, as distorções de concorrência são uma excepção à excepção da não sujeição a imposto – a operação passa a ser tributável porque as entidades públicas que não eram sujeitos passivos passam afinal a sê-lo em nome da neutralidade concorrencial.

E é neste contexto, que, embora de forma meramente exemplificativa, se elenca um conjunto de operações que sempre (ou quase sempre, como veremos, resultarão incluídas na incidência), como resulta do 3º parágrafo, do n.º1, do art. 13.º: “Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às actividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes”. É o legislador comunitário a presumir, nessas actividades, o risco de distorções de concorrência quando concorram na sua realização entes públicos e privados. Além de outras, claro está, em que se verifiquem efectivas distorções de concorrência, atento, como dissemos o carácter exemplificativo do elenco. Só assim não será se se revelar insignificante a medida da sua realização.

Esta disciplina foi transposta para o direito interno, nos n.ºs 2 e 3 do art. 2.º do CIVA. No n.º 2: “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 públicos de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”²¹.

A norma é estabelecida à imagem e semelhança da regra comunitária.

De idêntico alcance a parte final do art. 2.º, n.º2, como contra-excepção para as situações em uma tal não sujeição cause distorções de concorrência.²²

E prossegue-se com o n.º 3 do mesmo art., “o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos de imposto quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de

²¹Esta norma espelha praticamente o disposto no art. 13.º n.º1 e 1º parágrafo da Directiva IVA.

²²O legislador nacional quis salvaguardar as implicações que esta regra pode ter quanto à neutralidade do imposto no mercado interno.

forma não significativa (...)”, no mesmo sentido, aliás, que o 3º parágrafo do art. 13.º da Directiva IVA.

Uma última nota para a competência atribuída ao Ministro das Finanças quanto à delimitação das actividades que podem gerar distorções de concorrência ou daquelas que são exercidas de forma não significativa.²³

Amiúde se critica o legislador comunitário por ser parco e algo ambíguo na redação da norma, criando dúvidas e incertezas. Entendemos a dificuldade de uma maior delimitação atentas as diferenças dos ordenamentos jurídicos dos EM neste contexto, e deixando uma maior clarificação a cargo do TJUE. Na transposição também o legislador português adoptou idêntica posição, em detrimento, porém, das vantagens de uma melhor concretização dos conceitos, evitando dificuldades de interpretação e aplicação em matérias sensíveis e complexas, abrindo portas a contenciosos que poderiam ser evitados em nome da transparência e segurança jurídicas.

Em suma, no plano nacional e comunitário, o Estado e as entidades públicas são “não sujeitos passivos”, quando realizem operações “tributáveis”, mas o façam no uso de prerrogativas de autoridade, não causando distorções de concorrência com entes privados e quando realizem um conjunto de operações que embora tributadas, sejam por eles exercidas de forma insignificante, em complemento daquelas que taxativamente foram, por ambos os legisladores, elencadas.

2.3 Os sujeitos passivos com operações tributáveis mas não tributadas

O facto de o Estado e as demais entidades públicas praticarem operações tributáveis na qualidade de sujeitos passivos, impõe desenvolvimentos posteriores. O objectivo é delimitar as que praticadas nessa qualidade, vêm, afinal, a ser objecto de efectiva tributação e aquelas outras em que à sujeição se sucede a consagração de uma isenção, o mesmo é dizer, tributáveis as operações não resultarão tributadas. São realidades completamente distintas e não devem confundir-se.

No IVA, como em qualquer imposto, consagram-se isenções, habitualmente estabelecidas no capítulo que, na sistemática dos Códigos, sucede à incidência. A especificidade neste imposto é que ele consagra isenções de dois tipos bem

²³Cfr. art. 2.º, n.º4 do CIVA.

diferenciados em termos da sua “mecânica” e funcionamento, e também com distintas implicações na economia do imposto. São as isenções completas²⁴ e as isenções incompletas²⁵, que a “breve trecho” conceituaremos.

A diferença entre ambas está no direito ou não, à dedução do imposto suportado nos *inputs*.²⁶

Assim, quando a operação tributável goza de uma isenção completa, o respectivo operador-sujeito passivo, apesar de não liquidar IVA nesse *output*, tem o direito a deduzir o IVA suportado a montante nos *inputs* necessários para o produzir ou comercializar.²⁷ Se, inversamente, a isenção do *output* for uma isenção simples ou incompleta a disciplina do imposto nega o direito àquela dedução.

Nas operações internas, todas as isenções concedidas são incompletas, ou seja, em nenhuma delas é conferido ao sujeito passivo que as realiza o direito à dedução do imposto suportado. Estas isenções, constantes do art. 9.º do CIVA, estão fundamentadas em razões de cariz social, em razões económicas ou técnicas, como acontece com a prevenção de dupla tributação, temática que aqui não analisaremos em detalhe por não ser este o objecto do nosso estudo. Importante é realçar que todas as isenções consagradas são de carácter objectivo, o que facilmente se compreende pela natureza do imposto que não é, de todo, um imposto pessoal.

Embora sempre de carácter objectivo algumas das isenções, apresentam requisitos subjectivos. Isto é, se algumas são aplicadas indistintamente quer o respectivo sujeito passivo seja um ente de direito público, um organismo sem carácter lucrativo ou um “normal” ente privado, outras têm como condição *sine qua non* o serem efectuadas por “entidades públicas” (ou organismos sem finalidade lucrativa).

Quando uma entidade pública goza, por força do disposto em algum número do art. 9.º de uma isenção nas prestações de serviços e transmissões com elas estritamente conexas, o que está em causa é o afastamento da tributação (elemento objectivo) porque o prestador/transmitente é um ente de direito público (elemento subjectivo).

²⁴Também designadas por totais, plenas ou isenções com direito à dedução, ou ainda, na gíria do imposto embora sem tradução normativa, operações à taxa zero.

²⁵Também designadas por simples, parciais ou isenções sem direito a dedução.

²⁶Por razões de comodidade de exposição designamos pela expressão anglo saxónica de *outputs* todas as operações a jusante, operações activas de transmissão de bens ou de prestação de serviços e por *inputs* todas as operações passivas, de aquisição de bens ou de serviços.

²⁷Este tipo de isenção só se aplica às exportações e às transacções intracomunitárias, por obediência ao princípio da tributação no destino no comércio com o exterior.

As situações são variadas, indo desde a prestação de cuidados médicos e médico-sanitários, protecção à infância, juventude e terceira idade²⁸, carenciados; a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes²⁹; a organização e realização de eventos culturais, científicos ou educativos³⁰, entre outras que seria fastidioso enumerar.

Por todas elas centremo-nos, e a título meramente exemplificativo, porque tal debate tem vindo a ocupar doutrina, contribuintes e autoridades europeias, no caso dos serviços postais³¹. Às entidades públicas que prestem serviços postais e transmitam bens conexos com essa prestação de serviços, é concedida uma isenção que não se aplica, *mutatis mutandis*, aos mesmos serviços e bens fornecidos por entidades privadas.

Correspondendo aos serviços assim prestados, no geral, uma taxa de tributação de 23%, a imediata consequência prática é que as entidades públicas não vão liquidar imposto ao consumidor, estando assim “habilitadas” a praticar preços 23% inferiores aos praticados em idênticas situações por operadores privados.

Será mesmo assim? Será isto uma vantagem de concorrência face aos operadores privados?

Deixamos a resposta a questão para um momento posterior do estudo.

²⁸cfr. art.9.º, n.º7 do CIVA.

²⁹cfr. art.9.º, n.º13 do CIVA.

³⁰cfr. art.9.º, n.º14 do CIVA.

³¹Estão isentas de imposto: “As prestações de serviços e as transmissões de bens conexas efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção das telecomunicações”- art. 9.º, n.º23 do CIVA.

3. Os entes públicos enquanto sujeitos passivos de IVA: as suas vestes de actuação e as inerentes consequências na “mecânica” e funcionamento do imposto

Na generalidade dos países que adoptaram um sistema de imposto sobre o valor acrescentado, as entidades públicas vêem as suas operações de transmissão de bens e de prestações de serviços enquadradas diferentemente na economia do imposto.

O método utilizado por estes países diverge nas fórmulas utilizadas para o efeito: alguns optam por uma tributação a taxa zero³²; outros utilizam a via da concessão de uma isenção simples; outros ainda optam pela não sujeição destas entidades, isto é, preferem excluir aquelas entidades do elemento subjectivo que é chamado à incidência do imposto.

Na Europa assiste-se à utilização de um critério tripartido, isto é, certas operações e prestações de serviços operadas pelas entidades públicas não serão tributadas porque existe uma delimitação negativa da incidência subjectiva do imposto, nas condições já analisadas³³; outras existem em que, actuando na qualidade de sujeito passivos e praticando operações tributáveis, estas operações não são tributadas por estarem ao abrigo de uma isenção simples³⁴, temática que também já atrás referenciamos, e finalmente as restantes em que tais entes são sujeitos passivos praticando operações tributáveis e tributadas nos termos gerais.

Centremo-nos nas operações que beneficiam de uma isenção simples ou incompleta, contempladas quer no articulado da Directiva comunitária, quer no articulado do CIVA.

As razões inerentes à consagração da isenção bem se compreendem, se atentarmos a razões de ordem política e de natureza conceptual.³⁵ É que a realização do interesse público quase que resulta inerente aos desígnios do Estado, cabendo-lhe, por intermédio das entidades públicas, a sua realização. Desta feita as entidades públicas assumem uma natureza diversificada actuando em variadas actividades em prol da satisfação daquele

³² Nomeadamente, no sistema Canadano vigora um sistema de reembolso/restituição do IVA, o que, em bom rigor, mais não é do que uma tributação à taxa zero.

³³ Cfr. art. 2.º, n.ºs 2 e 3 do CIVA.

³⁴ Cfr. art. 9.º do CIVA.

³⁵ Vide, neste sentido, Palma (2015), p. 197.

interesse, como seja a educação, a saúde, serviços de carácter social, transportes, ou telecomunicações, entre muitos outros.

Sendo certa a existência de um conjunto de “tarefas” que constitucionalmente continuam a caber, em exclusivo, ao Estado e outros entes públicos, como acontece com a representação do Estado, a defesa nacional, a garantia do respeito por direitos, liberdades e garantias, a feitura das leis e a administração e execução da justiça, “indelegáveis” no sector privado, a verdade é que as alterações profundas que se têm vindo a sentir na economia em geral, instigada pela alteração do papel do mercado, tiveram como consequência que o papel do Estado se alterasse substancialmente. O Estado de antes é bem diferente do Estado actual, muito influenciado, na prossecução das suas tarefas, pelo advento da liberalização económica. Importa, então, reflectir sobre tarefas que actualmente se repartem entre entes públicos e entes privados, em regime de concorrência, e algumas das vertentes que a temática suscita em matéria do IVA.

3.1 A mutação na actuação do Estado e das entidades públicas: a atuação dos entes públicos em atividades de fornecimento de bens e prestações de serviços

Analisando com cuidado o afloramento que já deixamos, o papel desempenhado pelos entes públicos alterou-se profundamente nos últimos anos. Em reacção ao centralismo do Estado, dos séculos XVI e XVII, surge entre o século XVIII e meados do século XIX, uma corrente liberal, para quem o estado apenas deve garantir a segurança externa, a ordem social e as liberdades individuais, criar condições que sirvam de garantes ao bom funcionamento dos mercados, participando, apenas pontualmente na satisfação das necessidades colectivas quando a iniciativa privada o não fizesse. O mercado era “gerido” pelos operadores privados.

Com as Guerras Mundiais, a reconstrução do pós-guerra, a crise da Grande Depressão de 1929-1933, levaram a uma alteração do papel do Estado, nomeadamente à fase intervencionista³⁶. O poder público abandona a postura de mero coadjuvante e assume diretamente diversos papéis no processo de desenvolvimento económico,

³⁶Neste sentido, Amaral (2017) p.359.

assumindo a responsabilidade pela execução de inúmeros serviços. O Estado alterou o seu papel no seio da economia, passando de um Estado mínimo, a um Estado social caracterizado por uma interacção massiva no mercado, assumindo o papel de empresário e produtor, salvaguardando e satisfazendo as necessidades dos particulares. O Estado estava voltado para o mercado e nele exercia um papel activo e intervencionista.

Multiplicavam-se as suas áreas de actuação. A sua presença era latente em actividades como as dos transportes, comunicações, construção de obras públicas, distribuição de águas, gás, electricidade, correios, agricultura...

No fundo, o Estado tinha o dom da omnipresença!

Mas a verdade é que, estávamos perante um Estado que actuava em áreas que não lhe eram familiares, e, por isso, os sinais de decadência não tardaram.³⁷ O Estado Intervencionista tinha que desembolsar muito dinheiro para executar directamente as suas actividades sociais e económicas e, com o decorrer do tempo, esgotaram-se paralelamente a uma sobrecarga de responsabilidades. Por outro lado, o modelo de actuação pública não conseguiu acompanhar as evoluções técnicas que a economia moderna propiciou.

Os sinais de falência começaram a manifestar-se e consigo trouxeram o advento das privatizações e as parcerias público-privadas.³⁸ O Estado vê-se forçado a regressar a um modelo muito semelhante ao modelo de Estado liberal e a lançar mão dos operadores económicos privados, volvendo às suas actividades essenciais e reservando a sua competência normativa para disciplinar o modo de agir dos particulares. Há, assim, uma diminuição da actuação empresarial do Estado, que passa a estar, tão-somente, num posicionamento indirecto de regulação do mercado, sobretudo impulsionado por operadores privados; e num posicionamento directo de satisfação das falhas que aqueles vão criando.³⁹

³⁷Sem prescindir, aquele modelo foi ultrapassado pelos inverosímeis avanços tecnológicos e pela globalização, fazendo com que as carências dos cidadãos fossem outras e em maior escala sem que o Estado conseguisse acompanhar essas necessidades.

³⁸Como nos diz *Eduardo Paz Ferreira* “o desencanto com a intervenção pública, que se vai sentir a partir dos anos 70, levará a que o Estado tenda a comprimir a sua intervenção directa (...)” - Ferreira (2001) p.22.

³⁹Como nos diz *Pedro Gonçalves*, “o protagonismo que os actores privados assumem na realização dos fins públicos é tido como expressão da ideia de que, afinal, o Estado constitui apenas um “subsistema da

Como nos ensina Pedro Gonçalves, há certas actividades que são “essenciais” ou “genuínas” do próprio Estado e que, ainda que em número limitado, correspondem à sua mais profunda razão de ser, apresentando uma natureza pré-constitucional. Como já falamos, é a defesa nacional, da justiça, da feitura das leis, da repressão criminal, a execução das decisões judiciais, gestão de prisões, a manutenção da ordem e segurança⁴⁰, a par com aquelas outras que lhe são incumbidas pela própria Constituição, como é o caso, essencialmente, da segurança pública, serviço público de rádio e televisão, segurança social, saúde, ensino, desporto e cultura, transportes, distribuição da rede eléctrica, a água, os serviços postais, e muitos outros.⁴¹ Nestas últimas, porém, o Estado não “actua” sozinho, convivendo com os operadores privados que com ele actuam em situação de concorrência.⁴²

Temos então os operadores privados a intervir no mercado, realizando tarefas na prossecução do interesse público, em substituição ou em simultaneidade com o Estado, num posicionamento conjugado e não antagónico.⁴³ Nas palavras de *Fernanda Paula Oliveira e Jorge de Figueiredo Dias*, “logo à cabeça, salienta-se neste contexto o facto de o Estado procurar ser cada vez mais um Estado “magro”, “elegante”, “mínimo”, ou “limitado”, por contraposição ao peso e robustez excessivos que ele havia ganho ao longo do séc. XX (...)”.⁴⁴

E, como salienta *Clotilde Celorico Palma*, “a face mais visível deste movimento consubstancia-se numa nova forma de assegurar o interesse público, que veio minimizar a produção directa de bens pelo Estado em prol do estabelecimento de um quadro regulatório, mesmo em sectores que o Estado Social tradicionalmente entregava a serviços da administração pública (...)”.⁴⁵ Ao Estado cumpre prestar serviços ou bens públicos⁴⁶ que, ainda que assumam uma natureza económica, não sejam prestados pelos

sociedade”, com papéis e responsabilidades partilhadas com outras organizações.”- Gonçalves (2005) pp. 228 e 229.

⁴⁰*Op. cit.* Gonçalves (2005) p.242.

⁴¹Cfr. arts. n.ºs 27.º, 38.º, 63.º, 64.º, 73.º e 79.º da CRP.

⁴²Esta realidade é sobretudo evidente em áreas como da saúde e educação.

⁴³Em consonância com *Vital Moreira*, “(...) a constituição económica hoje permite sem dúvida a desintervenção económica do Estado e a sua tendencial redução a um papel essencialmente regulador, no contexto de uma «economia de mercado regulada»”- cfr. Moreira (2006) p. 46.

⁴⁴Oliveira e Dias (2016) p. 34.

⁴⁵*Op. Cit.*, Palma (2015) pp. 201 e 202.

⁴⁶Estes tipos de serviços caracterizam-se, essencialmente, pela sua indivisibilidade e não exclusão; isto é, os bens são produzidos para uma colectividade, sendo impossível individualizar aqueles que os consomem, além de que, o consumo por um indivíduo não esgota esses bens, ou seja, podem ser igualmente consumidos por todos aqueles que deles necessitem. Neste sentido, por não ser possível

operadores privados, ou então, não o sejam de forma capaz para satisfazer as necessidades dos cidadãos. Isto é, serviços que pretendem colmatar as falhas do mercado, se mostrem essenciais aos cidadãos e sejam prestados por valores mais baixos que os de mercado.⁴⁷

Em todas estas situações quer as entidades públicas, quer os operadores privados são sujeitos passivos de imposto no exercício das respectivas actividades económicas, sendo certo que em algumas delas é consagrada uma isenção se o prestador se qualificar como ente de direito público.

3.2 As actividades económicas exercidas pelas entidades públicas enquanto sujeitos passivos de imposto em concorrência com as entidades privadas e as consequências práticas das isenções consagradas no artigo 9.º do CIVA

Como referimos, e nos termos em que o fizemos, conclui-se que as entidades públicas quando pratiquem actividades económicas serão consideradas sujeitos passivos à luz do art. 2.º, n.º1 do CIVA, com as operações por si praticadas dentro da incidência objectiva do imposto.

Ora nas actividades económicas que as entidades públicas praticam em concorrência com os operadores privados, a neutralidade do IVA exige que não se produzam distorções de concorrência como condicionantes da escolha dos consumos de bens ou de serviços pelos consumidores. Como resulta de reiterada jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça, o princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira (*Ac. Wellcome Trust*, C-155/94, de 20 de Junho de 1996, n.º 38), o mesmo se aplicando quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações (*Ac. Gregg*, C-216/97 de 7 de Setembro de 1999, n.º 20). Neutralidade/igualdade que bem salienta a Advogada Geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas em relação ao Processo *TNT*, C-357/07, Acórdão de 23 de Abril de 2009: “o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que

individualizar quem os consome, também por isso, tais bens não são frustrados àqueles que não paguem o preço. Como facilmente se constata, não será assim nas regras de mercado. Aqueles que não paguem o preço estão excluídos da sua fruição - *vide* neste sentido, Lavouras e Almeida (2009) pp. 145 e ss.

⁴⁷Exemplos destes bens são as infra-estruturas como estradas e pontes que são colocados à disposição de uma colectividade sem que haja uma individualização dos seus consumidores.

mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (n.º 43). E ainda “o princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)” (n.º 59).

Como articular, neste contexto, a temática que nos ocupa?

3.2.1 As isenções consagradas no artigo 9.º do CIVA e a repercussão destas nas actividades prestadas pelas entidades públicas em concorrência com o sector privado

Antes de partimos para uma análise das isenções no plano interno, imperam algumas considerações sobre a sua problemática à luz das normas comunitárias.

As primeiras Directivas em matéria de IVA concediam aos Estados Membros uma liberdade bastante ampla na definição das isenções no plano interno. A segunda Directiva IVA, apesar de consagrar as isenções nas importações e exportações, permitia ainda que os Estados consagassem as que lhes seriam “convenientes”⁴⁸.

Ora, um regime de tributação que se pretendia harmonizado, não se coaduna com esta amplitude. Este quadro normativo mais não seria de que um terreno fértil a divergências na aplicação do imposto de um Estado para outro, e por isso o paradigma altera-se substancialmente com a Sexta Directiva IVA, que visava consagrar um regime comum de isenções em todos os Estados Membros.⁴⁹

⁴⁸Cfr. art. 10.º da Segunda Directiva IVA, e o art. 16.º do mesmo diploma que impunha uma consulta à Comissão.

⁴⁹Tal como resulta da “Proposal for a sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes”, COM (1973) 950, pág.15, “article 10(3) of the second Directive left the Member States completely free (...); whereas the purpose of the present Directive, dictated by the need to ensure equality of treatment as between the various Member States as regards collection of the Community’s own resources, is that there should be uniformity as to the transactions which are taxable. This necessarily implies uniform rules as to exemptions (...)”.

Foi aí que o Legislador Comunitário, inspirado pelas isenções já consagradas pelos Estados Membros, definiu uma lista de operações isentas, com carácter obrigatório para os membros da Comunidade, com eficácia directa no ordenamento jurídico interno de qualquer e de todos os Estados, sem margem de interpretação ou adequação a conveniências particulares.

Claro está que, esta limitação imposta aos Estados explica-se à luz das implicações que as isenções têm na mecânica do imposto, constatando que quantas mais existissem maior seria o afastamento da generalidade e neutralidade do IVA.⁵⁰

Depois, pouco ou nada se altera, a este nível, nas seguintes Directivas IVA, mantendo-se, na generalidade o regime definido na Sexta Directiva. Na actual Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, os arts. 132.º a 137.º, consagram uma lista de isenções internas “em benefício de certas actividades de interesse geral” (capítulo 2 da Directiva) e ainda “em benefício de outras actividades” (capítulo 3 da Directiva), lista fechada, que enumera as isenções obrigatórias para todos os Estados Membros, e que continua a impedir liberdade dos Estados membros para definirem as isenções como melhor lhes conviesse.⁵¹

Aqui chegados, uma referência ao facto de que os normativos nacionais são em tudo semelhantes ao regime comunitário, o que resulta do exposto quase como uma “verdade de *La Palice*”.

Situemo-nos agora no âmbito das isenções internas, entre nós constantes do art. 9.º do CIVA. Trata-se, em todas as situações consagradas neste art. (num conjunto de 37), de isenções de natureza objectiva, deixando de parte a natureza subjectiva, ou seja excluindo de tributação a operação independentemente da “pessoa” que a pratica.

Sem retirar qualquer veracidade à afirmação feita, e de ser este o entendimento teórico das isenções, algumas dessas isenções não se desligam da subjectividade, surgindo como a mesma como requisito da exclusão tributária.

⁵⁰Fazendo nossas as palavras de *Sérgio Vasques*, “o imenso caleidoscópio de isenções que marca o sistema europeu do IVA constitui, por isso, um dos principais entorses à neutralidade do imposto, como o tem vindo a assinalar a doutrina, e constitui também um dos seus principais focos de litigância, sendo muito numerosos os casos respeitantes a isenções até agora submetidos à análise o TJUE”- *op. cit.* Vasques (2019) p. 307.

⁵¹Uma pequena nota para dar conta do disposto no art. 395.º em que se dá uma liberdade condicionada na derrogação da transposição desta e de outras normas da Directiva sempre que razões de cobrança do imposto ou de combate a fraudes e evasões fiscais o justifiquem.

Sabemos, pelos conhecimentos até aqui adquiridos, que o IVA, como imposto geral sobre o consumo, deve abranger a generalidade das operações económicas, e como tal pouco dado a sensibilidades de ordem política ou social. Para realmente ser geral, o seu “método” não deveria comportar excepcionalidades descaracterizantes como o são, veremos mais detalhadamente, as isenções nas operações internas.

Mas, como dizia, *René Descartes*, “não existem métodos fáceis para resolver problemas difíceis” e é difficilíssimo, no “marketing fiscal” ficar indiferente a questões de política social, mesmo num imposto sobre a despesa.

Em bom rigor, o IVA visa tributar todos os actos de consumo praticados pelos consumidores. No entanto, nem todos estes actos revestem a mesma natureza e relevância social e causaria algum “arrepio” se o IVA fosse totalmente indiferente a esta realidade.

Assim sendo, não podemos colocar no mesmo plano, o consumidor de um serviço médico e o consumidor que compra um bem supérfluo; não podemos querer tributar partindo da mesma premissa quem compra um serviço de educação e quem compra, por exemplo, um serviço personalizado de spa. Se *a priori*, todas estas situações, aos olhos do IVA, são actos de consumo e por isso tributáveis, cautelas sociais nessa sujeição cega resultam sempre “atraentes” no público destinatário do imposto. E é aí que entram as isenções nas operações internas, com o objectivo de excluir de tributação certos bens e serviços intrinsecamente ligados a determinadas realidades em prole de uma a promoção e melhor acesso ao consumo dos designados bens de mérito.⁵²

Não podemos estar mais de acordo com o fim visado pelas isenções. Mas será este o meio mais idóneo para atingir este fim? Acreditamos que a conclusão não é tão evidente...

Na “mecânica” do imposto, as isenções incompletas, que derrogam o direito à dedução do crédito de imposto suportado, provocam inequivocamente perturbações no normal funcionamento do IVA, acarretando efeitos nocivos para o consumo na medida em que altera (ainda que de forma não evidente) a carga de imposto nos bens e serviços.

Olhando para este efeito, a doutrina divide-se quanto aos seus benefícios. A que generalidade, contudo, censura este método. Como salienta *Maria Teresa Graça de*

⁵²Neste sentido, *op. cit.* Vasques (2019) p. 316.

Lemos, nas suas muitas e acertadas reflexões e ensinamentos em matéria de IVA, “quanto mais se limitar a sua base de incidência, quanto mais isenções e regimes especiais forem criados, quanto mais taxas existirem, maior é o afastamento do IVA da pretendida perfeição teórica do seu funcionamento, menos cabalmente o imposto alcança os seus objectivos.”⁵³

Conclusão que se nos afigura evidente e relevante, pelos efeitos “escondidos” nestas isenções internas face à construção jurídica subjacente a este modelo de tributação.

Recuperando o afloramento que foi feito no primeiro capítulo⁵⁴, e numa tentativa de escassas repetições, as isenções incompletas caracterizam-se pelo declínio do direito à dedução do crédito de imposto suportado nos *inputs*⁵⁵, o que, obviamente não trará “ventos de virtude”, sobretudo se estas isenções operarem em estados intermédios da cadeia de produção. Dito de uma forma mais simplicista: os efeitos cumulativos de imposto são de maior intensidade quanto mais recuado for o estágio em que a isenção acontece.

O facto do sujeito passivo não poder deduzir o imposto suportado a montante transforma-o como “consumidor final” desse bem. Se, por seu turno, o bem continuar no circuito económico de tributação/distribuição (isto é, se o modificar e/ou lhe acrescentar valor enquanto sujeito passivo de IVA), a carga fiscal de imposto vai incidir não só no valor por ele acrescentado, mas também no valor de imposto que o bem já tinha assimilado, e presente no preço praticado, ainda que de forma oculta, e que não podendo ser “expurgado” pela respectiva dedução vai gerar uma situação de parcial dupla ou mesmo múltipla tributação.⁵⁶

É agora o momento de percebermos de que forma é que tudo isto se reflecte na temática de que tratamos.

Já fomos levantando “a ponta do véu” relativamente às isenções que estão condicionadas à subjectividade do imposto. Concretamente, direccionamo-nos para as actividades em que as entidades públicas são sujeitos passivos de imposto nos termos do

⁵³ Cfr. Lemos (1979) p. 152.

⁵⁴ Cfr. ponto 1.1.3 do presente estudo.

⁵⁵ A interpretação *a contrario* que se faça do art. 20, n.º1, al. a) do CIVA, demonstra exactamente essa perda de direito à dedução.

⁵⁶ Com igual entendimento, Lemos (1979) p. 159.

art. 2.º, n.º1 do CIVA, praticando operações que embora sujeitas, isto é, tributáveis, acabam por resultar não tributadas após a sucessão de uma das isenções do art. 9.º à anterior sujeição.

E, ainda nessa qualidade, muitas das vezes, estas entidades não actuam em regime de monopólio no mercado. Actuam, pelo contrário, em concorrência com entes privados, praticando ambos, as mesmas operações económicas. Ou seja, atendendo ao conjunto de isenções contempladas no art. 9.º do CIVA, constamos que algumas delas são atribuídas indistintamente quer ao sector público, quer ao sector privado a par de outras em que assim não acontece. São exemplos de operações isentas sem condicionantes subjectivas as prestações de serviços médicos⁵⁷, médico-sanitários⁵⁸, as concessões ou negociações de créditos⁵⁹, as prestações de seguro ou resseguro⁶⁰, entre outras... Concomitantemente, operações existem cuja isenção só está prevista se os serviços prestados, e as transmissões de bens com eles estreitamente conexas, o forem por uma entidade pública ou organismo sem finalidade lucrativa. É o que acontece com a exploração de estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas⁶¹, as locações de livros e outras publicações, as prestações de serviços e bens com elas conexas relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários⁶² ou os serviços postais⁶³.

As razões que estão “por detrás” desta condicionante subjectiva das isenções no plano nacional, conformes com a disciplina comunitária estão no facto de se tratar serviços e actividades que servem um interesse geral e satisfazem necessidades essenciais dos cidadãos mais carenciados, devendo, por isso, ser postas à disposição dos consumidores a preços acessíveis e com minorada carga tributária⁶⁴. Resulta então adquirido que este tipo de prestações eram (e são) as comumente realizadas por entidades públicas ou por entidades sem fins lucrativos.

⁵⁷Cfr. art. 9.º, n.º 1 do CIVA.

⁵⁸Cfr. art. 9.º, n.º 2 do CIVA.

⁵⁹Cfr. art. 9.º, n.º 27 do CIVA.

⁶⁰Cfr. art. 9.º, n.º 28 do CIVA.

⁶¹Cfr. art. 9.º, n.º 8 do CIVA.

⁶²Cfr. art. 9.º, n.º 12 do CIVA.

⁶³Cfr. art. 9.º, n.º 23 do CIVA.

⁶⁴Cfr. Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokkot no caso *TNT*, proc. C-357/07, apresentadas em 15 de Janeiro de 2009.

Porém, como já analisamos, foi substancial a abertura de muitas destas actividades à intervenção dos operadores privados, que assim passaram a estar em concorrência com os entes públicos.

Ora, o problema está exactamente aqui. É que, apesar desta mudança, não houve reflexos semelhantes em matéria de isenções, isto é, ainda que tenha havido esta abertura, as isenções relativas a certas actividades quando prosseguidas por entidades públicas, continuaram a sê-lo sem que houvesse um alargamento das mesmas às operações praticadas pelo sector privado, ou se retirasse da isenção o requisito subjectivo. As entidades públicas mantiveram-se como as únicas beneficiárias das isenções relativamente às operações por si praticadas.

O que pretendemos demonstrar, utilizando para o efeito uma situação paradigmática e que tem vindo a ser abundantemente tratada, pelos sujeitos passivos, pelos Estados Membros e pelas instituições europeias, é que a isenção provoca distorções de concorrência, traduzidos em vantagens ou prejuízos injustificados, num imposto cujo lema é o de que “a partir do momento em que existe um consumo, o imposto deve aplicar-se de forma neutra”⁶⁵.

Serão as isenções um “presente envenenado”? Vejamos.

Sempre que as entidades públicas praticam uma operação não tributada ao abrigo de uma isenção, isso significa que não vão liquidar o montante de IVA respectivo no preço, mas, do mesmo passo, também não poderão deduzir o IVA que lhes foi repercutido nos respectivos *inputs*.

Em concorrência nas mesmas operações, estão os entes privados, os quais, praticando as mesmas operações, mas tributadas por não estarem ao abrigo de nenhuma isenção, poderão deduzir o e IVA suportado nos seus *inputs* na medida em que liquidam imposto no preço final.

Em síntese, se a isenção faz com que o preço final suportado pelo consumidor final não seja agravado pela incidência de IVA, pelo facto de o mesmo não ser repercutido face à isenção, por outro lado o ente público tenderá a aumentar o preço para aumentar ou manter a sua “margem” de modo a fazer face às despesas fiscais que

⁶⁵Cfr. Palma (2015) p. 219.

suporta nas suas operações passivas e cujo IVA, por força da isenção, não tem direito a deduzir.

O que acontece relativamente aos serviços (e bens) prestados pelos operadores públicos é que o efeito de desonerar esses mesmos bens ou serviços da carga do imposto acaba frustrado, com essa carga fiscal sempre presente embora de forma oculta⁶⁶.

Os efeitos agravam-se no caso das práticas, hoje muito utilizadas de *outsourcing*, através das quais, e como estratégia para a obtenção de ganhos de eficiência, de flexibilidade e de recursos e/ou competências que internamente as organizações não dispunham, o Governo contrata a provisão de bens ou serviços ao sector privado com base numa relação temporal de médio/longo prazo. Trata-se da externalização de algumas operações que, até então, eram realizadas no interior da organização. Não sendo o IVA dedutível nas operações passivas do ente público, o recurso a serviços externos de limpeza, informática, *design*, ou restauração, entre outros, implica maior onerosidade no respectivo custo de “produção” e, em consequência, embora o *outsourcing* permita, em geral, a obtenção de serviços mais especializados e mais eficientes, os sujeitos passivos poderão ver-se obrigados a optar por desempenhar essas actividades através de meios que eles próprios tenham à sua disposição.

O legislador nacional⁶⁷, no reconhecimento de muitas destas dificuldades, consagra, no art. 12.º do CIVA, a possibilidade de renúncia à isenção. Todavia, no elenco de potenciais utilizadores dessa faculdade, não estão abrangidas as operações em análise, dos entes públicos, não se conferindo, assim, a possibilidade que resulta concedida a outros sujeitos passivos no âmbito de outras isenções incompletas ou simples.⁶⁸

A própria CE reconheceu o que se vem de dizer: “a privatização crescente das actividades que constituíram tradicionalmente o domínio exclusivo do sector público conduziu a uma distorção acrescida da concorrência entre os serviços isentos, não

⁶⁶Tal como salienta *Pierre- Pascal Gendron*, “the exemption of nonprofit and public-sector entities in most countries breaks the VAT chain at the level of the supplier, meaning the nonprofit or public-sector entity becomes the last unit in the chain. Those entities are thus treated as if they were the final consumers of the supplies. Like a true final consumer, the entity must absorb the VAT paid on purchases. In that situation, the VAT allows for revenue collection by falling on inputs, resulting in the same economic inefficiencies of a traditional retail sales tax. (...)”- cfr. Gendron (2011) p. 241.

⁶⁷Ainda que indo de encontro com as normas comunitárias, nomeadamente no art. 137.º da Directiva IVA.

⁶⁸Cfr. art. 12.º, n.º1, al. b) do CIVA.

tributáveis e tributáveis. Parece necessária uma modernização do regime do IVA aplicável a essas prestações de serviços mediante a tomada em consideração dos diferentes interesses em causa, em especial o dos cidadãos utilizadores desses serviços. (...) Finalmente, as isenções sem direito à dedução para as actividades de carácter social, educativo, cultural, etc. deveriam ser reexaminadas com a finalidade de se verificar se ainda respondem às necessidades actuais.”⁶⁹

Ainda assim, nada mudou...

⁶⁹Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu – Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno, COM (2000) 348 final, anexo, ponto 2.1.

4. Um caso paradigmático: a prestação de serviços postais

Os serviços postais são um dos casos paradigmáticos que representam o presente envenenado que as isenções simples podem consubstanciar.

Nos termos do art. 9.º, n.º 23 do CIVA “as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas, efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações” estão isentas de imposto.

A isenção de IVA para este sector foi aprovada pela Sexta Directiva em 1977. À data, os Estados quase detinham o monopólio destes serviços e a concorrência era praticamente nula, fazendo, pois, todo o sentido isentar estas operações em consonância com outros serviços públicos igualmente isentos.

Entretanto, a Directiva 97/67/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Dezembro de 1997, relativa às regras comuns para o desenvolvimento do mercado interno dos serviços postais comunitários e a melhoria da qualidade de serviço, definiu um quadro regulamentar para o sector postal a nível comunitário, estabelecendo regras comuns à prestação de um serviço postal universal na Comunidade, aos critérios definidores dos serviços susceptíveis de serem reservados aos prestadores do serviço universal e as condições que regem a prestação dos serviços não reservados, aos princípios tarifários e à transparência das contas para a prestação desse serviço, ao estabelecimento de padrões de qualidade e à instauração de um sistema destinado a garantir o cumprimento dessas normas, à harmonização das normas técnicas, e à criação de autoridades reguladoras nacionais independentes.

A verdade é que nos últimos 25 anos e, com a liberalização do sector, os operadores privados vêm a integrar-se substancialmente neste mercado, num ambiente de real competição.

Há um claro e evidente desfasamento entre a visão da Sexta Directiva e o mercado dos nossos dias. Hodiernamente, a isenção tal como está consagrada, é geradora de distorções de concorrência e, se o propósito da mesma era tornar estes serviços livres de imposto e, por seu turno, mais acessíveis ao consumidor, não deixa de ser contraproducente o efeito que efectivamente gera. Isto porque, tal como já tivemos oportunidade de dizer, se as entidades públicas não têm o direito a deduzir o IVA

repercutido nos *inputs*, o imposto não deixa de estar incorporado no preço, mas de forma oculta, e ao invés de serem mais acessíveis, podem mesmo apresentar um custo superior ao que era esperado com a isenção.

Porém, há ainda uma outra consequência não tão evidente mas que acaba por se verificar: se para os consumidores finais, e porque são eles quem efectivamente suportam o imposto e que estão na mira do IVA, acaba por ser indiferente suportar esse IVA “oculto” (porque nunca o poderiam deduzir), o mesmo não ocorre quanto às empresas que sejam também elas sujeitos passivos; dito por outras palavras, as empresas sempre teriam direito a deduzir o IVA suportado nos seus *inputs*, se tributados. No entanto, como os serviços postais prestados pelas entidades públicas estão isentos, ainda que onerados com um imposto “oculto” incorporado no preço, esses sujeitos passivos não poderão ter esse “desconto” de imposto por intermédio da dedução uma vez que, em consequência da isenção, esse IVA não existe, mesmo que lá se encontre presente de forma “oculta”. Assim sendo, para estes, os operadores económicos privados seria mais vantajosa a não isenção: a quem os presta, porque podendo operar a dedução nos respectivos *inputs*, poderia praticar menores preços líquidos de imposto; a quem os adquire, porque a tenta a dedução sequente à aquisição se confrontariam com um menor custo ou despesa. *Grosso modo* há aqui um desvio “desleal” à tão propalada neutralidade forçado por razões alheias à verdadeira “mecânica” de concorrência do mercado.

E não ficamos por aqui. Uma outra realidade acresce ou agrada os efeitos descritos na gestão empresarial. Por razões de eficiência, os sujeitos passivos recorrem crescentemente a serviços externos para a prossecução da sua actividade, seja para o exercício directo ou indirecto da actividade, isto é, contratam junto de empresas de trabalhadores temporários a colocação à disposição recursos humanos do perfil necessário, serviços de segurança empresas, serviços de limpeza, de manutenção de programas informáticos, entre muitos outros, a empresas especializadas (*outsourcing*). Porque tais empresas liquidam IVA no preço dos serviços, sem que o adquirente, fruto da isenção, o possa deduzir, as consequências negativas agravam-se. Ou então, os operadores estão quase como que “obrigados” a desligarem-se do *outsourcing* para optarem por um a produção interna de todos os serviços.

Tudo consequências que *prima facie* acabam por resultar associadas às isenções.

A Comissão não ficou alheia a todas estas mutações e correspondentes consequências e, em 5 de Maio de 2003 apresentou uma proposta de directiva sobre o IVA nos serviços postais (COM (2003) 234) e (COM (2004) 468), que não mereceu aprovação.

Grosso modo, a proposta baseava-se em três pilares fundamentais: a submissão dos serviços postais ao IVA – revogação dos arts. 132.º e 135.º da Directiva IVA; a modificação das regras relativas ao lugar da prestação de serviços, de forma a uniformizar a taxa do IVA para praticamente todo o correio privado; e a eventual aplicação de uma taxa reduzida a cartas e encomendas de peso igual ou inferior a 2kg.

A Comissão entendia (e bem) que sujeitar estas operações a imposto permitiria esbater as distorções até então criadas. Desta forma, as entidades públicas passariam a ter o direito à dedução do montante de imposto suportado, com a consequente diminuição de custos de produção e reflexo directo no preço final a pagar pelos consumidores.

Porém, este “jubilo” não passou disso mesmo. Até hoje não foi aprovada a proposta de Directiva mantendo-se todo o regime à essência da Sexta Directiva, sem se avistarem grandes mudanças.

O TJUE tem tido uma intervenção em vertentes várias desta matéria.

Entendimento vincado por este Tribunal é o de que o art. 13.º da Sexta Directiva tem de ser interpretado de forma ampla, isto é, esta isenção não se aplica única e exclusivamente quando o operador é uma entidade pública. Pelo contrário, o serviço postal público pode ser assegurado por outras entidades que, ao assegurá-lo, gozam inclusivamente desta isenção.

O Ac. de 11 de Julho de 1985, caso *Comissão/Alemanha*, proc. 107/84 decidiu no sentido de que deve interpretar a isenção dos serviços postais de acordo com o seu critério orgânico e não estrito ou literal, chegando mesmo a afirmar que a lei não define sequer que esse serviço tenha de ser prosseguido por uma entidade pública, pelo que,

esta isenção difere de outras na medida em que o que aqui está em causa não é quem a prossegue mas o serviço público postal universal.⁷⁰

Este entendimento foi igualmente vinculado no Ac. *TNT*, C-357/07, de 23 de Abril de 2009.

O caso era o seguinte. Em 2001, o *Royal Mail* foi designado o único prestador do serviço postal universal no Reino Unido, com comunicação à CE, facto que o obrigava a respeitar um conjunto de obrigações, em especial uma cobertura de todo o território do Reino Unido com prestações de serviço postal a preços uniformes e acessíveis. Os serviços postais a fornecer pela *Royal Mail* abrangiam ainda as obrigações de assegurar a existência de uma rede suficiente de pontos de acesso para o público e de garantir a distribuição a todos os endereços dentro do Reino Unido e a recolha de envios postais de todos os pontos de acesso, em todos os dias úteis, bem como a manutenção de determinados níveis de qualidade, em especial a entrega rápida de cartas enviadas por correio prioritário, em *Royal Mail* regra no dia útil seguinte. A partir de 2006, o “mercado de serviços postais” foi liberalizado no Reino Unido, mantendo-se o estatuto de isenção em IVA do. No entretanto, a *TNT*, autorizada a fornecer serviços postais, fornece apenas os chamados «serviços a montante» (*upstream services*), onde se incluem a triagem mecânica (ou em determinados casos manual), e o tratamento de envios postais, bem como o transporte para pontos centrais de acesso que são mantidos pela *Royal Mail*, a qual, de acordo com a sua licença, é obrigada a prestar os chamados «serviços a jusante» (*downstream services*), de transporte e distribuição aos destinatários dos envios postais que a *TNT* tenha entregado, depois de triados e tratados, nos pontos de acesso central da *Royal Mail*, uma vez que *TNT* não possui serviços de distribuição. A *TNT* liquida IVA nos serviços prestados, e decidiu apresentar, no *High Court of Justice of England and Wales* (Tribunal Administrativo) um pedido de fiscalização judicial da legalidade da isenção de imposto de que a *Royal Mail* beneficia, argumentando que os serviços por si prestados são os mesmos da *Royal Mail* mas

⁷⁰Assim, “such an interpretation also clarifies the useful effect of Article 13 A (1) (a): the first, second and third subparagraphs of Article 4 (5) relate solely to the activities of bodies governed by public law which they engage in as public authorities. The fourth subparagraph of that provision equates with such activities those which may be engaged in by other bodies. The postal service, which is a public service, may be run by bodies which are not governed by public law. (...) the essential point is whether or not the body which is designated by law to run the postal service or a part of that service carries out that activity itself”-conclusões do advogado Geral Darmon, apresentadas a 5 de Junho de 1985, n.º4.

sujeitos a tributação. O Tribunal inglês coloca então ao TJUE três questões prejudiciais, que brevemente analisaremos a par com as respectivas respostas do Tribunal de Justiça.

A primeira questão era a de saber de que modo deve ser interpretada a expressão “serviços públicos postais” contida no art. 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA (actual art. 132.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112), ao que o Tribunal responde reiterando a interpretação já dada a propósito do art. 13.º n.º 1 a) da Sexta Directiva, entendimento que atrás deixamos escrito.

A segunda e terceira questões tinham por objectivo saber se a isenção concedida no art. 13º 1 a) da Sexta Directiva se aplica a todos os serviços postais fornecidos pelo serviço público postal ou apenas a uma parte desses serviços e, se sim, quais os critérios que devem ser utilizados para identificar os serviços isentos. O entendimento do Tribunal foi o de que sendo o objectivo da isenção prevista no art. em análise, a de encorajar uma actividade de interesse público, a isenção não é de aplicação a serviços específicos que se mostrem dissociáveis do serviço de interesse público. Aliás, os serviços fornecidos pelos serviços públicos postais para os quais tenham sido negociados, individualmente, os respectivos termos, não podem ser olhados como isentos ao abrigo deste art. 13º, já que pela sua natureza esses serviços apenas respondem a necessidades especiais dos utilizadores envolvidos (como aliás resulta do preâmbulo da Directiva 97/67, em que é referido que a opção de negociar contratos com clientes de forma individual não corresponde, em princípio, ao conceito de serviço de fornecimento universal).

Num outro Ac. posterior, C-114/14, envolvendo a *Comissão Europeia* e a *Suécia*, de 21 de Abril de 2015, cuja situação factual não descreveremos detalhadamente, para não sobrecarregar a exposição, analisava-se a posição da Suécia que, tendo acabado com o monopólio do “serviço público postal”, em 1993, entendeu sujeitar a efectiva tributação nos serviços (e bens estreitamente conexos) postais de todos os seus prestadores. Questionou a Comissão por desrespeito à Directiva IVA, tendo o Tribunal de Justiça reiterado as suas conclusões no ac. *TNT* – a diferença entre serviços postais prestados por entes públicos e os mesmos serviços prestados por outros operadores não depende da natureza dos serviços mas no facto de os operadores que fornecem parte ou a totalidade do serviços postal universal estarem sujeitos a um regime especial com obrigações específicas. Em consequência, declarou o incumprimento, pela Suécia, das

obrigações que lhe incumbem em resultado dos arts. 132, n.º 1, a), e 135, n.º 1, h), da Directiva IVA, em razão de não ter isentado de IVA as prestações de serviços e transmissões de bens acessórias das mesmas realizadas pelos serviços públicos postais (excepção feita a transportes de passageiros) nem às entregas, pelo seu valor facial, de selos do correio que tenham valor postal no seu território.

Assim sendo, não podemos deixar de acompanhar o entendimento do TJUE na medida em que não se justifica, aos dias de hoje, a segregação da isenção relativamente às operações exclusivamente exercidas pelas entidades públicas. Já lá vão os tempos em que estes detinham o monopólio destes serviços. Ademais, se a intenção era desonerar os serviços públicos postais do imposto, tornando-os mais acessíveis, não fará sentido que, por estarem a cargo de entidades concessionárias privadas haja uma descaracterização da isenção, além do mais, as distorções de concorrência são esbatidas quanto mais uniforme for a aplicação do IVA.

Mas a outra vertente, em nosso entender, não resulta analisada pelo Tribunal de Justiça – será a isenção o melhor caminho para a isenção do serviço postal dito universal, seja ele prestado por entes públicos ou por operadores privados?

5. O debate actual das isenções em geral e no contexto das decisões do TJUE

Como já deixamos realçado e repetido, a generalidade é um dos alicerces fundamentais do IVA impondo que o este se aplique à totalidade dos bens e serviços.

Partindo deste pressuposto, facilmente se compreende que as isenções não são mais do que desvios sinuosos deste princípio.

Compreende-se também que a interpretação das normas de isenção tem gerado muita discussão doutrinária e muita litigância, nomeadamente no respeitante ao seu alcance.

O relevo vai, indubitavelmente, para a jurisprudência do TJUE que sempre acentua a ideia de que as isenções, por assumirem um papel excepcional na “mecânica” do sistema de imposto, devem ser interpretadas num sentido “estrito” por forma a evitarem uma propagação dos entorses sistemáticos que geram.

A finalidade última das suas interpretações visa assegurar, nas demais circunstâncias, a neutralidade que o IVA reclama, e, enquanto tal, as isenções ser estritamente interpretadas.

No ac. de 15 de Junho de 1989, caso *SUFA*, proc. 348/87, em que estava em causa perceber o alcance do ponto A, da alínea f) do n.º1, do art. 13.º da Sexta Directiva IVA, o TJUE parte do princípio de que “a sexta directiva atribui um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado abrangendo todas as actividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços”, visando assegurar quer a generalidade, quer a neutralidade do imposto. Prossegue ainda que “os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo art. 13.º da sexta directiva, devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviço efectuada a título oneroso por um sujeito passivo”.

Esta ideia de interpretação “estrita” das normas da havia sido perfilhada no ac. de 26 de Março de 1987, caso *Comissão/Países Baixos*, proc. n.º C-235/85, tendo sido aqui novamente confirmada, e posteriormente aplicada em outras decisões.

Mas o TJEU faz uma ressalva importante: não podemos confundir uma interpretação “estrita” das normas das isenções com uma interpretação “restrita” das mesmas, sob pena de se pôr em causa os objectivos visados pelo legislador comunitário aquando da sua elaboração.

Já sabemos que estas isenções visam sobretudo “proteger” certos bens e serviços, tornando-os mais acessíveis a todos. Se posteriormente houvesse uma interpretação restrita destas normas, acabaria por se gerar um efeito totalmente oposto. É fundamental que a interpretação feita seja uma interpretação estrita, colocando o “foco” no elemento literal destas normas, derogando quaisquer aplicações analógicas ou extensivas. Contudo, e seguindo ainda o TJUE, haverá de recorrer também a outros elementos de interpretação que não se ficam pela interpretação “estrita”, só assim se alcançando um entendimento mais rigoroso.

Já referimos aqui que o “olhar” que é feito pelo Tribunal não pode ser restritivo ao ponto de desvirtuar o fim da isenção. Está portanto aberto o “mote” para que, qualquer

interpretação que se faça, não pode ainda estar “desligada” do fim que o legislador comunitário quis assegurar ao contemplar essa exclusão de tributação.

A este propósito vale a pena chamar à atenção para “as palavras” do Advogado Geral *Jacobs*, no *Ac. Zoological Society*, proc.C-267/00, apresentadas em 13 de Dezembro de 2001, ao observar que interpretação estrita não significa necessariamente restritiva. Tendo os termos de uma isenção que aparece inequivocamente estabelecida, não apelam a uma interpretação particularmente estreita. As isenções devem ser estritamente interpretadas mas não serem desfeitas ou completamente esvaziadas pela respectiva interpretação, e como corolário haver-se-á de concluir que as limitações às isenções não devem ser interpretadas estreitamente mas também devem ser construídas de forma a extravasarem os seus termos. O importante é que tanto isenções como limitações que lhes respeitem se interpretem, a final, de forma a que as isenções se apliquem àquilo que esteve na sua génese e nada mais que isso, mas também nada menos.

Reflexo disto mesmo é ainda o ac. de 21 de Fevereiro de 2013, caso *Mesto Zamberk*, C-18/12, que na sua fundamentação parte do elemento literal da norma de isenção na medida em que “os termos usados para designar as referidas isenções são de interpretação estrita” mas sem que haja, em consequência disto, uma interpretação “que as prive dos seus efeitos (...). Assim, esses termos devem ser interpretados à luz do contexto em que se inscrevem, das finalidades e da economia da directiva IVA, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção em questão (...)”.

Verdade é que o Tribunal tem ainda recorrido à historicidade das isenções. Sabemos que estas estão consagradas desde 1977 aquando da Sexta Directiva, figurando já na respectiva Proposta (de Sexta Directiva), cujo art. 14 direccionava as isenções para as actividades de interesse público, na condição de serem levadas a cabo por entes de direito público, organismos sem finalidade lucrativa ou instituições particulares de solidariedade social, desenvolvendo nesse mesmo art. um conceito claro destes dois últimos tipos de prestadores.

Mas verdade é também que a economia não se manteve imutável desde então, pelo contrário sofreu profundas alterações. Olhar para uma regra de isenção no seu contexto histórico é algo que quando este se altera pode justificar uma diferente solução. Olhar cauteloso, obviamente, mas muito atento sobretudo em todos os caos, como o dos

analisados serviços postais, em que a isenção tal como está se encontra ainda hoje consagrada pode resultar geradora de grandes distorções de concorrência.

Atendendo, muitas das vezes, à complexidade das questões que a interpretação das normas de isenção sugerem, compreende-se que o TJUE recorra no geral a uma interpretação sistemática das isenções. Porém, não deve a nuvem ser tomada por *Juno*, isto é, ainda que a norma da isenção esteja inserida no âmbito das “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”, isto não implica que uma determinada actividade, porque de interesse geral, deva realmente merecer, no actual contexto económico, uma isenção. Ou que a melhor forma de reconhecer o interesse geral se deva traduzir na atribuição de uma isenção.

Em suma, é mais do que evidente que as isenções continuam a ser fonte de grande controvérsia gerando inúmeros litígios quanto à sua aplicação, e apesar do esforço interpretativo do TJUE visando minorar as distorções que as isenções são susceptíveis de gerar, isso pode atenuar o problema mas está bem longe de o resolver.

6. Alguns contributos doutrinários

Sendo, quase unanimemente reconhecido que “o sistema” de IVA aplicável as entidades públicas se mostra hoje desfasado da realidade económica em que as mesmas actuam, vários têm sido os especialistas que vêm reflectindo sobre a temática e apresentando novas perspectivas de análise.

As mudanças da economia e as alterações nas formas de intervenção do Estado na mesma fizeram com que algumas das normas comunitárias em matéria do IVA se prestem a inúmeras “desadequações”, sobretudo por gerarem controvérsia na sua aplicação e por gerarem distorções de concorrência. Os pressupostos alteraram-se mas as normas não acompanharam esta mudança.

Rita de La Feria reconhece a temática: “whilst exemptions alone would have given rise to many difficulties as complex as those applicable under the EU VAT

system, it is not only a maze of legal pitfalls but have equally the potential to create extra economic distortions.”⁷¹

Há ainda que ter presente de que as isenções quebram a cadeia do normal funcionamento do IVA, gerando como consequência aumentos ou reduções da receita⁷² arrecada pelos cofres públicos, e serão incentivo ao autofornecimento ou integração vertical dos circuitos, assegurando a obtenção interna dos bens e serviços que, se externamente adquiridos com imposto suportado, não concederiam direito à respectiva dedução.

São várias as “soluções” equacionáveis, sendo certo que, no essencial, todas elas passam por propor uma tributação das operações praticadas pelas entidades públicas ou, então, por uma alteração do cariz da própria isenção.

6.1 Um sistema “*Full Taxation*”

Este sistema de *full taxation* foi a solução recomendada pela *Copenhagen Economics*, uma das empresas líderes na Europa, que analisa também questões financeiras e fiscais, a quem a CE encomendou um estudo sobre a temática em análise.

Sob esta solução, todos os serviços públicos estariam dentro da efectiva tributação em IVA, o que resolveria, em grande parte, o problema da recuperação do imposto a montante⁷³. Sendo inteiramente tributáveis e tributados todos os serviços prestados, o imposto suportado, mesmo o relativo ao *outsourcing* seria dedutível.

Tendo em conta as preocupações com o preço a pagar pelos respectivos consumidores finais, em serviços de relevante interesse público, a opção deveria ser acompanhada da aplicação de uma taxa reduzida de IVA.

A solução tem, porém, também ela, sido objecto de observações relevantes. Desde logo, o ter em conta que os órgãos públicos, sejam os do poder local ou regional, têm a tarefa de prestar serviços básicos aos seus cidadãos, tentando, para tal, organizá-los na forma como consideram ser o melhor, levando em consideração todos os elementos

⁷¹Vide Feria (2009) p. 165.

⁷²Consoante a mesma seja estabelecida numa fase mais recuada do circuito económico ou na fase final do consumo.

⁷³ Vide, com igual entendimento, Terra e Kajus, 2018, A Guide to the European VAT Directives.

relevantes em suas circunstâncias particulares, sem que o seu principal objectivo seja o das distorções de concorrência, mas sim o de gastar os dinheiros públicos para benefício de seus cidadãos. Além de que muitas vezes as autoridades locais fornecem serviços em áreas onde o sector privado não está interessado, por não ser economicamente viável ou atractivo, em particular em comunidades locais remotas onde os serviços prestados pelas autoridades locais são necessários para a sobrevivência e bem-estar dessas áreas e seus cidadãos. Uma *full tributation* em IVA aumentaria os custos para os cidadãos, para a sociedade civil e para as organizações sem fins lucrativos. E sem esquecer também, que o argumento das distorções de concorrência, exige uma análise profunda sobre os respectivos critérios, sobretudo sempre que, e acontece com frequência, as autoridades públicas não executam os seus serviços por si próprias mas em cooperação entre elas. A mudança demográfica e a necessidade de reduzir os custos públicos, fomenta essa cooperação em áreas que estejam dentro de suas competências, e essas formas de cooperação pública devem ser isentas de IVA e não devem ser tratadas diferentemente dos casos em que cumprem sozinhas as suas obrigações. E concluem os opositores a esta solução que deve considerar-se de “capital” importância manter os serviços de interesse público geral tais como saúde pública, educação, e certos serviços culturais, livres do imposto. Um modelo de tributação integral só aumentaria os custos para os cidadãos sem resolver quaisquer questões de neutralidade.

Finalmente, parece-nos, não despicienda uma outra questão, a que se prende com o valor tributável. Sabemos que, normalmente, os preços praticados pelos operadores públicos não correspondem ao verdadeiro preço dos bens, por serem, muitas vezes, subsidiados pelo Estado, pelo que um sistema de tributação total levantaria a necessidade de definir, desde logo, se o preço a tributar seria a contraprestação “pura” que é cobrada ou antes esse valor acrescido do respectivo atribuído.

Ou seja, e para aqui concluir, se o sistema de *full taxation* abre “portas” para a implementação de um imposto mais neutro, em que a concorrência entre os operadores passa a seguir-se pelas regras de mercado e não “viciada” pela respectiva carga fiscal, com os consumidores finais a suportar apenas a “transparente” taxa proporcional ao preço e não uma carga fiscal oculta variável em função da “antecedente” na cadeia de produção, verdade é também que a sua adopção gera, *prima facie* um duplo efeito: um aumento das receitas fiscais e sobretudo um aumento do preço para os consumidores finais.

Exemplo da audácia quanto à implementação deste sistema é a Nova Zelândia, em que as entidades públicas estão sujeitas às mesmas regras de tributação que os operadores privados e praticamente não existem isenções.

Entendemos *Rita de La Feria*, quando escreve “it is therefore disappointing that the EU VAT system seems further away from full taxation now, than when it was when first implemented thirty years ago”⁷⁴, mas será esse o horizonte previsível numa matéria que sempre apresenta contornos políticos, e em que as maiores “bandeiras de propaganda” das campanhas eleitorais são a descida dos impostos? Um Governo em funções que propusesse a adopção de tal sistema sujeitar-se-ia, sem dúvida, às maiores ondas de indignação dos cidadãos e dos partidos opositores. Só mesmo sob a “protecção” de uma decisão europeia, também ela de muito difícil consenso na respectiva aprovação.

6.2 Uma tributação a “taxa zero” com o inerente sistema de reembolso

Se o principal problema com o actual tratamento do IVA da subcontractação dos sectores públicos está relacionado com a não dedutibilidade do IVA pago a montante, num sistema onde os serviços prestados por entes de direito público não são tributáveis ou tributáveis, mas isentas do imposto, então parece que um sistema de reembolso resolveria o problema do IVA a montante, correspondendo como que a uma tributação a taxa zero, ou seja uma isenção completa com direito a dedução.

A ideia de compensação não é nova. Aliás, existem já Estados Membros a operar sistemas de reembolso embora, na verdade nua e crua, fora do sistema do IVA⁷⁵. Um sistema destes resolveria, obviamente, o problema. o problema. No entanto, ainda com ele haveria um tratamento diferenciado de IVA com incertezas jurídicas, possíveis distorções da concorrência na vertente dos *outputs* e alguns custos de conformidade.

Mas, a principal dificuldade seria a de introduzir um sistema de reembolso fora do sistema de IVA, que resulta de uma harmonização nos termos do art. 113.º TFUE. O

⁷⁴ Vide, *op. cit.*, Feria (2009) p.163.

⁷⁵Existem sistemas de reembolso, alguns mascarados, de “entrega a esses entes de um valor correspondente ao IVA suportado” na Suécia, Finlândia, Dinamarca, França, Espanha, Holanda, Reino Unido e Portugal – cfr. Copenhagen Economics *VAT IN THE PUBLIC SECTOR AND EXEMPTIONS IN THE PUBLIC INTEREST. FINAL REPORT FOR TAXUD/2011/DE/334*, 2013, p. 213.

sistema levaria a uma profunda mudança num sistema que só admite isenção completa nas operações de comércio internacional ou intracomunitário.

O sistema conduziria, em sede do direito a dedução,

A introdução de uma regra é alterada por uma regra, que permitisse a dedução do IVA a montante em serviços não tributáveis ou isentos de acordo com o art. 132.º da Directiva IVA. Seria uma total alteração a um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, a introdução de uma taxa zero para os fornecimentos do sector público, levando uma grave violação da consistência e coerência do IVA e manteria, por outra forma é certo, o tratamento diferencial do IVA para as entidades dos sectores público e privado⁷⁶.

E, o tratamento do IVA continuaria a depender principalmente do estatuto jurídico do fornecedor e não da natureza do serviço, mantendo-se a incerteza jurídica e sendo susceptível de causar distorção ainda maior entre os sectores público e privado.

Além de que, as receitas fiscais diminuiriam, o que provavelmente haveria de significar, dentro do sistema do IVA, um aumento da taxa normal ou da taxa reduzida.

Em síntese, o sistema de reembolso seria capaz de lidar com todos os problemas resultantes da não dedutibilidade no sistema actual, ou seja, as decisões *outsourcing* seriam até incentivadas. Todavia, aumentariam os custos de conformidade associados ao sistema, havendo então que ter em boa atenção a sua administração pelas autoridades fiscais e pelos sujeitos passivos, empresas, entes públicos e entes sem finalidade lucrativa. Violando princípios jurídicos básicos do sistema comum do IVA, um sistema de reembolso, seria muito difícil de integrar, com disposições claras, na Directiva IVA. E, não superando o tratamento diferenciado em IVA dos serviços “públicos e não públicos”, o balanço final não pode deixar de ser o de que embora o sistema de reembolso possa ser à, primeira vista, mais atractivo do que o sistema actual, as melhores vantagens restam inerentes ao sistema de *full taxation*.

⁷⁶Cfr. Aujean, (2009), p. 5.

6.3 Eliminação total do artigo 13.º da Directiva IVA

Nesta opção, o estatuto especial das entidades do sector público, com base no art. 13.º da Directiva IVA seriam eliminados por supressão total desse. Assim, os organismos públicos seriam considerados sujeitos passivos, no que diz respeito a todos os seus fornecimentos a título oneroso e, conseqüentemente, apenas o carácter das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas seria relevante para a determinação do regime do IVA aplicável. Na medida do necessário, algumas das atividades atualmente não sujeitas nos termos daquele artigo poderiam ser tratadas como isentas nos termos do art. 132.º da mesma Directiva. Além disso, o art. 132.º seria “modernizado” no que diz respeito ao âmbito dos fornecimentos abrangidos. As isenções fiscais “modernizadas” só dependeriam da natureza da prestação, e não das características do fornecedor/prestador.

Conseqüentemente, os fornecimentos de organismos públicos actualmente fora do âmbito do IVA⁷⁷ passariam a ser fornecimentos tributáveis, na dupla vertente de isentos ou não isentos do imposto. Dado que o tratamento do IVA de algumas actividades varia entre os Estados-Membros em matéria de não tributação, o impacto da supressão do art. 13.º da Directiva IVA seria diferente⁷⁸.

Os fornecimentos não abrangidos pelo novo art. 132.º da Directiva IVA seriam automaticamente tratados como fornecimentos tributáveis (não isentos). E seria viável até alargar o âmbito de aplicação do art. 132.º a outros serviços prestados por autoridades públicas. A decisão sobre quais atividades adicionais do sector público a serem isentas assentaria em considerações políticas, pois é difícil encontrar razões económicas para isentar certos sectores.

Esta opção de eliminação do art. 13.º da Directiva apareceu desenvolvida num estudo, já referido, pedido pela Comissão Europeia à *Copenhagen Economics*, já em 2011. No fundo, a opção da supressão do art. 13.º é, em grande parte similar, à da tributação total (*full taxation*), com excepção da gama de sectores que passem a estar tributáveis e não beneficiem da isenção.

⁷⁷Art.13 da Directiva IVA.

⁷⁸Para um maior detalhe *vide* Amand (2006) p. 433.

Para além disso, a supressão do art. 13.º da Directiva IVA não eliminaria completamente a não tributabilidade do sector público, uma vez que todas as actividades que não se qualificam como “actividade económica” na acepção do art. 9.º da Directiva IVA continuariam a não ser sujeitas, tal significando que continuaria a ser negada, a uma parte considerável do sector público, a dedução do IVA pago a montante, e as distorções de concorrência associadas.

A consequência mais visível desta opção, e não obstante toda uma série de questões que no concreto levanta, as quais não aprofundamos por óbvias razões, está na constatação de que ao suprimir o art. 13.º e reformular o art. 132.º ambos da Directiva IVA, todas as operações (transmissões de bens ou prestações de serviços), independentemente de o fornecedor ser um ente de direito público ou um operador privado, seriam tratadas de igual forma, não estando pois os “concorrentes privados” a entrar em mercados existentes dominados por fornecedores públicos.

Sendo certo que esta solução não implica uma mudança radical no sistema actual, afigura-se, todavia que apesar de algumas regras especiais serem eliminadas, a complexidade do sistema manter-se-ia, sobretudo ao nível da classificação dos bens e serviços fornecidos, já que a fronteira entre as tributáveis e as isentas do imposto é difícil de ser estabelecida de forma clara.

7. Conclusões

De todo o exposto, entendemos estar em condição de poder apresentar as seguintes conclusões no que toca à actuação dos entes públicos *vis-à-vis* com a mecânica e o funcionamento do imposto sobre o valor acrescentado do modelo comunitário europeu:

1. A Directiva IVA desenha o IVA como um imposto geral sobre o consumo ou despesa, com uma base tão ampla quanto possível. Todavia, o seu art. 13º inclui situações em que os entes de direito público são excluídos do imposto porque qualificados como não sujeitos passivos.
2. Todavia, quando realizem actividades económicas em geral, fora do exercício dos seus poderes de autoridade, de forma significativa e em situações potencialmente geradoras de distorções de concorrência, têm o estatuto de normais sujeitos passivos do imposto.
3. Como sujeitos passivos, as suas operações serão no geral sujeitas, e depois ou isentas ou efectivamente tributadas, sendo certo que o âmbito de cada uma situações apresenta diferenças entre os vários Estados Membros, atentas as diferentes interpretações que fazem dos dispositivos comunitários, sem que a jurisprudência do Tribunal de Justiça tenha sido capaz de fornecer posições verdadeiramente esclarecedoras.
4. Sempre que resultem consignadas isenções, resulta, na mecânica do IVA, não dedutível o imposto suportado a montante, o que resulta numa carga fiscal que aumenta o respectivo custo, gerando problemas de financiamento ou então, sendo repercutida, embora de forma oculta, no preço praticado supostamente livre de tributação.
5. Historicamente o sector público era o fornecedor exclusivo de muitos serviços. Não havia quase nenhum recurso à aquisição externa de serviços (*outsourcing*), sendo os mesmos, na sua grande maioria, realizados pelos respectivos funcionários. Havia também uma menor especialização, e daí uma menor escolha nos prestadores de serviços.
6. Nesse contexto, atento o interesse público inerente à actuação dos entes públicos, entendeu o legislador comunitário, obrigatoriamente seguido pelo dos Estados Membros, consignar uma isenção a uma grande maioria desses

serviços, tanto mais quanto é certo que, no geral, a sua prestação ocorre no último estágio, ou seja trata-se de serviços prestados directamente a utentes consumidores finais.

7. Ora, como tal isenção não confere o direito a dedução do imposto suportado a montante, a isenção não se materializa, como se disse, numa ausência total de carga fiscal, a qual, por inerente repercussão no preço, neste se encontra presente, ainda que de forma oculta.
8. Preocupada com este problema, a CE tem realizado estudos e apresentado Propostas, até agora ainda não objecto de consenso entre os vários Estados Membros, e portanto não aprovadas.
9. O objectivo fundamental será, actualmente, o de assegurar que o IVA não imponha encargos a actividades genuínas de interesse público, na convicção de que a capacidade dos fornecedores de serviços públicos para recuperar o IVA incorrido deve ser uma questão relevante nas distorções geradas com os operadores do sector privado que fornecem serviços semelhantes.
10. As soluções hipotizadas foram essencialmente as de uma total tributação (*full taxation*), de um sistema de reembolso (*refund system*) ou mesmo de uma revogação do art. 13º da Directiva e uma reformulação do art. 132º da mesma.
11. Todas as soluções apresentam vantagens e inconvenientes, implicando alteração nas receitas do imposto, nos custos administrativos e de cumprimento, mas o principal óbice tem a ver com razões de carácter político, num contexto de 28 “independentes” Estados Membros, cada qual com a sua própria organização e sistema jurídico.
12. Sendo certos os problemas que resultam do actual tratamento das operações realizadas no âmbito do IVA pelos entes públicos, a par com as alterações ocorridas na economia e na “convivência” destes com operadores privados em fornecimentos similares, justifica-se em nosso entender uma modificação das regras actuais. O problema é que, até agora e sem saber até quando, não se consegue consenso sobre qual o novo rumo.

Bibliografia

Monografias

Ferreira, (200): Eduardo Paz Ferreira, *Lições de Direito da Economia*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2001.

Gonçalves (2005): Pedro Gonçalves, “*Entidades Privadas Com Poderes Públicos –O Exercício de Poderes Públicos de Autoridade Por Entidades Privadas com Funções Administrativas*”, Almedina, 2005.

Oliveira e Dias (2016): Fernanda Paula Oliveira e José Eduardo Figueiredo Dias, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4.^a edição, Almedina, 2014.

Palma (2015): Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Reimpressão da Edição de Janeiro de 2011, Almedina, 2015.

Sanches (2007): J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

Terra e Kajus (2018): Bem Terra e Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives 2018*, IBFD, Março 2018.

Vasques (2019): Sérgio Vasques, *O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO*, Almedina, 2019.

Artigos em publicações periódicas

Amand (2006) : C. Amand (2006), “*VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive be Renegotiated?*”, *International VAT Monitor*: 433-443.

Amaral (2017): Diogo Freitas do Amaral, “*Será que passamos do Estado intervencionista e social a um mero Estado regulador e pós-social?*”, in “*Estudos Comemorativos dos 20 Anos da FDUP*”, Vol. I, Almedina, 2017.

Aujean, (2009): M. Aujean, “The treatment of Government entities, non-profit organisations and other exempt bodies under a VAT: a discussion paper”; 2009 fonte: www.americantaxpolicyinstitute.org/research.html .

Basto (1991): J. G. Xavier de Basto, “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia”, in *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 164, 1991.

Copenhagen Economics *VAT IN THE PUBLIC SECTOR AND EXEMPTIONS IN THE PUBLIC INTEREST. FINAL REPORT FOR TAXUD/2011/DE/334*, 2013, p. 213: Copenhagen Economics (2013) *VAT IN THE PUBLIC SECTOR AND EXEMPTIONS IN THE PUBLIC INTEREST. FINAL REPORT FOR TAXUD/2011/DE/334* |10 JANUARY, 2013.

Correia (1989): Arlindo Correia- *Notas sobre a situação actual da harmonização fiscal na CEE no domínio dos impostos indirectos*”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 354, 1989

Feria (2009): Rita de La Feria- *The EU VAT Treatment of Public Sector bodies: Slowly Moving in the Wrong direction*, PEER-REVIEWED ARTICLE, 2009.

Gendron (2011): Pierre- Pascal Gendron, “VAT Treatment of nonprofits and Public-sector entities”, in *Tax analysts*, 2011.

Lavouras e Almeida (2009): Matilde Lavouras e Teresa Almeida, *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. II, Coimbra, Universidade de Coimbra, Faculdade de direito, 2009.

Lemos (1979): Maria Teresa Graça de Lemos, “Alguma Considerações sobre a adopção do IVA Comunitário”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.ºs 247/249, Julho-Setembro, 1979.

Moreira (2006) : Vital Moreira, “A metamorfose da «Constituição Económica»”, in “30 anos a Constituição Portuguesa 1976-2006, *Themis*”, Revista da Faculdade de Direito da UNL, edição especial, 2006.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão de 20 de Junho de 1991, Caso *Polysar*, Proc. C-60/90.

Acórdão de 22 de Junho de 1993, Caso *Satam/ Sofitam*, Proc. C-333/91.

Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Rompelman*, Processo C-110/94.

Acórdão de Julho de 1991, Caso *Ayuntamiento de Sevilla*, Proc. C-202/90.

Acórdão de 20 de Junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc. C-155/94.

Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97.

Acórdão de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, proc. 107/84.

Acórdão 23 de Abril de 2009, Caso *TNT*, Proc.C-357/07.

Acórdão de 21 de Abril de 2015, Caso *Comissão Europeia e a Suécia*, Proc. C-114/14.

Acórdão de 21 de Fevereiro de 2013, Caso *Mesto Zamberk*, Proc.C-18/12.

Acórdão de 26 de Março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Proc. C-235/85

Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokkot, no Caso *TNT*, Proc. C-357/07, apresentadas em 15 de Janeiro de 2009.

Conclusões do Advogado Geral Jacobs, no Acórdão *Zoological Society*, Proc. C-267/00.

Conclusões do advogado Geral Darmon, no caso *Comissão/Alemanha*, proc. 107/84, apresentadas a 5 de Junho de 1985.

Documentos oficiais da União Europeia

Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu – Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno, COM (2000) 348 final.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, relatório sobre a proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que diz respeito ao imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços postais - COM, 2003, 234 final, de 5 de Maio de 2003.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, COM 2004, 468 de 8 de Julho de 2004.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, Proposal for a sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes- Common system of value added tax: uniform basis of assessment, COM (1973) 950.