

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

ESCOLA DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

*A Valorização da Substância Sobre a Forma nas Isenções de
IVA*

FRANCISCO MARIA NEUPARTH SOTTOMAYOR BISMARCK DO AGRO

Dissertação orientada pelo Professor Sérgio Vasques no âmbito do Mestrado de Direito
Fiscal

Lisboa, Março de 2021

LISTA DE ABERVIATURAS

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Als. – Alíneas

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEJ – Centro de Estudos Judiciários

Cfr. –Conforme

CIVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei 394-B/84

CRP – Constituição da República Portuguesa

DIVA – Diretiva 2006/112/CE do Conselho

DL – Decreto-Lei

IES/DA – Informação Empresarial Simplificada/ Declaração Anual

In. – Em

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

N.º - Número

p. – página

pp. – páginas

Proc. – Processo

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJCE – Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

V. - Ver

Vide - Ver

Vol. – Volume

Índice

LISTA DE ABERVIATURAS.....	2
1. INTRODUÇÃO	6
1.1. Introdução às isenções	9
1.2. Isenções completas e isenções incompletas.....	9
1.3. O frágil benefício das isenções	13
2. ESTABELECIMENTO DE ENSINO.....	16
2.1. Acórdão do CAAD n.º337/2019- T de 05 de Novembro de 2019.....	16
2.2. Acórdão do CAAD n.º 113/2019-T de 16 de Setembro de 2019.....	17
2.3. Ficha Doutrinária n.º 9442 de 19 de Outubro de 2015	19
2.4. Estabelecimento de Ensino	20
3. TRANSMISSÃO DE LAR DE IDOSOS.....	26
3.1. Acórdão do CAAD Processo n.º 232/2018-T de 29 de Janeiro de 2019	26
3.2. Acórdão do CAAD Processo n.º 608/2017-T de 27 de Novembro de 2018....	29
3.3. Transmissão de Lar de Idosos.....	33
4. OPERAÇÕES DE SEGUROS	37
4.1. Acórdão do STA Processo n.º 0375/15 de 07 de Março de 2018.....	37
4.2. Operações de seguro	39
5. VIES	44
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
7. BIBLIOGRAFIA.....	52

■ INTRODUÇÃO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), como pilar principal da tributação do consumo em Portugal e como o imposto que mais receita arrecada anualmente¹, em Portugal, torna-se numa figura essencial da tributação e da fiscalidade.

Sendo um imposto que potencialmente incide sobre todas as transações, a sua crescente importância torna-o fundamental para regulação da sociedade comunitária e consequentemente portuguesa.

Com o crescente aumento da despesa pública e com o aumento de novas formas de tributação, pretendo através desta dissertação analisar a fronteira de proteção de tributação que o legislador comunitário assinalou como “a mais vulnerável” para efeitos de tributação sobre o consumo, e que posteriormente foi confirmado pelo legislador português ao escolher as isenções que pretendia que integrassem o regime português.

A questão que se pretende responder é a de saber se as formalidades impostas pelo legislador nacional são um entrave à proteção, ou seja, será que um mero documento escrito ou um mero registo são suficientes para separar uma situação de vulnerabilidade, e consequentemente isenção, de uma situação em que não há tributação.

Por outras palavras, será que as formalidades se podem objetar à existência de um verdadeiro interesse tutelado pelo nosso Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado que consequentemente cria distorções de mercado entre os vários operadores económicos e repercussão sobre o consumidor final.

¹ Em 2019, o Estado português quase que arrecadou 18 mil milhões de euros através deste imposto, sendo que o total de receita desse ano de todos os tributos foi de 46 mil milhões, o IVA representa cerca de 39% do total de receita tributária do Estado em 2019, segundo os dados oficiais da PORDATA acessível em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765-236691>

Tendo em conta a abrangência e a importância das isenções de IVA em Portugal, a tese terá como base as mais importantes decisões portuguesas nesta matéria, relativamente às isenções de prestações de serviço conexas com estabelecimentos de ensino, instituições de solidariedade social, as operações realizadas de seguro realizadas por seguradoras, prestações de serviços conexas com lares e por fim, um capítulo especial relativo à nova obrigação de registo no VIES para a obtenção da isenção na transmissão de bens dentro da Comunidade Europeia.

Para este tema a fonte de direito mais relevante é sem dúvida a jurisprudência, já que é esta fonte que dá vida à materialidade e a confirma o seu peso quando em confronto com as formalidades exigidas pelo legislador. Não obstante, disto a lei, como fonte imediata de direito e meio de criação das formalidades terá também a sua importância. Sendo que a doutrina, o costume e os princípios gerais de direito, não serão ignorados e terão também relevância na análise deste tema.

Pela preocupação que sempre tive em olhar para o meio envolvente e as repercussões que as falhas legislativas, ou as excessivas condições impostas, decidi tomar o caminho pela análise deste tema que tem repercussões no dia-a-dia da sociedade civil, já que no final de contas, quem suporta o IVA é o consumidor, pelo que faz todo o sentido perceber o porquê de restringir a isenção deste imposto através de meros atos formais.

«É através da harmonização das isenções que se constrói a base de incidência uniforme. Sendo, pois, o IVA um imposto de base alargada (*broad based tax*), que se traduz num âmbito de aplicação muito vasto, abrangendo todas as atividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços, caberá às normas de isenção – e sobretudo à sua interpretação – a, definição da amplitude da base de incidência do imposto –»². Assim, as isenções internas em IVA com a sua dimensão comunitária, levantam

² Xavier de Bastos em *A tributação do Consumo e a sua coordenação internacional*, lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica europeia” *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 361 e 362, 1991, p. 228 e 229

várias questões de direito comunitário como saber como é que os outros Estados-Membros tratam as mesmas isenções dentro da sua margem de liberdade e ainda podem surgir diversas questões pelas posições tomadas do Tribunal de Justiça da União Europeia, bem como podem ser fundamentos para defender várias linhas de argumentação. Este que tem sido um pilar essencial numa União Europeia com 28 Estados-Membros, o que torna cada vez mais difícil a criação de uma unanimidade comunitária no que trata a alterações legislativas, pelo que o Tribunal de Justiça da União Europeia tem ganho uma relevância cada vez maior através das decisões que tem tomado ao longo dos últimos anos devido à vinculação das mesmas pelos Estados-Membros, sendo assim um mecanismo de combate à cristalização dos impostos harmonizados. Este que apesar de partilhar com os tribunais nacionais da interpretação das isenções em IVA, normalmente tem a palavra final.

Não obstante destas conclusões não é de menos prezar a opinião de JOACHIM ENGLISH relativamente ao objetivo do art.º 13.º da Sexta Diretiva em que refere que o objetivo é de limitar o campo de liberdade na criação de novas isenções por parte dos Estados-Membros em sede isenções de IVA. Isto acontece essencialmente devido a dois objetivos – o primeiro foi para tentar que houvesse o mínimo de isenções possíveis nos Estados-Membros.

A falta de debate relativamente a este tópico, tendo este sido um dos “calcanhares de Aquiles” no que toca à harmonização do IVA na União Europeia, nas considerações do referido autor.

Quanto ao segundo objetivo, este vem explicitado no Memorando Explicativo da proposta para a Sexta Diretiva, no qual explicita que a lista de isenções foi desenhada tendo em linha de conta as isenções que já existiam antes nos Estados-Membros, o que pode também gerar a consequência da desatualização face à realidade presente, uma vez que o referido Memorando Explicativo é datado a 29 de Junho de 1973, há mais de cinquenta anos.

Não obstante disto, aproveitar o recente regime de IVA em Angola para abrir horizontes e perceber de que forma tentaram combater as deficiências que as isenções têm na concretização do princípio da neutralidade.

1.1. Introdução às isenções

A Diretiva 2006/112, também conhecida como Diretiva IVA, no seu considerando 73, clarifica a necessidade da existência de isenções não harmonizadas oferecendo assim alguma margem de liberdade para os Estados-Membros terem taxas diferentes e também de terem alguma liberdade para criarem as suas próprias isenções, promovendo a competitividade fiscal e mantendo um mínimo de soberania. Não obstante das várias limitações existentes para a contemplação de isenções nas leis nacionais, existe uma limitação de extrema importância que serve de pilar para esta dissertação, que é a neutralidade concorrencial.

A neutralidade concorrencial referida trata-se da manutenção das mesmas isenções para os mesmos bens e serviços, de forma a manter uma igualdade e não influenciar o consumidor no momento em que tiver que optar entre qual produto ou serviço em causa satisfaz melhor a sua necessidade, por outras palavras, as isenções não podem influenciar o preço de bens ou serviços que estejam em concorrência, como ocorreria, caso um bem fosse isento e outro que está em concorrência não fosse, influenciando assim a opção do consumidor.

1.2. Isenções completas e isenções incompletas

As isenções não são mais que uma exceção às regras de incidência de IVA, situação que obsta a que exista IVA a ser cobrado pela transmissão de bens ou serviços, contudo,

³ “O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.”

dependendo do caso pode obstar que se possa deduzir o IVA incorrido nas operações anteriores, pelo que dentro das próprias isenções há que fazer a distinção entre as isenções completas e as isenções incompletas.

As isenções relativas a operações internas plasmadas no CIVA no art.º 9.º, tratam-se de isenções que não tem associado um direito a deduzir o IVA suportado a montante da atividade e, portanto, tratam-se das isenções incompletas⁴, sendo que as isenções completas como contraponto tratam-se das isenções no qual é possível deduzir o montante de IVA suportado.

As isenções incompletas que constam do art.º 9.º do CIVA têm um caráter de obrigatoriedade, sendo que existem algumas exceções nomeadamente nas transmissões e locações de imóveis, bem como as cooperativas que desenvolvam uma atividade de serviços aos seus associados agricultores, também nas prestações de serviços médicos e operações conexas⁵ e também as isenções relativas a serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados, assim como nas prestações de formações, nas quais o sujeito passivo pode renunciar à isenção nos termos do art.º 12.º do CIVA.

No caso de renúncia ao direito à isenção, os sujeitos passivos podem deduzir o imposto o IVA nos inputs, sendo que para o efeito têm que entregar uma declaração de início ou alteração de atividade, consoante o caso e são obrigados a permanecer pelo prazo de cinco anos regime não isento. Apenas deixar nota que quanto à renúncia das operações de transmissão e locação de imóveis, existe um regime especial para o acesso à renúncia da isenção que consta do Decreto-Lei 21/2007 e que deve ser interpretado em consonância com Ofício- Circulado n.º 30099 de 09 de Fevereiro de 2007.

As isenções nas operações internas que não são assistidas do direito de deduzir o IVA suportado a montante, são conhecidas por ser enganosas já que se podem tornar

⁴ Também conhecidas como isenções parciais, falsas ou simples.

⁵ Desde que cumpram com os requisitos exigidos no art.º 12.º n.º 1 al. b) do CIVA.

desvantajosas em algumas situações, uma vez que o sujeito passivo tem que suportar o valor do imposto pago a montante como se fossem o consumidor final.

A razão que levou a Comissão a decidir manter o princípio de que o IVA nos inputs utilizados em prol das atividades ou operações isentas não poderia ser deduzido, é totalmente desconhecida, já que não houve qualquer explicação por parte desta.⁶

Esta explicação da existência do direito à não dedução ou a não manutenção deste princípio poderia ter sido uma das melhores formas de combater os problemas legais gerados em torno do IVA, já que as isenções incompletas são hoje uma das maiores causas disputas legais relativas a este imposto.⁷

Sempre associadas a distorções de concorrência, mas também devido ao facto de onde se recorre mais ao planeamento fiscal em IVA também é relativo ao tópico deste tipo de isenções.

Para amenizar estas situações o legislador previu a possibilidade de renúncia a este tipo de isenções, nos termos do art.º 13.º do CIVA, contudo, as limitações criadas a esta renúncia são tão grandes que existem apenas quatro operações que podem renunciar à isenção⁸, sendo que nenhuma das operações em análise nos acórdãos nos pontos seguintes se encontra prevista neste artigo e portanto, não é possível haver renúncia das isenções nas situações que estão em causa, outra forma, de apaziguar estas situações foi criar vários mecanismos de forma a que um sujeito passivo que tenha tanto operações que conferem

⁶ Explanatory Memorandum (note 8), pg. 18.

⁷ “The VAT exemptions are probably the most complex aspect of the European VAT system” AMAND, CHRISTIAN, *Internacional VAT Monitor* 2010, p. 409.

⁸ Nos termos do art.º 13.º n.º 1 do CIVA apenas as prestações de serviço de formação profissional e operações conexas como descritas no art.º 9.º n.º 10 do CIVA, as prestações de serviço efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores, os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados e ainda as prestações de serviços médicos e sanitárias e operações estritamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, esta última desde que o sujeito passivo não seja uma pessoa coletiva de direito público e que relativamente a estas operações não exista acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases.

o direito à dedução como de operações que não conferem, possa beneficiar da dedução de imposto nos inputs comuns na parte ou percentagem associada a operações que conferem o direito à dedução.

Quanto a estas isenções que não são assistidas de um direito à dedução dos inputs, muito se discute na doutrina se serão de facto uma mais-valia para o desenvolvimento económico ou se por outro lado são apenas uma forma de criar distorções de concorrência relativamente a serviços e bens análogos não isentos ou até mesmos de bens e serviços semelhantes, mas que por alguma razão⁹, não estão isentos.

É ainda importante referir que estas isenções também podem ser bastante incertas numa cadeia económica em que apenas o sujeito passivo está isento, já que como não foi suportado IVA na operação, o sujeito passivo que realizar uma operação tributável posterior, não vai ter o direito a deduzir o custo que teve que suportar, sendo que num vasto leque de casos é mais vantajoso não haver operação isenta, já que o IVA a pagar pelo último operador seria o IVA suportado pelo consumidor final menos o IVA da operação que não estaria isenta¹⁰.

Antes de introduzir o próximo capítulo, referir apenas que efetivamente existe uma grande vantagem para os operadores económico que pratiquem exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, trata-se da dispensa de entrega da declaração periódica, dos anexos L, M, N e O da IES/DA¹¹ e ainda da obrigação de dispor de contabilidade organizada.

Assim, estes operadores ficam dispensados pelo artigo 29.º n.º 3 do CIVA das obrigações da entrega de declaração periódica que pode ser mensal ou trimestral¹², de parte da entrega

⁹ Como por exemplo, pelo não cumprimento de uma formalidade, como veremos nos capítulos seguintes.

¹⁰ HELLERSTEIN, WALTER, E DUNCAN, HELLERSTEIN, *VAT Exemptions: Principles and Practice* disponível em https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2010/09/hellerstein.html

¹¹ Informação Empresarial Simplificada/ Declaração Anual.

¹² Dependente exclusivamente no volume de negócios, conforme o art.º 41.º do CIVA.

anual da IES/DA e ainda de disporem de contabilidade organizada. O que de facto faz sentido e poupa algum dinheiro a estes operadores.

1.3. O frágil benefício das isenções

Como o imposto mais significativo em termos de receita portuguesa e também como o de vários outros Estados-Membros, alterar algo na mecânica do IVA pode ter consequências bastante danosas para a receita do Estado pelo que é importante perceber se de facto, fruir de uma isenção simples é algo positivo ou negativo já que não se pode deduzir os custos que obtive a montante.

Em 2011, um estudo realizado por G. A. Mackenzie¹³ relativamente ao problema das isenções nos países em desenvolvimento, concluiu que em primeiro lugar, estes países têm um elevado número de isenções em bens e serviços e que raros são os países desenvolvidos com a taxa de zero por cento, taxa esta que no fundo é tal como diz o autor uma isenção, contudo confere o direito de deduzir os custos a montante, ou seja, uma isenção completa.

O autor faz ainda nota que em 1988, tanto Portugal, como o Reino Unido e a Irlanda tinham uma taxa de zero para os bens alimentares essenciais, contudo a taxa de zero por cento foi abolida em Portugal a 24 de Março de 1992, tendo os bens abrangidos por esta passados a uma taxa reduzida de 6%¹⁴.

Neste mesmo estudo, G.A. Mackenzie desconstrói o dogma de que a utilização de diferentes taxas e de isenções não têm efeitos redistributivos, já que nos países em desenvolvimento, a diferença de preço em certos bens essenciais tem um efeito

¹³ Download gratuito neste link <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Estimating-the-Base-of-the-Value-Added-Tax-VAT-in-Developing-Countries-The-Problem-of-897>

¹⁴ Dados de acordo com o “VAT rates applied in Union - Situation 1 January 2020” – disponibilizados pela Comissão Europeia.

redistributivo pela inexistência de custos administrativos¹⁵, e também pelo simples facto de que os bens ficam mais acessíveis para o consumidor.

É importante fazer referência que o autor refere que esta é uma solução alternativa para a redistribuição que deve ser realizada pelos Estados de forma direta, contudo, o facto de alguns países em desenvolvimento não terem a capacidade necessária para administrar um sistema abrangente de impostos diretos e ainda o facto de ter menos custos administrativos pode torná-las instrumentos bastante interessantes para a redistribuição de riqueza, o que pode já não ser verdade para países desenvolvidos com sistemas mais complexos.

Por outro lado, a falta de direito à dedução pode levar a consequências nefastas, já que o objetivo da isenção é de reduzir a carga fiscal sobre determinada atividade de forma a ser mais acessível ao consumidor. Devido ao facto de o sujeito passivo não poder deduzir o IVA suportado a montante, dado que este passa a ser tratado como consumidor final para efeitos do imposto, o tributo pago por este sujeito passivo vai estar mitigado dentro do preço do bem ou serviço adquirido, tornando assim, mais caro e por consequência menos atrativo para o consumidor. Sendo que este raciocínio depende sempre de uma análise casuística, uma isenção simples, por norma, é menos vantajosa que uma tributação à taxa reduzida e é sempre menos vantajoso que uma isenção completa, na qual há o direito à dedução dos custos suportados pelo sujeito passivo.

Assim, de forma a concluir este capítulo, de facto as isenções simples são um mais-valia no que toca a ferramentas que os Estados têm para redistribuir a riqueza, contudo, não são os mais apropriados para Estados desenvolvidos, já que há outras formas mais eficazes de realizar essa tarefa. A razão pela qual a União Europeia permitiu que os Estados-Membros pudessem ter certas isenções é o facto de considerar que determinados serviços e bens têm uma importância tão grande que os seus cidadãos não devem ser impedidos de fazer uso destes devido ao IVA da operação em causa, contudo, como

¹⁵ Quando contraposta com as isenções completas, que têm elevados custos administrativos.

percebemos, na maioria dos casos, teria sido mais útil a aplicação de uma isenção completa ou mesmo da taxa reduzida para estas situações.

ESTABELECIMENTO DE ENSINO

2.1. Acórdão do CAAD nº337/2019- T de 05 de Novembro de 2019¹⁶

A requerente tem como objeto social o “Ensino de línguas estrangeiras, segundo programas oficiais, visando a formação de especialistas professores em línguas” Requerente alega que está isenta pelo art.º 9.º n.º 9 e que entregou à AT uma declaração emitida pelo Secretario de Estado da Educação para efeitos da atribuição da isenção. Por outro lado, a AT alega que a requerida não está isenta de IVA dado que precisa de uma intenção do membro do governo declarante que tal declaração servisse precisamente para enquadrar a atividade da Contribuinte como subsumível à referida norma – e como tal para efeitos de consideração de isenção de IVA.

A AT alega ainda que a isenção do art.º 9.º n.º 9 está dependente do reconhecimento das atividades exercidas pelo Ministério competente. Apesar da requerente ter enviado a declaração para a AT, esta alegou que a mesma não reunia condições para aplicação da isenção dado que a mesma não referia expressamente que a atividade da Requerente se encontrava integrada no Sistema Nacional de Educação ou prestava serviços com fins análogos.

A AT considerou ainda que a Requerente não é estabelecimento integrado no Sistema Nacional de Educação, e, pelos dados observados, se pressupõe que também não é um estabelecimento reconhecido como tendo fins análogos aos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação.

Para o efeito é preciso compreender que o art.º 9.º n.º 9 divide-se em dois requisitos:

- a) Prestação de serviços que tenham por objeto o ensino ou prestações conexas;
- b) efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidas pelo Ministério Competente como tendo fins análogos.

¹⁶ Acórdão disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Isen%C3%A7%C3%A3o&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4446

O primeiro não é objeto de análise já que se torna claro que a requerente presta um serviço que tem por objeto o ensino.

A Declaração em causa, refere-se que é emitida exclusivamente para efeitos do art.º 9.º n.º 9 CIVA pelo que o Secretário de Estado da Educação o fê-lo para efeitos da isenção, dado que o art.º 9 n.º 9 não prevê outro tipo de reconhecimento pelo que parece claro que o Secretário de Estado quando o fez foi com o objetivo de atribuir a isenção à requerente.

2.2. Acórdão do CAAD nº 113/2019-T de 16 de Setembro de 2019¹⁷

No caso, o que está em causa é uma liquidação adicional de cerca de 45.000 € por estar a beneficiar de uma isenção que segundo a AT não deveria ter usufruído por falta de comprovativo ou declaração emitida pelo Ministério de Educação, dado que este seria capaz de reconhecer o âmbito a atividade no Sistema Nacional de Educação, sendo que este reconhecimento seria um requisito para ser abrangido pela isenção do art.º 9.º n.º 9 CIVA.

O Contribuinte apresentou a uma declaração do Secretário de Estado da Educação que reconhece a atividade como de enriquecimento extra curricular desde a sua génese. O problema está em saber se esta é interpretação pode significar o reconhecimento da isenção.

É certo que o estabelecimento não está integrado no Sistema Nacional de Educação, mas pode apenas ser um estabelecimento reconhecido como fins análogos pelos ministérios competentes, sendo, seguro afirmar que se dedica ao ensino de línguas. **Ficha doutrinária n.º 9442** de 2015-10-19 do Subdiretor Geral do IVA, da qual se reproduz o seguinte excerto: “(...)18. Contudo, se a requerente não se encontrar

¹⁷ Acórdão disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&listPageSize=100&s_iva=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Isen%C3%A7%C3%A3o&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4316

devidamente reconhecida para o exercício da atividade relacionada com o ensino, as operações efetuadas nesse âmbito não podem, em sede de IVA, ser consideradas isentas, devendo ser aplicada a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA...”.

Não gera qualquer problema de reconhecimento o facto de o Secretário de Estado da educação, fazer uso deste reconhecimento, já que esta competência de reconhecimento cabe aos titulares dos cargos políticos do Ministério da Educação.

Esta isenção tem por base a al. i) do artigo 132.º n.º 1 e o artigo 134.º da Diretiva IVA para o reconhecimento da venda de bens quando forem indispensáveis das operações isentas.

Os termos utilizados para designar as isenções do art.º 9.º do CIVA são de interpretação restrita dado que constituem derrogações ao princípio geral, segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, são assim consideradas excepções a este princípio geral¹⁸.

Contudo, no Processo C-297/00 do TJUE em que se opunha a Comissão à República Federal da Alemanha em 2002, o TJUE considera que ao contrário da interpretação das normas que contém outras isenções, há uma desnecessidade uma interpretação estrita da isenção que está vertida na al. i) do 132.º n.º 1 da DIVA, por considerar que esta isenção tem em vista assegurar um acesso menos dispendioso aos serviços ligados ao ensino, pelo que o objetivo será que seja o mais ampla possível, de forma a beneficiar o maior número de pessoas.

¹⁸ Neste sentido, o TJUE no caso *Comissão vs. França* de 11 de janeiro de 2001 no processo n.º C-76/99 e também no caso *Comissão vs. República Federal da Alemanha* em 20 de junho de 2002 no processo n.º C-287/00.

Pelo que se conclui desta decisão que o elemento finalístico tem servido para que o TJUE fixe o sentido das normas de isenções de IVA, sempre respeitando os limites impostos pelo seu elemento literal.

Não resulta do art.º 9.º n.º 9 do CIVA que o reconhecimento tenha de ser anterior ou mesmo contemporâneo do exercício da atividade isenta, podendo ser posterior, desde que expressamente refira o seu âmbito de reconhecimento, pois, na falta dessa indicação, o reconhecimento valerá para o futuro.

Neste caso em concreto, o Secretário Geral utilizou a expressão “desde a sua génese”, pelo que tem efeitos retroativos desde a sua génese.

Desta forma, conforme os argumentos anteriormente expostos, o CAAD conclui que a declaração é suficiente para haver lugar a isenção nos termos do art.º 9.º n.º 9 do CIVA.

2.3. Ficha Doutrinária n.º 9442 de 19 de Outubro de 2015¹⁹

Para efeitos do art.º 9.º nr.º 9, estão isentos de IVA os estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos, através de certificação do expressa de que o ensino ministrado se integra nos objetivos do citado Sistema Nacional de Educação. Encontram-se ainda isentos as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, ou seja, as operações que, em termos comuns, revistam um caráter de complementaridade em relação à atividade de ensino propriamente dito, como sejam, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuado pelos referidos estabelecimentos, aos seus alunos.

¹⁹ Processo: n.º 9442, por despacho de 19 de Outubro de 2015 - Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Pages/visualizacao-por-assunto-civa.aspx

A atividade dos explicadores particulares vem regulada no n.º 11 do art.º 9.º do CIVA e apenas se aplica quando as lições são ministradas a título pessoal, isto é, quando efetuadas diretamente pelo professor ao explicando pressupondo, assim, uma relação direta entre ambos, sem interferência de qualquer outra entidade, devendo as referidas lições versar sobre matérias do ensino escolar ou superior. Quando as lições forem prestadas através de um centro de explicação, as mesmas extravasam o âmbito de aplicação da isenção n.º 11 do art.º 9.º do CIVA, não estando, portanto, isentas.

Para os centros de explicações, caso tenham o reconhecimento do Sistema Nacional de Educação, seria um sujeito misto que teria direito a dedução do imposto (centro de explicações) e operações que não conferem tal direito (ensino).

Para o efeito, caso se encontre nessa situação deve entregar a declaração ode alteração nos termos do art.º 32.º do CIVA, para alterar para o regime misto ou para sujeito passivo enquadrado no regime normal de tributação, consoante as condições para beneficiar de isenção estejam ou não verificadas.

2.4. Estabelecimento de Ensino

Destes dois acórdãos podemos tirar importantes conclusões, a primeira é que a necessidade de uma declaração que reconheça a finalidade do serviço prestado é meramente relativa e a segunda é que o reconhecimento posterior pode ter efeitos retroativos.

Assim, nos casos do CAAD em questão, trata-se de uma clara derrota à AT, nomeadamente, relativamente à Informação Vinculativa n.º 9442, sendo que perde todo o provimento relativamente ao art.º 9.º nr.º 9, excepto na parte constante da distinção n.º 9 e n.º 11 do art.º 9.º.

Relativamente à necessidade de documentação, não tem qualquernexo, que um estabelecimento no qual presta serviços de ensino de línguas, que não tem qualquer outro interesse em desvirtuar a isenção em causa, tenha que prestar várias provas para que seja aceite como tal.

Na nossa ótica, deveria ser suficiente o facto da prestação de serviços de ensino de uma nova língua para que a isenção fosse obtida, já que em primeiro lugar, a isenção tem como finalidade tornar o ensino mais acessível e promovê-lo em detrimento de outras atividades, portanto criar um obstáculo como um documento que simplesmente tem uma assinatura do Ministério da Educação é inoportuno, já que há várias formas de controlar a qualidade e claramente um documento do género que mais não é que uma simples assinatura do ministério, não prova se a prestação de serviços de ensino tem a qualidade suficiente ou não para executar a tarefa.

Noutro ponto, é ainda primordial referir que ao criar este entrave o que se está a fazer, mais não é que simplesmente a destorcer por completo a concorrência de um centro de línguas em relação aos outros estabelecimentos com a mesma atividade, sendo que a única diferença que este último centro de línguas teria seria um documento com uma assinatura do Ministério da Educação para obter a isenção, criando-se então situações em que os estudantes de um dos centros de línguas receberam uma prestação de serviços com IVA e outros teriam que suportar o IVA para garantir que tinham acesso ao mesmo serviço.

Nos casos em questão é bastante relevante o facto do documento existir, mas e se o documento não existisse? Deveriam as mesmas prestações ser tratadas de forma diferente pelo facto de uma ter um documento assinado pelo Ministério da Educação a dizer que de facto se trata de um estabelecimento de ensino de línguas?

Na nossa perspetiva, o que está em causa nesta situação é uma sanção por via indireta, isto é, caso o estabelecimento de ensino não tenha o documento em causa, as prestações de serviço têm sempre que incluir mais 23% que as da concorrência que estão isentas de IVA.

Devemos lembrar que é de facto verdade que o facto de uma prestação de serviços deste género não estar abrangida pela isenção incompleta, acarreta o benefício de direito à dedução dos custos que a empresa teve a montante, contudo, na situação em causa em princípio compensa estar abrangido pela isenção simples.²⁰

Questão que se coloca ainda é a de saber se o legislador não permitiu a renúncia da isenção dos estabelecimentos de ensino no art.º 12.º do CIVA, se o facto de não cumprir o requisito formal é uma forma de contornar a vontade do legislador que neste artigo, no seu n.º 1, baliza logo entre o n.º 10 e o n.º 36 do art. 9.º, as prestações e transações que podem sempre ser renunciadas, sendo que o n.º 9 do art. 9.º, número anterior ao 10, é claramente excluído desta situação pela própria vontade do legislador que quando permitiu a renúncia, decidiu não permitir a renúncia da isenção incompleta às prestações de serviço conexas com o ensino.

Dado isto, não deveria, segundo o princípio da neutralidade, ser aceite o direito à dedução por operadores que realizam operações que não podem estar isentas por falta de formalismos?

Ainda relativo a este tópico, é estranha a interpretação que a AT realiza relativamente, à isenção do art.º 9.º nr.º 11, já que segundo, esta interpretação o explicador particular poderia renunciar à isenção incompleta, mas o centro de explicações com vários explicadores, não poderia já que estaria abrangido pelo art.º 9.º n.º 9, sendo certo que ainda teria que ter o documento que comprovasse que a prestação em causa integra os objetivos do Sistema Nacional de Educação.

Na nossa ótica, o objetivo do legislador com uma isenção deste género não é que os estabelecimentos que tenham por objeto o ensino paguem menos impostos, o objetivo

²⁰ Seria necessário a empresa ter suportado uma quantidade muito elevada de IVA a montante para compensar não ter a sua atividade isenta de IVA

desta isenção é que as prestações de serviço que visam melhorar a qualidade dos estudantes ou até trabalhadores em Portugal seja fomentada através de uma prestação com um custo inferior do que teria se houvesse a tributação em sede de IVA.

Dado isto, é muito difícil, compreender como é que uma ação que para além de depender do estabelecimento de ensino em causa, e ainda do moroso processo que é adquirir um documento com a assinatura do Ministério da Educação que simplesmente afirma que o estabelecimento de ensino em causa se integra nos objetivos do Sistema Nacional de Educação, seja um fator que possa prejudicar o aluno que pretende melhorar o seu currículo ou simplesmente desenvolver capacidades novas que possam ser ferramentas úteis no mercado de trabalho.

Ainda em relação ao que foi dito anteriormente, o IVA não deve ser uma ferramenta de garantir a qualidade, nem a exigência de certos patamares, trata-se de um imposto neutral que deve afetar todos os serviços e todas as transações da mesma forma, se para umas prestações há direito à isenção incompleta, a outra prestação igual deve ter essa isenção por razões de neutralidade, mesmo que o documento em causa não justifique, sob pena de colocar um termo à concorrência da mesma prestação que até pode ter uma qualidade superior, contudo, não tinha um documento.

O Estado tem várias ferramentas para analisar a qualidade das prestações, não deve ser através do IVA que o deve fazer, e muito menos através de novas burocracias que só no plano formal é que têm relevância.

É necessário fazer ainda uma outra análise relativa a este requisito que apesar de não ser tratada em nenhum destes acórdãos, não deixa de ter uma relevância bastante acentuada, já que é determinante para a vigência desta norma no nosso ordenamento jurídico.

Como já referimos, para um estabelecimento estar abrangido por esta isenção é necessário que este seja reconhecido pelo Ministério da Educação, o problema que se coloca é que

este requisito pode ser uma violação dos pilares europeus que sustentam a Diretiva IVA, nomeadamente os princípios da neutralidade e da não discriminação dos Estados-Membros.

Já que pela letra da lei e pela interpretação restritiva que tem vindo a ser realizada pela Autoridade Tributária, esta isenção, não está ao alcance de uma instituição que esteja estabelecida noutra Estado-Membro, que seja reconhecida como uma instituição de ensino no seu Estado-Membro, mas que não pode aproveitar desta isenção porque não é reconhecida em Portugal pelo Ministério nacional, como tal.

Assim, se um estabelecimento de ensino de um outro Estado-Membro pretender criar um colégio seguindo as normas de ensino desse mesmo Estado-Membro tem que requerer este reconhecimento português ou bastará o reconhecimento que já teve no seu Estado de origem?

Por fim, é importante dar nota de uma ficha doutrinária mais recente, do dia 31 de Agosto de 2020, processo n.º 18001, na qual no caso em concreto a requerente tem como atividade o ensino de crianças entre 3 e os 12 anos, através do método e currículo internacional, e pergunta em substância se a propina anual paga pelos pais deve ou não estar abrangida pela isenção. É importante referir que até este momento tem vindo a liquidar IVA à taxa normal e que apesar da escola se encontrar a funcionar, ainda não tem um documento formal a autorizar o funcionamento da escola.

Na resposta da AT é sublinhado que existem dois requisitos cumulativos que têm que ser respeitados, são eles que o objeto da prestação seja o ensino e as transmissões de bens e prestações conexas com esta e que sejam realizadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos.

Acrescenta ainda a AT, que a isenção só produz efeitos após o momento em que o estabelecimento é reconhecido e este deve ser feito pelo Estado, nomeadamente através de despacho de homologação do membro do Governo responsável pela área da tutela, contudo, esta homologação é diferente da autorização de funcionamento, sendo que no caso de haver silêncio por parte da administração, resulta um acto tácito, o que não ocorre com a homologação por parte do membro do Governo, sendo que esta necessita de ser expressa.

O que em substância está escrito nas entrelinhas é um contrassenso. Deste modo um estabelecimento ensino sem um acto expresso pode funcionar, mas não pode estar isento de IVA sem autorização expressa.

O que no fundo quer dizer que se não houver um acto expresso do Estado, presume-se que o ensino existe e que passa o controlo de qualidade, contudo, não se presume que tem uma finalidade análoga ao Sistema Nacional de Educação. Pode ensinar a geração futura, mas não pode beneficiar da isenção.

TRANSMISSÃO DE LAR DE IDOSOS

3.1. Acórdão do CAAD Processo n.º 232/2018-T de 29 de Janeiro de 2019²¹

Neste acórdão do CAAD, o assunto sobre o qual versava a matéria era a de saber se a atividade desenvolvida pela Requerente estava ou não isenta nos termos do artigo 9.º n.º 7 do CIVA, tendo a AT considerado que não havia lugar a isenção, dado que não havia licença de funcionamento válida para a atividade que se exerce naquele estabelecimento, e desta forma, não se pode comprovar a sua utilidade social.

Para estarmos perante uma situação na qual se aplica o art.º 9.º n.º 7 do CIVA, são necessário estarem previstos dois requisitos cumulativos:

- 1) Exploração de um estabelecimento que se possa qualificar como lar de idosos; e
- 2) Detenha o estatuto de utilidade social pelas autoridades competentes;

No caso em questão, não se levanta a questão de que o estabelecimento se qualifica como “lar de idosos”. Cumpre então ao tribunal verificar a sua “utilidade social”.

O art.º 23.º do Decreto-Lei n.º 64/2007 de 14 de Março, define o que se deve entender como “utilidade social”, contudo a referência que é realizada no Decreto-Lei referido a “utilidade social” é feita no sentido de estabelecimento com utilidade social, enquanto no que concerne ao art.º 9.º n.º 7 do CIVA, a referência a “utilidade social” é realizada com referência à pessoa que explora o estabelecimento e não ao próprio estabelecimento, como faz notar o CAAD.

²¹ Acórdão disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Isen%C3%A7%C3%A3o&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=3&id=4091

Esta discrepância, na ótica do CAAD, só pode ser resolvida através de uma interpretação sistemática em conformidade com o direito comunitário, e neste sentido, a única forma de interpretar é de que se um estabelecimento tem “utilidade social” para efeitos do art.º 23.º do Decreto-Lei n.º 64/2007 de 14 de Março.

Nesta linha de raciocínio, o CAAD conclui que a entidade que explora este estabelecimento com “utilidade social” pode beneficiar da isenção de IVA.

Não obstante, é importante sublinhar que para efeitos do art.º 23.º do mesmo diploma um lar de idosos só deterá o estatuto de utilidade social se estiver registado nos termos do mesmo Decreto-lei.

Para o efeito, não nos podemos esquecer que as isenções do art.º 9.º do CIVA não se tratam de isenções subjetivas, mas antes isenções que se destinam ao exercício de determinadas atividades, neste caso uma atividade de natureza social, com a finalidade de beneficiar aqueles a quem o serviço é prestado e não ao sujeito em causa.

O CIVA, por razões de idoneidade exige que exista um reconhecimento da sua utilidade social por meio de alvará emitido pela Segurança Social.

Esta opção não está alheia à criação de uma taxa de licença visando remover um obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade, é, no entanto, acompanhada por formas de controlo, destinadas a verificar se as condições de emissão do alvará se alteraram ou não.

O estabelecimento em causa, encontrava-se licenciado quando a requerente se tornou titular, contudo, o alvará era de 2004, pelo que o tribunal conclui que este se encontrava vigente à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 64/2007.

O Decreto-lei referido não impunha aos estabelecimentos que se encontravam em funcionamento com licenciamento a obrigação de adaptação, pelo que se deve concluir que os alvarás ao abrigo da lei anterior se mantinham válidos.

Não obstante desta situação, a mudança de titularidade não provoca a caducidade do respetivo alvará, mas cria uma necessidade ou ónus de requerer uma substituição de licença, que como ficou provado no caso em concreto, aconteceu.

Contudo, o Ministério da Tutela da Segurança Social não proferiu nenhuma decisão definitiva sobre o requerimento apresentado pela Requerente, pelo que a AT considerou que a falta de decisão equivale à falta de alvará.

Por fim, o CAAD conclui que não se pode considerar que pelo facto de haver uma falta de decisão por parte das autoridades competentes não pode significar que o sujeito passivo está obrigado a encerrar o seu estabelecimento, sem que isso esteja expressamente previsto na lei.

É ainda assinalado que o Instituto da Segurança Social dirigiu uma comunicação à requerente referindo que o processo de substituição não foi concluído por impossibilidade legais, nomeadamente devido ao litígio entre a requerente e anterior proprietário, pelo que o CAAD indica que esta decisão apenas pode querer dizer que a autoridade não é capaz de dar decisão ao pedido em causa.

Neste sentido, apesar do Instituto da Segurança Social ter optado por não decidir e, aparentemente, ter violado a lei uma vez que tem um dever de decidir, deduz-se que o alvará se mantém em vigor.

A falta de decisão por parte das autoridades competentes, não pode justificar a caducidade do alvará, sem qualquer comunicação expressa nesse sentido.

Neste sentido, o CAAD conclui que o estabelecimento em causa estava isento de IVA, sendo que apenas uma rejeição formulada no requerimento poderia ter consequências retroativas.

3.2. Acórdão do CAAD Processo n.º 608/2017-T de 27 de Novembro de 2018²²

A Requerente adquiriu um lar de idosos e considerou que a atividade desenvolvida no seu estabelecimento estaria isenta de IVA nos termos do n.º 7 do art.º 9.º do CIVA, já que a fração adquirida já se destinava a lar de idosos anteriormente e o processo de substituição de alvará ainda não se encontrava concluído, pelo que no seu entender se manteria válido e em pleno de eficácia o alvará anterior e que assim, estaria preenchido o reconhecimento de utilidade pública.

Dada esta factualidade, o CAAD começa por voltar a apontar os requisitos para sabermos se estamos perante uma atividade isenta:

- 1) Exploração de um estabelecimento que se possa qualificar como lar de idosos; e
- 2) Deter o estatuto social reconhecido pelas autoridades competentes para o efeito.

No caso em concreto apenas se discute o segundo requisito, isto é, se de facto o estabelecimento em causa detinha o estatuto de utilidade social.

²² Acórdão disponível em:
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=30&id=3671

Para o efeito temos que recorrer ao art.º 23.º do Decreto-Lei n.º 64/2007 de 14 de Março, que nos diz que a utilidade social depende de licenciamento nos termos do referido Decreto-Lei.

O CAAD, mais uma vez, realça que esta isenção, não é uma isenção subjetiva, mas antes uma isenção objetiva que visa beneficiar aqueles a quem o serviço é prestado e não ao prestador em si.

O legislador nacional de forma a aferir a idoneidade exige que haja um reconhecimento da sua utilidade social por meio de alvará emitido pela Segurança Social.

Esta opção não está alheia à criação de uma taxa de licença visando remover um obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade, no entanto, esta é acompanhada por outras formas de controlo destinadas a verificar se as condições de emissão do alvará se alteraram ou não.

Neste sentido, de forma a saber se estamos perante uma isenção é apenas necessário averiguar se o estabelecimento em causa tinha o licenciamento nos termos do Decreto-Lei n.º 64/2007 para assim sabermos se está isento de IVA, pela sua utilidade social.

O CAAD realça a importância do alvará de funcionamento anterior ser de 2004 e que nos termos do art.º 42.º do Decreto-Lei n.º 64/2007, não surge nenhuma obrigação de adaptação aos estabelecimentos que se encontravam em funcionamento antes da entrada em vigor deste Decreto-Lei, pelo que a única conclusão que se pode retirar é que os alvarás concedidos antes da entrada em vigor do mesmo Decreto-Lei, se mantiveram válidos.

Dados esta factualidade, cumpre CAAD perceber se na transmissão do estabelecimento em 2014, ocorreu alguma circunstância que possa ter feito com que o alvará perdesse a validade ou deixasse de produzir efeitos.

Nos termos do art.º 22.º n.º 1 al. c) do Decreto-Lei n.º 64/2007, refere apenas que há um ónus de requer uma substituição da licença e não um novo alvará.

Assim, tal como ficou provado no caso em concreto, este foi pedido em 2009 , não tendo o Ministério com a tutela da Segurança Social proferido qualquer decisão definitiva sobre o requerimento apresentado pela Requerente.

Neste contexto, a AT considera que a falta de decisão do órgão competente equivale a falta de alvará, contudo, o próprio Ministério responsável pela tutela da Segurança Social refere num relatório de 2013, que a o alvará não caducou, não se encontra suspenso e o estabelecimento não se encontra a funcionar ilegalmente.

O CAAD decide no sentido de que a falta de decisão por parte do órgão competente não pode significar a cessão da produção de efeitos de um alvará já existente a que tinha sido requerido a sua substituição, já que a falta de decisão criava a necessidade de encerrar o estabelecimento, quando essa consequência não vem expressa em nenhum lugar.

O Instituto de Segurança Social, comunicou à requerente em 2016 que devido a impossibilidades legais várias, o processo não foi concluído.

Neste sentido, o CAAD entendeu que isto significa apenas que o Instituto de Segurança Social, não é capaz de aplicar o direito à situação da Requerente. Esta opção de não decidir quando há um poder-dever de decidir por parte do Instituto, só se pode deduzir que o mesmo considera que o alvará se matinha em vigor, o que já tinha sido comunicado no relatório de 2013.

Apesar disto tudo, em 2018 o Instituto comunicou ao CAAD, a pedido deste, que o alvará não se encontrava vigente no ano de 2014, o que o CAAD considera incoerente pelos

argumentos expostos anteriores, como também é incoerente com as comunicações efetuadas a outras entidades.

O fundamento desta afirmação por parte do Instituto de Segurança Social é baseado no facto de haver um défice instrutório do pedido de substituição da licença e falta de condições do espaço físico.

O CAAD entende que se faltavam elementos de instrução no requerimento, esta falta tinha que ser comunicada e dada a possibilidade de supressão, o que não aconteceu e que a consequência disso, também não poderia ser a automática caducidade do alvará porque não há previsão legal .

O facto de durante nove anos existir uma total ausência de ação por parte da Segurança Social encontrando-se o alvará caducado, também pesou na decisão do CAAD.

Já quanto às alterações das condições do espaço, este não é motivo para a substituição do alvará pelo que o fundamento não deveria prejudicar a decisão sobre o pedido de substituição.

Nestes termos, conclui o CAAD que a omissão de decisão por parte da entidade competente não pode justificar uma caducidade da licença quando tal consequência não vem expressa na lei. Dado isto, considera que o alvará estava em vigor na data dos factos e que beneficiava das condições para a isenção do n.º 7 do art.º 9.º do CIVA.

3.3. Transmissão de Lar de Idosos

Nos casos referidos a questão em curso não é a de saber se a existência de um alvará é um requisito suficiente para provar a isenção, mas sim a sua caducidade por transmissão pode ou não impedir que a isenção n.º 7 do art.º 9.º produza efeitos.

Conclusão esta que se pode retirar de ambos os casos do CAAD em que em ambos existe a referida a alvará, mas simplesmente é considerada como insuficiente, porque pela transmissão para um novo proprietário, o lar de idosos, na perspetiva da Autoridade Tributária, deixa de poder beneficiar da isenção, dado que caduca.

Para compreender um pouco melhor este tipo de operações, o Ofício-Circulado n.º 115934 de 18 de Dezembro de 1988 refere o seu âmbito sendo restrito a prestações e transmissões de bens efetuados aos próprios utentes dos estabelecimentos ou equipamentos referidos na norma de isenção, desta forma não se aplica a eventuais prestações realizadas a terceiros.

Não obstante é ainda importante referir o Ofício- Circulado n.º 30071 de 24 de Junho de 2004 esclarece que a isenção em causa respeita apenas a prestações de serviços e transmissões de bens estritamente conexas efetuadas no exercício da atividade habitual por estabelecimentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social, bem como por quaisquer outras entidades sendo necessário que lhes tenha sido concedida a respetiva licença de funcionamento pelos Centros Regionais de Segurança Social.

Nestes termos os estabelecimentos não podem iniciar o seu funcionamento sem a respetiva licença, tal como é previsto no Decreto-Lei 133-A/97 de 30 de Maio, sendo que no momento em que um estabelecimento é considerado de utilidade pública coincide com o momento em que pode beneficiar da isenção de IVA, e resulta também do referido Ofício-Circulado que a licença provisória de funcionamento confere o reconhecimento

de utilidade social, contudo, segundo este, o benefício cessa com a caducidade nos termos do art.º 39.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 133-A/97 de 30 de Maio.

O que quer dizer no fundo que a isenção apenas tem efeitos durante o período em que os Centros Regionais reconhecem uma entidade como de utilidade social, é neste sentido que e através deste entendimento que a Autoridade Tributária baseia a sua linha argumentativa.

Logo no início das decisões o CAAD revela aqui uma consideração que na nossa perspetiva poderia tornar toda esta discussão bem mais reduzida.

O CAAD admite que a isenção em causa é uma isenção objetiva e não uma isenção subjetiva, tendo em vista beneficiar quem adquire a prestação de serviços e não o seu prestador.

Seguindo este raciocínio e de acordo com a posição que tem vindo a ser seguida no TJUE²³, teria sido perspicaz dar uso da teoria da materialidade sobre a forma nas isenções, porque neste caso em concreto o adquirente das prestações de serviço, isto é, os utentes do lar, estavam materialmente a adquirir o serviço em causa.

Tendo em consideração a decisão do Acórdão do TJUE no Processo n.º C-173/88 do caso *Henriksen* no qual o TJCE, admite que os Estados-Membros podem fixar as condições das isenções com a finalidade de assegurar a aplicação correta e simples da mesma e ainda de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso, e ainda essas condições não podem incidir sobre a definição do conteúdo das isenções previstas.

²³ A título de exemplo veja-se o caso *Euro Tyre* no processo C-21/16 de 09 de Fevereiro de 2017 do TJUE, no qual é aplicável uma isenção completa apesar dos requisitos formais não estarem verificados.

Neste sentido, um estabelecimento como o que está em causa, que antes da sua aquisição pela atual proprietária já era um lar de idosos, que se destinava a proporcionar um serviço de qualidade a estes e estava isento de IVA, não devia necessitar de esperar pela renovação do alvará para poder beneficiar da isenção, dado que as condições em causa não são utilizadas para prevenir fraude, abuso ou evasão e a correta e simples aplicação já estava a acontecer.

Neste caso, já se tinha considerado que de facto o que estava a funcionar era um lar de idosos, não havendo grande margem para dúvidas que não se tratava de nenhuma das situações anteriores.

É também importante referir que para além de não existir um risco de evasão, abuso ou fraude, as condições que são impostas pela AT tornam a aplicação da isenção bem mais complicada do que seria de esperar, bem como também se cria entrave no comércio, já que na ótica da AT para o lar de idosos funcionar e manter a sua isenção, deveria encerrar e aguardar pela renovação do alvará de funcionamento para poder prestar os serviços a idosos e estar isento de IVA nas suas operações.

Esta situação vai contra o *ratio* da norma que visa a proporcionar um serviço mais acessível para os utentes, e conseqüentemente com um serviço de melhor qualidade, algo que consideramos que não acontece se os utentes tiverem que sair do lar por este ter que encerrar até haver a renovação do referido alvará.

É importante ainda assinalar o caso *Kungler* no Processo n.º C-141/00 do TJUE – “ O órgão jurisdicional de reenvio poderá, assim, tomar em consideração a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de carácter administrativo, fiscal ou de segurança social, o facto de associações com as mesmas atividades que a demandante no processo principal beneficiarem já de uma isenção semelhante, tendo em conta o carácter de interesse geral dessas atividades (...) ““Esta conclusão não pode ser infirmada pela possibilidade, prevista no art.º 13.º A, n.º 2, da Sexta Diretiva de se subordinar a concessão de isenções previstas no n.º1 desta disposição

ao respeito de uma ou diversas condições[já que] esta limitação à regra de não sujeição tem apenas carácter eventual e um Estado-Membro que não tenha tomado as medidas necessárias para esse efeito não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte os benefícios que este pode legitimamente aceder”

Neste sentido como assinala RUI LAIRES²⁴, os órgãos judiciais nacionais analisar se as autoridades competentes observarem os princípios comunitários, e com especial atenção o princípio da igualdade de tratamentos , de modo a não ocorrer qualquer discriminação relativamente a outros operadores que se encontrem em situação similar.

Em última análise é compreensível a tentativa de utilização de mecanismos burocráticos para evitar a criação de lares de idosos clandestinos, que como demonstrou a pandemia de 2020 relativo ao COVID-19 é um grande universo, mas a criação destes mecanismos tem que ter sentido útil, isto é, garantir que os utentes dos referidos têm condições de vida dignas, extravasar esse objetivo é fomentar a continuação da criação clandestina deste tipo de estabelecimento.

Menos burocracia significa maior liberdade, menos custos, mais desenvolvimento e maior incentivo para criação de concorrência.

A partir destas conclusões, pode-se concluir que achamos que esta foi a decisão mais correta, sendo certo que poderia ter sido tomado outro caminho.

²⁴ LAIRES, RUI, Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 37.

■ OPERAÇÕES DE SEGUROS

4.1. Acórdão do STA Processo n.º 0375/15 de 07 de Março de 2018²⁵

Em causa está uma liquidação adicional de IVA que sustenta que o sujeito passivo em causa não estaria isento de IVA nos termos do art.º 9.º n.º 29 , assentando na premissa que a qualificação de “corretor” ou “intermediário de seguros” estaria dependente da existência de um registo no Instituto de Seguros de Portugal (ISP), tendo este sido o entendimento da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial.

O sujeito passivo alega que ao fazer depender a qualificação de um registo no ISP, quando o CIVA não exige e tão pouco a Sexta Diretiva do IVA, o prevê, o que se está a realizar é uma interpretação mais restritiva da lei do que a lei admite, ao considerar que o legislador quis referir menos do que referiu. É importante referir ainda que o Banco alega ainda jurisprudência comunitária no sentido de que as isenções se devem aferir face à materialidade da operação e não depender de qualquer requisito formal, juntando ainda duas informações vinculativas da Direção de Serviços IVA relativamente ao assunto. É importante referir que atualmente a Autoridade Tributária já não questiona a aplicabilidade da isenção ao Banco em causa, já que para o efeito o sujeito alterou a sua natureza e passou a um banco legalmente autorizado à realização das prestações de serviços conexas, contudo, continua sem estar registado no ISP.

Quanto à decisão do STA, reconhece que no Decreto-Lei n.º 365/85 nos termos do art.º 2.º, a atividade de mediação de seguros está reservada para pessoas singulares ou coletivas inscritas no ISP, no mesmo artigo vem ainda referido que que a mediação de seguros não pode ser exercida em caso algum por interposta pessoa, também neste sentido o Decreto-Lei 288/95.

²⁵ Acórdão disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f1772d9ff42e3e248025824e005927ee?OpenDocument&ExpandSection=1>

Contudo, o STA concorda com argumentação exposta de que a qualidade de corretor deve ser aferida face à materialidade das operações não ao cumprimento de requisitos formais, para isso, invoca o Acórdão do TJUE processo n.º C-472/03, caso *Arthur Andresen* que consta o reconhecimento da qualidade de corretor ou de intermediário de seguros depende apenas do conteúdo das atividades em causa.

Contudo o argumento que mais pesa nesta decisão do STA é uma questão preliminar colocada ao TJUE no caso *Stichting Uitvoering Financieles Acties* no Processo n.º 348/87, que recorda que as isenções previstas no art.º 13.º da Sexta Diretiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm o objetivo de evitar divergências na aplicação do regime de IVA de um Estado- Membro para o outro.

Noutro ponto, o STA recorda ainda o facto destas operações serem consideradas ilícitas segundo o direito nacional, mas que a Sexta Diretiva se baseia no princípio da neutralidade e, neste sentido em matéria de IVA, o princípio da neutralidade opõe-se, tal como o Tribunal de Justiça já decidiu anteriormente, salvo em hipóteses que não são verificadas no caso, as operações ilícitas e as operações lícitas devem ser tratadas da mesma forma²⁶.

Tal como tem sido a posição do TJUE, os Estados-Membros devem interpretar a Sexta Diretiva no sentido de não restringir a aplicação das isenções de operações de seguros unicamente a prestações efetuadas pelos seguradores autorizados pelo direito nacional a exercer a atividade de segurador.

O STA conclui então, que o facto de o sujeito passivo não estar registada no ISP, apesar de ser contrário à lei nacional, não pode impedir o sujeito que esta beneficie da isenção de IVA pelo princípio da neutralidade.

²⁶ Neste sentido veja-se a título de exemplo o caso *Fisher* no Processo n.º C-283/95 do TJUE.

4.2. Operações de seguro

Historicamente, a atividade seguradora tem vindo sempre a estar muito ligada à atividade financeira devido às semelhanças que unem ambas as atividades, pelo que foi também associada como atividade de grande dificuldade técnica de tributar em sede de IVA.

No caso da atividade seguradora, as dificuldades passavam pela atribuição de um valor tributável às operações e do montante que seria dedutível, ligada a elevados encargos administrativos e a uma grande complexidade jurídica e contabilística quer para os operadores económicos quer para as administrações fiscais²⁷. Desta forma, o Conselho decidiu aplicar uma isenção incompleta a esta setor devido a obstáculos técnicos, decisão esta que tem permanecido desde 1977.

Nesta isenção incluem-se também as comissões de corretoras, agentes e mediadores de seguros. Contudo, apesar da existência desta isenção é preciso ter em consideração que embora estas operações estejam obrigatoriamente isentas, dado que não podem renunciar à mesmas nos termos do art.º 12.º do CIVA, os seguros e bem também como algumas operações bancárias, encontram-se sujeitas a imposto selo.

Já no que toca a razões económicas para justificar este tipo de isenções, uma das mais apontadas é o facto de não se querer onerar o consumidor final, dado que existe um leque de seguros obrigatórios.

²⁷ CELORICO DE PALMA, Clotilde, “O IVA e a actividade seguradora – Alternativas de tributação”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Almedina, Novembro, 2008, pp. 86.

É ainda importante acrescentar que há de facto uma dificuldade em tributar este tipo de operações já que os prémios de seguros apenas numa parte diminuta se destinarem a encargos da seguradora.

Nesta decisão do STA, o tribunal deixa duas posições bem claras, a primeira e mais importante que analisaremos com mais detalhe, é que o princípio da neutralidade se opõe à criação de obstáculos que possam influenciar a opção do consumidor pela não aplicação da isenção a certas operações e a segunda é que o STA nega que a aplicação de uma formalidade que não está prevista no artigo que prevê a isenção, seja considerada como relevante quando oposto com o princípio da neutralidade. Por fim, é ainda relevante o facto do STA sublinhar que estas operações apesar de ilícitas têm que ser tratadas da mesma forma que as operações lícitas.

O STA apoia-se muito em decisões comunitárias do TJUE para fundamentar a opção de considerar que a isenção se devia aplicar neste caso, desconsiderando factos relevantes, pois se é verdade que uma interpretação comum entre os demais Estados-Membros das isenções é importante para a eficácia do princípio da neutralidade, também é importante analisar que margem de liberdade é que foi concedido aos Estados-Membros para a criação dessa mesma isenção.

O art.º 13.º B) da Sexta Diretiva têm duas indicações muito relevante, a primeira é “... os Estados-Membros isentarão, nas condições por ele fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções...” e no mesmo artigo, na mesma alínea mas no a), é referido que se deve incluir as prestações de serviços efetuadas por corretores e intermediários, ou seja, as operações de seguros estão sempre isentas, e isto inclui também as que são realizadas pelos intermediários e seguradoras, ou seja, as que não são realizadas por estes também estão isentas, rapidamente percebemos que estas são à partida excluídos pelo as normas nacionais.

A questão pertinente inicial que deveria ter ocupado o STA deveria ter sido a de saber se a criação da exclusividade para quem está registado no Instituto de Seguros de Portugal

(ISP)²⁸ não seria já à partida uma norma demasiado restritiva para prevenir o abuso, evasão ou fraude.

Neste sentido, o tribunal deveria ter realizado a opção pelo reenvio prejudicial para saber se esta norma não seria demasiado restritiva ou se por outro lado, esta norma estava dentro do plano de proteção a que os Estados-Membros têm margem de liberdade para regular.

Não obstante do enunciado no ponto anterior, o STA tem mérito em ter assumido que uma formalidade quando não é cumprida, não obsta à aplicação da isenção para efeitos de IVA.

Sendo este um verdadeiro sustento para o tema desta dissertação, já que a materialidade em causa, isto é, o facto de se tratar de uma operação de seguros ser mais relevante para efeitos da isenção do que o cumprimento de uma formalidade, o registo no ISP.

Sendo que o incumprimento desta formalidade não obsta a que na verdade exista uma verdadeira operação de seguro e que aos olhos do consumidor não seja diferente obter esta operação de um operador económico que esteja registado no ISP ou não.

Contudo, caso não se aplicasse esta isenção, dado que no momento da opção pelo consumidor uma destas operações estaria isenta de IVA e outro não, geraria uma efetiva distorção da concorrência pelo que violaria o princípio da neutralidade.

²⁸ Devido a uma alteração estatutária o ISP ganhou autonomia e conseqüentemente sofreu uma alteração no nome, sendo atualmente a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensão, também conhecido como ASP. Para o efeito e devido ao facto do acórdão do STA utilizar como referência o ISP e não o ASP, decidimos manter a mesma designação.

É importante referir que a não aplicação da isenção em causa não implica também, o direito à dedução, caso assim fosse, provavelmente não haveria seguradoras registadas no ISP, já que poderiam deduzir o imposto incorrido e em princípio, seria mais vantajoso.

Com a entrada em vigor da Sexta Diretiva com o objetivo de harmonizar a incidência do IVA, um dos capítulos de maior relevância é o capítulo das isenções. A atividade das seguradoras insere-se no grupo B) também conhecido como *hard to tax activities*, nas palavras de ANTÓNIO GAIO²⁹ “(...), isto é, atividades que por razões ligadas à sua própria natureza tornam difícil ou muito difícil a sua tributação em IVA.”.

A al. a) do art.º 13.º-B da Sexta Diretiva onde se inclui a isenção da atividade dos seguradores foi transposta na sua plenitude para o nosso ordenamento.

A questão que se coloca é se esta isenção se aplica a toda a atividade de seguradoras ou simplesmente à atividade de seguradoras que é permitida pela lei, já que pelo Regime Geral da Atividade Seguradora³⁰, esta atividade é limitada a instituições financeiras com o objeto exclusivo o exercício da atividade de seguro direto e ou resseguro e de atividades conexas ou complementares a estas.

Através deste argumento, parece-nos plausível concluir que o legislador nacional pretendeu criar um exclusivo da atividade de seguradora, não intencionalmente, mas desconsiderando as intenções comunitárias de isentar qualquer atividade seguradora independentemente da sua natureza, já que em Portugal a referida está limitada a um conjunto de entidades, apenas podendo ser exercida pelas entidades referidas no Regime Geral da Atividade Seguradora.

²⁹ GAIO, ANTÓNIO, “O IVA e a actividade seguradora a tributação da venda de salvados” in FISCO n.º 84/85 Setembro/Outubro 98

³⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 94-B/98 de 17 de abril, alterado pelos Decretos-Lei n.º 8.º-C/2002 de 11 de janeiro, n.º 169/2002, de 25 de julho, n.º 72-A/2003, de 14 de abril, n.º 90/2003, de 14 de outubro, n.º 76-A/2006, de 9 de março, n.º 145/2006, de 31 de julho, n.º 291/2007, de 21 de agosto, n.º 357-A/2007, de 31 de outubro e n.º 211-A/2008, de 3 de novembro, e revogado pela Lei n.º 147/2015, de 9 de setembro

Não obstante desta posição, o TJUE já considerou que a qualidade formal do prestador de serviços não é suficiente para determinar se a atividade está ou não abrangida pelo âmbito de aplicação , sendo mais relevante analisar o conteúdo da atividade em si, tal como consta do Acórdão do TJUE processo n.º C-472/03, no caso *Arthur Andresen*.

A Diretiva 2018/1910 de 4 de dezembro de 2018 introduz uma alteração relativa às isenções que tem a maior relevância na temática das isenções e sobretudo no que toca a temática das formalidades e em especial da materialidade, já que é obrigatório a transposição para o direito nacional do Estados-Membros até ao passado dia 31 de Dezembro de 2019.

A relevância desta Diretiva consiste no facto de introduzir um requisito numa isenção que não é específica de um setor, mas que afeta toda a cadeia empresarial que realiza trocas comerciais intracomunitárias. Este requisito é cristalizado pela União Europeia como um requisito material quando até à data tinha vindo a ser tratado como um requisito formal.

Trata-se da obrigatoriedade do adquirente estar registado no Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA (conhecido como VIES³¹), este requisito tem como objetivo principal informar que um Estado-Membro de chegada da presença de bens no seu território, sendo esta uma ferramenta contra a fraude dentro da União Europeia³².

Até esta altura a posição do TJUE tinha vindo a ser firme relativamente ao registo do VIES³³, a título de exemplo o caso *Euro Tyre* no processo C-21/16 de 09 de Fevereiro de 2017 do TJUE no qual o tribunal declara que é contrária à Diretiva uma interpretação de um Estado-Membro que recuse a isentar uma entrega intracomunitária, pelo facto do adquirente sediado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de Identificação de IVA válido para operações dentro desse Estado, não estar registado no

³¹ *VAT Information Exchange System*.

³² A Diretiva 2018/1910 do Conselho de 4 de Dezembro de 2018 alterou o art.º 138.º da Diretiva 2006/112/CE, no sentido de aditar o requisito da alínea b) «O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor» torna-se assim um exigência substantiva da isenção, deixando de ser apenas uma mera formalidade.

³³ Também neste sentido em analogia os por analogia, Caso *Mecsek-Gabona* de 6 de Setembro de 2012, no processo C-273/11, o caso *VSTR* de 27 de Setembro de 2012 no processo C-587/10, e ainda o caso *Plöckl* de 20 de Outubro de 2016, no processo C-24/15.

sistema VIES e ainda que também se opõem à Diretiva uma interpretação que recuse aplicar a isenção em causa apesar do alienante ter conhecimento desta situação do adquirente, devido a uma expectativa de posteriormente este adquirente ser registado de forma retroativa como operador intracomunitário.

Ainda relativamente a este caso é importante sublinhar o ponto 33 deste acórdão, no qual o tribunal diz que na falta de uma disposição concreta na Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, os requisitos de isenção das entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.

Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União. Assim, sendo, a resposta do Conselho foi criar o requisito na Diretiva IVA de forma a tornar obrigatório o registo no VIES de forma a obter a isenção completa de IVA.

Problemática deste requisito reside no facto de que a verificação deste requisito não depende do sujeito passivo, mas sim do adquirente intracomunitário dos seus bens, mas nem por isso as consequências do não registo no VIES são transferidas para o adquirente.

Assim a falta de registo no VIES por parte do adquirente faz com as autoridades nacionais desconsiderem a isenção e realizem uma liquidação adicional sobre o sujeito passivo que transmitiu, ou seja, não é sobre o sujeito passivo que aproveita a isenção que recai a obrigação de registo no VIES, mas sim do sujeito passivo de um Estado-Membro diferente que realiza uma aquisição intracomunitária.

A título de exemplo, se uma empresa portuguesa vender canecas a um sujeito passivo francês em França, em princípio tem o ónus de verificar se este sujeito passivo está registado no VIES.

A verificação deste requisito é realizada de uma forma muito simples bastando aceder a https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/, colocar o número de identificação fiscal (NIF) e o país onde pretende que o número seja validado e clicar em validar. Posteriormente aparece a dizer se o número está ou não válido no sistema. Um simples passo que pode inviabilizar negócios e que a maioria dos sujeitos passivos não realiza.

Esta isenção completa, que confere o direito à dedução dos IVA, como já vimos anteriormente, é uma situação mais delicada devido ao elevado número de sujeitos passivos que são afetados pela obrigatoriedade de registo no sistema do VIES de forma a poder isentar as transmissões intracomunitárias de bens, tem como objetivo desonerar a venda IVA incorrido para a produção do bem e isentar no país de origem de forma a evitar a dupla tributação, podendo este estar sujeito ou não a IVA no país de destino.

Os pressupostos para a aplicação desta isenção são que a transmissão seja considerada como onerosa, que seja efetuada por uma pessoa singular ou coletiva que efetue operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA, que os bens sejam expedidos pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deste, a partir do território nacional para outro Estado-membro com destino ao adquirente e por fim o adquirente tem que ser igualmente um sujeito passivo registado para efeitos de IVA no Estado-membro de destino (registado no VIES para o efeito), o adquirente tem que ter utilizado o respetivo numero de identificação para efetuar a aquisição e tem que se encontrar abrangido no estado de destino por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Em Portugal, para se proceder ao registo do VIES basta ao preencher a declaração de início de atividade fazer uso do quadro 09 relativo aos dados da atividade esperada e preencher o campo 07, 08 e 09 deste quadro, já que são os campos determinantes para o registo no sistema do VIES³⁴.

³⁴ In Manual de Início de Atividade pela Autoridade Tributária disponível em:

No que toca as empresas que já se encontravam registadas para efeitos de IVA em Portugal, mas que desejam passar a realizar aquisições intracomunitárias de bens, de forma a garantir a isenção completa de IVA para o seu transmissor noutro Estado-Membro, devem proceder ao proceder à entrega de uma Declaração de Alteração de Atividade e preencher os mesmos campos.

Os sujeitos passivos totalmente isentos sem direito à dedução não têm número de identificação válido para efeitos do VIES e suportam o IVA no Estado-membro de origem quando adquirem bens provenientes de outros Estados-membros³⁵.

Desta forma, o que o Conselho parece sublinhar é que a materialidade das situações em concreto que são alvos de isenções de IVA é mais importante que as formalidades que servem apenas para comprovar a materialidade já observada anteriormente, contudo, o perigo de existência de fraude dentro da União e sendo este combate uma prioridade para a União Europeia, tem que existir uma sobreposição à substância deste tipo de isenções que afetam quase todos os setores comerciais europeus.

Para apoiar esta opinião, pode ler-se a nota (7)³⁶ da respetiva Diretiva na qual consta claramente que a substância da isenção se continua a sobrepor ao requisito formal, demonstrado e que a falta de risco de fraude pela existência de boa-fé ou justificação plausível pela falta de registo³⁷.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Manuais/Pages/manuais.aspx

³⁵ Salvo a exceção do art.º 5.º do RITI.

³⁶ “Assim sendo, os Estados-Membros deverão assegurar que a isenção não seja aplicada quando o fornecedor não cumprir as suas obrigações em matéria de registo no VIES, exceto quando o fornecedor atuar de boa fé, ou seja, quando puder justificar devidamente, perante as autoridades fiscais competentes, as suas falhas relativas ao mapa recapitulativo, o que poderá incluir também, nesse momento, a comunicação por parte do fornecedor das informações corretas exigidas no artigo 264.º da Diretiva 2006/112/CE.” In Nota (7) Diretiva 2018/1910 de 4 de Dezembro de 2018

³⁷ Até hoje não há relato de casos judiciais sobre esta temática, contudo, um dos maiores parceiros comerciais do nosso país, Espanha, criou um sistema de registo do VIES que cria a necessidade de um passo extra, para o efeito é necessário entregar o Modelo 036 da *Declaracion Censal* à Autoridade Tributária Espanhola para confirmar o registo no VIES, assim, o facto de ter um NIF espanhol válido para operações no território espanhol onde seja sujeito passivo, não quer dizer que esteja necessariamente registada no VIES.

Apesar disto, as Autoridades Tributárias Portuguesas não se têm demonstrado abertas a esta discussão e o esforço que têm vindo a realizar para aplicar a isenção é a simples verificação do NIF do adquirente no VIES acessível online.

É importante ainda abordar o tema da retroatividade neste tópico já que mais recentemente no Acórdão do STA no processo n.º 0451/10 de 16 de Dezembro de 2020, perante um recurso da Autoridade Tributária alegou que ao ser inserido o requisito substancial de registo dos adquirentes de operações intracomunitárias no VIES para ter acesso à isenção, o Conselho estaria a alegar que as decisões do TJUE relativamente à materialidade sobre a forma, em relação a este estariam incorretas e teriam sido um erro que foi comprovado pelo Conselho.

Numa decisão na nossa opinião acertada, o STA decide e bem que esta nova alteração é como se indica nova e que, portanto, antes de entrar em vigor o requisito do VIES era um mero requisito formal, pelo que não se pode considerar uma liquidação adicional que na altura estava desconforme com as decisões do TJUE e que tinha sido a opinião reiterada deste.

Assim, decide o STA que à data das transações intracomunitárias a não inscrição do adquirente no sistema do VIES, não consubstanciava fundamento para afastar a isenção completa em causa, desde que o sujeito passivo consiga fazer prova da realização efetiva da operação, já que no caso em concreto, a materialidade da operação nunca esteve em questão.

■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do título da dissertação é possível realizar uma prolepse das conclusões que pretendo atingir através deste trabalho.

Acórdãos como os que estão em causa são uma realidade recorrente e atual que permanecem nos tribunais, CAAD e tantas outras que decorrem de liquidações adicionais da AT e não chegam a ser discutidos nos órgãos jurisdicionais.

O tema desta tese não é uma novidade e tem sido muito recorrente no TJUE a prevalência da materialidade sobre a forma em vários setores e sobre as várias matérias, sendo o emblemático Caso *Barlis*³⁸ do TJUE, um exemplo claro disso em que relativamente aos elementos que devem constar das faturas, o Tribunal decidiu que se opõem a Diretiva uma interpretação que limite o direito à dedução pela falta de requisitos formais quando as autoridades dispõem de todos os meios para obter esses mesmos elementos. Esta decisão de extrema importância não é mais que sublinhar que a materialidade de uma operação confere o direito à dedução do sujeito passivo, mesmo quando os requisitos formais não estão presentes.

O paralelo que criamos aqui, não é tão diferente como pode parecer à priori, o direito à dedução é um dos pilares fundamentais do sistema do IVA, assim também o é princípio da neutralidade sobre o qual assenta toda a estrutura deste imposto. Não conceder isenções pela falta de um documento assinado, um alvará que caducou ou a falta de registo numa plataforma, não pode ser justificação para limitar de uma forma tão agressiva uma certa atividade comercial através da não isenção. A isentar uma empresa quando toda a concorrência está isenta, é criar um obstáculo que distorce todos os preços de bens ou serviços que não é compatível com o modelo desenhado para este imposto. Este deixa de ser um imposto neutral e é uma pena de morte para essas empresas, já que muito

³⁸ Processo n.º C-516/14 de 15 de Setembro de 2016 do TJUE

superficialmente³⁹, o bem ou serviço será sempre 23% mais caro que o mesmo bem ou serviço quando prestado ou vendido por uma entidade isenta, havendo uma clara distorção da concorrência.

Acórdãos como os que estão em causa são uma realidade recorrente e atual que permanecem nos tribunais, CAAD e tantas outras que decorrem de liquidações adicionais da AT e não chegam a ser discutidos nos órgãos jurisdicionais. Sendo que alguns por mais perto que estejam da aplicação da materialidade sobre a forma, por vezes, o próprio critério da materialidade que parece estar, não se enquadra para efeitos de IVA, como é o caso do CAAD no Processo 32/2019 de 04 de Setembro de 2019.

Questões estas que se debatem com questões que deveriam ser feitas a priori da transação que gera a isenção.

A relevância deste tópico, como já foi referido, é mais do que atual no contexto europeu, mas também no contexto nacional e apesar de apenas se focar nas isenções de IVA, esta realidade não é uma situação isolada no universo deste imposto.

Um exemplo muito próximo deste são as operações em que lhes é negado o direito à dedução pelo art.º 21.º do CIVA, esta limitação do direito ocorre porque são bens que são suscetíveis de serem utilizados para fins alheios à atividade, contudo, estamos a falar de bens que aos olhos do consumidor médio são sempre operações que estão intimamente ligadas à atividade exercida pelo operador independentemente de serem direta ou indiretamente, mas nas quais o CIVA português expressamente nega o direito à dedução. Sendo até questionável se este artigo deveria estar em vigor em Portugal, devido aos moldes em que foi introduzido.⁴⁰

³⁹ Excluindo o facto de poderem deduzir imposto nos inputs.

⁴⁰ Para mais informações relativas a este tema ver em OLIVEIRA, MARIA ODETE, E SEIXAS CAMBÃO, JOÃO, disponível em <https://revistas.ulusofona.pt/index.php/rfdulp/article/view/5347>

Em Portugal, o princípio da neutralidade ainda não tem a relevância total que deveria ter no qual um operador económico deve ter a permissão para deduzir todos os custos incorridos, princípio este que nunca será totalmente cumprido enquanto o art.º 21.º do CIVA estiver em vigor, já que limita ou impede por completo a dedução de operações que apesar de comprovadamente afetas à atividade não podem ser deduzidas

Desta forma para fechar a tese gostaria apenas de citar uma frase comum em vários acórdãos do CAAD:

«As circulares são actos do poder de direcção típico das relações de hierarquia administrativa, concretizando instruções gerais, vinculativas para os órgãos, funcionários e agentes a quem se dirige, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar».⁴¹

⁴¹ In Diário da República – II Série, de 24 de Outubro de 1998, referido igualmente neste sentido o acórdão do STA, de 31 de Maio de 2006, recurso n.º 26.622 e a título de exemplo no CAAD no Processo n.º 103/2020-T de 04 de Fevereiro de 2021.

BIBLIOGRAFIA

- BOBOS-RADU, Daniel, “Os conceitos autónomos de direito da União Europeia na interpretação das normas de isenção do IVA”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I , Coimbra, Almedina, 2013, pp. 291 – 313.
- CELORICO PALMA, Clotilde, “O IVA e a Actividade Seguradora – Alternativas de Tributação”, *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 85 – 96.
- CELORICO PALMA, Clotilde, “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano”, in *Cadernos IDEFF Internacional*, n.º1, Coimbra, Almedina, 2012.
- CORREIA DE SOUSA, Rui, *Código do I.V.A. (Anotado e Comentado)*, 2.º Edição, Porto, Elcla Editora, 1994.
- DUARTE NEVES, Filipe, *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias – Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Iuris, 2018.
- ENGLISH, Joachim, *EU Perspective on VAT Exemptions*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2011.
- EBRIL, Liam, *The Modern VAT*, Washington D.C., International Monetary Fund, 2001, pp. 85 e ss.
- GAIO, António, “O IVA e Actividade Seguradora – A Tributação da Venda de “Salvados””, in *Fisco*, n.º 84/85, Lisboa, Lex, pp. 29 – 36.
- GOUVEIA DE OLIVEIRA, Mariana e RAQUEL COSTA, Ana, “O Pecado Original do IVA: As Prestações de Serviços Conexas Realizadas por Corretores ou Intermediários de Seguros”, *Caderno de IVA 2015*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 285 – 307.

- LAIRES, RUI, Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA, Coimbra, Almedina, 2006
- LAIRES, Rui, “O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social”, in *Cadernos IDEFF*, n.º 14, Coimbra, Almedina, 2012.
- MARTINS, Alexandra, “Desconstruindo Dogmas: O Direito à Dedução e as Isenções”, in *Cadernos de IVA 2016*, Coimbra, Almedina, 2016, pp. 18 – 29.
- MIRANDA SARMENTO, Joaquim, *Manual Teórico-Prático do IVA*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019.
- NEVES, Filipe Duarte, “O Futuro do IVA” in *Revista Fiscal*, n.º 8, Porto, Uniarte Gráfica, 2008, pp. 7 – 11.
- RORIZ, José, PEREIRA, Liliana, ESTEVES, Luís Filipe e BASTOS, Rui, *Atualização fiscal em IVA – Aspectos práticos*, Lisboa, Ordem dos Contabilistas Certificados, 2017.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.º Edição, Coimbra, Almedina, 2018.
- VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2020.