

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**  
**SCHOOL OF BUSSINESS AND ECONOMICS**  
**FACULDADE DE DIREITO**



**UNIVERSIDADE**  
**CATÓLICA**  
**PORTUGUESA**

**ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE**  
**JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA EM MATÉRIA DE**  
**IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

**SARA DE SOUSA REBELO**

Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão  
Orientada pelo Professor Doutor Sérgio Vasques

**LISBOA**  
**JULHO DE 2014**

# Índice

Siglas e abreviaturas.....	3
Enquadramento .....	4
Aplicação das regras do IVA nos EM.....	5
I Das acções por incumprimento.....	10
1. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2001 .....	10
2. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Junho de 2008.....	14
3. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2012.....	19
4. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 2013 .....	20
II Das decisões prejudiciais.....	23
1. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Setembro de 2012 .....	23
2. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Fevereiro de 2012.....	25
3. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de Julho de 2011.....	26
4. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Maio de 2005 .....	27
5. Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de Abril de 2004 .....	29
6. Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Dezembro de 2000.....	32
7. Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 2000 .....	34
8. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 1997 .....	39
Conclusão.....	41
Bibliografia .....	42
Jurisprudência .....	44

## **Siglas e abreviaturas**

AT	Autoridade Tributária
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do imposto sobre o valor acrescentado
EM	Estado-Membro
EU	União Europeia
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado
LDA	Limitada
TCA	Tribunal Central Administrativo
TFUE	Tratado sobre o funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
STA	Supremo Tribunal Administrativo

## **Enquadramento**

A 1 de Janeiro de 1986, o Tratado de Adesão de Portugal à CEE entra em vigor, acontecendo assim a integração de Portugal na então Comunidade Económica Europeia. Portugal passou a fazer parte de um conjunto de países que preconizam, entre outros objectivos, a livre circulação de bens e serviços no espaço europeu.

Nesta mesma data introduz-se o sistema comum do IVA, substituindo o anterior Imposto de Transacções, que vigorava nessa altura em Portugal. Este imposto, de cariz monofásico, recaía sobre produtores e grossistas. Com a implementação do IVA a base de incidência do imposto foi alargada, pois passaram a estar abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas,<sup>1</sup> conferindo-lhe deste modo uma natureza plurifásica. O IVA caracteriza-se também por ser um imposto indirecto, uma vez que cada sujeito passivo só entrega ao Estado a diferença entre o imposto que liquidou ao consumidor final, e o imposto que suportou na aquisição de bens e serviços necessários à sua actividade, sendo também um imposto geral aplicável sobre todo o consumo.

Neste contexto, é crucial fazer uma referência à Sexta Directiva Comunitária, o documento base usado aquando da transposição das regras do IVA para a realidade nacional. Este normativo, e posteriormente a Directiva nº 2006/112, designada de “Directiva IVA”, que reformulou a Sexta Directiva, mantendo contudo os traços essenciais desta, são exemplos do esforço da Comissão Europeia no sentido de harmonizar as legislações dos diversos países da União Europeia, caracterizando-se pelo estabelecimento de regras uniformes relativamente à base de incidência objectiva e subjectiva, ao valor tributável, às isenções, à harmonização de regimes especiais, e ainda à extensão da tributação ao estágio retalhista e à maioria das prestações de serviços.

A par destas directivas, é de notar outros esforços da Comissão no sentido de uniformizar as regras de IVA aplicáveis aos EM, nomeadamente a aprovação da Directiva 92/77, que veio estabelecer um valor mínimo aplicável para a taxa normal do imposto, de 15%, e de 5% para a taxa reduzida. Acresce ainda a aprovação de diversos

---

<sup>1</sup> Como bem explica Clotilde Celorico Palma *in* “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Almedina, Outubro 2012, p. 45 a 47.

regulamentos<sup>2</sup>, designadamente o Regulamento de Execução (EU) N°282/2011 do Conselho, de 15 de Março, cujo conteúdo estabelece as medidas de aplicação da Directiva IVA, visando assegurar a aplicação uniforme do sistema referente àquele imposto.

Como tal, para uma organização que pretende um mercado único, a harmonização das regras do IVA é imperativa, caso contrário corria-se o risco de se gerarem grandes distorções de concorrência, pois cada EM iria estabelecer as suas regras, o que poderia gerar situações de protecção. <sup>3</sup>

Não obstante, note-se que há ainda um longo caminho a percorrer no sentido de se conseguir a referida harmonização, uma vez que ainda existem divergências, a vários níveis, de aplicação deste imposto nos diversos EM, nomeadamente no que toca à determinação dos sujeitos passivos, das operações isentas, à exigibilidade, à imposição de taxas, e aos regimes particulares de alguns Estados.

### **Aplicação das regras do IVA nos EM**

Apesar de todos os esforços de uniformização - através dos regulamentos - e harmonização - através das directivas - das regras, não raras vezes acontece que os EM interpretam determinadas disposições de forma diversa à da Comissão. Verificam-se, designadamente, casos de desobediência evidente das regras impostas pela UE.

Aliás, António Pedro Braga<sup>4</sup> refere que Portugal é dos Estados mais reactivos quando obrigado por uma instituição europeia a alterar uma disposição, só o fazendo quando confrontado com imposições nesse sentido. Este autor faz ainda uma constatação muito pertinente, ao mencionar que em matéria de impostos directos as violações dos EM acontecem essencialmente pela transgressão de princípios, e não propriamente duma ofensa directa a normas comunitárias. Ao invés, no que diz respeito

---

<sup>2</sup> Note-se que os Regulamentos têm aplicação directa no território dos EM, ao contrário das directivas que dão liberdade aos EM para escolher os meios indicados para a prossecução de determinado objectivo definido por aquela. O regulamento não dá margem para discricionariedade. Sendo este um elemento de uniformização da legislação nos diversos EM.

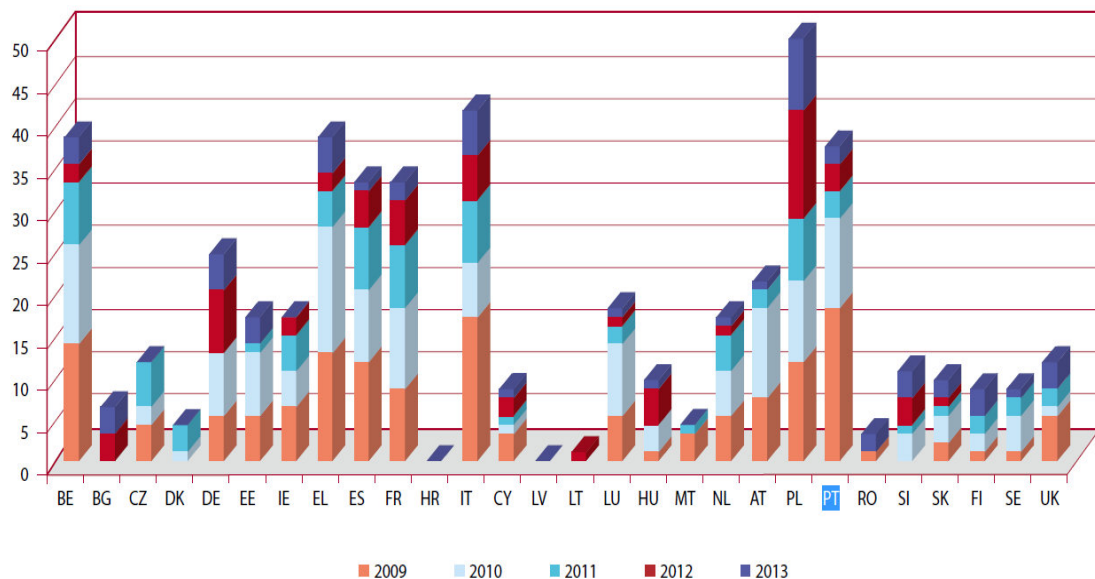
<sup>3</sup> Como realça o Professor Sérgio Vasques em *Manual de Direito Fiscal*, p.115, Almedina, Setembro 2011.

<sup>4</sup> *Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias in Fiscalidade*, n°34, Abril-Junho 2008.

ao IVA, onde as regras principais estão integralmente harmonizadas, quando ocorre uma violação, esta resulta de uma infracção directa das normas das Directivas. Isto traduz-se, por sua vez, numa transposição *grosseiramente negligente* para o direito interno, já que essas normas são, na maioria das vezes, *suficientemente pormenorizadas*, consistindo o seu objectivo na mitigação dos erros ocorridos na transposição para a legislação interna.

É, aliás, curioso constatar que o Estado Português é, entre os Estados na UE, o que mais presença marca nos Tribunais da União Europeia. Do Relatório Anual de 2013 do Tribunal de Justiça da União Europeia consta que, nos últimos quatro anos, no que diz respeito a acções por incumprimento, Portugal é o quarto país com mais processos desta categoria a dar entrada no TJUE, tal como ilustrado pela tabela abaixo.

### Processos entrados - Acções por incumprimento de Estado (2009-2013)



Fonte: Relatório Anual de 2013 do Tribunal de Justiça da União Europeia

Não obstante o facto de Portugal ser dos países com mais presença no TJUE em sede de acções por incumprimento, verifica-se uma tendência decrescente desde 2009.

As acções por incumprimento são, por norma, intentadas pela Comissão contra o EM faltoso, sendo sempre antecedidas por um procedimento que possibilite dar oportunidade a este de responder às acusações que lhe são dirigidas. Caso o EM não cumpra com o exigido pela Comissão, de forma a obedecer ao direito comunitário,

então o passo seguinte passa pela instauração de uma acção por incumprimento no TJUE.

Uma vez decidido o processo a favor desta instituição, o EM tem que adoptar as medidas necessárias com vista à execução do acórdão, sob pena de lhe ser aplicado uma sanção pecuniária, o que nestes casos implica, normalmente, a alteração de algum comportamento ou a modificação de alguma norma nacional. Não obstante o facto de a situação mais comum ser a Comissão a interpor esta acção, os outros Estados-Membros também têm legitimidade para o fazer.<sup>5</sup>

Deste modo, foi feito um levantamento das acções por incumprimento em matéria de IVA que decorreram no TJUE nos últimos vinte anos, opondo a Comissão e o Estado Português. A par desta análise, foram também estudadas questões prejudiciais remetidas pelos tribunais nacionais ao TJUE, uma vez que estas últimas representam uma grande fatia do total de processos daquele tribunal. Por exemplo, em 2013, dos 699 processos que deram entrada, 450 foram respeitantes a reenvios prejudiciais<sup>6</sup>.

Estes processos têm lugar quando os tribunais nacionais dirigem ao TJUE uma questão de interpretação de normas comunitárias, a fim de tentarem esclarecer a legalidade do direito nacional. Nestes casos, o tribunal nacional fica vinculado à decisão do TJUE, embora, na realidade, caso surja uma questão idêntica noutra tribunal, esta decisão seja vinculativa para todos eles. Este direito/dever está explanado no artigo 267º do TFUE, consistindo, em boa verdade, numa faculdade de que os órgãos jurisdicionais dos EM dispõem quando consideram que para decidir o processo é vantajoso pedir ao TJUE que se pronuncie. Esse pedido torna-se, contudo, obrigatório, quando a questão suscitada surge no âmbito de um processo *perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno*.

E se, por um lado, as acções por incumprimento contra Portugal estão a diminuir, por outro, as questões prejudiciais têm aumentado. Em 2009 ocorreram apenas 3 questões, contudo, em 2013 já existiram 14 questões enviadas pelos tribunais nacionais para o TJUE. No total, desde a entrada de Portugal para a UE em 1986, até

---

<sup>5</sup> Ver [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\\_7024/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/) e artigos 258.º, 259.º, 260.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>6</sup> De acordo com o Relatório Anual de 2013 do Tribunal da União Europeia, disponível em [www.curia.europa.ue](http://www.curia.europa.ue).

final do ano transacto, 116 questões prejudiciais foram enviadas por este EM. Em baixo pode observar-se por que órgãos foram remetidas estas questões.

Supremo Tribunal de Justiça	3
Supremo Tribunal Administrativo	51
Outros órgãos jurisdicionais	62
	<hr/>
	116

Outra realidade inesperada diz respeito ao facto de a Fiscalidade ser das matérias que mais processos suscitam no TJUE. Em 2013, contaram-se um total de 52 processos sobre este tema, sendo este número somente ultrapassado pela quantidade de processos respeitantes a *Espaço de Liberdade, Segurança e Justiça* (59 processos) e *Propriedade intelectual e Industrial* (62 processos).

Não sendo possível fazer uma análise exaustiva de todos os processos sobre Fiscalidade em que o Estado Português participou, observaram-se os casos atinentes apenas ao IVA. Com esta pesquisa pretende-se perceber que tipo de questões geraram divergências, ao ponto de ser necessária a intervenção do TJUE, e compreender as consequências que originaram, quer tenham provocado alterações na legislação portuguesa – ao nível das acções por incumprimento - quer se tenham reflectido nas decisões dos tribunais nacionais ao nível das questões prejudiciais.



## I Das acções por incumprimento

### 1. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2001<sup>7</sup>

O processo em causa, movido pela Comissão das Comunidades Europeias contra o Estado Português, visa a condenação deste pelo desrespeito das normas dos artigos 12º n.º 3 alínea a)<sup>8</sup> e 28º n.º 2<sup>9</sup> da Sexta Directiva, com a redacção dada pela Directiva 92/77/CEE<sup>10</sup>.

Ora, de acordo com estas regras, a partir de 1 de Janeiro de 1993, os países da UE estavam obrigados a aplicar uma taxa normal não inferior a 15% e eram autorizados a praticar uma taxa reduzida não inferior a 12%, se a 1 de Janeiro de 1991 aplicassem uma taxa reduzida às categorias de bens e serviços não constantes do anexo H<sup>11</sup>.

No código português do IVA, na lista I anexa, de onde constavam os bens sujeitos à taxa reduzida, era possível encontrar bens como o vinho, máquinas e equipamentos destinados à investigação de formas de energia alternativas bem como o serviço das portagens nas travessias rodoviárias do Tejo em Lisboa a serem taxados à taxa de 5%. Mas uma vez que estes bens/serviços não estavam previstos no anexo H, a Comissão vem alegar que o Estado Português não está a dar cumprimento ao previsto

---

<sup>7</sup> Processo C-276/98

<sup>8</sup> *Os Estado-Membros fixarão a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado sob a forma de uma percentagem da matéria colectável, igual para o fornecimento de bens e a prestação de serviços. Entre 1 de Janeiro de 1997 e 31 de Dezembro de 1998 essa percentagem não pode ser inferior a 15% (...) Os Estados-Membros podem igualmente aplicar uma ou duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas sob a forma de uma percentagem da matéria colectável que não pode ser inferior a 5% e serão aplicáveis ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H.*

<sup>9</sup> *Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 12º, durante o período de transição referidos no número 1 continuam a aplicar-se as seguintes disposições: (...) e) Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida a bens e serviços não contemplados no anexo H poderão aplicar a taxa reduzida, ou uma ou duas das taxas reduzidas previstas no n.º 3 do artigo 12º, a esses bens e serviços, desde que a taxa não seja inferior a 12%.*

<sup>10</sup> Esta directiva, designada Directiva das taxas, visou a aproximação das taxas do IVA entre os EM por se considerar, que, a par de outras medidas, cumpre o objectivo de colmatar as distorções de concorrência entre os Estado.

<sup>11</sup> Deste anexo constava a lista dos bens e serviços a que se poderiam aplicar taxas reduzidas de IVA.

no artigo 28º nº 2 da Sexta Directiva. Este artigo refere que àqueles bens e serviços que não constam do Anexo H mas aos quais estava a ser aplicada a taxa reduzida a 1 de Janeiro de 1991, pode continuar a aplicar-se uma taxa menor, mas não inferior a 12%.

Acresce ainda o facto de a Comissão defender que, relativamente às portagens nas travessias rodoviárias do Tejo<sup>12</sup>, não poderia ter sido instituída uma taxa reduzida. Ou seja, estes serviços começaram por estar sujeitos à taxa reduzida de 8%, no entanto na Lei 12/92 de 9 de Março<sup>13</sup> passaram a estar sujeitos à taxa normal, e posteriormente na Lei nº39-B/94 de 27 de Dezembro<sup>14</sup> foi acrescentada a verba 2.19, *portagens nas travessias rodoviárias do Tejo, em Lisboa*, à Lista I do Código do IVA. Desta forma, foi instituída a taxa reduzida de 5% para estes serviços. Posto isto, a Comissão argumenta que o Estado Português não pode voltar a aplicar uma taxa reduzida depois de ter aplicado uma taxa normal.<sup>15</sup>

Note-se ainda que numa fase pré-contenciosa do processo, em Abril de 1996, a Comissão notificara o Estado Português desta infracção, ao que este respondeu que era sua intenção regularizar a situação no quadro da lei orçamental de 1997, alegando, todavia, que *a aplicação desse plano se afigurava difícil devido à importância económica da taxa do IVA para a sociedade portuguesa e à inexistência de uma maioria governamental estável no parlamento português*.<sup>16</sup> Já em Junho de 1997, a Comissão enviou um parecer ao Estado Português onde o convidava a dar cumprimento àqueles regras. Mais uma vez a resposta dada foi a de que iria ser feita uma tentativa de aumento da taxa relativamente aos referidos bens, excluindo, porém, o vinho. Ainda assim, nenhum destes esforços contentou a Comissão, que decidiu instaurar o processo em causa.

---

<sup>12</sup> A partir de 1994 exploradas pela Lusoponte, Concessionária para a Travessia do Tejo, S.A.

<sup>13</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 1992.

<sup>14</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 1995.

<sup>15</sup> De acordo com Vasco Branco Guimarães na anotação que faz ao referido acórdão *in* Ciência e Técnica Fiscal, nº402, 2011, p.278, a Comissão pretendia *fazer jurisprudência no sentido de que uma vez adoptada a taxa normal (no período entre 92 e 94) não era possível regressar a uma taxa reduzida, face ao carácter transitório da norma que permitia a aplicação de uma taxa reduzida a outros bens ou serviços que não os constantes do Anexo H da Sexta Directiva*.

<sup>16</sup> Conforme ponto 9 das Conclusões do Advogado-Geral J.G. Jacobs respeitantes ao processo em análise. Recorde-se ainda que nas eleições legislativas de 1995 o partido socialista venceu as eleições com maioria relativa (43,76%) tendo sido nomeado para primeiro-ministro o Engenheiro António Guterres.

Na tentativa de suspender o processo, o Estado Português alegou, na fase pré-contenciosa, que iria aumentar a taxa e que só ainda não o tinha feito por *questões internas de ordem política a resolver, especialmente no sector do vinho*. Este pedido foi negado pelo TJUE, previsivelmente, dado que não se decide um processo com base em promessas futuras. Consequentemente, deu provimento à alegação da Comissão. Neste sentido, e a respeito da decisão das questões levantadas por esta, o TJUE acolhe os argumentos da instituição no que concerne à taxa aplicável aos bens em causa, que deveria ser de 12% de acordo com o artigo 12º nº 3 a) e o artigo 28º nº 2 da Sexta Directiva.

No que diz respeito à acusação referente à taxa aplicável às portagens sobre a travessia da ponte sobre o Tejo, o TJUE menciona que não tem elementos para decidir quanto a esta questão. Neste caso, a Comissão alega que o Estado Português não devia estar a aplicar uma taxa reduzida a esta prestação de serviço, invocando normas comunitárias (artigo 12º e artigo 28º), mas não há aqui qualquer violação destas normas. A Comissão fundamentou mal a sua acusação, pois os factos são que a 1 de Janeiro de 1991 a taxa aplicada às portagens no Tejo era de facto uma taxa reduzida de 8%, pese embora o facto de a partir de 24 de Março de 1992 ter passado a aplicar-se uma taxa normal (Lei nº2/92), e só em 1 de Janeiro de 1995 ter regressado a aplicação da taxa reduzida, acrescentando as portagens no Tejo à tal lista I anexa ao CIVA.

Desta forma, relativamente a esta acusação, o TJUE decide que não há fundamento para a julgar procedente. Não que a legislação interna esteja conforme a legislação comunitária, mas porque simplesmente a Comissão não invocou aqui as normas pertinentes, já que o facto de a República Portuguesa aplicar uma taxa reduzida à travessia do Tejo não vai, por si só, contra o artigo 12º nº 3 ou o artigo 28º nº 2 da Sexta Directiva.

Ainda sobre este tema, o TJUE faz algumas considerações relativamente à incidência subjectiva, mencionando o artigo 4º nº 5 da Sexta Directiva, *os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas*. Pelas conclusões do advogado-geral, conjugadas com a análise do acórdão, constata-se que a violação do artigo 4º nº 5 foi ponderada, no entanto o TJUE, como se refere nas conclusões gerais, *não pode declarar um*

*incumprimento diferente daquele que é invocado na acção.* O propósito desta disposição tem que ver com o facto de ter sido analisado em Audiência Oral de Julgamento qual a natureza jurídica da entidade que tem a gestão da ponte sobre o Tejo. Conclui-se que o GATTEL-Gabinete da Travessia do Tejo em Lisboa era efectivamente um organismo de direito público, sendo que a Comissão terá defendido a existência de concorrência, e consequentemente uma sujeição desta actividade à taxa de 17%.

Percebe-se que em relação a esta situação dúbia, tanto a Comissão como o Estado Português terão concordado que a isenção prevista naquele número seria facultativa, não levantando nenhum impedimento nestes termos. Não obstante, o advogado-geral esclarece que esta é uma norma que, uma vez preenchida, na sua previsão aplica-se obrigatoriamente a estatuição *não serão considerados sujeitos passivos*. Sobre esta questão o TJUE não se pronuncia.

Note-se que a defesa do Estado Português baseia-se essencialmente em razões políticas que, neste caso, não foram suficientes para que o TJUE equacionasse uma excepção para o Estado Português. É claramente evidente a violação das referidas normas, pois os artigos em causa não deixam margem para discricionariedade.

Relativamente às consequências práticas desta decisão, temos como certo que não só *a força de caso julgado dum acórdão por incumprimento abrange todos os órgãos do Estado em questão e impõe-se, por isso, não apenas ao poder executivo, mas também ao legislador e aos órgãos jurisdicionais*<sup>17</sup>, como também que a norma do direito interno que violou as disposições do direito comunitário deve deixar de se aplicar e, se necessário, para dar cumprimento às normas do direito comunitário, devem ser elaboradas disposições internas adequadas a esse efeito.

Dando seguimento a estas considerações, o Estado Português incluiu no Orçamento de Estado para 2002 um preceito respeitante ao aumento do IVA, de 5% para 12%, relativamente ao vinho, às máquinas e equipamentos destinados à investigação de formas de energia alternativas, aos utensílios e equipamentos agrícolas, passando estes bens a constar da Lista II anexa, respeitante aos bens e serviços taxados à taxa intermédia. Já sobre as portagens no Tejo, a taxa manteve-se nos 5%, o que não

---

<sup>17</sup> Conforme conclusões do advogado geral Jean Mischo a propósito de dois processos apensos, C-6/90 e 9/90.

parece muito coerente, pois a aplicar uma taxa inferior à normal deviam ser os 12 %. Se, pelo contrário, era a taxa normal que se devia aplicar, uma vez que, de acordo com a Comissão, uma vez aplicada a taxa normal, ficava vedado o acesso à taxa reduzida, então seriam 17%. Em oposição, continuou a vigorar a taxa dos 5%, mantendo-se assim uma situação de contrariedade às normas comunitárias.<sup>18</sup>

## **2. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Junho de 2008<sup>19</sup>**

Este processo é instaurado na sequência, tal como o anterior, de alguns avisos da Comissão no sentido de dar conta ao Estado Português de determinada infracção.

Neste sentido, em 19 de Dezembro de 2003, a Comissão dirigiu ao Estado Português uma notificação com duas acusações, uma a título principal, onde se refere que o CIVA era incompatível com o artigo 4º, nº 5, da Sexta Directiva, uma vez que os serviços prestados nas portagens nas travessias rodoviárias do rio Tejo estariam a ser prestados por uma entidade que não é sujeito passivo de IVA., e uma a título subsidiário, que referia que caso as autoridades portuguesas considerassem os serviços em causa tributáveis, o incumprimento dar-se-ia ao nível da incompatibilidade do CIVA com os artigos 12º e 28º da mesma Directiva, pois aqueles serviços deviam estar a ser tributados à taxa normal do IVA. Posteriormente, a Comissão enviou um parecer reiterando as mesmas acusações, estabelecendo um prazo de dois meses para o Estado Português fazer as devidas alterações. Uma vez que não existiu qualquer alteração ao nível das medidas que eram propostas, a Comissão decidiu intentar outra acção por incumprimento, dando origem a uma decisão datada de 12 de Junho de 2008.

Nesta acção a Comissão utiliza apenas a segunda acusação, alegando que o Estado Português ao aplicar uma taxa de 5% àquelas portagens não cumpriu com as obrigações que sobre si impendem por força dos artigos 12º e 28º da Sexta Directiva.

Numa tentativa de não prosseguir com o processo, a República Portuguesa vem suscitar uma excepção por inadmissibilidade, invocando que a decisão do TJUE no anterior processo tinha força de caso julgado e que, por isso, a presente acção devia ser julgada inadmissível. Porém, o Tribunal não concorda com esta alegação, e afirma que

---

<sup>18</sup> V. Clotilde Celorico Palma *in* "A breve história da aplicação da taxa reduzida do IVA nas portagens rodoviárias das travessias do Tejo", *Ciência Técnica e Fiscal*, nº424, Julho- Dezembro 2009

<sup>19</sup> Processo C-462/05

houve uma alteração significativa das circunstâncias. De facto, de acordo com o último acórdão, o TJUE veio a concluir que a entidade que explorava as portagens nas pontes do Tejo não era sujeito passivo de IVA pois encontravam-se preenchidas as condições do artigo 4º nº 5<sup>20</sup> da Sexta Directiva. Todavia, na fase pré-contenciosa do presente processo, a República Portuguesa referiu que a entidade responsável pela exploração das pontes sobre o rio Tejo é a Lusoponte-Concessionária para a travessia do Tejo, um consórcio de empresas privadas. Uma vez que este facto era desconhecido à data do último acórdão, o Tribunal considerou que houve uma *alteração fundamental da premissa factual* que levou o TJUE, na decisão precedente, a concluir pela aplicabilidade do artigo 4º, nº 5.

Neste acórdão, a decisão de mérito foi dividida em dois quesitos:

- a) Saber se a Lusoponte deve ou não ser considerada sujeito passivo de IVA ao abrigo do artigo 4º, nº 5 da Sexta Directiva.
- b) Se se concluir que a Lusoponte é sujeito passivo de IVA, perceber se houve ou não violação do artigo 12º, nº 3, alínea a) e 28º, nº 2, alínea e) da Sexta Directiva.

Antes de nos debruçarmos sobre a decisão do tribunal, vale a pena fazer algumas considerações em relação ao primeiro ponto.

O conteúdo do artigo 4º, nº 5 da Sexta Directiva está actualmente presente no artigo 2º, nº 2, 3 e 4 do CIVA, que define o âmbito da incidência subjectiva do IVA. Do nº 2 consta que *o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência*. Deste modo, para se aplicar esta excepção têm necessariamente que estar preenchidas duas condições, a saber: 1) tratar-se de um organismo público 2) exercer a actividade no âmbito dos seus poderes de autoridade.

---

<sup>20</sup> A decisão do tribunal não incluiu a avaliação de uma violação relativamente aquelas normas, mas o Tribunal não deixou de fazer uma consideração sobre o aspecto da incidência subjectiva, como referido acima a propósito do primeiro acórdão.

Todavia, se a actividade exercida pela entidade pública gerar distorções de concorrência, não há lugar à aplicação da não sujeição ao imposto. O nº 3 acrescenta outra excepção: se as actividades forem exercidas de forma significativa, as entidades públicas também são consideradas sujeitos passivos. O nº 4 esclarece que tanto no caso das distorções de concorrência como no caso das actividades exercidas de forma não significativa, é feita uma análise casuística pelo Ministro das Finanças.

No caso vertente interessa perceber se a Lusoponte, consórcio de empresas privadas a quem foi atribuído poderes de autoridade pública na exploração das pontes sobre o Tejo, pode estar abrangida pela incidência subjectiva negativa do artigo 2º, nº 2 do Código do IVA. A este propósito, o Ofício Circulado nº30070/2004, de 5 de Abril, refere, no ponto 2, *que as entidades privadas que sejam concessionárias de serviços públicos situam-se fora do âmbito da não sujeição do imposto*, pois considera que estas não são “pessoas colectivas de direito público”.

Parece, portanto, que a Lusoponte não preenche a primeira condição. Ainda assim, no caso em apreço, o Estado Português defende que este consórcio é um organismo de direito público *atendendo ao seu objecto e ao objectivo da exploração devido ao facto de ter sido dotado de poderes de autoridade pública e de estar sujeito ao direito administrativo*, questionando, na sua argumentação, se os “organismos de direito público” poderão também estar abrangidos pela previsão da norma, ou se apenas devem ser considerados os “organismos públicos”.

O tribunal, pelo contrário, não acolhe o argumento da Lusoponte ser organismo de direito público, referindo até que a argumentação usada pelo Estado Português é *desprovida de qualquer análise de estrutura, corporativa ou institucional*. Decide esta questão finalizando que a Lusoponte não integra a Administração Pública e que não depende desta.

No que diz respeito à justificação do Tribunal sobre esta situação, Clotilde Celorico Palma critica a identidade terminológica que o Tribunal fez entre “organismo de direito público” e “organismo público” considerando que, em qualquer um dos casos, para preencher a primeira condição da norma, um organismo tem que estar integrado na administração pública, o que na opinião da autora *não deixa de pôr em causa o princípio da neutralidade subjacente a todo o sistema comum do IVA*. E conclui: se o artigo não abrange as entidades não integradas na administração pública, mas que

desenvolvem a sua actividade em circunstâncias similares, as decisões do Estado passarão a considerar a hipótese que mais convém relativamente ao IVA. Se em determinada operação for mais conveniente estar isento de IVA, então optam por escolher uma entidade do Estado para exercer a actividade. Pelo contrário, se for vantajoso estar sujeito a imposto para deduzir IVA que pagaram a montante, contratam um terceiro para realizar a actividade.

De facto, e de acordo com o acórdão Ayuntamiento de Sevilla/ Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda<sup>21</sup>, a exclusão da sujeição a imposto apenas se aplica quando a actividade for exercida directamente por uma autoridade pública e não por um terceiro independente. De acordo com a apreciação da Patricia Noiret Cunha<sup>22</sup>, o Tribunal parece estar a excluir do âmbito da não sujeição situações de gestão indirecta, como as concessões de exploração.

Relativamente ao segundo ponto da decisão de mérito, violação ou não dos preceitos do artigo 12º e artigo 28º da Sexta Directiva:

- Relembrando, o artigo 28, nº 2, alínea e), refere que *os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida a bens e serviços não contemplados no anexo H poderão aplicar a taxa reduzida, ou uma ou duas taxas das taxas reduzidas previstas no nº3, artigo 12º, a esses bens e serviços, desde que a taxa não seja inferior a 12%*.
- A 1 de Janeiro de 1991 o Estado Português aplicava às portagens das pontes sobre o Tejo uma taxa reduzida, na altura de 8%.
- Entre 24 de Março de 1992 e 31 de Dezembro de 1994 foi aplicada a taxa normal.
- Em Janeiro de 1995 voltou a aplicar-se a taxa reduzida, na época, de 5%.

Estamos perante os mesmos pressupostos que levaram o TJUE na anterior decisão a julgar improcedente esta acusação. No entanto, neste acórdão o Tribunal vem dar razão à Comissão com base no argumento de que tendo sido aplicada a taxa normal

---

<sup>21</sup> Processo 202/90, ponto nº21.

<sup>22</sup> *In Imposto sobre o Valor Acrescentado: Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Coimbra: Instituto Superior de Gestão, 2004.

do IVA aos serviços em causa, o Estado Português não pode reintroduzir a taxa reduzida.

O tribunal fundamenta esta decisão fazendo uma interpretação estrita do artigo 28º. Com base na epígrafe do título XVI - “Disposições transitórias” -, aquela norma visa permitir uma *adaptação progressiva das legislações nacionais* durante um período transitório. Neste caso, como o Estado Português já tinha aplicado uma taxa normal àqueles serviços, não poderia reintroduzir a taxa reduzida<sup>23</sup>. Assim, Portugal deveria proceder à aplicação da taxa normal nas referidas operações, cuja taxa era de 19% à data.

Esta decisão, de 12 de Junho de 2008, implicaria uma mudança de taxa de IVA aplicada às portagens nas pontes sobre o Tejo. Todavia, no Conselho Ecofin<sup>24</sup>, a 10 de Março de 2009, o ministro das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em representação do Estado Português, chegou a um entendimento com os outros Estados-Membros no sentido de ser aprovada a aplicação de uma taxa reduzida. Posteriormente, e na sequência da reunião do Conselho Ecofin, foi aprovada a Directiva 2009/47, de 5 de Maio, que alterou o artigo 105º<sup>25</sup> da Directiva IVA, passando o respectivo nº 1 a determinar que *Portugal pode aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98º*. No nosso Código do IVA estes serviços constam da verba 2.21 da Lista I de bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, que actualmente, em Portugal, é de 6%.

---

<sup>23</sup> O TJUE refere várias decisões neste sentido, nomeadamente o acórdão Comissão/Espanha Processo C-35/90, acórdão Comissão/Alemanha Processo C-74/91, ambos no sentido de considerarem as disposições do artigo 28º como transitórias.

<sup>24</sup> Este conselho é constituído pelos Ministros da Economia e das Finanças dos Estados-Membros e está encarregue da política da EU num conjunto de domínios em que se incluem a coordenação das políticas económicas, a supervisão económica, o acompanhamento da política orçamental e das finanças públicas dos Estados-Membros entre outros assuntos. Delibera principalmente por maioria qualificada, em consulta ou co-decisão com o Parlamento Europeu, com excepção das questões fiscais que são decididas por unanimidade. Informação disponível em [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu).

<sup>25</sup> Este artigo insere-se na secção 3, cuja epígrafe refere *Disposições Específicas*

A segunda decisão do TJUE relativamente às Pontes no Tejo não teve portanto nenhuma consequência prática, já que meses depois o governo conseguiu negociar uma excepção relativamente às taxas de IVA aplicáveis àquelas portagens<sup>26</sup>.

### **3. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2012<sup>27</sup>**

Este acórdão diz respeito a outra acção por incumprimento, movida pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa<sup>28</sup>. Este EM é acusado de não aplicar o regime forfetário agrícola previsto nos artigos 295º a 305º da Directiva IVA. Estas regras representam uma excepção ao regime geral do IVA<sup>29</sup>, uma vez que visam dispensar os produtores agrícolas de certas obrigações tributárias, sendo atribuída uma compensação forfetária da carga do IVA que os produtores suportaram a montante.

Ora, o Estado Português, em vez de aplicar aquelas regras, aplicava uma isenção do IVA, que constava do artigo 9º, nº 33 do respectivo código. Mas tal isenção não garantia a neutralidade do IVA pois os produtores não estavam a ser compensados pelo IVA pago a montante e podiam repercutir isso no preço de venda, porque a percentagem forfetária de compensação era de nível zero, o que só deve acontecer quando a carga global do IVA suportado a montante pelos agricultores pode ser considerada como negligenciável. Acresce ainda o facto do regime forfetário não ter sido concebido como um regime de isenção, uma vez que, desse modo, não seria possível eliminar a carga do IVA suportado a montante pelos agricultores.

O TJUE considera que esta compensação não pode ser feita por meio de outras medidas que não impliquem a compensação conforme prevista no artigo 300º e 301º da Directiva IVA, devendo as percentagens forfetárias de compensação ser aplicadas aos preços, líquidos de IVA, dos produtos e serviços agrícolas que os agricultores sujeitos ao regime forfetário entreguem ou forneçam a sujeitos passivos que não beneficiem deste regime. Desta forma, o TJUE julga procedente a acusação da Comissão.

---

<sup>26</sup> Note-se que nas restantes portagens do país a taxa aplicada é a norma, actualmente de 23%.

<sup>27</sup> Processo C-524/10

<sup>28</sup> Como é habitual, antes da Comissão intentar esta acção no TJUE, foi formalmente solicitado a Portugal que alterasse o regime em causa, tendo sido, inclusive, enviado um parecer fundamentado no mesmo sentido.

<sup>29</sup> Aplica-se aos produtores agrícolas aos quais seja difícil aplicar o regime normal ou o regime especial das pequenas empresas, conforme o artigo 296º da Directiva IVA.

Uma vez decretada a decisão, o Estado Português procedeu à alteração do regime aplicável, revogando, na Lei n.º 66-B/2012 de 31 de Dezembro<sup>30</sup>, a regra do n.º 33 do artigo 9.º do Código do IVA, com efeito a partir do dia 1 de Abril de 2013. O artigo 198.º n.º 3 da referida lei explícita que *os sujeitos passivos que à data de 31 de Dezembro de 2012 se encontrem abrangidos pelo regime de isenção previsto na alínea 33) do artigo 9.º do Código do IVA, que, durante aquele ano civil, tenham realizado um volume de negócios superior a (euro) 10 000 ou que não reúnam as demais condições para o respectivo enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º daquele Código devem apresentar a declaração de alterações prevista no seu artigo 32.º, durante 1.º trimestre de 2013*, e o n.º 4 do mesmo artigo completa *os sujeitos passivos referidos no número anterior ficam submetidos ao regime geral de tributação do IVA a partir de 1 de Abril de 2013*.

A isenção que constava do artigo 9.º do Código do IVA não cumpria com o âmbito de aplicação traçado pela Directiva IVA, pois daquela forma não era possível a dedução ou o reembolso dos montantes de IVA que os agricultores haviam suportado.

Constatamos que, apesar de ter sido revogada a isenção prevista no artigo 9.º, que colidia com as disposições do artigo 295.º e seguintes da Directiva IVA, não foi criado o regime forfetário, estando, portanto, os produtores agrícolas portugueses em situação de desvantagem financeira.

Recentemente, a Ministra da Agricultura e do Mar, Assunção Cristas, comunicou que está a ser preparado um regime forfetário de IVA. Não obstante, este regime já devia ter sido implementado, uma vez que não é suficiente deixar de aplicar a lei nacional contrária às leis comunitárias, sendo necessário também *tomar quaisquer outras disposições adequadas* a assegurar o efeito do direito comunitário no EM em causa.<sup>31</sup>

#### **4. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 2013**<sup>32</sup>

Esta acção por incumprimento que opõe, mais uma vez, a Comissão Europeia e o Estado Português, diz respeito ao regime especial aplicável às agências de viagens,

---

<sup>30</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013.

<sup>31</sup> Conforme conclusões de Jean Micho a propósito do processo C-6/90.

<sup>32</sup> Processo C-450/11

previsto na Directiva IVA, nos artigos 306º a 310º, e que visa a simplificação das regras relativas ao IVA, assim como a repartição das receitas do IVA entre os EM. Prevê, nomeadamente, que as operações realizadas pelas agências de viagens que representam uma única prestação de serviços sejam tributadas no EM onde a agência de viagens tem a sede da sua actividade principal.

A divergência de argumentos centra-se no facto de a Comissão considerar que o referido regime é apenas aplicável a operações quando vendidas ao consumidor final. Todavia, a sua fundamentação baseia-se num argumento pouco sólido, pois sustenta a sua tese defendendo que em diversas traduções da Directiva IVA o termo usado é *viajante* (e não *cliente*), significando que o legislador se quis referir apenas ao consumidor final, e que estariam excluídas do regime simplificado aquelas operações efectuadas a outros consumidores com o objectivo de serem *revendidas* por estes.

Por outro lado, o Estado Português defende a interpretação baseada no *cliente*, abrangendo aqui qualquer consumidor, final ou não, o que permite respeitar o princípio da neutralidade do IVA através do tratamento igualitário dos operadores que vendem viagens organizadas aos viajantes, e aqueles que as vendem a outros operadores.

Neste sentido, o TJUE refere que não concorda com o argumento da Comissão baseado nas várias versões linguísticas da Directiva IVA, e elucida que em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas, a disposição em causa *deve ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento*. Acrescenta, mencionando que, quer as viagens organizadas sejam vendidas aos consumidores finais, quer sejam vendidas a alguém que as vai revender, é, em todo o caso, o *primeiro operador que assume a incumbência de combinar várias prestações adquiridas a diferentes sujeitos passivos do IVA*. Consequentemente, as regras simplificadas em matéria de IVA devem beneficiar este primeiro operador e não, por exemplo, as agências de viagens que se limitam a revender a viagem organizada ao consumidor final. Aliás, o próprio regime impede que isso aconteça, conforme estipulado no artigo 306º nº 1 (...) *o presente regime especial não é aplicável às agências de viagens quando actuarem unicamente na qualidade de intermediário (...)*.

O TJUE sublinha ainda que uma interpretação baseada no *viajante* põe em causa o efeito útil deste regime especial, defendendo assim uma interpretação assente no

*cliente*, e abrangendo, desta forma, as operações prestadas pelas agências de viagens a todos os consumidores. Esta decisão vai de encontro às alegações do Estado Português, não resultando desta decisão qualquer acção a adoptar por parte deste EM.

Consideramos que o TJUE decidiu em consonância com o objectivo do legislador, ao proteger todas as empresas que vendem as viagens organizadas, não discriminando em função do sujeito passivo a quem se vende.

## II Das decisões prejudiciais

De acordo com o artigo 267º do TFUE, *o TJUE é competente para decidir, a título prejudicial:*

- a) *Sobre a interpretação dos Tratados;*
- b) *Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.*

É importante ressaltar que nas questões de reenvio para o TJUE, a decisão deste é vinculativa para o juiz nacional que colocou a dúvida.

### 1. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Setembro de 2012<sup>33</sup>

O Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito de uma decisão que opôs a Portugal Telecom SGPS, SA à Fazenda Pública, decidiu colocar duas questões<sup>34</sup> sobre a interpretação do artigo 17º nº 2<sup>35</sup> da Sexta Directiva.

Em causa está um acto de liquidação adicional da AT à Empresa onde se fixa que apenas 25% do IVA pago a montante é dedutível. O entendimento da AT é o de que a empresa não podia proceder à dedução integral do IVA a montante que tinha incidido sobre os serviços adquiridos. Ao invés, devia ter aplicado o método de dedução *prorata*, pois dado que a actividade de gestão das participações (actividade principal das SGPS) está isenta de IVA, não pode deduzir a totalidade do montante do imposto incorrido nos seus *inputs*.

A Portugal Telecom alega que as operações tributáveis realizadas, *em relação com as participações sociais por ela detidas constituem prestações de serviços que apresentam um nexó directo e imediato com os serviços adquiridos com vista à sua prestação*, pelo que a empresa considera que pode deduzir a totalidade do imposto pago a montante, recorrendo ao método da afectação real.

---

<sup>33</sup> Processo C-496/11

<sup>34</sup> Decisão de 20 de Setembro de 2011, processo 01949/09, relator: Magda Galdes.

<sup>35</sup> *Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto que é devedor: a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo (...)*

O TJUE vem esclarecer que se os serviços adquiridos a montante têm nexos directos e imediatos com operações a jusante com direito a dedução, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA na sua integralidade. E este direito, previsto no artigo 17º n.º 2, não pode ser limitado apenas porque a legislação nacional qualifica as operações tributadas de acessórias da sua actividade principal. Esclarecendo, no entanto, que quando determinados serviços são utilizados para realizar simultaneamente operações com direito à dedução e sem direito à dedução, *a dedução só é admitida para a parte do IVA que seja proporcional ao montante relativo às primeiras operações*, sendo que os EM podem optar por um dos métodos de determinação do direito a dedução enumerados no artigo 17º n.º 5<sup>36</sup> da Sexta Directiva. Compete assim ao juiz do tribunal de reenvio avaliar se os serviços adquiridos a montante pela Empresa, onde suportou IVA, apresentam um nexo directo e imediato com operações económicas a jusante, com direito a dedução.

Na sequência desta decisão, o TCA do Sul<sup>37</sup> fundamenta a sua decisão no critério do *nexo directo* elencado pelo TJUE, referindo que as prestações de serviços adquiridas a montante terão servido apenas o exclusivo interesse da Portugal Telecom, que as solicitou só para obter elementos que lhe permitissem decidir se certos investimentos das participadas deviam ou não ser concretizados, concluindo que, todos os serviços pagos a montante pela Empresa não foram em benefício directo das participadas.

Acrescenta ainda que, de acordo com o Decreto-Lei n.º 495/88, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 318/94, de onde consta o regime aplicável às SGPS, o artigo 4º refere que *é permitida às SGPS a prestação de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou a algumas das sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 3.º ou com as quais tenham celebrado contratos de subordinação*, e também o n.º 2 do mesmo artigo na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 378/98, de 27 de Novembro, *a prestação de serviços deve ser objecto de contrato escrito, no qual deve ser identificada a correspondente remuneração*.

---

<sup>36</sup> (...) os Estados-Membros podem: a) autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses sectores (...) c) autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços (...).

<sup>37</sup> Decisão com data de 15 de Janeiro de 2013, processo 01949/07, relator: Benjamim Barbosa.

Uma vez aplicável este artigo, o IVA suportado a montante seria totalmente dedutível. Contudo, o TCA refere que, na situação em análise, não há *prestação de serviços técnicos de administração e gestão*, dado que não há qualquer contrato escrito que o demonstre.

O tribunal administrativo finaliza admitindo que, no limite, existe uma repercussão *mediata e reflexa* na actividade de gestão das participações, dando razão à AT ao querer aplicar o método *prorata*, explicitando que para a Empresa aplicar o método da afectação real teria que demonstrar que as operações adquiridas tinham sido *utilizadas indistintamente* nas actividades exercidas por aquela.

## **2. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Fevereiro de 2012<sup>38</sup>**

Neste processo de reenvio estamos perante um litígio similar ao que analisámos anteriormente. Trata-se mais uma vez de uma discordância ao nível do direito à dedução do IVA. Desta vez, como partes do processo está a empresa Varzim Sol-Turismo, Jogo e Animação SA contra a Fazenda Pública.

Esta Empresa explora um casino com base num contrato de concessão e realiza diversas actividades. Actividades no sector do jogo isentas de IVA, no sector da restauração e da animação sujeitas a IVA, e ainda actividades no sector da administração e no sector financeiro, com dedução parcial daquele imposto. Para calcular a dedução a que têm direito, a empresa tem usado o método da afectação real, de acordo com o artigo 23º, nº 2<sup>39</sup> do Código do IVA. Não obstante, a AT contesta o método usado por aquela empresa para calcular o montante dedutível do IVA pago nos sectores da restauração e animação, alegando que os encargos com a animação são subvenções de exploração e, por isso, não sujeitas a IVA. Assim, as actividades de

---

<sup>38</sup> Processo C-25/11

<sup>39</sup> (...) *pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.*

restauração e animação devem ser tratadas como actividades mistas, devendo ser usado um *pro rata*<sup>40</sup> que permita ter em conta as actividades isentas e as tributáveis.

Ora, a AT autorizou a Varzim Sol a efectuar a dedução segundo um método diferente do método *pro rata*, previsto no artigo 19º da Sexta Directiva. Ou seja, a dedução passou a ser feita através do método da afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma actividade conforme o artigo 17º nº 5, 3º parágrafo, alínea c) da directiva. Dado que, as actividades exercidas nos sectores da restauração e da animação estão sujeitas a IVA, o direito à dedução com base no método da afectação real vai incidir sobre a totalidade dos impostos que oneraram as operações efectuadas a montante.

Uma vez concedida autorização para a empresa calcular o montante dedutível através da afectação real, as disposições do artigo 19º da Sexta Directiva não são aplicáveis e não pode haver limitação ao direito a dedução dos referidos sectores.

Posteriormente, e em consequência desta decisão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu<sup>41</sup> com base nos mesmos argumentos do TJUE, julgando procedente a impugnação dos actos de liquidação, dando razão à Varzim Sol-Turismo, Jogo e Animação SA<sup>42</sup>.

### **3. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de Julho de 2011<sup>43</sup>**

Neste processo de reenvio ao TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo questiona se o Imposto sobre Veículos deve, ou não, ser incluído na base tributável do IVA, quando os veículos comprados foram importados. Ou seja, se integramos este imposto

---

<sup>40</sup> Este método determina a percentagem de IVA dedutível relativamente a um sujeito passivo que exerça simultaneamente operações que conferem direito à dedução do IVA e operações que não conferem esse direito, através do cálculo descrito no artigo 23º nº4 do Código do IVA, *a percentagem de dedução (...) resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução (...) e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade (...)*.

<sup>41</sup> Decisão com data de 10 de Outubro de 2012, processo nº0514/10, relator: Dulce Neto.

<sup>42</sup> Ver a este propósito o Despacho nº 2336 de 10 de Agosto de 2011, respeita a um pedido de informação vinculativa sobre o exercício do direito á dedução do IVA suportado com a aquisição de bens e serviços que se destinam ao desenvolvimento de projectos financiados por subvenções ao investimento e por subvenções à exploração.

<sup>43</sup> Processo 106/10

na alínea a) do artigo 78º<sup>44</sup> ou se o enquadrámos na alínea c) do artigo 79º<sup>45</sup> da Directiva IVA.

Em causa está um pedido de reembolso feito pela Lidl & Companhia por considerar que pagou IVA em excesso correspondente a dois veículos que importou, uma vez que, na perspectiva da Empresa, da base tributável não devia constar o valor do ISV, dado que, apesar de não ser devedora deste imposto ele foi repercutido no valor da aquisição originando um pagamento de IVA em excesso.

O TJUE considera que, para resolver esta questão, é primordial perceber se o fornecedor do veículo pagou *um imposto em seu nome e por sua própria conta*, pois se preencher esta condição não é aplicável a alínea c) do artigo 79º, mas sim a alínea a) do artigo 78º, enquadrando-se nos *impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos* que fazem parte do valor tributável, concluindo que as despesas do ISV não foram realizadas em nome do adquirente, mas, sim, pelo fornecedor do veículo, existindo uma relação directa entre a operação de entrega efectuada por este e o ISV.

Levando em linha de conta todas as considerações presentes neste processo, a decisão final coube ao Supremo Tribunal Administrativo, que julgou improcedente a acção, negando o reembolso do *excesso* do IVA pago pela Empresa.<sup>46</sup>

#### **4. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Maio de 2005<sup>47</sup>**

Neste acórdão foi abordada, mais uma vez, a questão do direito à dedução do IVA. Em causa está um acto de liquidação adicional feito pela AT à empresa António Jorge Lda., que exerce duas actividades principais: a de construção de edifícios para venda, actividade isenta de IVA, e a de empreitadas, actividade sujeita a IVA.

---

<sup>44</sup> O valor tributável inclui os seguintes elementos: a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio IVA.

<sup>45</sup> O valor tributável não inclui os seguintes elementos: (...) c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem. O sujeito passivo deve justificar o montante efectivo dos encargos referidos na alínea c) do primeiro parágrafo e não pode proceder à dedução do IVA que eventualmente tenha incidido sobre eles.

<sup>46</sup> Decisão com data de 21 de Setembro de 2011, processo C-766/09, relator: Valente Torrão

<sup>47</sup> Processo C-536/03

A AT considerou que as *obras em curso* efectuadas pela empresa faziam parte do volume de negócios, incluindo o montante correspondente a essas operações no denominador da fracção do cálculo do *prorata*,<sup>48</sup> o que originou uma diminuição do valor a deduzir pela empresa. Insatisfeita com esta interpretação, a empresa alega que está a ser alvo de uma negação parcial do direito à dedução do IVA, uma vez que aquelas operações não devem ser consideradas volume de negócios.

Assim, a questão colocada pelo STA ao TJUE vai no sentido de saber se no cálculo da dedução do IVA através do método do *prorata*, deve, ou não, ser considerado, no denominador da fracção, além do volume anual de negócios, o valor de *obras em curso* no final de cada ano, ainda não comercializadas e cujo valor não foi recebido total ou parcialmente.

A este respeito o TJUE lembra que o regime das deduções tem como objectivo exonerar o empresário do ónus do IVA, devido ou pago nas suas actividades de forma a dar cumprimento ao princípio da neutralidade. Por isso, e uma vez que o facto gerador do imposto - a sua exigibilidade<sup>49</sup> -, e o direito à dedução, estão em linha com a realização efectiva da entrega ou da prestação de serviços, é contrário a este sistema aceitar que a determinação do montante a deduzir tenha em conta operações ainda não efectuadas e que podem nem se realizar, já que o facto gerador do imposto e, consequentemente, o direito à dedução, só ocorrem quando existe a realização efectiva de uma operação. Resulta deste racional que as *obras em curso* não constituem transmissões de bens ou prestações de serviço, pelo que não dão origem à exigibilidade do imposto, não devendo, assim, ser incluídas no denominador da fracção do cálculo *prorata*.

Em conformidade com os argumentos do TJUE, o tribunal administrativo deu provimento à impugnação feita pela Empresa<sup>50</sup>, reforçando a ideia da realização efectiva de uma operação como condição do direito à dedução.

---

<sup>48</sup> Ver a este propósito nota 40 de rodapé acima referenciada.

<sup>49</sup> De acordo com o artigo 17º, nº 2 da Sexta Directiva, artigo 63º da Directiva IVA e artigo 7º CIVA

<sup>50</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Novembro de 2005, processo 01090/03, relator: Pimenta do Vale.

## 5. Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de Abril de 2004 <sup>51</sup>

Neste processo, a Fazenda Pública opõe-se à Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) por considerar que esta deduziu IVA pago como se apenas realizasse operações que conferissem o direito à dedução. Ao invés, a AT considerou que esta empresa devia ser considerada um sujeito passivo misto, e aplicar o método de cálculo do *prorata* para efeitos de dedução do IVA.

O objecto principal desta Empresa passava, essencialmente, pela gestão das suas participações e pela investigação científica e tecnológica no sector mineiro com vista ao investimento nesse sector através da criação de novas empresas. No entanto, além destas actividades, a empresa também alienava acções, concedia empréstimos remunerados às suas participadas, recebia dividendos e rendimentos provenientes de aplicações em fundos de investimentos, e realizava, ainda, trabalhos no âmbito dos três consórcios onde estava inserida, cujo objectivo passava pela descoberta de jazigos mineiros, e onde a EDM assumia a função de gerente.

A decisão do tribunal passou pela identificação do que pode ser considerado actividade económica de acordo com a aceção do artigo 4º, n.º 2<sup>52</sup>, da Sexta Directiva, e do que está fora do âmbito de aplicação desta Directiva, já que se existirem actividades operadas pela empresa que não se enquadrem naquele artigo, então essas não devem ser consideradas no cálculo da dedução do IVA. A par disto, interessa também perceber o que podem ser actividades acessórias, que apesar de abrangidas por aquela Directiva, não são consideradas para efeitos de cálculo da dedução do IVA.

Destarte, no que concerne ao tratamento da venda de acções, o tribunal considerou que não é uma actividade económica, equiparando a empresa a um investidor privado que se limita a gerir a sua carteira de investimentos. Também os dividendos e os rendimentos de aplicações em fundos de investimento recebidos pela EDM não

---

<sup>51</sup> Processo C-77/01

<sup>52</sup> *As actividades económicas referidas no n.º1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.*

representam contrapartida de serviços prestados. Desta forma, o volume de negócios respeitante a estas operações deve ser excluído do cálculo de dedução *pro rata*.<sup>53</sup>

Não obstante, relativamente aos juros recebidos pela EDM, o tratamento é diferente. O recebimento destes representa a contrapartida de uma colocação de capital à disposição de terceiros, sendo que a holding realiza esta prestação de serviços na qualidade de sujeito passivo *quando efectua operações que constituem o prolongamento directo, permanente e necessário da sua actividade tributável*,<sup>54</sup> mas também quando as operações em causa são realizadas com um fim comercial e por uma *vontade de rentabilização dos capitais investidos*<sup>55</sup>.

Assim, a concessão de empréstimos remunerados de uma holding às suas participadas constituem actividades económicas que estão, no entanto, isentas do IVA, conforme o artigo 13º, B, alínea d), n.º 1 da Sexta Directiva<sup>56</sup>. Neste sentido, as

---

<sup>53</sup> TJUE faz referência ao acórdão Wellcome Trust (processo C-155/94) que refere que *nem a dimensão de uma venda de acções (...) nem o recurso a sociedades consultoras podem constituir critérios de distinção entre as actividades de um investidor privado, que se situam fora do âmbito de aplicação da Directiva, e as de um investidor cujas operações constituem uma actividade económica* e também o acórdão Régie dauphinoise (processo C-306/94) que, por sua vez, evoca o acórdão Sofitam (processo C-333/91) para concluir que os dividendos recebidos por uma sociedade holding *não constituindo a contrapartida de qualquer actividade económica, não entrava no âmbito de aplicação do IVA*.

<sup>54</sup> Mais uma vez, o TJUE volta a guiar-se pelas considerações do acórdão Régie dauphinoise. Não obstante, nas conclusões escritas do advogado-geral Philippe Léger, apresentadas em 12 de Setembro de 2002, este refere que aquele conceito foi elaborado pela jurisprudência e não consta da Sexta Directiva, cujo critério para avaliar se determinada actividade é sujeita a IVA é saber se estamos perante uma actividade económica, defendendo ainda que tal conceito foi aplicado no acórdão Régie dauphinoise a propósito de uma questão concreta, devendo ser feita uma interpretação estrita deste para *não esvaziar de sentido o conceito de operação acessória*.

<sup>55</sup> A este propósito e referindo-se ao caso concreto dos empréstimos das filiais à holding o advogado-geral refere que o conceito de *finalidade comercial* não é de definição linear, especificando, no entanto que para se considerar uma actividade com finalidade comercial a holding teria que ter *os meios humanos e logísticos permanentes e organizados como os de um estabelecimento de crédito, ultrapassando em importância os meios próprios de um investidor privado utilizados unicamente para a satisfação das suas necessidades pessoais*. V. acórdão Enkler, processo C-230/94 que refere alguns critérios a ser usados na determinação do conceito *finalidade comercial*.

<sup>56</sup> B) *Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estado-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de*

actividades económicas que não conferem direito à dedução, como as actividades isentas, devem constar do denominador da fracção do cálculo do *pro rata* de dedução.<sup>57</sup>

Porém, interessa responder a outra questão levantada pela EDM, e que diz respeito a saber se podem, ou não, os empréstimos da holding às suas participadas constituir operações acessórias, e, conseqüentemente, ser excluídas do cálculo do *pro rata*, ao abrigo do artigo 19º, n.º 2<sup>58</sup>. Uma vez que aquele cálculo se traduz numa fracção, quanto menor o montante no denominador, maior o montante do IVA que o sujeito passivo pode deduzir.

Para resolver esta questão, o TJUE refere o critério que deve ser usado pelo Tribunal Central Administrativo: se os empréstimos em causa implicarem *uma utilização muito limitada de bens e serviços pelos quais o IVA é devido*, então aquela actividade pode ser considerada acessória, independentemente de produzir rendimentos superiores aos obtidos no exercício da actividade principal.<sup>59</sup>

Por último, no que diz respeito aos trabalhos realizados pela EDM no âmbito do consórcio, não constituem aqueles entregas de bens ou prestações de serviços *efectuadas a título oneroso*, tendo em conta que, em princípio, os trabalhos efectuados pelos membros do consórcio correspondem ao que contratualmente foi atribuído a cada um dos associados, não existindo qualquer remuneração. Ressalva-se, contudo, que se os trabalhos realizados pela EDM excederem o que está contratualizado e resultarem no pagamento pelos outros membros, então, neste caso, já existe uma entrega de bens ou uma prestação de serviços *efectuadas a título oneroso*, o que significa que o volume de

---

*evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso: d) As seguintes operações: 1. A concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efectuada por parte de quem os concedeu*

<sup>57</sup> Conforme o argumento da AT nesta matéria.

<sup>58</sup> “*Em derrogação do disposto no n.º1, no cálculo de pro rata de dedução (...) Não é igualmente tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras ou às operações referidas em B, d), do artigo 13º quando se trate de operações acessórias (...)*”

<sup>59</sup> Neste sentido vai também o entendimento da Comissão sobre esta matéria. V. o acórdão Floridienne e Berginvest, processo 142/99, cujo ponto 32 refere que devem excluídos do denominador da fracção do cálculo do *pro rata* os juros pagos pelas filiais à holding quando as operações de empréstimos não constituem uma actividade económica, de acordo com o artigo 4º, n.º 2 da Sexta Directiva.

negócios correspondente a essa operação já terá que constar do denominador da fracção do cálculo *pro rata* de dedução.

Após este acórdão, o processo voltou ao tribunal de reenvio<sup>60</sup>, que decidiu de acordo com as considerações do TJUE relativamente às demais operações, tendo, no entanto, considerado que os juros provenientes dos empréstimos concedidos às participadas deviam constar do cálculo da dedução do IVA. Defendeu também o referido tribunal que aqueles eram concedidos com elevada frequência - verificaram-se em todos os exercícios em causa (de 1988 a 1992) -, mas também que o facto de o montante daqueles rendimentos ser superior ao da actividade principal contribui para se afirmar que tal actividade *não implica uma utilização muito limitada de bens ou de serviços pelos quais o imposto sobre o valor acrescentado é devido*.

Não nos parece que, de acordo com as considerações do TJUE, o facto de os rendimentos provenientes dos juros serem superiores aos restantes rendimentos da actividade principal devesse ter contribuído para aquela decisão, uma vez que ficou explícito no acórdão do TJUE que esse factor não deve constituir critério para decidir sobre a natureza da actividade, dado que a AT estava a considerar esse argumento para poder incluir aqueles rendimentos no cálculo do *pro rata*. Também o facto de as concessões de empréstimos terem sido feitas nos quatro anos não chega para afastar o critério da *utilização muito limitada de bens ou de serviços pelos quais o imposto sobre o valor acrescentado é devido*. Para esse efeito, devia o Tribunal nacional ter demonstrado a utilização dos meios humanos e logísticos necessários àquela actividade, e não, simplesmente, a frequência com que se realizam.

## **6. Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Dezembro de 2000<sup>61</sup>**

O cerne do problema neste acórdão não é tanto uma questão de IVA, mas uma questão de direito Aduaneiro. No entanto, surgem dúvidas relativamente à tributação em sede deste imposto, razão pela qual consideramos interessante fazer uma breve análise deste acórdão.

---

<sup>60</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 5 de Maio de 2009, processo 03711/00, relator: Eugénio Sequeira.

<sup>61</sup> Processo C-213/99

O problema nasce a propósito da cobrança de uma taxa exigida a José de Andrade, por ter sido ultrapassado o prazo previsto para o desalfandegamento de mercadorias.

Em matéria de IVA, coloca-se a questão de saber se a taxa de fazendas demoradas, uma vez considerada a sanção administrativa processual, é passível de ser tributada nesta sede, ou se, em oposição, considera-se que aquela taxa tem natureza de prestação de serviços, devendo incidir sobre esse montante o IVA.

O TJUE, respondendo às questões do tribunal de reenvio, considera que nenhuma das medidas adoptadas pela Autoridade Aduaneira, nomeadamente a venda das mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa para regularização da situação das mercadorias, viola qualquer disposição do Código Aduaneiro Comunitário.

Em oposição, no que diz respeito à tributação em sede de IVA, o tribunal defende que, uma vez que aquela taxa tem, efectivamente, natureza penalizadora, pelo facto de se destinar a penalizar a inobservância de formalidades aduaneiras, representa uma sanção e não uma *contrapartida de uma entrega de bens, de uma prestação de serviços, ou de uma importação de bens*. A referida taxa não está, por isso, sujeita a IVA.<sup>62</sup>

No acórdão em apreço, a questão da tributação em sede de IVA é subsidiária à questão de saber se determinadas normas do Regulamento das Alfândegas português eram compatíveis com princípios comunitários. Uma vez determinada a natureza da taxa de fazendas demoradas, para o TJUE não restaram dúvidas de que as autoridades

---

<sup>62</sup> Nas conclusões escritas do advogado-geral, Nial Fennely apresentadas em 21 de Setembro de 2000, é referido, no nº65, que a autoridade aduaneira ao aplicar aquela taxa actua como *autoridade pública* e por isso não é *sujeito passivo* nos termos do artigo 4º da Sexta Directiva. A este propósito a Comissão é da opinião que não pode surgir distorção da concorrência quando se trata de as autoridades aduaneiras exercerem este poder punitivo, já que não há potenciais concorrentes relativamente a esta actividade, em consonância com o descrito no artigo 4º, nº5 da Sexta Directiva: *O Estado, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas ou quotizações ou remunerações. Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.*

aduaneiras não podiam estar a cobrar IVA sobre um montante que corresponde a uma sanção.

## **7. Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 2000** <sup>63</sup>

O litígio que dá origem a este processo prejudicial opõe a Camara Municipal do Porto (CMP) e a Fazenda Pública portuguesa, uma vez que esta entidade entende que a CMP deve ao Estado o IVA que incide *sobre as receitas dos parómetros e dos parques de estacionamento da cidade do Porto, relativamente aos anos de 1991 e 1992, e ao período de Janeiro a Abril de 1993.*

Não obstante, a CMP impugnou, judicialmente, os actos de liquidação que lhe foram dirigidos, por considerar que não é sujeito passivo de IVA, e ter actuado no exercício dos seus poderes de autoridade.

Na decisão em causa está o nº 2 do artigo 2.º do CIVA, que refere *o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.* Mas também a excepção do nº 3 do mesmo artigo *o Estado e as demais pessoas colectivas de direito públicas referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes e a contra excepção, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa,* seguindo-se uma enumeração de algumas actividades, tais como as telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade, transporte de bens entre outras. Todavia, esta listagem não tem natureza taxativa, devendo esta análise ser feita numa base casuística.<sup>64</sup> O nº 4 do mesmo artigo refere ainda que o Ministro das Finanças decide sobre quais as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência, ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

Ora, o tribunal de primeira instância, onde a CMP impugnou os actos de liquidação, considerou que esta não era sujeito passivo apenas relativamente às actividades

---

<sup>63</sup> Processo C-446/98

<sup>64</sup> V. Código do IVA e Legislação Complementar comentado e anotado de Filipe Duarte Neves, pág.41 e 42.

desenvolvidas no parque de estacionamento situado no domínio público, mas julgou a acção improcedente no que concerne à exploração de parques de estacionamento que fazem parte do património privado da cidade.

Nesse sentido, ambas as partes recorreram da decisão para o Supremo Tribunal Administrativo - naquilo que lhes era desfavorável-, o que por sua vez colocou diversas questões ao TJUE, nomeadamente a questão de saber se a expressão *actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas*<sup>65</sup> abrange a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos feita pelas autoridades públicas.

A este propósito, o TJUE salienta que para que a regra da não sujeição seja aplicada, têm que estar preenchidos, cumulativamente, dois requisitos, a saber: 1) exercício da actividade por um organismo público; e 2) exercício de actividades efectuadas na qualidade de autoridade pública.

Refere ainda o TJUE que o facto de a CMP ser ou não proprietária dos terrenos em causa não permite determinar se a actividade é exercida na qualidade de autoridade pública. Para isso, o que se afigura mais premente passa por determinar se aquela actividade é exercida no âmbito de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público, ou se, pelo contrário, é exercida nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.<sup>66</sup>

Salienta, contudo, que a actividade exercida implica prerrogativas de autoridade pública, nomeadamente *autorizar ou limitar o estacionamento numa via aberta à circulação pública* ou *punir com multa caso seja excedido o tempo de estacionamento autorizado*, factores que indicam que a CMP está sujeita a um regime de direito público. Cabe, no entanto, ao juiz nacional qualificar as actividades exercidas com base no critério enunciado.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Expressão usada na Sexta Directiva no artigo 4º, n.º5 transposta para a legislação nacional como “no exercício dos seus poderes de autoridade”

<sup>66</sup> Em conformidade com as conclusões do advogado-geral Siegbert Alber, que salienta que o TJUE defende que o regime jurídico aplicável às actividades é o único critério que permite distinguir com rigor se há ou não sujeição a IVA por parte das autoridades públicas.

<sup>67</sup> Neste sentido o acórdão de 15 de Maio de 1990, Comuna de Carpaneto Piacentino, que no n.º12 explicita que o critério a ser usado deverá consistir em saber se as actividades desenvolvidas pelos

Outra questão levantada a propósito da interpretação desta norma diz respeito ao n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Directiva. O juiz nacional pergunta se as autoridades públicas devem ser consideradas sujeitos passivos sempre que exerçam actividades não insignificantes ou se o critério da natureza não insignificante só se aplica às actividades constantes do anexo D daquela directiva.

A esta questão o TJUE respondeu que aquele critério apenas se aplicava às actividades enumeradas no anexo D, sendo que só nesse caso é que é deve ser feita a qualificação da actividade como insignificante ou não insignificante.

Nas conclusões do advogado-geral é explicitado que a lista do anexo D não contém qualquer elemento que indique que a mesma é exemplificativa, devendo ser considerada uma lista taxativa que não contempla a possibilidade de os Estados a ampliarem. Deste modo, conclui esta questão referindo que um organismo de direito público será sujeito a IVA quanto às actividades do anexo D, sempre que estas não forem consideradas insignificantes. Relativamente às actividades que não constam do anexo D, o organismo de direito público é sujeito ao imposto apenas quando a sua não tributação possa conduzir a distorções de concorrência.<sup>68</sup>

O juiz nacional questiona também se as distorções de concorrência significativas podem ser definidas caso a caso pelo Ministro das Finanças de um Estado-Membro, e se uma lei nacional pode autorizar aquele Ministro a definir caso a caso quais as actividades exercidas de forma não significativa.

Sobre esta matéria o TJUE respondeu que o Ministro das Finanças pode ser autorizado por uma lei nacional a precisar o alcance da noção de distorções de concorrência e também da noção de actividades exercidas de forma insignificante, com a condição de as suas decisões de aplicação poderem ser sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais.

---

organismos de direito público estão inseridas num regime jurídico que lhes é próprio ou se as exercem nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados.

<sup>68</sup> O advogado-geral salienta porém, que esta conclusão apenas se aplica às actividades exercidas no âmbito dos poderes públicos, relativamente às actividades puramente económicas os organismos públicos estão sempre sujeitos ao imposto.

No entanto, no âmbito da análise destas questões, o advogado-geral do processo refere que a interpretação do nº5 do artigo 4º da Sexta Directiva, relativamente à definição de distorções de concorrência, não visa permitir que a legislação nacional autorize o Ministro das Finanças a determinar vinculativamente o que são distorções de concorrência.

Porque relacionada com esta questão<sup>69</sup>, o juiz nacional coloca a seguinte dúvida: *se uma norma nacional que dá competência ao ministro das Finanças para definir, caso a caso, as distorções de concorrência significativas for inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária, mas for conforme ao direito comunitário (à Sexta Directiva), deve o juiz nacional obedecer à sua Constituição ou deve, antes de tudo, obedecer ao direito comunitário, por força do princípio da primazia deste sobre as constituições?*

Perante este tema o TJUE refere simplesmente que a Sexta Directiva não obriga os EM a optar pela modalidade de transposição que atribui competência a uma autoridade administrativa para determinar o alcance da noção de distorções de concorrência significativas, explicitando ainda que *o Estado-Membro pode optar por outras modalidades de transposição que sejam compatíveis com o disposto quer na Sexta Directiva quer na Constituição*. Considera-se, por isso, não existir qualquer incompatibilidade entre a norma em causa e a Constituição. No entanto, o TJUE não responde à questão colocada.

Não obstante, as conclusões do advogado-geral vão no mesmo sentido, acrescentando ainda que no ponto em que o código do IVA português confere ao ministro das finanças a faculdade de determinar, caso a caso, as actividades que causam distorções de concorrência e que vão contra o direito comunitário. Contudo, não há qualquer conflito entre o direito comunitário e a Constituição.

Outro quesito prende-se com a interpretação do último parágrafo do nº 5 do artigo 4º da Sexta Directiva, onde se refere que *Os Estados-membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13º*

---

<sup>69</sup> Actualmente o artigo 2º, n.º4 do CIVA explicita que o *Ministro das Finanças define, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa*.

*ou 28º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.* O órgão jurisdicional de reenvio questiona se o facto de estar prevista a não isenção da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos no artigo 13º, B, alínea b), representa de alguma forma impedimento para que os EM considerem aquela actividade como exercida na qualidade de autoridade pública. A esta questão o TJUE vem responder referindo que a dita não isenção não impede que os organismos de direito público não beneficiem da não sujeição ao IVA relativamente àquela actividade, nos termos no artigo 4º, nº 5, primeiro e segundo parágrafos.

Por fim, a última questão deste acórdão prende-se mais com um tema procedimental: o de saber se 1) os tribunais nacionais devem questionar o TJUE sempre que exista alguma dúvida sobre a interpretação de uma norma comunitária; e 2) uma vez dada a decisão, se devem os tribunais nacionais extrair as consequências da mesma.

Em resposta a estas preocupações do tribunal português, o TJUE veio referir que há obrigação de remissão das dúvidas quanto à interpretação de normas comunitárias se essa questão for necessária para a resolução de um litígio, e que uma vez proferido o acórdão a título prejudicial pelo TJUE este é vinculativo para o juiz nacional quanto à decisão do litígio principal.

Atendendo a todas as considerações do TJUE, o STA, em decisão datada de 10 de Dezembro de 2003<sup>70</sup>, vem negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, referindo uma série de factos que provam que a CMP actuava de acordo com prerrogativas de direito público, nomeadamente, e a título de exemplo, pelos seguintes factos: 1) as receitas arrecadadas, por terem carácter tributário, são taxas; 2) a actividade ser fiscalizada pela polícia municipal; 3) os infractores serem punidos com uma coima que é uma receita de direito público, tal como as taxas; 4) o funcionamento dos parques e parcómetros depender de uma deliberação camarária prévia; e 5) o procedimento para este funcionamento ser um procedimento administrativo e não civil, entre outros factos da mesma natureza.

Constata-se que o juiz nacional acolheu o critério citado pelo TJUE relativamente à questão de saber quando é que a não sujeição ao IVA se aplica a organismos públicos. Ou seja, tentar averiguar se a actuação dessas entidades acontece

---

<sup>70</sup> Processo 022676

nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados ou se, pelo contrário, estão inseridas num regime jurídico que lhes é próprio.

## **8. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 1997<sup>71</sup>**

Na origem deste acórdão está uma questão prejudicial acerca do possível enquadramento do imposto de selo no artigo 33º da Sexta Directiva. Este artigo refere que *salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.*

Em causa está a impugnação, por parte da Solisnor-Estaleiros Navais SA, de uma liquidação efectuada respeitante a imposto de selo sobre um contrato de empreitada que previa a construção de um navio-tanque. Esta empresa considera que a liquidação que efectuou relativamente a este imposto colide com a regra do artigo 33º, pois alega que o imposto de selo é um imposto sobre o volume de negócios, dado que é um imposto geral de consumo e proporcional ao preço dos serviços.

Neste caso, a apreciação do TJUE consistiu em perceber quais as operações económicas sobre que incide o imposto de selo, e em saber se é um imposto que incide sobre o volume de negócios, e se este tem as mesmas características que o IVA. Se incidir sobre as mesmas realidades que incide o IVA, então vai contra a disposição citada da Sexta Directiva e não poderá ser aplicado ao caso em concreto.

O TJUE vem referir as características essenciais do IVA que devem ser tidas em conta aquando da apreciação do imposto de selo: 1) *o IVA aplica-se de modo genérico às transacções que tenham por objecto bens ou serviços* 2) *é proporcional ao preço desses bens e serviços, seja qual for o número de transacções efectuadas* 3) *é cobrado em cada fase do processo de produção e distribuição* 4) *aplica-se ao valor acrescentado dos bens e serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transacção calculado após dedução do que foi pago aquando da transacção precedente.*

---

<sup>71</sup> Processo C-130/96

Tendo em consideração estas características, concluiu-se que o imposto de selo não incide sobre a totalidade das operações económicas, já que apenas incide sobre as operações previstas na Tabela Geral do Imposto de Selo, logo não sendo geral, uma vez que exclui uma parte importante das operações económicas em Portugal, como os contratos de prestação de serviços ou os contratos de compra e venda de móveis.

Ora, não possuindo uma das características essenciais do IVA, o TJUE achou desnecessário avaliar os restantes aspectos, concluindo que o imposto de selo cobrado pelo Estado Português sobre os contratos de empreitada e fornecimento de material não se enquadra na excepção do artigo 33º da Sexta Directiva.

O STA, em acórdão datado de 25 de Fevereiro de 1998<sup>72</sup>, vem subscrever a interpretação do TJUE quanto à legitimidade da imposição de pagamento de imposto de selo sobre aquelas operações, decidindo, desta forma, a favor da Fazenda Pública.

---

<sup>72</sup> Processo 019124, relator: Ernani Figueiredo.

## Conclusão

O facto do Estado Português ser um dos que mais acções por incumprimento origina, demonstra, não só, que tanto a legislação como as práticas nem sempre estão em consonância com as regras ditadas pela UE, mas também que somos relutantes à mudança de comportamento, uma vez que todas as acções por incumprimento só ganham forma depois de um procedimento desencadeado pela Comissão, onde é dada a oportunidade ao Estado-Membro de corrigir a *anomalía*. Ainda assim, constatou-se que é possível existirem algumas excepções quando motivos políticos ou económicos assim o exigam, como foi o caso do IVA sobre as pontes do Tejo, onde o Estado Português conseguiu a manutenção da taxa reduzida.

Na generalidade, as decisões do TJUE em sede de IVA, nem sempre são atempadamente cumpridas pelo Estado Português, embora no que diga respeito às questões prejudiciais feitas pelos tribunais portugueses se constate que, na grande maioria das vezes, os argumentos do TJUE são levados em linha de conta pelos tribunais nacionais.

No que respeita às matérias que mais suscitam dúvidas entre os nossos tribunais, sobressai o tema do direito à dedução do IVA, que origina muitas questões aquando da sua aplicação prática. Este direito representa um dos braços do princípio da neutralidade, sendo, por isso, muito importante que seja devidamente acautelado, de forma a rejeitar o modelo dos impostos em cascata. Acresce ainda a matéria da sujeição, ou não, a imposto, do Estado e demais pessoas colectivas de direito público. Esta questão também é transversal a alguns acórdãos do TJUE, sendo que, neste caso, a preocupação centra-se na ausência de igualdade de tratamento de entidades que exercem actividades nas mesmas circunstâncias.

Note-se ainda que, embora as consequências directas e imediatas das decisões do TJUE sejam relativamente fáceis de aferir, não é tão simples perceber as repercussões que essas decisões terão, como se pode notar, por exemplo, no modo como o legislador é influenciado por elas. Não obstante, esse poderia ser um trabalho complementar a este breve estudo que, apesar de todos os constrangimentos, cumpriu o objectivo de clarificar e conhecer um pouco mais sobre este complexo imposto, bem como sobre a forma como o Estado e os órgãos judiciais portugueses se compatibilizam com ao órgãos da União Europeia, nomeadamente a Comissão e o Tribunal de Justiça.

## **Bibliografia**

Neves, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA - Comentado e Anotado*. Porto: Vida Económica

Cunha, Patrícia Noiret (2004), *Imposto sobre o Valor Acrescentado: Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*. Coimbra: Instituto Superior de Gestão.

Palma, Clotilde Celorico (2006), *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina

Palma., Clotilde Celorico (2012), *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

Sarmento, Joaquim Miranda; Marques, Paulo (2014), *IVA- Problemas Actuais* Coimbra. Coimbra Editora

PwC (2014) *Coletânea Tributária Anotada 2014*. Lisboa: Texto Editores

Palma, Clotilde Celorico (Julho – Dezembro 2009) A “breve” história da aplicação da taxa reduzida do IVA, in *Ciência E Técnica Fiscal*, nº424.

Braga, António Pedro (Abril – Junho 2008), *Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias*, in *Fiscalidade*, nº34: 83-106

Vasques, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina

Palma, Clotilde Celorico (2005), *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?*, disponível em <http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2006/04/ConcursoISCALVF.pdf>

Wohlfahrt, Beate (November/December 2011), *The Future of the European VAT System*, disponível em [http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No\\_6%20A-4.pdf](http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No_6%20A-4.pdf)

Grigore, Maria Zenovia; Gurau, Mariana, (2012), *EU COMPARISON OF VAT*, disponível em

[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:iuZREkeVW5wJ:lexetscientia.univnt.ro/download/449\\_449\\_lesij\\_es\\_XIX\\_1\\_2012\\_art\\_018.pdf+&cd=3&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=pt](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:iuZREkeVW5wJ:lexetscientia.univnt.ro/download/449_449_lesij_es_XIX_1_2012_art_018.pdf+&cd=3&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=pt)

Comissão Europeia (2014), *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, disponível em

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

Tribunal de Justiça da União Europeia, *Relatório Anual 2013* (2014) disponível em <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-06/qdag14001ptc.pdf>

## **Jurisprudência**

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2001. Processo C-276/98. Relator: N. Colneric.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Junho de 2008. Processo C-462/05. Relator: R. Silva de Lapuerta.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 2012. Processo C-524/10- Relator: E. Jarasiusas.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 2013. Processo C-450/11. Relator: C.G. Fernlund.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Setembro de 2012. Processo C-496/11. Relator: C.G. Fernlund.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Fevereiro de 2012. Processo C-25/11. Relator: L. Bay Larsen.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de Julho de 2011. Processo C-106/10. Relator: D. Sváby.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Maio de 2005. Processo C-536/03. Relator: R. Silva de Lapuerta.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de Abril de 2004. Processo C-77/01. Relator: S. von Bahr.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Dezembro de 2000. Processo C-213/99. Relator: J. P. Puissochet.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 2000. Processo C-446/98. Relator: A. La Pergola.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 1997. Processo C-130/06. Relator: M. Wathelet.

Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de Novembro de 1991. Processos apenso C-6/90 e 9/90.

Tribunal Central Administrativo do Sul. 15 de Janeiro de 2013. Processo 01949/07.  
Relator: Benjamim Barbosa.

Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10  
de Outubro de 2012. Processo nº0514/10. Relator: Dulce Neto.

Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21  
de Setembro de 2011. Processo C-766/09. Relator: Valente Torrão.

Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9  
de Novembro de 2005. Processo 01090/03. Relator: Pimenta do Vale.

Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25  
de Fevereiro de 1998. Processo 019124. Relator: Ernani Figueiredo.

Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul  
de 5 de Maio de 2009. Processo 03711/00. Relator: Eugénio Sequeira.