



Milene Catarina Gomes Faustino

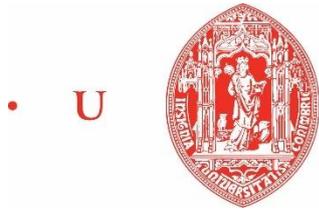
**A aplicação do método *pro rata* pelas autarquias locais:  
O caso específico da autarquia de Lamego**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudo em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico - Políticas - Menção em Direito Fiscal, sob orientação da Doutora Suzana Tavares da Silva

Julho de 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

**Milene Catarina Gomes Faustino**

**A aplicação do método *pro rata* pelas autarquias locais: o caso específico da autarquia  
de Lamego**

**The application of the pro rata method by local authorities: the specific case of the  
municipality of Lamego**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do  
2.º Ciclo de Estudo em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização  
em Ciências Jurídico- Políticas – Menção em Direito Fiscal.

**Orientadora: Suzana Tavares da Silva**

Coimbra, 2016

## **Agradecimentos**

A Deus, pela força e perseverança que me tem dado para concluir mais esta etapa da minha vida.

Aos meus pais, que tudo sempre fizeram para que nada me faltasse na concretização dos meus sonhos.

À minha irmã que é a minha fonte de vida e de força.

Ao meu irmão pelos conselhos.

Aos meus padrinhos que são incansáveis.

Aos meus amigos, em especial à Rita e à Sara que foram maravilhosas nos momentos menos bons.

Ao meu namorado pelo apoio e dedicação.

À minha orientadora, Doutora Suzana Tavares da Silva que sempre me ajudou em tudo o que necessitei.

A todo o corpo docente da *mui* nobre Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra que fizeram parte da minha formação académica.

À Câmara Municipal de Lamego, na pessoa do Dr.º Nelson Martins por me ter cedido todas as condições e os documentos imprescindíveis para a realização deste trabalho.

## Resumo

O trabalho aborda o tema da aplicação do método *pro rata* pelas autarquias locais. O método *pro rata* é um dos métodos de dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços utilizados simultaneamente em operações que concedem o direito à dedução e operações que não concedem esse direito (artigo 23.º do Código do IVA).

A aplicação deste método pelas autarquias locais não é consensual para a Administração Tributária. Em primeiro lugar, antes da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de outubro, o artigo 23.º do CIVA suscitava dúvidas quanto ao seu concreto âmbito de aplicação, principalmente por a letra da lei não estar harmonizada com o texto da Diretiva IVA. Após a referida alteração legislativa, que modificou a redação do artigo 23.º, subsistem ainda algumas dúvidas interpretativas, em particular quanto ao conceito de atividade económica e às vantagens que este método de dedução do imposto representa para o sujeito passivo. Além disso, é essencial fixar uma interpretação sobre a aplicação do método *pro rata*, para determinar se o mesmo deve depender da natureza dos sujeitos passivos ou da natureza das operações.

Palavras-chave: direito à dedução do IVA, método *pro rata*, autarquias locais.

## **Abstract**

The dissertation deals with the application of the pro rata method by local authorities. The pro rata method is one of the VAT deduction methods supported by the acquisition of goods and services used for both operations that grant the right to deduct and transactions that not grant this right (Article 23 of the VAT Code).

The application of this method by local authorities is no consensus for the Tax Administration. First, before the legislative amendment by Law No. 67-A / 2007 of 31 October, Article 23 of the CIVA doubts as to its actual scope, mainly by the meaning not be harmonized with the text of the VAT Directive. Following this legislative amendment, which amended the text of Article 23, there are still some interpretative doubts in particular on the concept of economic activity and the advantages that this tax deduction method is for the taxpayer. Moreover, it is essential to establish an interpretation of the application of the pro rata method, to determine whether it should depend on the nature of the taxable person or the nature of operations.

Keywords: right to deduct VAT, pro rata method, local authorities.

## **Lista de Siglas**

AT - Administração Tributária

CIVA - Código do imposto sobre o valor acrescentado

CEE - Comunidade Económica Europeia

CE- Comunidade Europeia

CML - Câmara Municipal de Lamego

CMP-Câmara Municipal do Porto

CRP - Constituição da República Portuguesa

DR – Diário da República

DSIVA - Direção de Serviços do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

DSCA - Direção de Serviços de Concepção e Administração

IT - Imposto de Transacções

JO-Jornal Oficial da União Europeia

SIT- Serviços de Inspeção Tributária

SIVA - Serviço de Administração do IVA

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCE- Tratado da Comunidade Europeia

TFUE- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE-Tribunal de Justiça da União Europeia

UE-União Europeia

## Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Lista de Siglas .....	iv
Introdução.....	1
Capítulo I.....	3
1-O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) .....	3
1.1 Etapas do processo de harmonização .....	5
1.1.1 Livro Verde .....	10
1.2 Primazia do Direito Europeu.....	13
1.3 Princípio da neutralidade.....	17
1.4 Sujeitos Passivos .....	21
1.4.1 Atividades desempenhadas pelas Câmaras Municipais .....	29
1.4.1.1 Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis ...	31
1.4.1.2 Exploração de bares e cantinas pelas autarquias.....	32
1.4.1.3 Tarifas de saneamento.....	35
1.4.1.4 Parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros.....	36
1.4.1.5 Empresas municipais.....	39
Capítulo II.....	44

2.O direito à dedução .....	44
2.1 O método <i>pro rata</i> .....	48
2.1.1 Interpretação do artigo 23.º/4 .....	49
2.1.2 Composição da fração de cálculo do <i>Pro rata</i> .....	61
2.2 Método de Afetação Real.....	64
2.3 Método <i>pro rata</i> vs método afetação real .....	67
Capítulo III.....	70
3.Matéria de Facto.....	70
3.1 Pretensão do Município de Lamego.....	70
3.2 Relatório da Administração Tributária.....	73
3.2.1Exercício do direito à dedução – sujeitos passivos mistos.....	73
3.2.2 Enquadramento das autarquias locais em sede de IVA .....	74
3.2.3 Análise do IVA .....	77
4. Entendimento da AT .....	82
4.1 Entendimento da AT e do Município de Lamego face à matéria de facto.....	83
4.1.1 Posição do Município de Lamego.....	83
4.1.2.1 Conceito de operação decorrente do exercício de uma atividade económica.....	86
4.1.2.2 Aplicação ao caso concreto .....	90
4.2 Esclarecimentos da AT .....	93
5. Comentário:.....	98

Conclusão.....	102
Bibliografia... ..	104
Anexos.....	111

## Introdução

O tema desta dissertação de mestrado é aplicação do método *pro rata* nas autarquias locais. Este tema surgiu no âmbito de um estágio de verão realizado no Município de Lamego na Divisão de Finanças e Património, tendo sido sugerido pelo Senhor Dr.º Nelson Martins, com o intuito de esclarecer alguns pontos mais complexos e permitir que outros Municípios procedam à alteração dos seus procedimentos tributários. A Autarquia de Lamego, após a análise do Relatório do grupo de trabalho: “*A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não conferem esse direito*”, que deu origem à Lei n.º67-A/2007 de 31 de dezembro, e com o apoio de especialistas da área, procedeu a uma revisão dos procedimentos tributários com o intuito de tornar a sua estrutura fiscal mais eficiente. Após a análise do relatório de trabalho e do estudo apresentado pelos especialistas, o Município de Lamego optou por aplicar o método *pro rata*.

Toda esta problemática está relacionada com o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e com os métodos de dedução do imposto suportado nos bens e serviços de utilização mista. Portanto, para a compreensão deste tema, optamos por apresentar algumas questões referentes ao IVA, posteriormente, abordamos o direito à dedução e, por último, apresentamos o caso do Município de Lamego.

No primeiro capítulo, abordamos a evolução do sistema fiscal europeu, descrevendo as várias fases de harmonização do sistema do IVA europeu. Neste capítulo, procuramos entender a importância do Direito Europeu no sistema fiscal português. Por outro lado, entendemos que, para a compreensão desta matéria, é necessário explicar o princípio da neutralidade, que é uma das características essenciais deste imposto. Como as autarquias locais integram a Administração Pública, vamos proceder ao seu enquadramento em sede de IVA, isto é, vamos apresentar as situações em que as entidades públicas e o Estado são sujeitos passivos de IVA. Além disso, pretendemos proceder ao enquadramento em sede de IVA de algumas atividades desenvolvidas pelas autarquias locais que suscitam algumas dúvidas.

No segundo capítulo, refletimos sobre o direito à dedução, procurando entender em que momento é que o sujeito passivo pode optar pela aplicação do método de afetação real ou do método *pro rata*. De seguida, pretendemos delimitar o campo de aplicação do segundo método, pois da leitura da norma entendemos que, apesar da alteração legislativa que ocorreu, subsistem algumas dúvidas interpretativas. Neste capítulo, procedemos, ainda, à explicação do método de afetação real, para que possamos proceder à comparação com o método *pro rata*, de forma a entendermos as vantagens e desvantagens que ambos apresentam.

No terceiro capítulo, expomos toda a situação do Município de Lamego face ao IVA. Em primeiro lugar, pretendemos expor as razões pelas quais o sujeito passivo procedeu à alteração do método de dedução do imposto incorrido. Posteriormente, vamos expor os argumentos apresentados pela Administração Tributária (AT) no Relatório da Inspeção que realizou ao Município, no qual não concordou com a aplicação do método *pro rata*, nem com as condições em que foi realizado. De seguida, expomos os vários esclarecimentos que o Município e AT efetuaram, inclusive em relação ao conceito de atividade económica. Por último, pretendemos analisar a posição que AT adotou face a este problema, desde logo, apresentando, de forma justificada, os motivos que provocaram toda esta situação.

## Capítulo I

### 1-O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

No final da Segunda Guerra Mundial, ensejava-se a criação de um imposto sobre o valor acrescentado, de acordo com as propostas de Thomas Adams e Wilhem Von Siemens, porém, só em 1954 é que surgiu em França o TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), que se pode considerar rudimentar face ao atual imposto. Neste momento, já mais de 150 países adotaram este imposto, que apresenta características essenciais para a harmonização fiscal comunitária<sup>1</sup>.

Desde logo, podemos caracterizar o imposto sobre o valor acrescentado como “um imposto plurifásico, não cumulativo, sobre o volume de negócios, ou, também designado, sobre o volume de vendas ou sobre as transações. Sendo um imposto tipo consumo, o imposto sobre o valor acrescentado visa tributar os consumidores finais através da sua despesa, e o princípio básico do seu funcionamento consiste na aplicação do método do crédito de imposto, isto é, da dedução ao imposto liquidado pelos sujeitos passivos nos seus *outputs* de todo o imposto suportado nos *inputs* da sua atividade”<sup>2</sup>.

As características que referimos anteriormente tornam-no fulcral para um sistema europeu, desde logo o facto de não ser cumulativo e ser neutral permite que se realizem operações de comércio internacional sem se suscitar a dupla tributação. Porém, este imposto está também associado a elevados custos administrativos e de cumprimento por parte dos

---

<sup>1</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução do Iva: o caso particular dos inputs de Utilização Mista”, *Cadernos do IDEFF* nº15, Almedina: Coimbra, 2014 pág. 23;

<sup>2</sup> Caracterização que nos é apresentada no artigo de ALEXANDRE, Mário Alberto, “Imposto sobre o valor acrescentado: exclusões e limitações do direito a dedução”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal* nº 350, abril-junho, 1998, pág. 29-132;

sujeitos passivos, a uma possível regressividade e, por último, a uma dificuldade de inclusão de mecanismos de combate a práticas abusivas.<sup>3</sup>

O IVA foi introduzido no sistema fiscal português com o Decreto-Lei n.º 394-B/84 de 26 de dezembro e começou a vigorar em 1 de janeiro de 1986, em substituição do Imposto de Transações (IT). Esta reforma, para além de constituir uma importante reforma do sistema da tributação indireta, uma alteração ao modelo geral de tributação do consumo, constitui um passo importante para a integração do nosso país na designada Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1986<sup>4</sup>.

Portugal já sabia antecipadamente em 1984 que teria que adotar o “sistema comum do IVA” que era regulado por várias diretivas. Não sendo obrigatório para Portugal adotar naquela fase, mas atendendo às suas características periféricas, pretendeu-se construir desde logo um sistema que facilitasse a aproximação ao sistema comum do IVA, simplificando depois a adoção desse sistema assim que fosse obrigatório enquanto membro da CEE<sup>5</sup>.

Atualmente, o IVA tem um peso inquestionável no sistema fiscal português, não só pelo facto de ser uma das principais fontes de receita fiscal, como também abrange potencialmente toda a atividade económica, desde a produção, distribuição e prestação de serviços, pois é um imposto geral sobre o consumo e de base alargada.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup>BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.26;

<sup>4</sup> *Idem* pág. 27;

<sup>5</sup> *Idem* pág.27;

<sup>6</sup> *Idem* pág.27;

## 1.1 Etapas do processo de harmonização

Em 1957, com o Tratado de Roma, já existia a preocupação de criar um sistema de tributação do consumo que fosse coeso, ou seja, consideravam que era importante para a criação de uma comunidade europeia existir um processo de harmonização fiscal<sup>7</sup>.

O Tratado de Roma não disciplinou uma política fiscal, apenas chamou atenção para a necessidade de abolir algumas restrições de natureza fiscal que colocariam em causa a implementação de alguns pilares estruturantes da União Aduaneira, logo no número 1 do seu artigo 9.º<sup>8</sup>, estava explícito que o direito fiscal não poderia ser utilizado como arma de arremesso contra, por exemplo, a livre circulação de mercadorias<sup>9</sup>.

Do artigo que referimos anteriormente, podemos inferir que, apesar deste tratado ser omissivo à criação de uma política fiscal, ao permitir a livre circulação de mercadorias no espaço comunitário, considerou que as distorções de concorrência entre os Estados-membros eram proibidas. Esta proibição exigiu que de imediato fossem criadas algumas medidas que de forma gradual neutralizassem as diferentes políticas fiscais, daí a designada “uniformização da base tributável”<sup>10</sup>.

O objetivo de uniformizar as políticas fiscais visava impedir que os Estados-membros dificultassem as importações e encorajassem as exportações, protegendo as produções nacionais e deturpando o funcionamento do mercado comum. No centro da concretização desse objetivo, estão os impostos indiretos, pois têm um papel fulcral na determinação dos

---

<sup>7</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”pág. 28;

<sup>8</sup> Como podemos ver no artigo 9.º/1. “La Communauté est fondée sur une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises, et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers.”

<sup>9</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.28;

<sup>10</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág. 29;

preços dos bens e serviços consumidos, por isso é essencial a harmonização deste imposto de modo a evitar distorções de concorrência<sup>11</sup>.

O processo de harmonização iniciou-se no dia 11 de abril de 1967, o que acabou por coincidir com adoção da Primeira e Segunda Diretivas<sup>12</sup> do Conselho.

Ao contrário do Tratado de Roma, estas diretivas apresentaram algumas obrigações para os Estados-membros, desde logo, nos termos da Primeira Diretiva, aqueles eram obrigados a adotar o IVA como base de tributação indireta. Esta diretiva apresentava como prazo para adoção deste imposto nas condições previstas o dia 1 de janeiro de 1970, em substituição do sistema que era adotado pela maioria dos estados: os impostos cumulativos em cascata<sup>13</sup>.

A Segunda Diretiva já cedeu alguns elementos do que seria o sistema comum do IVA que posteriormente vem a ser adotado na Sexta Diretiva, porém, ainda concedeu aos Estados-membros uma grande margem de manobra, não prevendo uma lista exaustiva de isenções, a tributação da generalidade das prestações de serviços, a indicação das modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade de incluir o imposto no estúdio retalhista<sup>14</sup>.

A data que é apresentada como início da segunda fase de harmonização é o dia 21 de abril de 1970, data em que se aprovou que a contribuição financeira dos Estados-membros era substituída por recursos próprios das Comunidades, desde logo, uma percentagem do IVA

---

<sup>11</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.29;

<sup>12</sup> 67/227/CEE – Primeira Diretiva do Conselho, no que concerne à matéria legislada nesta Diretiva, pretendia-se harmonização entre as legislações dos vários Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios; Na Segunda Diretiva do Conselho (67/228/CEE), a matéria que esta versava era a mesma, mas definia a estrutura, as modalidades e aplicação do sistema comum do IVA;

<sup>13</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.29;

<sup>14</sup> *Idem* pág.29;

calculado de acordo com uma base de incidência virtual, determinada uniformemente para todos os Estados-membros<sup>15</sup>.

Com o decorrer do tempo e a entrada de novos membros para a CE, era cada vez mais exigível uma nova etapa de harmonização, esta ocorreu em 1977 com a aprovação da Sexta Diretiva<sup>16</sup>, que foi revogada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho (posteriormente designada de “Diretiva IVA”). Esta Diretiva, uma vez alcançada a união aduaneira em 1968, conjugada com a pretensão do mercado comum, tem, naturalmente, objetivos mais profundos de harmonização que ultrapassam o simples objetivo de remoção dos obstáculos fiscais ao comércio intracomunitário<sup>17</sup>.

A Sexta Diretiva foi fulcral na harmonização do sistema comum do IVA, desde logo, um aprofundamento da harmonização da base de incidência, de incidência alargada em todos os Estados-membros, ou seja, o sistema que resultou desta diretiva foi o de imposto de base de incidência alargada<sup>18</sup>.

Esta Diretiva não concedeu aos Estados-membros margem de manobra em alguns aspetos, uma vez que era obrigatório o imposto incidir não só no estágio retalhista como também em todos os estádios do circuito económico. Os Estados não podiam discriminar a tributação, pois o imposto devia incidir, no geral, sobre todas as prestações de serviços. Nas anteriores Diretivas, não existia uma lista taxativa de isenções e os Estados não eram obrigados a respeitá-la, porém, a partir da aprovação desta Diretiva, são obrigados a respeitá-las<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.30;

<sup>16</sup> Diretiva n.º 77/388/CE – Sexta Diretiva;

<sup>17</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado”, *Cadernos do IDEFF*, Nº1, 3ª Edição, Almedina, 2008, pág.32;

<sup>18</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.31;

<sup>19</sup> Com a promulgação da Sexta Diretiva, pretendia-se que se procedesse à supressão da tributação das importações, abolindo as fronteiras fiscais nas trocas intracomunitárias e uma maior harmonização das

A terceira fase coincidiu com a aprovação do Livro Branco, que visava a criação do mercado interno, em 1985, e também com a entrada em vigor do Ato Único Europeu, em 1987. Nesta terceira fase, o grande obstáculo foi a falta de consenso entre os Estados-membros, por isso não se conseguiu aprovar um sistema definitivo, face à abolição das fronteiras fiscais, mantendo-se um sistema baseado no princípio do destino<sup>20</sup>.

No Livro Branco, a Comissão apresentou um conjunto de políticas que visam a harmonização da tributação indireta, centradas na abolição das fronteiras físicas, técnicas e fiscais. Estipulou-se que no dia 31 de dezembro de 1992 todas as fronteiras fiscais no espaço comunitário deveriam ser abolidas, para que no dia 1 de janeiro de 1993 se concretizasse o objetivo do mercado interno<sup>21</sup>.

O Ato Único Europeu veio reforçar a integração europeia e concluir a realização do mercado interno, estabelecendo-se progressivamente durante o período que terminaria em 31 de dezembro de 1992. Portanto, o mercado interno deveria passar a ser "um espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado<sup>22</sup>" (artigo 14.º número 2 do Tratado da União Europeia<sup>23</sup>).

Apesar dos esforços da Comissão na implementação de um regime definitivo de tributação na origem, esta fase resultou na manutenção do regime de tributação das transações

---

regras, o objetivo subjacente era a implementação de um mercado comum. *Vide*, Palma, Clotilde Celorico, "Introdução ao Imposto (...)", pág. 32;

<sup>20</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, "O Direito à Dedução (...)" pág. 32;

<sup>21</sup> PALMA, Clotilde Celorico, "Introdução ao imposto (...)", pág. 33;

<sup>22</sup> *Idem* pág. 33;

<sup>23</sup> Artigo que corresponde ao artigo 80.º-A acrescentado pelo Ato Único Europeu ao Tratado de Roma;

intracomunitárias baseado na subsistência do princípio do destino, mas conjugado com a abolição das fronteiras fiscais<sup>24</sup>.

Desde a entrada em vigor da legislação referente ao regime transitório do IVA, não existiram alterações relevantes ao regime comunitário e nacional que justifiquem estarmos perante uma quarta fase de harmonização deste imposto<sup>25</sup>.

Foram colocados diversos cenários, mas a solução mais viável, face à falta de consenso entre os vários Estados-membros para a instituição de um regime definitivo, seria a adoção do regime transitório, com pequenos aperfeiçoamentos, tornando-se com o decorrer do tempo um regime cada vez mais definitivo. Porém, mesmo as modificações realizadas, no modelo comum do IVA, são ainda insuficientes face à prossecução dos objetivos da construção europeia, acrescendo o facto do aumento do processo de integração de Estados-membros. O regime deficitário deve-se, sobretudo, ao facto de existir “um grau de harmonização legislativa insuficiente, mas também distintas interpretações e aplicações práticas das regras comunitárias deste tributo e a algumas derrogações ao sistema comum”<sup>26</sup>.

Perante este cenário de um insatisfatório grau de harmonização do imposto e com a adesão de novos Estados-membros, são cada vez mais os desafios que se colocam em sede de

---

<sup>24</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao imposto (...)”, pág.33;

<sup>25</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: Uma ruptura no Princípio da Neutralidade”, Almedina, 2010, pág. 40. Como por exemplo: Em 1996, face às recomendações do Conselho Ecofin de Outubro de 1994, para que fossem realizados alguns trabalhos para instituir o regime definitivo, visto que o regime transitório iria vigorar por apenas quatro anos, a Comissão apresentou um programa que visava a passagem ao regime definitivo de tributação. O programa proposto pela Comissão baseava-se essencialmente em três pilares: em primeiro lugar, definir um lugar único para a tributação de todas as operações praticadas pelos sujeitos passivos no interior da Comunidade, a saber, o Estado-membro onde o sujeito se encontre registado para efeitos de IVA, independentemente do local da prática de transações, com exercício do direito à dedução naquele Estado-membro, por outro lado, a repartição das receitas pelos Estados-membros é realizada com base em estatísticas macroeconómicas do consumo, e por fim uma maior aproximação das taxas do IVA. Este programa era bastante ambicioso e iria ocorrer em várias fases, mas não foi aprovado pelos Estados-membros. *Vide in* “Introdução ao imposto (...)”, pág.36;

<sup>26</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao imposto (...)”, pág. 42;

IVA, como salientou a Comissão na sua Comunicação de 2001. Na sua Comunicação, a Comissão estipulou que a política fiscal deveria apoiar os objetivos políticos gerais da UE, “as iniciativas da UE no domínio fiscal deverão ter por objetivo assegurar que os regimes fiscais contribuam para um melhor funcionamento dos mercados de bens, de serviços e de capitais, bem como para melhorar o funcionamento do mercado do trabalho, por forma a permitir a concretização dos objetivos de Lisboa. Em termos de política fiscal, tal significa que é necessário concentrar os esforços na supressão dos obstáculos e das distorções fiscais, na eliminação dos disfuncionamentos resultantes da existência de 15 regimes fiscais distintos na UE, bem como na simplificação destes regimes fiscais por forma a que se tornem mais acessíveis para o contribuinte. Significa também uma cobrança fiscal mais eficaz, para compensar eventuais perdas de receitas resultantes de uma eliminação coordenada dos obstáculos fiscais.”<sup>27</sup>.

### **1.1.1 Livro Verde**

Em 2010, no dia 1 de dezembro, a Comissão lançou um Livro Verde sobre o futuro do IVA, que apresentava como subtítulo *rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. A Comissão reconhece que a política fiscal seguida na última década, que consistiu em, por etapas, simplificar e modernizar o sistema de IVA em vigor, produziu resultados positivos.

O sistema comum do IVA é confrontado com novos desafios, desde logo, a aceleração da globalização, a intensificação da concorrência de novas regiões-chave em matéria económica no mundo, bem como a rápida mutação dos modelos empresariais e o progresso técnico. Além destes novos desafios, a crise financeira<sup>28</sup> expôs os Estados-membros a um

---

<sup>27</sup> Comunicação da Comissão Europeia, A política fiscal da União Europeia – Prioridades para os próximos anos, 2001/C 284/03 COM (2001) 230 final Bruxelas, 10.10.2001. Acessível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0260&from=PT>;

<sup>28</sup> Como demonstra este parágrafo da introdução do Livro Verde: “Devido à crise económica e financeira, as finanças públicas de muitos Estados-membros tiveram de enfrentar desafios difíceis. Dada a diminuição em particular da tributação direta e da tributação incidente sobre a propriedade por causa da recente recessão, é provável que a parte de receitas de IVA como elemento das receitas totais tenha continuado a aumentar em muitos Estados-membros”, Comissão Europeia, Livro Verde sobre o futuro do IVA. Rumo a um sistema de

duplo problema: incentivar o crescimento económico sustentável e consolidar as finanças públicas. Logo, o sistema do IVA deve ser mais eficaz, eficiente e equitativo.

Um dos principais obstáculos à eficácia do comércio intra-UE é a divisão do sistema de IVA em 27 (28 desde 2013) sistemas nacionais, impedindo os cidadãos de usufruírem dos benefícios de um verdadeiro mercado único<sup>29</sup>.

As empresas multinacionais consideram que o preço que pagam por esta harmonização exígua traduz-se em complexidade, custos extraordinários de conformidade e incerteza jurídica. Por outro lado, as Pequenas e Médias Empresas não possuem recursos suficientes para ultrapassar esta situação, ficando impedidas, por isso, de participar em atividades transfronteiriças<sup>30</sup>.

O lançamento do Livro Verde pretendia lançar a discussão pública, daí que, no dia 6 de dezembro de 2011, a Comissão apresentou, com base nos resultados da consulta pública lançada com o Livro Verde, uma Comunicação com dois objetivos: o primeiro é definir as características de um futuro sistema de IVA e indicar os domínios prioritários para novas ações a emprender nos próximos anos<sup>31</sup>.

Pretendia-se que o novo sistema de IVA para a UE fosse caracterizado, em primeiro lugar, por se basear no princípio do destino, abandonando o princípio da tributação no país de

---

IVA mais simples, mais sólido e eficaz, COM (2010) 1455 final}, Bruxelas, 1.12. 2010. Acessível em: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2010\)0695\\_/com\\_com\(2010\)0695\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_pt.pdf). Este documento possuiu uma adenda com um documento de trabalho dos serviços da Comissão, onde se encontram descritos discriminadamente os tópicos abordados no Livro Verde, pág.3;

<sup>29</sup> Comunicação da Comissão Europeia, Sobre o futuro do IVA Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, COM (2011) 851 final, Bruxelas, 6.12.2011. Acessível em: <http://mutualismo.azurewebsites.net/Content/UMP/COM-2011-0851-FIN-PT-TXT.pdf>, pág.3;

<sup>30</sup> *Idem* pág.4;

<sup>31</sup> *Idem* pág.5;

origem, defendido pela Comissão. Por outro lado, este sistema deve ser caracterizado pela simplicidade, eficiência e robusteza<sup>32</sup>.

Além disso, são identificadas quatro áreas em que é urgente trabalhar: simplificação do imposto, maior eficácia do sistema IVA, um sistema robusto e imune à fraude e um sistema adaptado ao mercado único<sup>33</sup>.

Neste Livro, é referido o direito à dedução, afirmando que “a neutralidade deste imposto implica que o IVA incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades económicas tributadas deva ser inteiramente dedutível. Pode ser difícil alcançar este objetivo e garantir a igualdade das condições de concorrência das empresas da UE sempre que os bens ou serviços sejam utilizados para fins múltiplos (atividades tributadas, atividades isentas ou utilização para fins não profissionais) e o destino desses bens e serviços evolua durante a sua vida económica<sup>34</sup>”. A referência ao direito à dedução demonstra a complexidade que esta matéria apresenta, além disso, continua a ser uma das matérias que se encontra menos harmonizada nos Estados-membros e que tem uma relação muito estreita com o princípio da neutralidade, como veremos posteriormente. Neste parágrafo, a Comissão acaba por fazer referência às duas temáticas mais complexas dentro do direito à dedução: os sujeitos passivos mistos e o caso concreto dos consumos privados<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> “Simple: um sujeito passivo com atividades em toda a UE deve ser confrontado com um único conjunto de normas do IVA claras e simples: um Código do IVA da UE. Por outro lado, salienta que um sujeito passivo só deveria relacionar-se com as autoridades fiscais de um único Estado-membro; Eficaz e neutro: como a Comissão nota, a introdução de uma base tributável mais alargada, bem como a aplicação generalizada da taxa normal, gerariam mais receitas a menos custo ou, em alternativa, permitiriam que a taxa normal fosse reduzida de forma neutra do ponto de vista das receitas”. *Vide* Artigo redigido para o Gabinete de Estudos por PALMA, Clotilde Celorico, “A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, março de 2012. Acessível em: <http://www.occ.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>;

<sup>33</sup> Comunicação da Comissão Europeia, “Sobre o futuro do IVA Para um sistema de IVA (...)”, pág.6;

<sup>34</sup> Comissão Europeia, “Livro Verde sobre o futuro do IVA. Rumo a um sistema de IVA (...)”, pág.12;

<sup>35</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O Direito à Dedução (...)” pág.42;

## 1.2 Primazia do Direito Europeu

Neste ponto pretendemos compreender a importância que o Direito da União Europeia pode exercer no processo de harmonização do IVA, visto que, como referimos é um imposto de matriz europeia. Para isso vamos analisar dois princípios basilares da ordem jurídica da União Europeia, ou seja, o princípio do primado do Direito Europeu e o princípio da interpretação uniforme qualificados como subprincípios do Princípio da Efectividade. Pretendemos compreender ainda o papel do TJUE no processo de harmonização do IVA na UE.

Quanto ao princípio do primado do Direito Europeu<sup>36</sup>, importa desde logo indicar que na Constituição da República Portuguesa (CRP) encontramos no artigo 8º nº 4<sup>37</sup>: “As disposições dos *tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático*<sup>38</sup>”, isto é, quando estamos perante princípios e normas da UE dotados de efeito directo, estes são aplicáveis na ordem interna nos termos definidos

---

<sup>36</sup> Este princípio é reforçado no artigo 288º do TFUE (ex-artigo 249.o TCE): “Para exercerem as competências da União, as instituições adoptam regulamentos, directivas, decisões, recomendações e pareceres. O regulamento tem carácter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros. 30.3.2010 Jornal Oficial da União Europeia C 83/171 PT Versão consolidada do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia 171 A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.”;

<sup>37</sup> Deve ser lido em conjunto com o artigo 10º/1 do projecto de Constituição Europeia: “A Constituição e o direito adoptado pelas instituições Europeias da União no exercício das competências que lhe são atribuídas primam sobre o direito dos Estados-membros.”;

<sup>38</sup> “(...) quando a Constituição portuguesa estabelece que as disposições dos Tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo Direito da União, isso significa que as normas dos tratados, bem como as normas emanadas pelas instituições europeias, *prevalecem sobre as normas de direito interno*, incluindo as normas da própria Constituição”. *Vide* Comentário de GOMES CANOTILHO J.J e MOREIRA, Vital ao artigo 8º, nº 4, na “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Volume I, 4º Edição, 2014, Coimbra Editora;

pelo Direito da União Europeia, respeitando os princípios fundamentais do Estado de direito democrático<sup>39</sup>.

Portanto, esta norma implica o afastamento “das normas de *direito ordinário* internas pré-existentes que sejam incompatíveis com o direito da UE em tornar inválidas ou, pelo menos ineficazes e inaplicáveis, as normas subsequentes que o contrariem”. No caso de existir conflito entre as normas internas anteriores com as normas do direito europeu, os tribunais nacionais podem considerar as primeiras inaplicáveis e proceder à desaplicação das normas que surjam posteriormente que violem o princípio do primado. O órgão jurisdicional nacional pode enviar para o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) questões de interpretação e validade do direito europeu vertido nos tratados, ou seja, pode lançar mão do reenvio prejudicial<sup>40</sup>. Este princípio é essencial até para a subsistência jurídico - normativa do direito europeu e do próprio projecto de comunidade. Para a afirmação do princípio do primado do direito europeu o TJUE teve um papel fundamental, o qual o afirmou em vários acórdãos, tais como *van Gend en Loos*, de 5-2-1963, *Costa V.Enel*, de 15-7-1964, *Simmenthal*, de 9-3-1978, e *Factortame* de 19-7-1990.

---

<sup>39</sup> GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, “Direito da União Europeia”, 7ª Edição, 2014, Almedina, pág.379 Este autor acrescenta que “(...) é pacífico que as directivas vigoram na ordem internacional (*rectius*, da União Europeia) a partir da sua adopção, nos termos previstos nos tratados, pelos órgão competentes da União Europeia. À luz do artigo 8º, nº4 da Constituição, tal poderia até, porventura, constituir fundamento suficiente para a sua vigência interna. Contudo, pode também considerar-se que o fundamento normativo-constitucional para a sua incorporação e vigência interna reside também no próprio artigo 8º, nº3 da Constituição. Nem se diga que a questão não se põe, na medida em que as directivas só se incorporam na ordem jurídica interna, sendo susceptíveis de gerar direitos e obrigações após a sua “transposição” pelo legislador nacional.”. Pág. 311;

<sup>40</sup> Vide Comentário de CANOTILHO, J.J e Vital, MOREIRA, ao artigo 8º, nº4 na “Constituição da República Portuguesa (...)”, pág.263-273 e MACHADO, Jónatas E.M, “Direito da União Europeia”, Coimbra Editora, 1ª Edição, 2010, pág. 226;

No direito fiscal também se aplicam estes princípios, desde logo, o IVA é caracterizado como um imposto de matriz europeia, porque o seu sistema é construído com base em algumas das sentenças que são despoletadas pelo instituto do reenvio prejudicial<sup>41</sup>.

O reenvio prejudicial é um sistema que garante a aplicação uniforme do Direito Europeu, ou seja, se no decorrer de um processo uma instância nacional tiver dificuldades na interpretação de um normativo europeu, pode suscitar ao TJUE, que a título prejudicial, ceda todos os elementos essenciais de interpretação desse normativo, que lhe permitam aferir da compatibilidade do direito interno com o direito europeu. Em concreto, o TJUE não pode interpretar as disposições nacionais, pois essa matéria é da competência dos tribunais nacionais, assim como não deve pronunciar-se sobre a compatibilidade de normas de direito interno com as disposições do direito da UE, salvaguardando-se a separação de funções dos órgãos jurisdicionais nacionais e o TJUE<sup>42</sup>.

Nas sentenças interpretativas, o TJUE, tal como tem sido reiterado, apenas aclara o significado, determina o alcance e determina como é que a norma deveria ser entendida e aplicada desde a sua entrada em vigor (princípio geral do efeito *ex tunc*). Quanto à matéria de direito fiscal, existem algumas reservas a fazer ao princípio geral do efeito *ex tunc*,

---

<sup>41</sup> Como indicam MOTA DE CAMPOS, J. e MOTA DE CAMPOS, J.L., “Manual de Direito Comunitário”, 5ª edição, Coimbra Editora, 2007. “O reenvio prejudicial é um meio privilegiado para resolver as dificuldades que os tribunais nacionais encontram, no exercício da sua competência, na interpretação das normas europeias, que são instados a aplicar, ou sobre a validade dos actos comunitários perante eles invocados. Este instituto é um garante da aplicação uniforme e do controlo da interpretação do Direito da UE, tendo por base a dificuldade de interpretação de uma norma europeia, determinando a suspensão da instância nacional, conforme determina o art.º 267º do TFUE (ex-art.º 267º TCE). O TJUE não pode aplicar uma norma comunitária a um caso concreto, nem, em consequência qualificar uma norma nacional à luz dessa norma, pode no entanto com base no princípio de cooperação da cooperação judiciária estabelecida por essa norma, fornecer ao órgão jurisdicional nacional, a partir dos dados do processo, os elementos de interpretação úteis para a apreciação dos efeitos da disposição (o TJUE já se pronunciou diversas vezes sobre esta matéria, por exemplo no Caso *Bekaert* 204/87 de 20 de Abril de 1988). O procedimento de reenvio, acompanhado da suspensão da instância nacional até à emanção da interpretação “uniforme” do TJ, é o mecanismo existente com vista a assegurar a desejada uniformidade da aplicação do IVA nos EM da UE. Este mecanismo torna-se ainda mais relevante, porque os conceitos presentes na Directiva, em particular da Directiva IVA, são consideradas noções autónomas de Direito da União Europeia, por conseguinte, devem ser objecto de uma definição comunitária e interpretação à luz do contexto em que se inserem e, ainda da finalidade do próprio sistema comum do IVA;

<sup>42</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O Direito à Dedução (...)”, pág.35;

desde logo por razões de segurança jurídica, tendo em conta os interesses públicos e privados em jogo, tal como o exposto na sentença do TJUE de 8 de abril de 1976, no Caso *Defreme*, processo 43/75.<sup>43</sup> O papel do TJUE no direito fiscal é muitas vezes colocado em causa, sendo classificado na obra de CLOTILDE PALMA<sup>44</sup> por “(des) harmonização judicial”, dizendo que muitas das vezes as decisões do TJUE não asseguram neutralidade satisfatória do regime do IVA. Porém não podemos deixar de fazer referência ao papel que este tribunal tem em situações de difícil interpretação, como no caso de problemas emergentes da aplicação da Directiva IVA, tal como a matéria abordada nesta dissertação.

O TJUE teve um papel determinante na definição do princípio da interpretação conforme, GORJÃO-HENRIQUES<sup>45</sup> indica que este princípio “afirma que o intérprete e aplicador do direito, internamente, deverá, ainda quando deva aplicar apenas o direito nacional, atribuir a este uma interpretação que se apresente conforme com o sentido, economia e termos das normas europeias<sup>46</sup>”. Como refere JÓNATAS MACHADO<sup>47</sup>, na sua obra esta função interpretativa do Tribunal “realiza a unidade, racionalidade e coerência sistemática do direito da UE”. Em matéria de direito fiscal é importante adoptar-se uma interpretação teleológica ou finalista, no qual releva a perspectiva económica, como consequência do princípio da neutralidade que envolve todo o sistema comum do IVA<sup>48</sup>. Aliás o TJUE, em vários acórdãos, refere que no que diz respeito à matéria de IVA as disposições devem ser interpretadas de acordo com o contexto em que se inserem, tendo em conta a sua finalidade

---

<sup>43</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O Direito à Dedução (...)”, pág. 36;

<sup>44</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As Entidades Públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 41;

<sup>45</sup> GORJÃO HENRIQUES, Miguel, “Direito da União (...)” pág.385;

<sup>46</sup> A obrigação de interpretar conforme surge quando “o padrão de conformidade do direito nacional é constituído por princípios de direito comunitário ou por normas juridicamente vinculativas da União dotadas de efeito directo e aplicabilidade directa”. *Vide* GORJÃO HENRIQUES, Miguel, “Direito da União (...)” pág.387;

<sup>47</sup> MACHADO, Jónatas E.M, “Direito da União (...)”, pág.576;

<sup>48</sup> MARTINS, Alexandra Coelho, “A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de IVA”, *Cadernos IDEF, n.º7*, Coimbra: Almedina, 2007,pág.141;

e a economia da Directiva IVA. Além disso, deve-se chamar à colação a razão da norma e a *ratio legis* subjacente à norma ou ao regime que se encontra em causa<sup>49</sup>.

Apesar do papel que o TJUE desempenha no âmbito do processo, ainda em curso, da harmonização da tributação indirecta, nem sempre as instâncias judiciais nacionais decidem de acordo com as interpretações por ele emanadas, o que acarreta uma maior complexidade para algumas matérias<sup>50</sup>.

### 1.3 Princípio da neutralidade

Este imposto é fulcral no sistema europeu, sendo concebido como um dos expoentes máximos da harmonização fiscal, por isso a sua principal fonte formal é o Direito Europeu derivado<sup>51</sup>, ou seja, a sua base normativa é suportada pela Diretiva da União Europeia, que se designa de Sexta Diretiva IVA<sup>52</sup>, todos os países, quando aderem à União Europeia, devem transpor esta Diretiva, tal como fez Portugal com o Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Contudo, os vários Estados-membros têm liberdade para criar o seu sistema, desde logo derrogações, infrações e distintas interpretações, desde que cumpram as regras de transposição das normas europeias<sup>53</sup>.

O IVA é um imposto indirecto com grande relevância a nível europeu, essencialmente por três razões, em primeiro lugar, como garante de uma União Aduaneira, impedindo que os

---

<sup>49</sup> Como se verifica no acórdão 18. 11.2004, Caso *Temco Europe*, Proc. C-284/03, no seu ponto n.º18 “A referida disposição deve portanto ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Sexta Directiva, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (v., neste sentido, acórdão «Goed Wonen», já referido, n.º 50)”;

<sup>50</sup> BASTOS, Rui Pereira da Costa, “O direito à dedução do IVA (...)”, pág.38;

<sup>51</sup>“O direito derivado, que pode ser secundário e terciário, legislativo e não legislativo, abrange as Directivas e os Regulamentos”, vide MACHADO, Jónatas E.M, “Direito da União Europeia”, pág. 377;

<sup>52</sup> Segundo o art. 288.º do TFUE (ex-art. 249.º TCE) “a diretiva vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando no entanto as instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.”;

<sup>53</sup> BASTOS, Rui Pereira da Costa, “O direito à dedução do IVA (...)”, pág.43-44;

Estados-membros através da tributação indireta interna criem situações desproporcionais a esse objetivo, por outro lado, evitar a criação de distorções de concorrência entre mercados nacionais e as empresas que neles operam e, por último, a criação de um regime de receitas próprias do Orçamento comunitário.<sup>54</sup> A harmonização deste imposto foi efetuado por várias etapas, algumas prolongaram-se no tempo, como verificamos.

Além disso, é o imposto que apresenta como grande vantagem o facto de ser o que mais corresponde à pretensão de um imposto neutro, como é o que atua com base num método subtrativo indireto em todas as fases do circuito económico indistintamente. Quanto ao consumo, este imposto é neutro, pois não influencia a escolha dos consumidores na escolha dos diversos bens e serviços<sup>55</sup>.

A nível internacional apresenta grandes vantagens, desde logo, adotando o princípio da tributação no país de destino<sup>56</sup> nas transações internacionais consegue-se, de forma adequada, os ajustamentos fiscais nas fronteiras. É ainda possível em qualquer fase do circuito económico apurar o imposto que repercutiu no valor do bem, aplicando a taxa ao valor do bem nessa fase<sup>57</sup>.

Como se referiu anteriormente, o IVA é o imposto que mais corresponde à pretensão de neutralidade, todavia, não é completamente neutro, porque existirão sempre diferenciações de taxas e isenções<sup>58</sup>.

A neutralidade é uma das principais características do IVA e decorre desde 1967 do Tratado de Roma, e é apresentada como uma vantagem para adoção do IVA e rejeição dos modelos de imposto em cascata. Portanto, este princípio é incluído em todas as Diretivas

---

<sup>54</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág.36;

<sup>55</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 46;

<sup>56</sup> Princípio que se chama à colação desde a adoção do IVA provisoriamente em 1967;

<sup>57</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 46;

<sup>58</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 46;

relativas ao sistema do IVA, mas muitas vezes é invocado pela Comissão para se objetar a legislações dos Estados-membros que são muitas vezes contrárias às regras comunitárias, bem como pelas administrações fiscais e contribuintes dos Estados, tendo sido diversas vezes também chamado à colação pelo TJUE, coligando-o muitas vezes com os princípios da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência<sup>59</sup>.

De acordo com a Sexta Diretiva, este princípio determina que, por um lado, as mercadorias com as mesmas características sejam tratadas de forma igualitária, e que, por outro lado, este imposto deve incidir da mesma forma sobre todas as operações, independentemente da extensão das cadeias de produção e distribuição, ao contrário dos impostos cumulativos em cascata. Esta diretiva reafirma o papel que o IVA com uma propensão neutral pode ter na realização de um verdadeiro mercado interno comunitário, por isso, realça a sua necessidade quanto à origem dos serviços e das prestações de serviços<sup>60</sup>.

Pode-se entender que este princípio tem como corolário o princípio da não discriminação. Além disso, pode-se justificar com base noutros princípios que regem o IVA, tais como princípio de igualdade de tratamento, proibição de duplas tributações ou ausência de tributação<sup>61</sup>.

Nesta matéria, devemos atender também à jurisprudência do TJUE, desde logo, este indica-nos que a neutralidade do imposto se deve verificar tanto a nível externo, principalmente no que toca à produção (*production neutrality*) e no consumo (*consumption neutrality*), como expressão de uma neutralidade económica. O IVA é neutro não apenas

---

<sup>59</sup> Vide PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 64;

<sup>60</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 67-68;

<sup>61</sup> BASTOS, Rui Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág.45;

na zona em que está integrado, mas também exteriormente, pois a carga tributária mantém-se igual, independentemente do sistema de comércio adotado<sup>62</sup>.

A adoção acérrima deste imposto deveu-se principalmente ao facto de se associar à neutralidade, não só de consumo como de produção. Quanto ao consumo, considera-se que este é neutro quando não altera as escolhas dos diversos bens e serviços por parte dos consumidores. Quanto à produção, é neutro quando não interfere na escolha dos produtores relativamente à organização do seu método produtivo<sup>63</sup>.

Contudo, esta neutralidade total há muito que foi abandonada pela ciência fiscal, ou seja, que a tributação não influencia a vida económica, pois toda a fiscalidade, com a atual estrutura económica, acaba por interferir no processo económico, assim, pode-se considerar que um imposto é “neutro” quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico”<sup>64</sup>.

A preocupação central do TJUE é garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus objetivos e resultados, algo que é possível com o mecanismo das deduções que liberta o empresário do ónus do IVA, que acabou por pagar nas suas aquisições<sup>65</sup>.

Na sua obra, CLOTILDE PALMA refere um estudo de Picard de 1976, que indica que, face à decisão de 1970 dos recursos próprios comunitários e à proposta de texto da Sexta Diretiva, que a harmonização deste imposto se encontra dependente de dois objetivos: a concretização de um IVA neutro e, por conseguinte, o alargamento do âmbito de aplicação

---

<sup>62</sup> *Idem* pág. 67-68;

<sup>63</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)” pág.49;

<sup>64</sup> PITTA E CUNHA, Paulo, “A tributação do valor acrescentado”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, Novembro 2008, pág.113;

<sup>65</sup> Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Caso Rompelman, Proc. 268/83, de 22 de junho de 1993, Caso Sofitam, Proc. C-333/91, e de 6 de abril de 1995, Caso BPL Group, Proc.C-4/94;

do imposto. Neste contexto, a intervenção das entidades públicas nos ciclos de produção e comercialização, tanto ao nível das transmissões de bens ou das prestações de serviços, deve ser tributada sob pena de provocar efeitos cumulativos de imposto intoleráveis, prejudiciais para as próprias entidades, que não sendo sujeitas a IVA são expulsas dos ciclos, de acordo com a própria lógica do imposto<sup>66</sup>.

Concluindo, apesar de a fonte formal ser o Direito Europeu, todos os Estados-membros têm liberdade de construir o seu sistema fiscal, logo, um imposto totalmente neutro está fora do alcance, pois, tomando como exemplo o nosso país, são sempre concedidas isenções (art.º 20 do CIVA) e diferenciação na aplicação das taxas nas transações de bens e serviços. Apesar disso, este princípio deverá estar sempre presente nas fases essenciais da vida do IVA, como as regras de incidência subjetiva e objetiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução<sup>67</sup>.

#### **1.4 Sujeitos Passivos**

Neste ponto, é crucial perceber, após as generalidades, quem é que são os sujeitos passivos deste imposto, ou seja, entender sobre quem é que este imposto incide.

Como a fonte formal do sistema do IVA é o direito Europeu, em primeiro lugar, verificamos a definição de sujeito passivo na Diretiva IVA<sup>68</sup> no artigo 9.º, número 1, este diz-nos que é sujeito passivo “qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou resultado dessa atividade.” O legislador nacional transpôs esta norma para o artigo 2.º do CIVA, de acordo com as regras gerais, são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares e coletivas que exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo atividades extrativas,

---

<sup>66</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o imposto sobre o valor (...)”, pág. 87;

<sup>67</sup> Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Caso Rompelman, Proc. 268/83, de 22 de junho de 1993, Caso Sofitam, Proc. C-333/91, e de 6 de abril de 1995, Caso BPL Group, Proc.C-4/94;

<sup>68</sup> Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006;

agrícolas e das profissões livres, de modo habitual e independente (artigo 2.º número 1 alínea a))<sup>69</sup>. Acresce a esta regra geral os seguintes requisitos: a atividade económica que se referiu, de acordo com o nosso código, concretiza-se no exercício de atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo atividades extrativas, agrícolas e das profissões livres. Estamos perante um conceito de atividade económica amplo, mas o TJUE tem vindo a trabalhá-lo. Aliás, de acordo com a jurisprudência do TJUE e em nome do princípio da neutralidade do imposto, incluem-se no conceito de atividade económica os atos preparatórios de uma atividade económica, assim como os atos prosseguidos no decurso de tal atividade, bem como determinadas transações ilícitas<sup>70</sup>. A atividade económica deve ser exercida de forma independente, este conceito não é explicitado pelo legislador nacional, porém, a Diretiva IVA no seu artigo 10.º refere-nos que a expressão “de modo independente, tal como referido no n.º1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.” Portanto, são sujeitos passivos do IVA as pessoas singulares que exerçam a sua atividade ao abrigo de um contrato de avença puro<sup>71</sup>. Acresce que esta atividade deve ser exercida com habitualidade, isto é, deve consistir numa prática reiterada.

São ainda considerados sujeitos passivos de IVA aqueles que praticam uma só operação, desde que seja enquadrável numa das referidas atividades, sejam ou não exercidas no território nacional. O sujeito passivo não tem que se dedicar à atividade de exportação,

---

<sup>69</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)”, pág.72;

<sup>70</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)” pág.72 e 73;

<sup>71</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)” pág.73;

basta a prática de uma única importação para adquirir a qualidade de sujeito passivo, isto é, não é necessária habitualidade<sup>72</sup>.

Existem ainda situações em que o adquirente dos serviços ou dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, são as denominadas *reverse charge*, ou seja, há uma reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo. Nestes casos, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente, que deverá proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços de acordo com o artigo 19.º, número 1, alíneas c) e d)<sup>73</sup>.

Não explanamos todas as situações em que é possível adquirir a qualidade de sujeito passivo do IVA, porém, podemos concluir que estamos perante um conceito amplo, que inclui como sujeitos passivos as entidades sem fins lucrativos, assim como o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público<sup>74</sup>.

Quanto ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público, no número 2 do artigo 2.º do CIVA, encontramos uma derrogação no sistema do IVA, esta norma é a transposição exacta do artigo 13.º da Diretiva IVA<sup>75</sup>. Esta norma determina que, em certas circunstâncias, estas entidades não são sujeitos passivos de IVA.

---

<sup>72</sup> Comentário ao artigo 2.º número 1 do CIVA Clotilde Celorico PALMA, in *Código Anotado do IVA e RITI*, Coordenação e Orientação de Clotilde Celorico PALMA e António Carlos dos SANTOS, Almedina, 2014, pág.51;

<sup>73</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)” pág.75;

<sup>74</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)” pág.76;

<sup>75</sup> O legislador nacional optou pela transcrição quase literal deste artigo. Contudo existem alguns Estados-membros, como por exemplo a Espanha, em que legislador espanhol no número 8 do artigo 7.º da *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, 28 de diciembre)* transpôs o normativo comunitário através de uma norma de delimitação de incidência objetiva. Nos termos deste artigo determina-se que não estão sujeitas as prestações de serviços e as transmissões de bens realizadas directamente pelos entes públicos sem contraprestação ou mediante contraprestação de natureza tributária. Entende-se ainda que caso os entes públicos actuem através de uma empresa pública, privada ou mista ou empresas “mercantiles” não se aplica esta regra, ou seja, deve existir uma atuação direta das entidades públicas. Pelo contrário, as actividades económicas prosseguidas pelo Estado e demais entidades públicas com carácter de habitualidade e mediante contraprestação têm natureza empresarial e consideram-se sujeitas a imposto, mesmo quando não são

O artigo 13.º, número 2 da Diretiva IVA, que corresponde ao número 2 do artigo 2.º, é caracterizado como uma norma de delimitação negativa da incidência; esta norma aplica-se quando se reúnem cumulativamente os seguintes requisitos: dever-se-á estar na presença de um organismo público, a sua atuação subjaz ao direito público, com utilização dos seus poderes de autoridade (*jus imperii*) e desde que não provoquem distorções de concorrência<sup>76</sup>.

Esta regra contempla algumas exceções, desde logo, são sujeitos passivos de IVA se a não sujeição originar distorções de concorrência relativamente a outras entidades, em especial, aos operadores económicos privados, por outro lado, mesmo que tais distorções não ocorram, porém, as atividades são exercidas de forma significativa e respeitam a telecomunicações, distribuição de água, gás e eletricidade, transporte de bens e de pessoas, serviços portuários e aeroportuários, produção bens para venda, agricultura, feiras e exposições de carácter comercial, armazenagem, cantinas ou serviços de radiodifusão e televisão (número 3 do artigo 2.º). Nos termos do normativo referido, encontramos uma presunção ilidível, ou seja, presume-se que as atividades enumeradas são exercidas de forma significativa e, por isso, provocam distorções de concorrência, sendo sempre possível demonstrar o contrário.

---

exercidas diretamente por tais entidades. Considera-se que não se encontram igualmente sujeitas a IVA as concessões e autorizações administrativas, excepto as que tenham por objeto a cessão de direitos a utilizar no domínio portuário, as que tenham por objecto a cessão de imóveis e instalações em aeroportos, as que tenham por objecto a cessão do direito a utilizar infra-estruturas ferroviárias e as autorizações para a prestação de serviços ao público e para o desenvolvimento de actividades comerciais ou industriais no âmbito portuário. Conclui-se que o legislador espanhol, para efeitos da norma de não sujeição do Estado e das demais pessoas colectivas, adotou dois critérios fundamentais: a forma de gestão e a natureza da contrapartida, sem fazer alusão à actuação com poderes de autoridade das entidades públicas. A adoção destes critérios visa identificar as operações que as entidades públicas realizam no âmbito de um regime de direito público ou no desempenho das suas funções públicas. Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 480-491;

<sup>76</sup>Comentário ao artigo 2.º do CIVA Clotilde Celorico de PALMA, in *Código Anotado do IVA e RITI*, Coordenação e Orientação de Clotilde Celorico PALMA e António Carlos dos SANTOS, Almedina, 2014, pág. 51;

O número 4 do artigo 2.º salvaguarda ao Ministro das Finanças a possibilidade de definir, casuisticamente, as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

Como referimos, considera-se que um organismo público não está a agir no âmbito dos seus poderes de autoridade quando efetua prestações de serviços de índole privada, numa área em que entidades privadas desenvolvem a sua atividade habitual<sup>77</sup>. De seguida, na esteira da Administração Fiscal, os poderes de autoridade englobam as atividades que estão *diretamente* ligadas com o exercício de poderes soberanos, como a administração geral, a justiça, a segurança, ou a defesa nacional<sup>78</sup>.

A AT, no Ofício-Circulado 119950, de 10 de novembro de 1998, da Direção de Serviços do IVA, considerou que a Administração Pública, enquanto administração direta do Estado, e os institutos públicos também poderão ser abrangidos pela norma de incidência negativa, caso realizem operações que correspondem a atos de autoridade com vista à prossecução direta e imediata de interesses públicos.

Este conceito foi sempre alvo de diversas interpretações, desde logo pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) no seu acórdão de 17 de abril de 1996, no Processo 019885, 2.ª Secção, no qual concluiu que poderes de autoridade são aqueles que são exercidos no âmbito de atividades que cabem exclusivamente às entidades públicas. Neste acórdão, estava em causa umas obras realizadas a um prédio privado, por uma Câmara Municipal, e o STA entendeu que esta atividade estava sujeita a IVA porque tanto podiam ser realizadas por um particular como pela Câmara Municipal. No acórdão de 23 de setembro de 1998, Processo 018622, 2.ª Secção, o STA entendeu que operações de reconversão de áreas clandestinas, efetuadas por um Município a título oneroso e, no âmbito de um acordo com os interessados, não constitui uma atuação no âmbito dos

---

<sup>77</sup> Informação n.º 1176, de 12 de fevereiro de 1990, da Direção de Serviços de Conceção e Administração (DSCA) do Serviço de Administração do IVA (SIVA), averbada de despacho concordante de 13 de fevereiro de 1990 do Subdiretor-Geral;

<sup>78</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades e o Imposto sobre o valor (...)” pág.367;

poderes de autoridade, logo, estão sujeitas a IVA. O STA, no Acórdão do Processo 021091, de 20 de Setembro de 2000, julgado na 2.<sup>a</sup> Secção, entendeu que se deve entender como atos praticados no âmbito dos poderes de autoridade aqueles serviços que relevam da missão específica da autoridade pública, num quadro próprio do direito público, excluindo todas as atividades que podem ser exercidas nas mesmas condições por operadores privados. Para o STA, no Acórdão de 10 de dezembro de 2003, do Processo 022676, julgado na 2.<sup>a</sup> Secção, “entende-se por exercício de poderes de autoridade a atividade de um organismo público no exercício de funções efetuadas na qualidade de autoridade pública”, a autoridade pública verifica-se quando o organismo público, no âmbito de um regime de direito público, utiliza prerrogativas de autoridade pública<sup>79</sup>.

O TJUE interpreta esta norma literalmente, ou seja, apenas se aplica quando estamos perante entidades que sejam efetivamente públicas, excluindo as situações em que estamos perante poderes de autoridade delegados por entidades públicas a pessoas coletivas de direito privado. Para aplicação desta norma, temos que estar perante uma atuação direta das entidades de direito público, exclui-se, portanto, todos os casos de gestão indireta como a concessão de serviços públicos ou a concessão de exploração, mesmo que exista uma delegação de poderes, assim como operações efetuadas através de sociedades comerciais que tenham capitais exclusivamente públicos ou mistos<sup>80</sup>.

Porém, na jurisprudência do TJUE, num acórdão recente, existiu uma alteração no entendimento relativamente a esta regra. Para demonstrar que esta matéria não deixou de ser controversa, podemos falar do acórdão de 29 de outubro de 2015, Processo C-174/14, que opôs a Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA (Saudaçor)<sup>81</sup> à Fazenda Pública. Neste acórdão, a AT entendeu que a Saudaçor não podia

---

<sup>79</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)”, pág.78;

<sup>80</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto (...)”, pág.79;

<sup>81</sup> “ A SAUDAÇOR foi criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A da RAA, de 17 de outubro de 2003, que transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional

beneficiar da norma da não sujeição, pois os seus serviços prestados em matéria de planeamento ou gestão do Serviço Regional de Saúde no âmbito dos contratos-programa enquadram-se em áreas de iniciativa privada, logo, a sua não sujeição ao imposto podia originar graves distorções na concorrência. O Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada entendeu que esta sociedade anónima era distinta da região, sujeita a regras de direito privado e que prossegue as suas finalidades e objetivos de forma independente, acrescentou que a atividade prosseguida por esta sociedade era uma atividade económica, dado que eram efetuadas a título oneroso. O TJUE concluiu o seguinte: “uma atividade como a que está em causa no processo principal, que consiste numa sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região, quando essa atividade constitua uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, número 1, desta diretiva, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é se pode considerar que a referida sociedade deve ser qualificada de organismo de direito público e exerce a dita atividade enquanto autoridade pública, desde que o órgão jurisdicional de reenvio conclua que a isenção da mesma atividade não é susceptível de conduzir a distorções de concorrência significativas”.

Contudo, salvaguarda-se sempre que o Estado e as demais pessoas coletivas não esgotam as suas atividades atuando apenas em funções públicas, exercendo, por uma questão de subsistência financeira, atividades de índole privada que podem concorrer com atividades

---

n.º 28/99/A, de 31 de julho (*Diário da República*, I série-A, n.º 257, de 6 de novembro de 2003, p. 7430), sendo detida a 100% pela referida Região. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do referido decreto legislativo regional, a SAUDAÇOR tem por missão a prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde. O objeto desta missão é o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde e dos respetivos sistemas de informação, infraestruturas e instalações, bem como a realização de obras de construção, de conservação, de recuperação e de reconstrução de unidades e serviços de saúde, nomeadamente em áreas abrangidas por catástrofes naturais e em áreas consideradas zonas de risco”. *Vide* ponto 11 e 12 do Acórdão. (...) “O artigo 4.º, n.º 1, do referido decreto legislativo regional dispõe que a SAUDAÇOR se rege por este diploma, pelos estatutos anexos, pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado, consagrado no Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro (*Diário da República*, I série-A, n.º 292, de 17 de dezembro de 1999, p. 9012), e pelo direito privado. Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, do mesmo decreto legislativo regional, a SAUDAÇOR conforma-se, na sua atividade, com as normas de organização e funcionamento do Serviço Regional de Saúde da RAA.” *Vide* ponto 14 do Acórdão;

desenvolvidas por entidades privadas<sup>82</sup>. Porém, tal não ocorre quando atuam no exercício dos seus poderes de autoridade e têm como objetivo facultar aos particulares o exercício dos seus direitos constitucionalmente consagrados, por exemplo, o direito à reprodução de documentos que constem dos processos a que tenham acesso<sup>83</sup>.

Apesar de a disposição indicar estes requisitos, existirão sempre “zonas cinzentas” na destrição de atividades subsumíveis ao conceito de poderes de autoridade e as que são excluídas deste conceito. Nem sempre ao olhar para a panóplia de atividades desenvolvidas pelo Estado e pelas entidades coletivas públicas conseguimos decifrar quais as que se inserem no âmbito dos seus poderes de autoridade e os atos que concorrem com as entidades privadas, situação que ocorre quando as primeiras agem como agentes económicos comuns<sup>84</sup>.

Relativamente ao enquadramento das atividades desenvolvidas pelas câmaras municipais, entidades públicas relevantes para esta dissertação, a Administração Fiscal em 1991 emitiu um Ofício-circulado de carácter genérico, onde delimitou as várias atividades prosseguidas pelas câmaras municipais, delimita-se as atividades que não estão sujeitas a este imposto, pois, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º, são praticadas no âmbito dos poderes de autoridade, das atividades sujeitas a IVA, mas isentas (de acordo com o art.º 9.º CIVA), das atividades sujeitas e não isentas de IVA ou isentas que conferem direito à dedução do imposto, indicando-se a taxa aplicar. Contudo, este Ofício encontra-se desfasado do tempo, necessitando de algumas atualizações, e - além disso - não apresenta uma lista exaustiva de atividades desenvolvidas por estas entidades, ou seja, existem diversas situações que não se encontram contempladas<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> Doutrina defendida pela Administração Fiscal e transcrita na obra de PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)” pág. 367;

<sup>83</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”pág.372;

<sup>84</sup> *Vide* Obra de PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)” pág.372;

<sup>85</sup> *Idem* pág.372;

### 1.4.1 Atividades desempenhadas pelas Câmaras Municipais

Referimos no ponto anterior que a AF em 1991<sup>86</sup> emitiu um Ofício-circulado, de carácter genérico, que pretendeu fazer um enquadramento das diversas atividades desenvolvidas pelas câmaras municipais. Neste Ofício, enumeram-se as atividades que não estão sujeitas a imposto, as atividades sujeitas, mas isentas, isenção que não confere o direito à dedução do imposto (artigo 9.º do CIVA), e das atividades sujeitas a IVA e não isentas ou isentas conferindo o direito à dedução do imposto, indicando-se, neste caso, quais as taxas a aplicar<sup>87</sup>. Porém, também concordamos com a crítica apontada por CLOTILDE PALMA<sup>88</sup>, que este Ofício estava desfasado no tempo, por isso, necessitava de uma atualização. O facto de este Ofício estar desatualizado acrescenta alguma complexidade à matéria, pois as Câmaras Municipais têm grandes dificuldades em perceberem que atividades poderão inserir no *pro rata*, principalmente aquelas que apresentam poucos recursos, como o caso da Câmara Municipal de Lamego.

Contudo, este Ofício demonstra o entendimento da AT quanto às atividades desenvolvidas pelas Câmaras Municipais. No Ofício referido consideram-se como atividades não sujeitas a imposto, porque são exercidas no âmbito dos poderes de autoridade das câmaras e, por essa razão, são abrangidas pelo disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, por exemplo, as licenças de obras na via pública, de loteamento e obras, as taxas de saneamento e de conservação de esgotos, a inumação, cremação e exumação, tratamento de sepulturas e sinais funerários, concessão de terrenos, utilização de serviços diversos dos cemitérios, (exceto trabalhos de conta de particulares), a reprodução de elementos de exclusivos das câmaras municipais (processos de empreitadas, plantas topográficas, etc.), as rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens do domínio público

---

<sup>86</sup> Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro, de 1991;

<sup>87</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias locais”, Lisboa, Março 2014, [Consult. 12 Julho 2016]. Disponível na internet:<<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3722/1/IVA-Autarquias%20Locais%20-%20Final.pdf>>,pág.69;

<sup>88</sup> Vide Obra de PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág.371;

do Estado e domínio hídrico e obras de carácter coercivo realizadas em substituição dos senhorios e outras entidades a elas obrigados. São ainda consideradas como atividades sujeitas, embora isentas nos termos do disposto no artigo 9.º do CIVA, a frequência de aulas de dança, ginástica, etc., as prestações de serviços médico-sanitários, os serviços prestados em creches, jardins de infância e lares de idosos, a utilização de instalações desportivas, nomeadamente as piscinas quando diretamente exploradas pela câmara, e a locação de bens imóveis<sup>89</sup>.

Considera-se como atividades sujeitas a imposto e não isentas ou isentas, conferindo o direito à dedução, o estacionamento, entradas e outros serviços de campismo em parques de campismo, os serviços de fotocópias, a elaboração de projetos a terceiros, os bilhetes de entrada em instalações desportivas e de recreio, a concessão de exploração ou locação de instalações desportivas e de recreio, o apoio à reabilitação de imóveis de habitação degradados, o abate de animais (preparação, etc.), arrematação do direito de ocupação de lojas e outros locais dos municípios, as concessões ou cedência de explorações comerciais ou industriais, incluindo pedreiras e barreiras, os serviços de alimentação e bebidas (refeitórios, bares, cantinas, etc.), e a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos, incluindo parcómetros<sup>90</sup>.

No processo que explanaremos no Capítulo III, iremos apresentar um quadro realizado pela AT relativamente às atividades desenvolvidas pela Câmara Municipal de Lamego (CML) em que aplica exatamente estes critérios. Na inspeção, enquadraram todas as atividades desenvolvidas pela CML da seguinte forma: vendas e prestação de serviços, imposto e taxas, proveitos suplementares (por exemplo, aluguer de equipamento, rendas de concessão, ocupação de terreno, rendas de centros), transferências e subsídios correntes, proveitos e ganhos financeiros, e, por último, proveitos e ganhos extraordinários.

---

<sup>89</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.70;

<sup>90</sup> *Idem* pág.70;

No entanto, esta é uma questão controvertida, desde logo o artigo 2.º, números 2 e 3, estabelecem alguns requisitos que impõem alguma complexidade e, além disso, vigora o princípio da autonomia financeira<sup>91</sup>, ou seja, as autarquias locais têm património e finanças próprias, apesar de em matéria de direito fiscal vigorar o princípio da legalidade, estas entidades não deixam de ter liberdade de atuação nas suas atividades económicas. O que transpõe para esta matéria uma complexidade superior.

Nos pontos a seguir, iremos descrever algumas das atividades desenvolvidas pelas câmaras municipais cujo seu enquadramento nem sempre é perceptível.

#### **1.4.1.1 Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis**

A Lei n.º 33/2006, publicada no DR, I.ª Série, n.º 145, em 28 de julho de 2006, altera o CIVA, definindo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas<sup>92</sup>.

Estas novas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, ou seja, a liquidação do IVA, que seja devido nestas operações, deve ser efetuada pelo respetivo adquirente, desde que estejamos perante um sujeito passivo do imposto com direito à dedução parcial ou total, sendo que ainda se aplica a outras prestações de serviços relacionadas com desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, previstas no Anexo E do CIVA<sup>93</sup>.

Com aplicação da regra de inversão, os sujeitos passivos, cuja atividade habitual consista na transmissão dos bens e prestações de serviços mencionados no anexo supracitado,

---

<sup>91</sup> Vide artigo 6.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro);

<sup>92</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”,pág.72;

<sup>93</sup> Ofício-circulado n.º 30098 da Direcção Geral de Imposto em 11-08-2006;

passam a ser excluídos do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º e do regime de pequenos retalhistas, previsto no artigo 60.º<sup>94</sup>.

Nesta matéria, paralelamente, introduziu-se a obrigação de autofaturação, desde que os serviços enumerados sejam adquiridos a sujeitos particulares<sup>95</sup>.

As autarquias locais, por vezes, são as fornecedoras destes materiais, devem, por isso, emitir a fatura mas não liquidar o imposto, competindo ao adquirente, após receber a factura, liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo essa operação ser efetuada na fatura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para esse efeito<sup>96</sup>.

Contudo, é necessário atender ao facto que, se ao adquirente corresponde não só a obrigação de liquidar o imposto, mas também o direito de dedução, nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 19.º do CIVA, deve efetuar o registo do “IVA a favor do Estado”, no caso do IVA liquidado, e do “IVA a favor do sujeito passivo”, no caso do IVA suportado dedutível, deve-se ter especial atenção ao disposto no artigo 23.º, como é o caso das autarquias locais, pois são sujeitos passivos mistos com limitações no direito à dedução<sup>97</sup>.

#### **1.4.1.2 Exploração de bares e cantinas pelas autarquias**

No artigo 2.º no seu número 3, como já referimos, prevê-se que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público serão considerados sujeitos passivos do imposto,

---

<sup>94</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.73;

<sup>95</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.73;

<sup>96</sup> *Idem* pág.73;

<sup>97</sup> Ofício-circulado n.º 30098 da Direcção Geral de Imposto em 11-08-2006 e transcrito na obra de SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.73;

quando exercem operações fora do seu âmbito de autoridade, salvo quando as exercem de forma não significativa<sup>98</sup>.

Os poderes de autoridade do Estado e demais pessoas coletivas de direito público podem definir-se como a suscetibilidade de estes entes se poderem impor aos particulares e agir mesmo contra a sua vontade, desde que o façam no âmbito da prossecução do interesse público<sup>99</sup>.

No Ofício-circulado de 91 já referido, sobre o enquadramento em sede do IVA das atividades desenvolvidas pelas Câmaras, considera-se o serviço de alimentação e bebidas (refeitórios, bares e cantinas, etc.) como atividades sujeitas a IVA e não isentas<sup>100</sup>.

No caso de exploração de bares e de cantinas, por parte das autarquias locais, não podemos de as deixar de considerar como sujeitos passivos de imposto, pois não estão a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade para a prossecução de um interesse público, salvo se se verificar que não o exercem de forma não significativa, aplicando assim o artigo 2.º, número 3, porém, será uma situação que terá que ser avaliada pelo Ministro das Finanças, verificando caso a caso as operações suscetíveis de provocar distorções na concorrência ou que são praticadas de forma não significativa, nos termos do disposto no artigo 2.º, número 4<sup>101</sup>.

Contudo, existe um limite para que estas operações sejam consideradas exercidas de forma não significativa, ou seja, as operações que são exercidas por pessoas coletivas de direito público, cujo volume de negócios não exceda o valor de 24.939,89 euros anuais (atualmente 25.000 euros), o qual foi definido através do despacho de 93.03.22, Sua

---

<sup>98</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.73;

<sup>99</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.74;

<sup>100</sup> *Idem* pág.74;

<sup>101</sup> *Idem* pág.74;

Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento, exarado na Informação n.º 1159, de 93.01.27, da DSIVA<sup>102</sup>.

Se as autarquias locais não excederem este limite, devem requerer a sua não sujeição ao imposto através de requerimento ao Ministro das Finanças, *a contrario*, caso ultrapasse este valor, deverá liquidar o imposto devido, porém, se se tratar de refeições fornecidas pela entidade patronal, estão isentas do imposto de acordo com o artigo 9.º, mas não concedem direito à dedução porque não estão previstas no artigo 20.º (Ofício-circulado 53598/89)<sup>103</sup>.

As pessoas coletivas de direito público podem ser autorizadas, pelo Governo, a abdicar desta isenção, caso isso lhes seja prejudicial, optando assim pela aplicação do imposto, como indica artigo 28.º da Lei n.º 114/88, de 30 de setembro (OE 1989)<sup>104</sup>.

Concluindo, as refeições fornecidas em bares ou cantinas não são sujeitas a IVA se forem suscetíveis de integrar o artigo 9.º, n.º 36 do CIVA. Esta isenção aplica-se apenas às refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus funcionários, não englobando a transmissão de bens efetuada pelas empresas fornecedoras. Não beneficiarão desta isenção as entidades que exploram bares e cantinas, mas que não se destinam apenas e só a servir refeições para os seus funcionários, ou seja, terá que ser a própria entidade patronal a entidade exploradora<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.pág.74;

<sup>103</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.75;

<sup>104</sup> *Idem* pág.75;

<sup>105</sup> *Idem* pág.75;

### 1.4.1.3 Tarifas de saneamento

A atividade de recolha de águas residuais, independentemente da sua natureza pública, mesmo que exercida no âmbito de um contrato de concessão de serviços públicos, por uma entidade de índole privada, não se enquadra na norma de delimitação negativa (artigo 2.º, número 2 CIVA)<sup>106</sup>.

Desde logo, o artigo 18.º, número 1, alínea c) prevê que as operações enumeradas prestadas por uma entidade de direito privado estão sujeitas à taxa normal<sup>107</sup>.

No entanto, se estas operações forem executadas por pessoas de direito privado ao abrigo de contratos outorgados pelo Estado, pelas Regiões Autónomas, pelas autarquias locais, por associações de municípios ou pelas entidades referidas no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida (Lista I anexa ao CIVA)<sup>108</sup>.

As operações de recolha e tratamento de águas residuais, se forem diretamente exercidas pelas autarquias, são isentas de imposto, por se tratar de operações efetuadas no exercício dos seus poderes de autoridade, de acordo com o vertido no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, este já era o entendimento propugnado pelo Ofício-circulado 174229/91, considerando as taxas de saneamento não sujeitas por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade<sup>109</sup>.

Os trabalhos de ligação de esgotos e obras afins são tributados à taxa normal de IVA, como decorre do ponto 3 do Ofício supracitado<sup>110</sup>.

---

<sup>106</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.76;

<sup>107</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.76;

<sup>108</sup> *Idem* pág.76;

<sup>109</sup> *Idem* pág.76;

<sup>110</sup> *Idem* pág.76;

#### 1.4.1.4 Parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros

A principal receita das Câmaras Municipais, de menor dimensão, é muitas vezes obtida através da cobrança de taxas por estacionamento em diversas artérias, por emissão de cartões de residente, de cartões de comerciante e profissional liberal, para que possam estacionar nos locais regularmente definidos<sup>111</sup>.

De acordo com o Ofício de 91, já referido, estas atividades estão sujeitas a IVA, pois estão enquadradas na rubrica “locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos, incluindo parcómetros”<sup>112</sup>.

No entanto, o regime jurídico de exercício das atividades de exploração de espaços de estacionamento realizados por um organismo público foi objeto de apreciação pelo TJUE. O processo contrapõe a Fazenda Pública / Câmara Municipal do Porto e, no dia 14 dezembro 2000, foi suscitado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) um pedido de decisão prejudicial, que deu origem ao processo C- 446/98<sup>113</sup>.

A questão controversa neste litígio consistia no facto de a AT portuguesa ter vindo reclamar à Câmara Municipal do Porto (CMP) o IVA que incidia sobre as receitas dos parcómetros e dos parques de estacionamento da cidade do Porto, porém, a CMP considerou que, ao exercer estas atividades, atuava no âmbito dos seus poderes de autoridade, logo, não era sujeito passivo de IVA<sup>114</sup>.

A AT justificava a sua posição afirmando que a CMP atuava como um qualquer outro operador de mercado, apesar de se tratar de uma autoridade pública. Ao instalar

---

<sup>111</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.77;

<sup>112</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.77;

<sup>113</sup> *Idem* pág.77;

<sup>114</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)” pág. 296;

parquímetros e ao exigir o pagamento de uma taxa pelo estacionamento de veículos, a CMP não atua como uma autoridade pública e, por conseguinte, essas atividades deviam estar sujeitas a IVA, entendimento propugnado pela AT<sup>115</sup>.

Por outro lado, a CMP enquadrava estas atividades como atuações que se subsumiam na política de tráfico, decorriam de uma atividade desenvolvida no âmbito de Direito Público no exercício dos respetivos poderes de autoridade, no que toca tanto à exploração do estacionamento na via pública, quer noutras áreas<sup>116</sup>.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) entendia que as operações realizadas pela Câmara eram desenvolvidas nas mesmas condições de operadores privados<sup>117</sup>.

O Governo português entende que estas operações só não seriam sujeitas a IVA caso a cessão de espaços para estacionamento na via pública e em áreas de estacionamento fosse realizada diretamente pelas autoridades, além disso, essa atuação não podia provocar graves distorções de concorrência<sup>118</sup>.

Na esteira da Comissão, tem que se distinguir entre a exploração de parquímetros nas vias públicas e das áreas destinadas ao estacionamento. A primeira atividade é desenvolvida no âmbito dos poderes de autoridade e, por consequência, não está sujeita ao IVA, por outro lado, a segunda está sujeita a IVA, porque se insere no contexto do tráfico económico geral, independentemente das relações de propriedade subjacente<sup>119</sup>.

---

<sup>115</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.77-78;

<sup>116</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 296;

<sup>117</sup> Acórdão do STA de 12 de outubro de 2003, Processo 022676, julgado na 2.ª Secção;

<sup>118</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.78;

<sup>119</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 298-299;

O TJUE não cedeu qualquer critério para distinguirmos se estamos perante uma atividade suscetível de provocar distorções na concorrência, apenas reiterou a necessidade de se verificar a ausência de distorções de concorrência para não se considerarem sujeitas a imposto as referidas atividades e ainda afirmou que “a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos é uma atividade que, quando exercida por um organismo de direito público, é exercida por este na qualidade de autoridade pública, na aceção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, se essa atividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público.”<sup>120</sup>

Em concreto, o TJUE remeteu a questão para o órgão jurisdicional nacional competente, apenas resolveu a questão de acordo com o seu entendimento clássico. Todavia, nas suas conclusões, colhendo a posição do Advogado-Geral Alber<sup>121</sup>, considerou “o exercício de uma atividade como a que está em causa no processo principal implicar a utilização de prerrogativas de autoridade pública, como as que consistem em autorizar ou em limitar o estacionamento numa via aberta à circulação pública ou em punir com multa caso seja excedido o tempo de estacionamento autorizado, permite determinar que essa atividade está sujeita a um regime de direito público”<sup>122</sup>. O TJUE parte do pressuposto que o exercício deste tipo de atividades implica o exercício de diversas prerrogativas de autoridade pública, logo, devem estar sujeitas ao direito público, independentemente de a propriedade dos terrenos pertencer ou não a quem exerce a atividade controvertida, ou mesmo se os imóveis pertencem ou não ao domínio público, pois estes dois últimos critérios não são suscetíveis de determinar a natureza pública das atividades<sup>123</sup>.

A AF concluiu, processo número 3149 de 14 de maio de 2012, informação vinculativa, que as atividades que consistem na exploração do estacionamento em diversas artérias da

---

<sup>120</sup> Ponto 24 do Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2000, Proc. C-446/98;

<sup>121</sup> Conclusões do Advogado-Geral SIEGBERT ALBER, apresentadas em 29 de junho de 2000;

<sup>122</sup> Vide Acórdão Supra citado, ponto 22;

<sup>123</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto (...)”, pág. 298-299;

cidade, incluindo as zonas de estacionamento de duração limitada regularmente definidas, assim como as taxas relativas à emissão de cartões de residente de cartões de comerciante e profissional liberal e as taxas devidas pelo estacionamento nos parques da cidade, regularmente definidos, constituem atividades económicas sujeitas a IVA e dele não isentas, por força de derrogação prevista na subalínea b), da alínea 29), do artigo 9.º do CIVA, ou seja, quando as Câmaras definem por regulamento, aprovado em Assembleia Municipal, as taxas relativas ao estacionamento e à emissão de cartões de estacionamento de residente, de comerciante e de profissional liberal, atuam como autoridade pública.<sup>124</sup>

Em Portugal, este tipo de atividades é levado a cabo pelos organismos públicos, principalmente as câmaras municipais, em situações jurídicas equivalentes e em direta concorrência com operadores privados. Mesmo que estas atividades sejam exercidas no âmbito do direito público e exijam o exercício de prerrogativas de autoridade, não podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA, estabelecido no número 2 do artigo 2.º do CIVA, pois a sua integração conduziria a distorções significativas na concorrência<sup>125</sup>.

#### **1.4.1.5 Empresas municipais**

Como referimos anteriormente, as Câmaras Municipais gozam de autonomia financeira, e muitas vezes desenvolvem parte das suas atividades através de empresas públicas municipais, tal como indica o artigo 2.º da Lei n.º 50/2012 de 31 de agosto, que nos diz que: “a atividade empresarial local é desenvolvida pelos municípios, pelas associações de municípios, independentemente da respetiva tipologia, e pelas áreas metropolitanas, através dos serviços municipalizados ou intermunicipalizados e das empresas locais.”

---

<sup>124</sup> SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias (...)”, pág.79;

<sup>125</sup> *Idem* pág.79;

As empresas locais neste novo regime são definidas como pessoas coletivas de direito privado, regendo-se pelas disposições do novo regime, pela lei comercial, pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado<sup>126</sup>.

Estas empresas são criadas e extintas por deliberação municipal e detidas integral e maioritariamente por um município, este exerce poderes de tutela e cede orientações estratégicas, além disso, estas empresas vão prosseguir obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daquele município<sup>127</sup>.

As empresas locais são distintas das empresas privadas, em primeiro lugar, porque prosseguem objetivos relacionados com a satisfação das necessidades de interesse geral, ou a promoção do município detentor, em conformidade com os objetivos do próprio município<sup>128</sup>.

Simultaneamente, têm que ser financeiramente suficientes e geridas autonomamente, os municípios só excecionalmente é que poderão apoiar financeiramente a empresa que detém. A lei 50/2012 suprarreferida proíbe que os municípios concedam a estas empresas algum tipo de subsídio ao investimento, caso seja concedido um subsídio à exploração, terá que ser ao abrigo de um contrato-programa<sup>129</sup>.

De acordo com este novo regime, as empresas locais são pessoas de direito privado, logo, é essencial enquadrá-las em sede de IVA. A questão que é complexa nesta matéria é a integração das atividades desenvolvidas por estas empresas públicas municipais em sede de IVA. Já referimos anteriormente que o artigo 2.º, número 2 do CIVA exclui do âmbito do imposto o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, além disso, indica os

---

<sup>126</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais”, *Cadernos IVA 2015*, Coordenação Sérgio Vasques, Coimbra: Almedina, 2015, pág.309;

<sup>127</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág.309;

<sup>128</sup> *Idem* pág.310;

<sup>129</sup> *Idem* pág.310;

requisitos que devem ser respeitados cumulativamente para que se aplique a norma de incidência negativa. Portanto, esta norma aplica-se, em primeiro lugar, quando as atividades são exercidas por um organismo de direito público, em segundo lugar, realizem operações que se insiram no âmbito das normas de incidência, desde que atuem no âmbito dos seus poderes de autoridade pública<sup>130</sup>. Estes conceitos não se encontram definidos na legislação comunitária relativa ao IVA, porém, devido à sua relevância técnica, tem originado diversa jurisprudência para delimitar o seu alcance<sup>131</sup>.

Desde logo, no que concerne ao conceito de organismo público, podemos encontrar definidos alguns elementos<sup>132</sup> que permitam estabelecer quando é que se pode considerá-los sujeitos a IVA. Em primeiro lugar, o organismo de direito público deve estar integrado na estrutura da Administração Pública, ou existir uma relação de dependência/subordinação com a referida Administração Pública, contudo, a avaliação da natureza dos organismos de direito público não se pode sustentar apenas no objetivo ou nos objetivos da atividade, por esta se encontrar enquadrada por normas de direito público. Portanto, não se pode considerar que um determinado organismo é público só por praticar atos na qualidade de autoridade pública, tem que estar integrado na organização da Administração Pública<sup>133</sup>.

Por conseguinte, as atividades devem ser exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, este conceito inclui atividades diretamente ligadas com o exercício de poderes soberanos, como a administração geral, a justiça, a segurança, a defesa nacional e ainda o exercício de atividades económicas, que façam parte das atribuições específicas das pessoas coletivas de direito público. Neste âmbito, deve considerar-se que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade quando os

---

<sup>130</sup> Acórdão de 25 de março de 2010, Caso *Comissão/Países Baixos*, Processo C-79/09;

<sup>131</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”, pág.310;

<sup>132</sup> Por exemplo o Acórdão do TJUE de 29 de outubro de 2015, Caso *SAUDAÇOR/Fazenda Pública*, Processo, C- 174/14;

<sup>133</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 311;

particulares se encontram numa posição de subordinação e quando podem agir mesmo contra a vontade destes, desde que esteja em causa a prossecução do interesse público. Contudo, exclui-se do âmbito dos poderes de autoridade todas as atividades exercidas pelas empresas locais que sejam exercidas nas mesmas condições que os operadores privados<sup>134</sup>.

O TJUE, no acórdão de 26 de março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Processo C-235/85, entendeu que a norma de incidência negativa apenas se aplica aos organismos de direito público quando as operações efetuadas se enquadram na sua missão específica de autoridade pública<sup>135</sup>.

Neste sentido, apresenta-se, também, o Parecer n.º18/2003, de 28 de abril de 2003, emitido pelo Centro de Estudos Fiscais, no qual a AT entende que as entidades que desempenhem, fundamentalmente, atividades de carácter económico, suscetíveis de serem consideradas em abstrato como funções não estatais, devem ser consideradas sujeitos passivos, por exemplo, no caso das empresas públicas, em sentido lato, que visam fundamentalmente exercer atividades de escopo económico, mesmo que empreguem prerrogativas de autoridade<sup>136</sup>.

A AT, no Ofício-circulado n.º 30159/2014 de 18 de junho, ou seja, posterior ao regime atual das empresas locais, entendeu que, enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, mesmo que atuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição previsto no artigo 2.º, número 2 do CIVA. Entende-se que a AT pretendeu clarificar que, apesar da alteração da natureza das empresas locais, estas, quando atuam com prerrogativas<sup>137</sup> de autoridade, beneficiam do regime de não sujeição<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”, pág.312;

<sup>135</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 312;

<sup>136</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 313;

<sup>137</sup>Aliás, o TJUE diz que (...) “constituem tais atividades as exercidas pelos referidos organismos no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. O Tribunal de Justiça especificou igualmente que, a este respeito, não é

Como referimos, as empresas locais estão sujeitas a princípios de gestão privada, contudo, são detidas maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, aliás, elas, na maioria, são constituídas para prosseguir atribuições daqueles municípios, logo, nada obsta a que sejam consideradas como entidades públicas<sup>139</sup>.

O intuito deste Ofício não será a exclusão das empresas locais da norma de incidência negativa, mas que, quando estas atuam com prerrogativas de autoridade pública, não sejam sujeitas a IVA mesmo de acordo com o novo regime estipulado<sup>140</sup>.

Aliás, não podemos esquecer o entendimento do TJUE no acórdão *Ayuntamiento de Sevilla/Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, processo 202/90, no qual entendeu que a exclusão do conceito de sujeito passivo só é aplicável a operações realizadas diretamente pelo Estado ou outra pessoa coletiva de direito público no uso de poderes de autoridade e que não é aplicável quando a atividade é confiada a um terceiro independente. A atuação da pessoa coletiva de direito público, no exercício de poderes de autoridade, deve ser direta, excluindo os fenómenos de gestão indireta como a concessão de serviço público ou a concessão de exploração, bem como operações realizadas através de sociedades comerciais, quer tenham capitais exclusivamente públicos ou capitais mistos<sup>141</sup>.

---

pertinente o objeto ou o fim da atividade e que o facto de o exercício de uma atividade como a que está em causa no processo principal implicar a utilização de prerrogativas de autoridade pública permite determinar que essa atividade está sujeita a um regime de direito público” (v., neste sentido, designadamente, acórdão Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691

<sup>138</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 313;

<sup>139</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 314;

<sup>140</sup> ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais (...)”,pág. 314;

<sup>141</sup>RAMOS, Sérgio, “O iva no sector empresarial local e o tratamento fiscal dado às subvenções”, in *Fiscalidade*, 2012, [Consult. 12 Julho 2016]. Disponível na internet: <[www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Fiscalidade2.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Fiscalidade2.pdf)>;

## Capítulo II

### 2.O direito à dedução

O direito à dedução é fundamental quanto à garantia da neutralidade em termos de IVA e quanto à igualdade de tratamento fiscal<sup>142</sup>. Este direito visa que o empresário se liberte totalmente do ónus do IVA devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas<sup>143</sup>. Este não pode ser limitado e exerce-se imediatamente em relação a todos os impostos que incidiram sobre todas as operações efetuadas a montante<sup>144</sup>, tem incidência no nível de encargo fiscal e deve aplicar-se igualitariamente em todos os Estados membros, só são permitidas as derrogações expressamente previstas na Diretiva<sup>145</sup>. Portanto, o direito de dedução exerce-se imediatamente em relação à totalidade do encargo fiscal que incidiu sobre todas as operações efetuadas a montante e opera pelo denominado método de crédito de imposto<sup>146</sup>.

Nos artigos 173.º e 174.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos, para efeitos do respetivo exercício do direito à dedução do imposto suportado, podem optar por aplicar o método *pro rata* ou pelo método de afetação real. É neste ponto que o tratamento do IVA quanto às entidades públicas levanta grande complexidade. O *pro rata* é um mecanismo corretor do direito à dedução, o imposto só é dedutível apenas na percentagem respeitante ao montante

---

<sup>142</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades e o imposto (...)”, pág. 609;

<sup>143</sup> Como foi explicitado no Acórdão de 21 de setembro de 1999, Caso *Rompelman*, Processo 268/83;

<sup>144</sup> Entre outros, Acórdãos de 6 de julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Processo C-62/93, e de 13 de março de 2008, Caso *Securenta*, Processo C-437/06;

<sup>145</sup> Acórdão de 21 de setembro de 1998, Caso *Comissão/França*, Processo 50/87, e de 6 de outubro de 2005, Caso *Comissão/Espanha*, Processo C-204/23, entre outros. CLOTILDE PALMA na sua obra refere que a constante jurisprudência do TJUE, considerando que o direito à dedução é essencial no regime do IVA, só é possível limitar este direito nos casos previstos na Diretiva e ainda com respetos pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo. *In Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 185;

<sup>146</sup> Vide comentário Alexandra MARTINS e Lúcia SANTOS ao número 1 do artigo 19.º do Código do IVA *in Código do IVA e RITI*, Coordenação e Organização de Clotilde Celorico Palme e António Carlos do Santos, Almedina 2014;

anual de operações que deem lugar a dedução, sendo que este método apenas se aplica relativamente aos bens e serviços dos quais se obtém o montante do imposto, que sejam utilizados pelo sujeito passivo quer em operações que permitem a dedução do imposto suportado, quer operações que não concedem o direito de dedução (*inputs mistos*)<sup>147</sup>.

Na legislação interna, os princípios básicos do direito à dedução estão vertidos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA. No número 1 do artigo 19.º, encontramos o princípio da dedução que os sujeitos passivos deverão adotar para apurar o imposto devido, informando que imposto suportado deve ser deduzido. À partida, todo o imposto suportado na aquisição de bens e serviços produtivos, que originem liquidação do imposto, concedem direito à dedução, para impedir a não cumulatividade da tributação e assegurar a neutralidade do imposto. No número 1 do artigo 19.º, estão previstas várias alíneas, que são apenas concretizações de algumas situações que podem originar imposto, que se pretende que se transforme em imposto dedutível<sup>148</sup>.

A epígrafe do artigo 20.º é “ Operações que conferem o direito à dedução”, ou seja, o imposto só é dedutível quando os bens ou serviços têm uma relação direta e imediata com uma ou várias operações indicadas neste artigo e exclui do direito à dedução quando os bens e serviços são utilizados em operações diversas. Da aplicação deste artigo resulta a distinção das operações que conferem o direito à dedução e as que não concedem<sup>149</sup>.

Na esteira de XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA<sup>150</sup>, resulta desta norma que “apenas concede direito à dedução o imposto suportado na aquisição de bens e

---

<sup>147</sup> Vide na obra de PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades Públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 611;

<sup>148</sup> BASTO, J. G. Xavier de e OLIVEIRA, Maria Odete, “ Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, *Revista de finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Nº 1, 2008, pág.35-72, pág. 56;

<sup>149</sup> *Idem* pág.56;

<sup>150</sup> BASTO, J. G. Xavier de e OLIVEIRA, Maria Odete, “ Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA (...)”, pág. 57;

serviços adquiridos para a realização de operações sujeitas ao imposto e dele não isentas (isenções das que designamos de isenções simples, incompletas ou isenções sem direito a dedução). *A contrario*, conclui-se que os bens e serviços adquiridos para a realização de operações não sujeitas ou para a realização de operações sujeitas mas declaradas depois isentas nas operações internas (isenções simples) não conferem ao imposto suportado na respetiva aquisição a qualificação de imposto dedutível.”

Temos que compreender que devem existir dois momentos para cálculo do imposto dedutível. Num primeiro momento, que designamos de *direct attribution*, no qual se identifica o IVA suportado em bens e serviços que são ou virão a ser totalmente usados em operações que conferem direito à dedução ou totalmente usados em operações que não conferem esse direito. O procedimento tem como base o uso efetivo que é feito ou se tenciona fazer desses bens ou serviços e ocorre no momento da respetiva aquisição. Não poderão existir dúvidas de que existe umnexo objetivo entre operação a montante e a operação a jusante, de tal modo que a primeira operação deve ser considerada, exclusivamente, como parte do custo suportado pelo operador para realizar a segunda, ou como um ato preparatório ou ainda uma consequência. Este momento pode ter como consequência a dedução integral do imposto, caso os bens e serviços sejam apenas afetos a operações que concedem o direito à dedução, ou conduz a que nenhuma parcela do imposto suportado possa ser deduzida, se os bens forem utilizados exclusivamente em operações que não conferem direito à dedução. Contudo, se estivermos perante *inputs* mistos, isto é, bens e serviços que são utilizados simultaneamente em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito, o imposto suportado na aquisição desses *inputs* é “residual” e deve ser objeto de repartição (*apportionment*). Portanto, neste momento todo o imposto que não pôde ser diretamente atribuído a uma só categoria de operações, porque se repercute em ambas, deve ser alvo desta “repartição”, e só quanto a ele, para que possa refletir a medida exata de bens e

serviços, nos quais o IVA foi suportado, que foram usados para a realização de operações com direito à dedução<sup>151</sup>.

Na redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro o artigo 23.º do CIVA, fazia depender a sua aplicação da condição de sujeito passivo e não da condição dos bens e serviços de utilização mista, o que acarretava para a prática portuguesa dificuldades de compreensão do direito à dedução, levando a que se pretendesse aplicar aos sujeitos passivos mistos as regras relativas à dedução dos *inputs* mistos, ou seja, estes apenas poderiam deduzir o IVA suportado nesses bens, não tendo acesso ao direito à dedução integral. Porém, os sujeitos passivos mistos, na verdade, devem poder deduzir integralmente o IVA contido em bens e serviços que são apenas utilizados em operações tributadas, não devem ter direito a deduzir o IVA suportado em bens e serviços que se destinam a operações que não conferem esse direito. Para além das dificuldades que a letra da lei comportava, era contrária ao direito comunitário, que colocava o acento tónico na condição dos bens e serviços<sup>152</sup>.

Para o Estado e as demais pessoas coletivas públicas que se configuram, em sede de IVA, como sujeitos passivos mistos, isto é, “praticam em simultâneo operações que conferem direito à dedução do imposto suportado e operações que, por se encontrarem no âmbito da delimitação negativa de incidência ou por serem isentas (isenções completas), não conferem tal direito”<sup>153</sup>, o entendimento errado do artigo 23.º podia acarretar grandes dificuldades no exercício do seu direito de dedução. De acordo com os artigos 173.º e 174.º da Diretiva IVA, para efeitos do respetivo exercício do direito de dedução, estes sujeitos podem optar pela aplicação de um de dois métodos: o método *pro rata* e o de afetação real.

---

<sup>151</sup>BASTO, J. G. Xavier de e OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA (...)”, pág.48;

<sup>152</sup> BASTO, J. G. Xavier de e OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA (...)”, pág. 58;

<sup>153</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades Públicas e o Imposto (...)”, pág. 610;

No que toca às autarquias locais, o Relatório de trabalho que antecedeu esta reforma legislativa indicou que as instruções divulgadas pela AT e por ela reiteradas deveriam ser revistas, pois apontavam para caminhos opostos ao direito comunitário. A AT entendia que uma não adesão pelas autarquias ao método da afetação real<sup>154</sup> redundaria na aplicação de um “*pro rata* relativo ao volume de negócios, que incluiria, no denominador, entre outras parcelas, as receitas fiscais obtidas e as transferências de fundos de carácter orçamental”, entendimento que está completamente ultrapassado, pois as autarquias locais, desde que cumpram os requisitos exigidos, podem adotar este método, pois, na panóplia de atividades que exercem, podemos considerar que exercem atividades económicas, que não são sujeitas a imposto, porque são exercidas ao abrigo do número 2 do artigo 2.º, isentas nos termos do artigo 9.º ou tributadas nos termos gerais<sup>155</sup>.

Concluindo, as autarquias locais irão utilizar simultaneamente bens e serviços em operações que concedem direito à dedução e operações que não concedem esse direito, desde que sejam operações decorrentes de uma atividade económica, poderão optar pela aplicação do método *pro rata*.

## **2.1 O método *pro rata***

Os dois métodos de dedução do imposto estão previstos no artigo 23.º, o método de afetação real e o método *pro rata*. Quanto a este último método, que está previsto no artigo 23.º número 4, vamos dissecar esta norma, em conjunto com a alínea b) do número 1 deste mesmo artigo.

---

<sup>154</sup> Ofício-circulado n.º 61137 de 9 de julho de 1987 da ex- DSCA (atuais Serviços da Administração do IVA);

<sup>155</sup> FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357,pág.338;

### 2.1.1 Interpretação do artigo 23.º/4

Aquando da alteração legislativa que ocorreu em 2008, com a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, as controvérsias que ocorriam em relação a esta norma dissiparam-se, contudo, para esta dissertação, é essencial a sua análise. As reformulações que ocorreram a esta norma são resultado das recomendações sugeridas pelo Grupo de Trabalho criado em novembro de 2006 pela DGCI, procurando compatibilizar a legislação nacional e a atuação da AT com o direito europeu em matéria de direito de dedução.

Para melhor compreensão vamos transcrever a norma do CIVA:

“4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento”.

Comparando a letra da lei nacional com a da norma da Diretiva IVA, artigo 174.º, número 1, apercebemo-nos de que o legislador nacional não incluiu a expressão “o montante total do volume de negócios”, substituindo-a por “montante anual das operações”. Na esteira de RUI BASTOS<sup>156</sup>, a expressão volume de negócios explicita mais facilmente o que se pretende, nomeadamente na tentativa de transpor qualquer balancete contabilístico, excluindo, desde logo, rendimentos como trabalhos para a própria empresa, variação de produção, reversão de provisões ou imparidades, porém, uma interpretação restritiva desta expressão poderia circunscrever as operações em causa aos rendimentos operacionais. O conceito adotado pelo legislador nacional apenas deverá ter como delimitação o próprio conceito de atividade económica.

---

<sup>156</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O Direito à dedução (...)”, pág.174;

O Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão do Processo 01497/12, 28-10-2015, julgado na 2.<sup>a</sup> Secção, reconhece que os sujeitos passivos têm direito a deduzir o IVA que suportaram nos seus *inputs* na percentagem correspondente ao peso relativo ou fração que as operações sujeitas a IVA têm no conjunto das operações isentas e não isentas que praticam, essa “medida (percentagem) da dedução do IVA suportado a montante é apurada com base na relação entre os volumes de negócios que permitem a dedução do imposto suportado e pelas atividades que não permitem essa dedução”, ou seja, utiliza as duas expressões indistintamente.

O legislador nacional indica que o montante anual, sem IVA, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo, desde que decorram do exercício de uma atividade económica, logo, no texto da norma remete para o artigo 2.º, número 1, alínea a), que contém o conceito de atividade económica, transcrito da Diretiva IVA do 2.º parágrafo do artigo 9.º. Porém, o conceito que é cedido nesta norma é muito amplo: “Entende-se por «atividade económica» qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”.

Na esteira de SALDANHA SANCHES e TABORDA DA GAMA<sup>157</sup>, na fase inicial da aplicação deste imposto, a atividade económica parecia corresponder a qualquer atividade com um fim lucrativo, aliás, se não se tivesse que atender a questões de quantificação da dedução, aceitava-se que a mera detenção de ações era uma atividade económica. Porém, esta conceção levaria a resultados pecaminosos, ou seja, “quanto mais elevada fosse a percentagem de receitas que um banco ou outra sociedade comercial tivesse em resultado da mera fruição de títulos financeiros, menos IVA poderia deduzir da atividade sujeita”.

---

<sup>157</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda Da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, janeiro- junho, 2006, pág.101-130;

Este conceito foi bastante trabalhado pela jurisprudência. Da Jurisprudência do TJUE, depreende-se que este conceito é bastante amplo e que nele se incluem, designadamente, os atos preparatórios e as atividades ilícitas, excluindo a detenção de simples participações sociais<sup>158</sup>. Para além de englobar todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, engloba ainda todos os estádios de produção, da distribuição e da prestação de serviços<sup>159</sup>.

Quanto à prestação de serviços, o Supremo Tribunal Administrativo, por exemplo, no Acórdão de 16-01-2013, Processo 01017/12, entendeu que o conceito de atividade económica é um conceito que procura distinguir, de um ângulo material ou substancial, entre atividades que em princípio exigem *inputs* sujeitos a IVA e as que os não exigem, podendo complementar a relação jurídica, caso a relação jurídica tenha um sinalagma prestação/dívida, temos uma situação, se a relação jurídica tem um sinalagma direito/dívida, sem novos deveres de prestação, a situação é outra. No entanto, “a prestação de serviços é uma prestação onerosa, tendo o Tribunal decidido que “uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestado o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário”, considerando que

---

<sup>158</sup> Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Caso *Rompelman/Minister van Financiën*, Processo C-268/83, O TJUE concluiu: “les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive (...), peuvent consister en plusieurs actes consécutifs. Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immobilier, doivent déjà être imputées aux activités économiques. Des lors, l'acquisition d'un droit de créance concernant le transfert futur du droit de propriété sur une partie d'un immeuble encore à construire avec l'intention de la donner en location au moment opportun peut être considérée comme activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive étant entendu que cette disposition ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale”;

<sup>159</sup> Veja-se, designadamente, Acórdãos de 4 de dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, Proc. C-186/89, Caso *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Proc. C-305/01, e de 21 de fevereiro de 2006, Caso *Halifax*, Processo C-255/02, assim como na obra de PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades Públicas e o Imposto (...)”;

conceito de prestação onerosa pode ser usado para completar o conceito de atividade económica<sup>160</sup>.

A noção atividade económica tem um carácter subjetivo, ou seja, não é relevante o fim ou o resultado das atividades desenvolvidas, contudo, esta deve ser exercida de forma habitual e a título oneroso, incumbindo às autoridades nacionais verificar caso a caso se estamos perante uma atividade económica. Nos casos *T-Mobile* e *Hutchison*, o TJUE precisou que o conceito de atividade económica presente na diretiva é bastante lato, todavia, apenas são abrangidas aquelas com um escopo económico. Nestes casos, salientou-se que é necessário que os sujeitos passivos pratiquem determinadas operações interligadas com uma atividade económica, mas que, com essas operações, pretendam auferir receitas com carácter de permanência, isto é, não basta exercerem apenas uma atividade de controlo e de regulamentação da utilização do bem concessionado<sup>161</sup>.

O TJUE entende que o carácter objetivo e amplo de atividade económica deve ser limitado pelo facto de estarmos perante um imposto sobre o consumo, devendo, por isso, existir um ato de consumo, como se salientou no Caso *Mohr*<sup>162</sup>, ou seja, não se deve avaliar a operação em si<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> O STA propugnou a Jurisprudência que foi defendida no Acórdão de 14/07/1998, Caso *First National Bank of Chicago*, proc. C-172/96;

<sup>161</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda Da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, janeiro- junho, 2006, pág.101-130, pág.118;

<sup>162</sup> Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Caso *Mohr*, Processo C-215/94, no qual se afirma o seguinte: “Ora, num caso como o presente, não existe consumo, na aceção do sistema comunitário do IVA. (...) ao compensar os produtores que se comprometem a cessar a produção de leite, a Comunidade não adquire bens ou serviços para seu uso próprio, mas atua no interesse comum, que é o de promover o funcionamento correto do mercado comunitário do leite”;

<sup>163</sup> A Advogada-Geral Kokott nas suas conclusões, apresentadas a 7 de setembro de 2006, não concordou com a posição do TJUE nos casos *T-Mobile* e *Hutchison*, pois salienta o carácter objetivo do conceito de atividade económica para efeitos de IVA, ou seja, avaliou a operação em si, considerando que as operações em causa não se configuravam como a exploração de um bem incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, por isso, passível de serem integradas no conceito de atividade económica vertido na Diretiva IVA;

O TJUE, como vimos, é que vai avaliando casuisticamente este conceito e adotando alguns critérios. A primeira vez que se defrontou com esta questão foi no caso *Polysar*<sup>164</sup> e, posteriormente, no caso *Sofitam*<sup>165</sup>. No primeiro caso, estamos perante um *holding* puro, no qual o tribunal considerou que a detenção de participações financeiras sem intervenção na gestão de outras empresas não constitui uma atividade económica, por isso, não existe qualquer direito de dedução. No segundo caso, estamos perante um *holding* misto que quantificou o reembolso do IVA suportado sem ter em conta os dividendos que tinha recebido, neste caso, o TJUE considerou que a receção de dividendos não entra na aplicação do imposto, por isso, são estranhos ao direito de dedução. Os autores referidos anteriormente afirmam que é óbvio que a detenção de ações é uma atividade económica, mas não o é na perspetiva do IVA por não implicar custos de IVA<sup>166</sup>.

No caso EDM<sup>167</sup>, surgiu uma nova luz para este conceito, pois o Tribunal de Justiça reafirmou a jurisprudência já estabelecida e que já referimos, e afirmou que uma atividade económica pressupõe a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, contudo, já não se pode incluir neste conceito o rendimento que resulta da simples propriedade do bem e não da contrapartida de qualquer atividade económica. E em termos de inclusão na fração do *pro rata*, apenas devemos incluir a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência<sup>168</sup>.

Quanto a esta matéria, internamente, a AT, no Ofício-circulado n.º 30103 de 24 de abril de 2008, procurou delimitar este conceito, indicando, de forma não taxativa, as várias

---

<sup>164</sup> Acórdão de 20 de junho de 1991, Caso *Polysar*, Processo C-60/90;

<sup>165</sup> Acórdão de 22 de junho de 1993, Caso *Sofitam*, Processo C-333/91;

<sup>166</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda Da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, janeiro- junho, 2006, pág.101-130;

<sup>167</sup> Acórdão de 29 de abril 2004, Caso EDM, Processo C-77/01;

<sup>168</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda Da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, janeiro- junho, 2006, pág.101-130, pág.119;

operações que podiam ou não podiam decorrer de uma atividade económica. A AT afirma que a qualidade de sujeito de IVA presume, grosso modo, face ao disposto número 1 do artigo 2.º do CIVA, a realização de determinadas atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais, porém, a sujeição ao imposto inclui também, em geral, algumas operações delas decorrentes, mas abrangidas igualmente pelas normas de isenção previstas no CIVA<sup>169</sup>. Contudo, não nos indica o critério que devemos adotar para entender se estamos perante uma atividade económica ou não, como referimos, é apenas uma indicação não taxativa. Neste Ofício, a AT determina que as operações que não decorram de uma atividade económica devem ser sujeitas ao método de afetação real para o apuramento do valor do IVA a expurgar daquele que será considerado como IVA potencialmente dedutível para efeitos das regras gerais, o que implica que apenas poderão integrar o denominador da *pro rata* as operações decorrentes de uma atividade económica. O Ofício levanta uma outra questão, não diretamente relacionada com a delimitação do conceito de atividade económica, mas sim com a aplicação do método *pro rata*. No caso de estarmos perante *inputs* mistos, ou seja, bens e serviços que são aplicados simultaneamente em atividades económicas e não económicas, devem ser alvo de um “rateio prévio por via da aplicação do método da afetação real”, após esse momento, os sujeitos passivos podem aplicar alternativamente o método do *pro rata* ou da afetação real<sup>170</sup>. Porém, para efetuarmos essa divisão, temos que entender quando é que estamos perante uma atividade económica<sup>171</sup>, quer isto dizer, qual será o critério a utilizar.

---

<sup>169</sup> É dado como exemplo o número 28.º do artigo 9.º do CIVA, dizendo que, independentemente da isenção prevista, estão sujeitas ao imposto as seguintes operações: os juros decorrentes de depósitos bancários ou de aplicações em títulos, incluindo as obrigações do tesouro e operações de tesouraria; os juros resultantes da detenção de obrigações; os juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas através de empréstimos ou de suprimentos, independentemente das razões por que são concedidos, e, por último, as operações de *swap*, nomeadamente *swap* cambiais;

<sup>170</sup> Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”,pág.166;

<sup>171</sup> *Idem* pág.168;

No caso *Securenta*<sup>172</sup>, esta questão colocou-se e o TJUE decidiu que os Estados-membros possuem o poder discricionário e de apreciação no sentido de estabelecer os métodos e critérios adequados, sendo que os Estados-membros, na definição desses critérios, têm que ter em conta a finalidade e estrutura inerentes à Diretiva, assim como a percentagem de dedução determinada terá que refletir, objetivamente, a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma das atividades. A adoção desta regra tem como intuito que seja assegurada a neutralidade do imposto, evitando as distorções de concorrência por via do direito à dedução. Caso a empresa possua atividades/operações que não sejam afetadas, mesmo que parcialmente, por *inputs* mistos, tais operações não devem influenciar o cálculo *pro rata*<sup>173</sup>. Portanto, o critério para se entender se estamos perante uma atividade económica é casuístico, que deverá ser determinado, em primeiro lugar, pelo sujeito passivo, que conhece melhor o seu negócio, a sua realidade empresarial e estrutura organizativa e administrativa<sup>174</sup>.

Posto isto, podemos concluir que o TJUE entende que, para se considerar uma operação decorrente de uma atividade económica, que possa ser incluída na fração do *pro rata*, deve estar perante um ato de consumo e um ato de exploração de um bem com a finalidade de auferir receitas com carácter de permanência, ou seja, devem ser estes os critérios que devemos utilizar em situações menos ténues, tendo como limite o princípio da neutralidade, basilar no sistema fiscal, e o facto de não poder provocar distorções de concorrência, não podendo também deixar de atender sempre a critérios de razoabilidade, de acordo com a natureza com as características dos bens e serviços em causa e das atividades prosseguidas<sup>175</sup>.

---

<sup>172</sup> Acórdão do TJUE de 13 de Março de 2008, Caso *Securenta*, Processo C-437/06;

<sup>173</sup> Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”,pág.178;

<sup>174</sup> *Idem* pág.172;

<sup>175</sup> FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357;

Além disso, o legislador nacional optou por incluir na fração do cálculo da percentagem as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento, o legislador comunitário, no último parágrafo do artigo 174.º de Diretiva IVA, concedeu aos Estados-membros a possibilidade de incluir ou não no denominador as subvenções não tributadas, ou seja, incluir na fração o montante das subvenções que não sejam diretamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços mencionadas no artigo 73.º da Diretiva IVA<sup>176</sup>. Os subsídios ou as subvenções são tratadas no âmbito do sistema IVA em torno de duas vertentes: a inclusão da subvenção na base tributável do imposto ou no denominador da fração para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução da entidade subvencionada<sup>177</sup>.

Nesta matéria, é essencial a qualificação da subvenção como tributada em IVA ou fora do campo de incidência do imposto, para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA. Assim, a inclusão dos subsídios no valor tributável tem relevantes consequências no contexto do exercício do direito à dedução do imposto, dado que os subsídios não incluídos no valor tributável influenciam o direito à dedução do imposto dos sujeitos passivos mistos, no caso dos sujeitos passivos integrais, os subsídios não tributáveis não têm qualquer relevância em termos de exercício desse direito. Só podem ser inseridos no denominador do *pro rata* desde que se tratem de subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento por força do artigo 174.º da Diretiva IVA. Aliás, esta é a interpretação que é adotada no despacho número 6428/2006 de 21 de março, do Ministro das Finanças<sup>178</sup>.

O conceito de subvenções exige algumas explicitações, porém, nesta dissertação, apenas iremos perceber a influência que as subvenções poderão ter no cálculo do *pro rata*, visto

---

<sup>176</sup> Norma que tem correspondência no CIVA no artigo 16.º, número 5, alínea c);

<sup>177</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas (...)”, pág.610;

<sup>178</sup> *Idem* pág.610 e ss;

que esta matéria ainda não está harmonizada, pois apenas se permite a sua inclusão no denominador da fração para apuramento do *pro rata*.

No entendimento de CLOTILDE PALMA<sup>179</sup>, a inclusão das subvenções no denominador do *pro rata*, quando estamos perante sujeitos passivos mistos, tem a finalidade de garantir que os sujeitos passivos mistos sejam tratados de forma igual aos sujeitos passivos, independentemente do tipo de subvenção recebida. No caso de a subvenção ter uma relação direta com o preço das operações, não se deve excluir a aplicação do *pro rata*, pois, se as subvenções já fazem parte da base tributável, não fará sentido incluí-las novamente, posição com a qual concordamos.

Na esteira de RUI BASTOS, esta diferença de tratamento entre os sujeitos passivos integrais e os sujeitos passivos mistos é questionável, entendendo que podemos estar perante um tratamento discriminatório, pois só os sujeitos passivos mistos veem o seu direito à dedução do imposto limitado, quando estamos perante subvenções não tributadas. Aliás, entende que a não adoção desta faculdade concedida pela Diretiva IVA, aliada a uma simplificação da aplicação do imposto que daí resultaria, justificaria retirar do denominador do *pro rata* as subvenções não tributadas, pelo menos quando a percentagem, antes daquela inclusão, fosse significativa. Entende que a limitação é uma forma indireta de se obter a tributação do valor que as subvenções acrescentam à atividade subvencionada, assegurando, assim, o princípio da neutralidade do imposto, todavia, acrescenta que essa limitação apenas devia ocorrer caso o subsídio financie a generalidade da atividade do sujeito passivo e não especificamente a componente tributada ou não tributada da mesma<sup>180</sup>.

---

<sup>179</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas (...)”, pág.614;

<sup>180</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”,pág.191-192. O autor acrescenta que concorda com a adoção da Ley 3/2006 de 29 de marzo, em Espanha, na qual se entende que esta faculdade concedida pela Diretiva IVA não é razoável e que é preferível a eliminação de todas as restrições ao direito à dedução;

Alguns Estados-membros, como era o caso de Espanha, França e Portugal, interpretavam este artigo como uma outra forma de tributar as operações subvencionadas, porque esta norma funcionava como norma de incidência, restringindo o direito de dedução do sujeito passivo através do método de cálculo *pro rata*<sup>181</sup>. A Espanha e a AT portuguesa, interpretando esta norma até ao seu extremo, aplicavam o método *pro rata* desde que existisse uma subvenção relacionada diretamente com o preço das operações, mesmo que não estivesse perante um sujeito passivo misto.

As normas vertidas na Diretiva IVA não comportavam essa interpretação, aliás, era contrária ao entendimento propugnado, uma vez que a regra do *pro rata* apenas se aplica nas situações em que o sujeito passivo utiliza bens e serviços em simultâneo em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem, quando está em causa uma subvenção não diretamente relacionada com o preço das operações<sup>182</sup>.

O TJUE já resolveu esta questão, no caso *Comissão/Espanha* (2005)<sup>183</sup>, que para nós tem algum interesse, visto que existia alguma semelhança entre as regras espanholas em discussão com o entendimento que a AT portuguesa propugnava antes da alteração legislativa introduzida. Neste caso, o Advogado Geral Poiares Maduro<sup>184</sup> entendeu que a interpretação e aplicação do método *pro rata*, conforme foi supradescrita, era manifestamente contrária às normas comunitárias, acrescentando que, na ausência de uma disposição que permita aos Estados limitarem o direito à dedução concedido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto suportado nas operações efetuadas a montante, pelo que só são autorizadas exceções nos casos previstos na Diretiva, logo, aplicar o *pro rata* a todos os sujeitos passivos que auferiram subvenções significa limitar o direito à dedução fora dos casos expressamente

---

<sup>181</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág.615;

<sup>182</sup> *Idem* pág.615;

<sup>183</sup> Acórdão de 6 de outubro de 2005, Caso *Comissão/Espanha*, Processo C-204/03;

<sup>184</sup> Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro apresentadas em 10 de março de 2005 no Processo C-204/03;

previstos na Diretiva. O TJUE concluiu no mesmo sentido, ou seja, a referida disposição permite unicamente limitar o direito de dedução, tomando em consideração as subvenções assim definidas, dos sujeitos passivos mistos, logo, a norma espanhola e a AT, ao alargar a limitação aos sujeitos passivos integrais, violam o entendimento comunitário<sup>185</sup>.

Na doutrina portuguesa, procurava-se que esse entendimento se alterasse, desde logo, ODETE OLIVEIRA e DUARTE SEVERINO entendiam que a regra do *pro rata* só se pode “aplicar quando existam bens e serviços utilizados indistintamente em operações tributadas e isentas, ‘bens de uso promíscuo’, já que os utilizados somente num dos tipos de operações têm o seu regime de dedução bem definido: ou o são em operações tributadas e então conferem direito à dedução integral, ou o são em operações isentas que não conferem de todo esse direito. Nada, pois, de interferir, através do *pro rata*, no regime do direito à dedução para estes dois tipos de *inputs* produtivos, distorcendo a tributação<sup>186</sup>.”

Como referimos acima, no despacho número 6428/2006 de 21 de março, do Ministro das Finanças, defendeu-se que o método deveria ser alterado. Também no Relatório de Trabalho<sup>187</sup> se admitiu que a AT deveria adotar a jurisprudência do TJUE no que concerne aos casos em que pode haver lugar à consideração do montante das subvenções não tributadas para efeitos do apuramento do *pro rata* de dedução.

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13 de fevereiro, Processo 06226/13 de 2013, entendeu-se que, no caso dos sujeitos passivos mistos, desde que se conclua que as subvenções representam a contrapartida de operações dentro do âmbito de aplicação do

---

<sup>185</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”,pág.190;

<sup>186</sup>OLIVEIRA, Odete e SEVERINO, Duarte “O tratamento das subvenções em IVA: Reflexões antes e depois dos Acórdãos de 2005”, in *Estudos em memória de Teresa Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 202, Lisboa, 2007, pág. 223-242;

<sup>187</sup>FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357;

imposto, tal significa que, dependentemente da operação (isenta ou não), vão ser tomadas em consideração apenas no denominador do *pro rata* (operações que não conferem direito à dedução) ou no numerador e no denominador (conjunto das operações tributadas e isentas).

A complexidade desta matéria adensa-se quando nos referimos às falsas subvenções que nunca são tributadas em IVA, imediatamente porque não são reais subvenções, como as meras transferências. As transferências ou subsídios concedidos pelas entidades públicas com natureza meramente redistributiva não sujeitas a este imposto, como simples transferências, não se caracterizam como operações tributáveis em IVA. A simples redistribuição não constitui um ato de produção, nem a criação de um valor acrescentado e, por conseguinte, não representa uma etapa na cadeia de produção e de distribuição de bens e serviços. A complexidade surge quando se procura delimitar entre simples transferência e subsídio<sup>188</sup>.

Desde logo, estão excluídas as transmissões de bens e a prestação de serviços efetuadas pelo setor público de acordo com as regras comerciais em concorrência com o setor privado, estas devem ser sujeitas a IVA, tendo por referência o preço ou custo total faturado, compreendendo as subvenções<sup>189</sup>.

Aliás, em relação às transferências de fundos provenientes do Orçamento de Estado, no Relatório de trabalho<sup>190</sup>, considerou-se que os respetivos montantes não correspondem a contraprestações destinadas a remunerar quaisquer operações realizadas pelas autarquias, apesar de no artigo 23.º, número 4, se entender a integração no denominador do *pro rata* das subvenções não ligadas ao preço é muito duvidoso que as referidas transferências devam ser consideradas como subvenções e assim integradas naquele denominador. Pode

---

<sup>188</sup> Palma, Clotilde Celorico, “As entidades públicas e o Imposto sobre o valor (...)”, pág. 613;

<sup>189</sup> *Idem* pág.613;

<sup>190</sup> FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357,pág. 341;

depreender-se que, para a obtenção de tais transferências, poucos ou nenhuns *inputs* são afetos pelas autarquias locais à sua obtenção.

Da leitura da norma, assim como da economia e finalidade da Diretiva, entende-se que as transferências orçamentais não devem ser incluídas no denominador do *pro rata*, aliás, da aplicação do método da afetação real não resulta qualquer apuramento de IVA para ser deduzido.

Em conclusão, o número 4 do artigo 23.º aplica-se exclusivamente a sujeitos passivos que utilizam simultaneamente bens e serviços em operações que concedem o direito à dedução e operações que não concedem esse direito. Desde logo, essas operações têm que decorrer de uma atividade económica, ou melhor, este conceito vai delimitar a sua aplicação. Porém, existe uma limitação ao direito de dedução dos sujeitos passivos mistos que é a inclusão das subvenções não tributadas, desde que não estejam relacionadas com o preço.

### **2.1.2 Composição da fração de cálculo do *Pro rata***

Quanto à composição da fracção podemos considerar que integraram o numerador da fracção, por conseguinte, também o denominador as seguintes operações: exportações, operações assimiladas e transportes internacionais (artigo 14.º CIVA); operações efetuadas em território estrangeiro que seriam tributáveis caso fossem realizadas no território nacional (neste caso deve avaliar-se as indicações que estão no artigo 6.º CIVA que tem como epígrafe localização das operações e verificar qual é o elemento de conexão territorial); incluem-se as prestações de serviços conexas com a importação, desde que o seu valor se possa integrar na base de bens importados tributáveis, concretamente na alínea b) do número 2 do artigo 17.º (são despesas acessórias relacionadas com a importação, como por exemplo, despesas de embalagem, comissões, que, ao serem tributadas desta forma, estão isentas no momento em que surgem, e, portanto, faturadas de acordo com o artigo 13.º número 1 alínea f) CIVA; transmissões de bens e prestações de serviços elencadas no artigo 15.º número 1 alíneas b), c), d) e e) e números 8 e 10; ainda as operações enumeradas nos números 27 e 28 do artigo 9.º, estes números falam-nos respetivamente de serviços bancários e seguros, atividades abrangidas normalmente por

isenções simples, porém, quando exportados ou ligados a operações de exportações de bens, beneficiam de uma dedução completa, mas o destinatário tem que se encontrar estabelecido ou sediado num país não membro da União Europeia ou que esteja diretamente associado à exportação de bens para países exteriores à União Europeia (justifica-se que assim seja porque, normalmente, são encargos que se vão repercutir no valor dos bens, logo, a cobrança do IVA no local do destino iria provocar efeitos cumulativos que colocariam alguns entraves no comércio internacional; por último, incluímos as transações em acordos internacionais (artigo 7.º do Decreto-Lei 394-B/84 de 26 de dezembro). Portanto, não são estas operações que restringem o direito à dedução do sujeito passivo misto<sup>191</sup>.

É fulcral entender que, na determinação da percentagem dedução por esta via, incluiu apenas as operações decorrentes de uma atividade económica, como é delimitada pela Diretiva IVA e pela jurisprudência divulgada pelo TJUE.

No pensamento de RUI BASTOS, podemos deduzir desta norma que, apesar de se pretender excluir do seu âmbito de aplicação os *inputs* alocados a operações não decorrentes de uma atividade económica, existem situações em que os bens e serviços são utilizados, simultaneamente, em operações que decorrem de uma atividade económica exercida pelo sujeito passivo e em operações que estão fora desse âmbito, nesse caso, deverão ser repartidos por um filtro prévio baseado em chaves de repartição que traduzam a real afetação dos mesmos. Além disso, caso o sujeito passivo possua operações que não sejam afetadas por *inputs* mistos, tais operações não devem ser incluídos no cálculo do *pro rata*<sup>192</sup>.

---

<sup>191</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág.173-174;

<sup>192</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág. 178. Nesta obra apresenta-se o seguinte exemplo: uma determinada entidade exerce, simultaneamente, a actividade de consultoria de Gestão, formação profissional (entidade formadora acreditada) e medição de seguros. A primeira actividade enumerada encontra-se sujeita a IVA e dele não isenta, a segunda e terceira actividades descritas encontram-se sujeitas (actividades económicas) e isentas, respectivamente por via do número 10 (pressupondo que não renunciou à referida isenção, possibilidade conferida pelo n.º1, do art.12º) e número 28º do artigo 9º, ambos do CIVA. Neste caso a totalidade de *inputs* afectos à actividade de mediação, se lhe forem exclusivos,

O número 8 do artigo 23.º do CIVA indica que o quociente da fração deverá ser arredondado para a centésima imediatamente superior. No número seguinte, do mesmo artigo, está vertido que o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas atividades, pode considerar como inexistentes as operações que deem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, desde que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios, e não seja passível de aplicar o procedimento previsto nos números 2 e 3, ou seja, é permitido que seja desconsiderada a existência de valor pouco expressivo e que o regime de IVA a aplicar seja distinto daquele que é aplicado à maioria das operações realizadas pelo sujeito passivo<sup>193</sup>.

O critério deste regime de exceção é quantitativo, a AT estipulou que se podem desconsiderar operações que não excedam 5% do total de volume de negócios do sujeito passivo<sup>194</sup>.

É importante indicarmos em que momento é que podemos incluir as operações naquela fração, desde logo, não podemos inserir no cálculo da percentagem de dedução operações ainda não efetuadas, e cuja realização futura pode vir a não ser concretizada, no caso de o facto gerador do imposto e conseguinte o direito a uma dedução dependem da realização efetiva da operação<sup>195</sup>.

O TJUE indica que o facto gerador do imposto, a sua exigibilidade e a possibilidade de dedução, dependem da efetiva entrega ou da realização da prestação de serviços, exceto nos casos de pagamento por conta, em que o imposto se torna exigível no momento da

---

concluía-se pela sua não dedutibilidade nos termos do artigo 20º, número 1, alínea a) do CIVA, sendo que na esteira do autor, o *outpout* associado à mesma actividade não deveria influenciar o cálculo do *pro rata* uma vez que não traduz, ainda que de forma indirecta, qualquer afectação (ou sua proporção) dos restantes *inputs* mistos;

<sup>193</sup> Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, comentário ao artigo 23º/9 in *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Coordenação e Organização:, Almedina, 2014, Pág.291;

<sup>194</sup> Vide, neste sentido, as Informações números 1742 e 1748, de 4 e 5 Julho de 1990, respeitantes ao Totobola e Totoloto, respectivamente;

<sup>195</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág. 180;

cobrança<sup>196</sup>. Conclusão que tínhamos apresentado no momento em que cedemos o conceito de atividade económica.

O número 5 do artigo 23.º limita a aplicação desta fração, pois diz que no número 4 não se incluiu: “as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.”

## **2.2 Método de Afetação Real**

O artigo 23.º, número 1, alínea a), dispõe o seguinte: “Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo: a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações *não decorrentes do exercício de uma atividade económica* prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2”. O número 2 deste artigo acrescenta: “pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos 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 Direção-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”.

Os sujeitos passivos, perante o quadro do desenvolvimento de uma ou várias atividades económicas, podem optar, no todo ou em parte, pela aplicação do método da afetação real, sem prejuízo do método *pro rata*, para a determinação do direito à dedução nas aquisições

---

<sup>196</sup> Acórdão do TJUE de 16 Dezembro de 2005, Proc. C-536/03;

de recursos utilizados que sejam utilizados, em simultâneo, em operações que confirmam o direito de dedução e em operações que não o conferem<sup>197</sup>.

Este método coloca como premissa a existência de uma conexão direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução<sup>198</sup>.

Para se quantificar o montante de IVA dedutível, com base no nível de utilização e consumo efetivos dos recursos adquiridos, no método de afetação real, exige-se que os sujeitos passivos determinem critérios idóneos que permitam aferir o grau e intensidade dessa utilização nas diversas operações.

A AT, no Ofício-circulado número 30103, já citado, definiu que a determinação dos critérios deve atender à situação e organização concretas do sujeito passivo, assim como à natureza das operações no contexto da atividade global exercida, integradas ou não no conceito de atividade económica relevante. São enunciados alguns critérios, a título indicativo: a área ocupada; o número de elementos do pessoal afeto; a massa salarial; as horas-máquinas; as horas-homem.

Em princípio, o critério para aferir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, isto é, bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. A AT permite que o sujeito passivo recorra a uma chave de repartição ou critério objetivo comum a um conjunto de bens ou serviços, desde que essa opção seja fundamentada em razões objetivas e relevantes, porém, o sujeito passivo deve-se encontrar sempre em condições de comprovar os métodos e critérios adotados, sendo que os critérios adotados

---

<sup>197</sup> Comentário ao artigo 23º do CIVA de Alexandra MARTINS e Lídia SANTOS *in Código do IVA e RITI, Notas e comentários (...)*;

<sup>198</sup> Acórdão de 06-09-2012, Processo C-496/11 *Portugal Telecom SGPS*, ponto 50: “está autorizada a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, na condição de os serviços adquiridos a montante apresentarem um nexó direto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução”;

no início de cada ano civil devem ser utilizados no decurso do ano, sem prejuízo de no final de cada ano se proceder aos ajustes necessários<sup>199</sup>.

O Ofício Circulado 30103, já referido indica que a adoção deste método ou do método *pro rata* é uma opção do sujeito passivo, contudo, se os *inputs* mistos forem afetos a operações não decorrentes de uma atividade económica, a aplicação do primeiro método é obrigatória. Além disso, a AF pode obrigar o sujeito passivo a adotar este método quando este exerce atividades económicas distintas ou quando o processo referido no número 1 do artigo 23.º do CIVA conduza a distorções significativas na tributação, como decorre do disposto no número 2 do mesmo artigo.

No Ofício-circulado número 30108, de 30-01-2009, entendeu-se que se aplica supletivamente o método de percentagem ou *pro rata*, sendo que aplicação do método de afetação real é opcional.

SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA caracterizam este método como uma separação *ex ante*, ou seja, este método é utilizado “nos casos em que a separação e distinção é possível, a contabilidade da empresa vai distinguir entre despesas conexas com as atividades onde há tributação em IVA e as despesas que têm uma conexão com produções isentas”, portanto “ imputando aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionadas, cria-se uma zona dentro da empresa (perspetiva real) onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado”<sup>200</sup>.

Além disso, deve-se assinalar a especificidade das obrigações contabilísticas que este método exige, pois o cálculo da proporcionalidade do IVA dedutível faz-se *ex ante*, exigindo informação adicional, na autonomização das atividades e na repartição dos custos indiretos que se consubstanciam em *inputs* mistos, exigindo um incremento do papel da

---

<sup>199</sup> Tal como refere o Ofício-Circulado 30103;

<sup>200</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE (...)”,pág. 110;

contabilidade analítica ou de gestão<sup>201</sup>, aliás, a organização da contabilidade é um dever que decorre do artigo 44.º número 1 do CIVA<sup>202</sup>. Para os sujeitos passivos mistos, estas exigências contabilísticas têm uma importância acrescida, principalmente no âmbito da aplicação deste método como critério de imputação de encargos indiretos (*inputs mistos*)<sup>203</sup>.

Concluindo, o método de afetação real também exige que alguns conceitos sejam explicitados, desde logo, o conceito de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, todavia, este não é o local ideal para o fazer, pois o tema central é o método *pro rata*.

### **2.3 Método *pro rata* vs método afetação real**

Do exposto, percebemos a complexidade que esta matéria comporta.

Em primeiro lugar, ressaltar que o método *pro rata* é o método-regra, ou seja, se o sujeito passivo nada declarar, será este o método que se irá aplicar.

Do ponto de vista do sujeito passivo, o método *pro rata* é de aplicação mais simples<sup>204</sup>, o sujeito passivo entende que se, no âmbito da sua atividade económica, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações pode ser determinado segundo aquele método.

---

<sup>201</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág. 162;

<sup>202</sup> Este artigo afirma que: “a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto”;

<sup>203</sup> BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, *O direito à dedução do IVA (...)*, pág. 162;

<sup>204</sup> XAVIER DE BASTOS, J. G. e OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal entendidos (...)”, pág. 49;

A simplificação associada a este método permite-lhe, desde logo, diminuir os custos administrativos no cálculo do imposto dedutível, o que, por conseguinte, liberta recursos necessários para outras atividades. Mas, sem dúvida, que a vantagem fulcral deste método é permitir aos sujeitos passivos deduzir o imposto que suportaram na aquisição dos bens ou serviços, sendo que alguns sujeitos passivos conseguem mesmo obter uma percentagem<sup>205</sup> de dedução bastante significativa e que para os seus orçamentos são essenciais.

XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA fazem jus à simplicidade que este método apresenta e acrescentam que é por essa razão que foi “estabelecido com carácter geral e supletivo, ou seja, será o utilizado sempre que não deva aplicar-se ou não possa aplicar-se um outro método nos termos legalmente estabelecidos”, este método “é único e geral para aplicação ao imposto suportado em todos os bens e serviços utilizados para *efetuar, indistintamente* ...operações com e sem direito a dedução”<sup>206</sup>.

Porém, estes autores também reconhecem que o facto de serem utilizadas grandezas de grande generalidade pode não consubstanciar numa justa e razoável determinação da medida de dedução<sup>207</sup>.

SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA<sup>208</sup> caracterizam o método *pro rata* como “menos rigoroso”, pois, como não podemos separar com rigor em termos de informação contabilística, a área isenta da área tributada, recorre-se à presunção de que a relação entre ambas vai corresponder à proporção das receitas geradas por cada uma das atividades.

A AT, no Ofício-circulado número 30108, já referido, entendeu que o *pro rata* geral previstos no artigo 23.º, número 4, “é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos

---

<sup>205</sup> Por exemplo, no caso do Município de Lamego, consegue-se obter uma percentagem de 36% e no Acórdão do STA, Processo número 01497/12, de 10/28/2015 a AT chegou a uma percentagem de 46%;

<sup>206</sup> XAVIER DE BASTOS, J. G. e OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal entendidos (...)”, pág. 49;

<sup>207</sup> *Idem* pág.49;

<sup>208</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, “*Pro rata* Revistado (...)”, pág. 111;

injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”. Do exposto, o método *pro rata* não é por vezes bem aceite pela doutrina tributária, pois pode atribuir ao sujeito passivo misto uma vantagem fiscal, diminuindo a percentagem de arrecadação de IVA.

Quanto ao método de afetação real, não vigora a simplicidade, aliás, exige que sejam cumpridas algumas obrigações contabilísticas e exige que o sujeito passivo determine um critério objetivo que permita determinar o grau de utilização desses bens e serviços.

Porém, a AT, no Ofício-circulado número 30108, entende que este método, tendo por base critérios objetivos de imputação, é o que mais “se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista”.

XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE entendem que o modo de apuramento mais correto da parcela de imposto a deduzir, produzindo um resultado mais próximo do possível, será, indubitavelmente, aquele em que a imputação do imposto seja conforme ao verdadeiro e efetivo uso do bem e serviço em cada um dos dois tipos de operações que caracterizam a situação em que existe o uso de *inputs* mistos<sup>209</sup>.

A doutrina e a AT entendem que o método de afetação real será o mais adequado para aferir a efetiva utilização dos bens e serviços utilizados simultaneamente em operações que concedem direito a dedução e operações que não concedem este direito, porém, como já refletimos anteriormente, o *pro rata* é simples de aplicar e cede ao sujeito passivo diversas vantagens, e o essencial é cumprir a finalidade desta norma “encontrar um modo de afastar da dedução os custos de IVA respeitantes a atividades isentas, de forma a limitar o alcance da dedução e a adequá-lo ao modo de funcionamento do sistema IVA<sup>210</sup>”. Com isto, pretendemos afirmar que o sujeito passivo deve adotar o método *pro rata*, desde que sejam cumpridos os requisitos para que o direito de dedução não seja desvirtuado.

---

<sup>209</sup> XAVIER DE BASTOS, J. G. e OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal entendidos (...)”, pág. 49;

<sup>210</sup> SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, “*Pro rata* Revistado (...)”, pág. 112;

## Capítulo III<sup>211</sup>

Neste capítulo, vamos explanar o estudo–caso, ou seja, vamos explicar o caso em concreto do Município de Lamego. Este Município, com o intuito de otimizar o seu sistema fiscal, apoiado pela KPMG, procedeu à revisão dos procedimentos adotados em IVA. Como primeiro passo para se proceder à revisão dos procedimentos adotados em IVA, procedeu à análise de todas as atividades desenvolvidas por este sujeito passivo, para poder indicar em que áreas era possível aplicar o método de afetação real ou o método *pro rata*. De seguida, procedeu à definição da dedução do IVA que se revelasse mais adequada à realidade do Município e que lhe permitisse melhorar os procedimentos de recuperação do imposto incorrido.

Com base no estudo realizado pela KPMG, o Município calculou, aplicando o *pro rata*, a percentagem do imposto que haveria de ter deduzido pelo menos desde de 2007 até 2011. Após esse cálculo, pediu à AT para estornar o IVA que foi entregue indevidamente desde 2007, porque foi quando se procedeu à clarificação da aplicação do método *pro rata* às autarquias locais.

No âmbito desse pedido de estorno, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Viseu (“SIT”) procederam a uma inspeção, na qual não concordavam com a posição que a Câmara adotou.

### **3. Matéria de Facto**

#### **3.1 Pretensão do Município de Lamego**

Neste ponto, procedemos ao enquadramento do Município de Lamego face ao IVA, de seguida descrevemos o tipo de atividades que desenvolve e enquadramo-las em sede de IVA, para que se justifique a aplicação do método *pro rata* a este sujeito passivo, assim

---

<sup>211</sup> Nota: Este Capítulo funda-se em documentos que foram cedidos pela Câmara Municipal, no âmbito do estudo realizado e na exposição da situação procuramos não interpretar, ou seja, a exposição foi o mais próximo possível dos entendimentos vertidos nesses documentos;

como as correções nas declarações de IVA. Portanto, vamos expor as conclusões que a KPMG apresentou e que serviram de base ao pedido efectuado à AT.

O Município de Lamego é uma pessoa coletiva pública que integra a administração autónoma do Estado. Como pessoa coletiva pública, prossegue o interesse público, nesse âmbito, são-lhe confiadas diversas atribuições e atividades, podendo assim atuar no âmbito da gestão pública ou no campo de concorrência com o setor privado, ou ainda no âmbito da gestão privada.

No que concerne às operações realizadas no exercício de uma atividade económica, verifica-se que o Município de Lamego realiza operações não sujeitas a IVA, operações sujeitas a IVA, mas isentas e operações tributadas e não isentas do imposto.

Algumas das operações são realizadas no âmbito dos seus poderes de autoridade, segundo o número 2 do artigo 2.º do CIVA, logo, no âmbito dessas operações, não é considerado sujeito passivo do imposto, como por exemplo, a iluminação pública, a concessão de licenças e alvarás<sup>212</sup>. Acresce que realiza ainda operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, que não conferem direito a dedução, como é o caso da remoção de lixo ou cobranças de entradas em museus. No que respeita aos *inputs* utilizados, exclusivamente, na realização destes dois tipos de operações, não há lugar ao exercício do direito à dedução do IVA suportado.

Além disso, o Município, residualmente, realiza operações tributadas nos termos gerais, como é o caso da distribuição de água aos munícipes. Nesta situação, o imposto suportado na aquisição destes *inputs* é integralmente dedutível, aplicando o artigo 20.º do CIVA.

Para além destas operações enumeradas, a Câmara auferes outro tipo de receitas, das quais se destacam a transferência de fundos provenientes do Orçamento de Estado e as subvenções. Naturalmente, não há lugar à dedução do IVA suportado nos bens e serviços

---

<sup>212</sup> Em anexo encontramos explanadas as diversas atividades desenvolvidas pelas Câmaras Municipais;

disponibilizados, exclusivamente, para auferir estas receitas. Entende-se que nestas operações se deve aplicar as regras gerais do direito à dedução.

É de salientar que se considerou “*inputs* de utilização mista aqueles que são utilizados simultânea e indistintamente em operações não sujeitas a IVA, porque realizadas no âmbito dos poderes de autoridade, em operações isentas de IVA nos termos do artigo 9.º CIVA e em operações tributadas nos termos gerais.”<sup>213</sup>,”

No caso dos *inputs* mistos, aplicamos as regras referidas no artigo 23.º do CIVA. Esta norma prevê, nas alíneas do número 1, os dois métodos de dedução do IVA quanto a bens e serviços utilizados simultaneamente em operações que conferem e em operações que não conferem o direito à dedução do imposto, na alínea a) o método afetação real e na alínea b) o método *pro rata*. De forma a assegurar a dedução do IVA na aquisição de bens e serviços de utilização mista, o Município optou pelo método *pro rata*, por entender que este método se revela de muito mais fácil aplicação do que o método da afetação real, para além disso, permite um apuramento do IVA dedutível mais consentâneo com o tipo de atividades que realiza.

De acordo com o trabalho desenvolvido, foram identificados os seguintes métodos quanto aos *inputs*:

- Afetação exclusiva à realização de operações não sujeitas a IVA (prosseguidas no âmbito dos poderes de autoridade da Câmara) e de operações sujeitas a IVA mas isentas, que não conferem direito a dedução do IVA suportado – Direito à dedução nulo;
- Afetação, simultânea à realização de operações que conferem direito à dedução, e operações que não conferem esse direito (recursos de utilização mista), relativamente aos quais não foi inicialmente efetuada qualquer dedução do IVA suportado – *pro rata* de dedução com a determinação da percentagem nos termos do disposto no n.º4 do artigo 23.º do CIVA.

---

<sup>213</sup> Definição utilizada pela Câmara Municipal no processo;

Concluindo, a autarquia tinha conhecimento de que exercia operações fora do âmbito de incidência subjetiva do imposto, operações sujeitas a IVA, mas isentas deste imposto e ainda operações sujeitas e não isentas de IVA. Contudo, atendendo à multiplicidade e complexidade de regimes de IVA aplicáveis às atividades e operações desenvolvidas por si, adotando uma postura de prudência, não deduzia IVA quanto aos *inputs* mistos. Aliás, tratando-se de uma autarquia de pequena dimensão e com poucos recursos, só em 2011, e com o apoio de especialistas nesta área, procedeu a uma revisão dos procedimentos adotados em sede de IVA.

A autarquia optou por aplicar o método *pro rata*, no caso de *inputs* mistos. Calculou a percentagem de dedução de acordo com o estipulado no artigo 23.º, número 4, incluindo no denominador: as receitas de licenciamento e taxas, bem como os proveitos auferidos pela gestão de resíduos e realização de serviços de loteamento e obras, excluindo as receitas oriundas de impostos e das transferências de fundos provenientes do Orçamento de Estado.

### **3.2 Relatório da Administração Tributária**

A AT discordou da posição que a autarquia de Lamego tomou e procedeu a uma Inspeção Tributária. O Relatório apresentado após essa inspeção está dividido em vários pontos, em primeiro lugar, chama à colação os princípios basilares do direito à dedução, integrando nesse ponto o conceito de sujeito passivo misto. De seguida, procede ao enquadramento das autarquias em sede de IVA, por último, enquadra os vários tipos de atividades exercidas pela autarquia em sede de IVA.

#### **3.2.1 Exercício do direito à dedução – sujeitos passivos mistos**

Os princípios basilares do exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, onde se encontra vertido que o imposto só é dedutível nas aquisições de bens e serviços que tenham uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

Portanto, tendo em conta as exceções constantes do artigo 21.º, conferem direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços exclusivamente

subordinados a operações, que integrando o conceito de atividade económica para efeitos de IVA, sejam sujeitas ou isentas com direito a dedução ou ainda, sendo não sujeitas, confirmam esse direito, nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 20.º do CIVA.

No âmbito desta inspeção, realça-se que bens e serviços afetos a operações tributadas, mas sem direito a dedução (artigo 9.º do CIVA), operações não decorrentes de uma atividade económica e operações que, apesar de decorrem de uma atividade económica, mas estão excluídas do âmbito de incidência do imposto, por força do artigo 20.º, não podem ser objeto de qualquer tipo de dedução.

Considera-se sujeito passivo misto quando, no exercício da sua atividade, efetua operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, e, para este tipo de sujeitos as regras de dedução encontram-se plasmadas no artigo 23.º.

Realça-se o facto da alínea a) do número 1 do artigo 23.º ser obrigatório no caso de estarmos perante *inputs* mistos utilizados em operações não decorrentes de uma atividade económica, calculando-se com base em critérios objetivos que permitem determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas operações, de acordo com o estipulado no número 2 do artigo referido. No caso de estarmos perante *inputs* mistos afetos à realização de operações decorrentes de uma atividade económica, parte das quais não confira direito à dedução, a alínea b) do número 1 do artigo 23.º determina que o imposto é dedutível na percentagem “correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução, determinada nos termos dos números 4 e 5 do mesmo artigo”<sup>214</sup>.

### **3.2.2 Enquadramento das autarquias locais em sede de IVA**

Uma autarquia pratica operações sujeitas a imposto, tais como a distribuição da água de consumo humano e operações sujeitas a imposto, porém, isentas nos termos do artigo 9.º do referido código, serviço de remoção de lixo, cedência de exploração, equipamentos desportivos e culturais, entre outras.

---

<sup>214</sup> Expressão retirada do Projeto relatório da Inspeção Tributária, que tive acesso no decorrer do estágio;

Contudo, estas entidades, no âmbito dos seus poderes de autoridade, praticam com maior relevância operações, “que por serem atividades de interesse geral, não se consubstanciam na realização de operações qualificadas como transmissões de bens ou prestações de serviços, por não se dirigirem a destinatários certos e identificados, nem por terem inerente recebimento de qualquer contrapartida, pelo que, na aceção do IVA, não são consideradas operações decorrentes do exercício de uma atividade económica. Por outro lado, exercem outras que, embora com menor incidência, à *contrarium* podem ser decorrentes do exercício de uma atividade económica, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do Código do IVA.<sup>215</sup>” Entende-se face ao exposto, que a regra a aplicar é o método de afetação real.

As autarquias locais auferem, ainda, outro tipo de receitas, tais como as decorrentes da cobrança de impostos/taxas e as transferências de fundos provenientes do Orçamento do Estado.

Quanto a esta matéria, no Ofício-Circulado nº 61137, de 1987-07-09, da ex-DSCA, do extinto Serviço de Administração do IVA, foi divulgado o entendimento de que, no cálculo da percentagem de dedução (*pro rata*) aplicada pelas autarquias locais que não utilizassem o método da afetação real, o denominador da fração deveria incluir todas as receitas auferidas, excluindo-se apenas aquelas operações mencionadas no número 5 do artigo 23.º do CIVA.

Acrescenta-se que o Grupo de Trabalho entendeu que uma não aplicação do método da afetação real de todos os bens ou serviços utilizados nas suas atividades resultaria na aplicação de um *pro rata* que acabaria por incluir no denominador, entre outras parcelas, as receitas fiscais obtidas e as transferências de fundos de carácter orçamental, sendo notório, no seu entender, que o Ofício referido se encontra completamente ultrapassado. Aliás, com a publicação da Lei n.º 67 – A /2007 de 31 de dezembro, a situação alterou-se

---

<sup>215</sup> Expressão utilizada na exposição da AT no Projeto supracitado, com o intuito de não deturpar a interpretação feita;

profundamente, desde logo, a regra geral é a de aplicação do método da afetação real em consonância com o que vem indicado na Diretiva IVA. Além do mais, entende-se que o referido Ofício foi revogado tacitamente.

Referiu-se que as autarquias prosseguem inúmeras atividades, nas quais utilizam uma panóplia de *inputs*, que não se enquadram no conceito de atividade económica, por exemplo, não se incluem as actividades de carácter geral suprarreferidas. Relativamente a estas atividades, não é possível permitir o direito à dedução do IVA suportado, os *inputs* nela utilizados devem ser devidamente identificados e autonomizados com a aplicação de critérios idóneos, para que se possa apurar a verdadeira afetação de recursos à realização das operações.

No que toca às receitas que resultam da cobrança de impostos pelas autarquias locais, os *inputs* afetos pelas autarquias locais ao lançamento e cobrança desses impostos não permitem o direito à dedução do correspondente IVA suportado, por outro lado, não representam uma contraprestação de quaisquer operações, logo, devem ser objeto do método da afetação real.

Portanto, quando estão em causa bens e serviços de utilização mista simultaneamente afetos à liquidação e cobrança das receitas fiscais e à realização de operações que conferem direito à dedução, devem as autarquias locais, atendendo à natureza dos bens e serviços e ao tipo de utilização que lhes dão, definir os critérios adequados para proceder à determinação da proporção do IVA dedutível e do não dedutível, podendo a AT proceder à avaliação dos critérios utilizados ou impor outros que se mostrem adequados à situação em concreto.

Estes procedimentos não são de aplicação obrigatória a todas as receitas tributárias cobradas pelas autarquias locais. Desde logo, existem algumas receitas de natureza tributária que representam a contraprestação de operações efetuadas pelas autarquias, que apresentam uma natureza sinalagmática, cumprindo todos os pressupostos podem ser incluídos no cálculo do *pro rata* previsto no artigo 23.º, número 4, do CIVA.

Por fim, as transferências de fundos provenientes do Orçamento de Estado não correspondem a qualquer contraprestação de operações realizadas pelas autarquias locais, portanto, em princípio, nenhuns *inputs* serão afetos pelas autarquias locais à obtenção dessas transferências, por consequência, são excluídos do cálculo do *pro rata*.

### **3.2.3 Análise do IVA**

Como se referiu, foi possível ao sujeito passivo identificar várias áreas em que subsiste a possibilidade de recuperar o imposto suportado, principalmente em relação aos *inputs* mistos, na parte consignada à realização de operações tributáveis. Para além da análise prosseguida pelo sujeito passivo, a AT procedeu à análise da situação global.

Ao longo da análise efetuadas, procedeu-se ao enquadramento das várias atividades face ao IVA<sup>216</sup>:

#### **Sujeitas a IVA com direito a dedução:**

- À taxa reduzida:
  - No fornecimento de água e aluguer de contadores;
  - Livros e documentação técnica;
  
- À taxa intermédia:
  - Comparticipação dos serviços Sociais da Administração Pública nas refeições fornecidas pela cantina Municipal;
  - Refeições fornecidas pela cantina Municipal;
  - Autoconsumos que correspondem às refeições fornecidas gratuitamente de acordo com as especificações municipais;

---

<sup>216</sup> Em anexo apresenta-se a divisão das atividades realizada.

- À taxa normal:
  - Taxa de disponibilidade da água;
  - Restantes serviços prestados relacionados com o setor das águas não incluídas no primeiro ponto;
  - Rendas de cedência de exploração, na venda de produtos nas piscinas e vendas de programas de concurso e caderno de encargos;
  - Trabalhos executados por conta de particulares;
  - Exploração de parcómetros;

**Sujeitas mas isentas sem direito a dedução:**

- Resíduos sólidos, n.º 25 do artigo 9.º do CIVA;
- Instalações desportivas (parque biológico), n.º13 do artigo 9º do CIVA;
- Alienação de immobilizações (venda de património), n.º30 do artigo 9.º do CIVA;

**Não sujeitas – 2 do artigo 2.º do CIVA**

- Prestação de serviços, foram consideradas: taxas de ligação e de conservação de saneamento; taxas de utilização de mercados e feiras, trabalhos em cemitérios e reprodução de elementos da posse exclusiva da câmara;
- Impostos indiretos, encontram-se, respetivamente, as receitas provenientes de impostos e receitas provenientes de outras taxas e emissão de licenças;
- Rendas de concessão; ocupação de terreno; rendas de centros e receitas provenientes de concessões de bens nominais e de uso privativo de bens do domínio público com rendas pagas pela EDP, TMN e de parques eólicos;
- As restantes dizem respeito, na sua grande maioria, a receitas provenientes de transferências do poder central.

Da avaliação efetuada, as operações que suscitaram mais questões foram as relacionadas com o fornecimento de água de consumo humano e de refeições na cantina municipal. Quanto às primeiras operações, foi contactado o responsável pela Divisão de Manutenção e

Serviços Urbanos, que afirmou que “ os autoconsumos resultam maioritariamente do fornecimento das Águas de Trás-os-Montes e Alto Douro, SA. Os consumos são objeto de controlo na medida em que todos os organismos do município têm contador, no entanto, não é efetuada qualquer regularização/ajustamento em termos de IVA”<sup>217</sup>. Foi requerido um quadro resumo com os autoconsumos, do qual se pode concluir que o município não procedeu, em termos contabilísticos, ao registo destes autoconsumos, deduzindo a totalidade de IVA suportado na aquisição de água à referida entidade, sendo esta situação passível de correção nos termos do artigo 20.º do CIVA.

Durante a inspeção, foram apresentados vários elementos, nomeadamente, um ficheiro informático que serviu de base ao cálculo do IVA passível de dedução. Porém, dessa análise depreendeu-se que o valor do IVA passível de dedução não corresponde exatamente à aplicação da percentagem de dedução do imposto suportado nos *inputs* mistos, visto ter-se verificado em alguns casos que foi utilizada a percentagem de 100%, em outras situações em que foi utilizada a percentagem correspondente a 50% da percentagem de dedução apurada. A dedução total aplicou-se a bens que aparentemente eram diretamente afetos a atividades tributadas e a dedução de 50% da percentagem de dedução foi incluída em combustíveis, aparentemente por aplicação do artigo 20.º do CIVA.

Foram ainda considerados como *inputs* de utilização mista os bens e serviços afetos a operações a jusante decorrentes e não decorrentes de operações económicas, como é evidente caso das despesas do “presidente e vereadores” e “administração geral”. A câmara, quanto a estas operações, afirmou que considerou o direito à dedução nulo, o que já ocorria antes da revisão dos procedimentos. A AT entende que o sujeito passivo, no que respeita a *inputs* de utilização mista, não atuou nos termos da alínea a) do número 1 e do número 2 da referida norma, pois não expurgou destes os *inputs*, através da utilização de critérios objetivos que permitam determinar o grau da utilização desses bens e serviços em

---

<sup>217</sup> Citação retirada do processo referente a um e-mail que o Responsável da Divisão de Manutenção e Serviços Urbanos enviou a 5/12/2012;

atividades afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.

Quanto a esta matéria, a AT notificou o sujeito passivo para que identificasse “o critério objetivo adotado à sua situação e organização concretas, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida”<sup>218</sup>.

A determinação do grau de utilização dos *inputs* mistos, face ao enquadramento das autarquias locais em sede de IVA, foi realizada em dois vectores, o primeiro foi a avaliação de documentos para verificação dos critérios objectivamente definidos e o segundo consistiu na determinação do critério para medir o grau da efetiva utilização dos bens e serviços de utilização mista afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica.

Da análise dos documentos, resultou que vários *inputs* não são passíveis de utilização mista, pois encontram-se direta e imediatamente relacionados com operações que não concedem direito à dedução nos termos do CIVA.

Na determinação do critério para medir o grau da efetiva utilização dos bens e serviços de utilização mista, afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a AT começou por referir o Ofício-circulado n.º 30103 supramencionado, que a título meramente exemplificativo apresenta alguns critérios: “... a determinação desses critérios objetivos deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida”, que deve ser medido bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização, podendo, no entanto, adotar uma chave de repartição comum a um conjunto de bens ou serviços.

No entendimento desta entidade, perante a quantidade e especificidade das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo com enquadramentos diversificados, face ao imposto

---

<sup>218</sup> Como refere o Ofício-circulado n.º 30103 supra citado;

em análise, seria o próprio sujeito passivo a entidade que reunia as condições essenciais para definir o critério ou critérios de utilização, o que não aconteceu.

Para se calcular a percentagem do imposto passível dedução, será utilizada uma fração, em que no numerador será incluído o montante das operações decorrentes do exercício de uma atividade económica e no denominador a totalidade da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

A AT aproveitou o Quadro 1 (apresentaremos em anexo) elaborado pelo Município para dividir as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, e posteriormente incluí-las no numerador. Foi também com base nesse quadro que identificou a totalidade de operações desenvolvidas pelo sujeito passivo passíveis de integrarem o denominador. Todavia, existiram algumas operações que não foram incluídas na fração, porque não decorrem diretamente do exercício de uma das atividades desenvolvidas, são meramente acessórias.

A percentagem que se apurou para cada exercício (2009/2010/2011) foi aplicada ao valor do IVA suportado em operações mistas passível de dedução, de acordo com o resultado, a AT procedeu à correção do “valor do IVA suportado em operações mistas” e operações decorrentes de uma atividade económica.

Após este momento, é que se poderá aplicar a percentagem de dedução prevista na alínea b) do número 1 do artigo 23.º, calculada de acordo com o vertido no número 4 do artigo referido.

Da análise efetuada ao *pro rata* de dedução, apurado pelo município, importa referir que no numerador não foram considerados todas as operações que dão lugar a dedução nos termos do artigo 20.º e no denominador foram incluídas operações não decorrentes de uma atividade económica, como por exemplo, as rendas de concessão de bens dominiais e de uso privativos de bens do domínio público do Estado.

De seguida procedeu-se à correção do *pro rata* de dedução declarado pelo sujeito passivo, em cada um dos exercícios.

#### 4. Entendimento da AT

Resumindo a AT não aceitou a adoção do método *pro rata* por parte do Município.

Em primeiro lugar, considerou que, no que respeita aos *inputs* mistos, o Município não atuou nos termos da alínea a) do número 1 e do número 2 do artigo 23.º, ou seja, não expurgou destes os *inputs*, através da utilização de critérios idóneos que permitem determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações afetas à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.

Em segundo lugar, como referido, o Município foi notificado para que indicasse quais os critérios objetivos adaptados à sua situação e organização concretas, à natureza das suas operações. O sujeito passivo apenas respondeu que entende por *inputs* de utilização mista “aqueles que são utilizados simultaneamente e indistintamente em operações não sujeitas a IVA, porque realizadas no âmbito dos poderes de autoridade, em operações isentas de IVA nos termos do artigo 9.º do Código do IVA e em operações tributadas”, portanto, utilizou o método previsto na alínea b) do número 1 do artigo 23.º.

Todavia, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) entenderam que não foi utilizado qualquer critério e propuseram que se utilizasse o seguinte método: uma fração que incluiu no numerador as receitas resultantes de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica e no denominador a totalidade de operações realizadas pelo Município, em segundo lugar, aplica-se a fração apurada ao *pro rata* proposta pelo sujeito passivo. Além disso, o critério idóneo, para determinar a efetiva utilização dos bens e serviços mistos, de acordo com os SIT, é a divisão de operações não decorrentes de uma atividade económica das operações decorrentes de uma atividade económica.

Por último, os SIT indicaram que o sujeito passivo no numerador não considerou todas as operações que dão lugar à dedução nos termos do artigo 20.º e no denominador foram consideradas operações não decorrentes de uma atividade económica, na medida em que as rendas de concessão de bens dominiais e de uso privativo de bens do domínio público do Estado, o que aumentou a percentagem de dedução do IVA determinado pelo sujeito passivo.

#### **4.1 Entendimento da AT e do Município de Lamego face à matéria de facto**

O Município de Lamego, após a apresentação do relatório de Inspeção Tributária, apresentou em sede de Reclamação Graciosa e, ainda, no âmbito do Recurso hierárquico a sua posição quanto ao entendimento propugnado nesse Relatório. Posteriormente, a AT esclareceu o seu entendimento, em especial em relação ao conceito de atividade económica.

##### **4.1.1 Posição do Município de Lamego**

O sujeito passivo não concorda com este entendimento defendido pelos SIT, principalmente, por entender que o método de dedução do IVA apresentado não tem aplicação à situação concreta, aliás, nem se encontra preceituado no artigo 23.º do CIVA que indica de forma taxativa os métodos de dedução do IVA em caso de bens e serviços de utilização mista.

No âmbito da ação de inspeção os SIT fundamentam as correções propostas ao IVA em dois pressupostos que não têm qualquer base legal e que contrariam as normas vigentes no CIVA e na Diretiva IVA (cfr. Artigos 169.º; 173.º e 174.º da Diretiva IVA e artigos 20.º e 23.º do CIVA).

Por um lado, não aceitam a aplicação do método *pro rata* apurado pelo sujeito passivo, porque entendem, erradamente, que o exercício de uma atividade por parte de um ente público não corresponde a uma atividade económica e, por outro, violam a lei quando impõe um método que não está previsto na lei.

A Câmara de Lamego entendeu que os SIT confundem a não sujeição subjetiva dos entes públicos quando atuam dotados de poderes de autoridade (artigo 13.º da Diretiva IVA e no artigo 2.º número 2 do CIVA) com a não incidência do IVA sobre operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica. Porém, a não sujeição assenta numa opção legislativa de ordem técnica e não com base na natureza das atividades. Aliás, esta opção legislativa é bastante criticada no seio da UE, surgindo propostas de tributação destas operações.

Pelo exposto no relatório de inspeção, deduz-se que consideram que uma atividade económica é necessariamente uma atividade lucrativa, logo, as atividades de gestão pública, que assumem uma parte preponderante das atividades realizadas pelo sujeito passivo, não visam lucro.

O conceito de atividade económica, em particular em sede de IVA, não é esse. Neste sentido, vejam-se as inúmeras isenções que o artigo 9.º do CIVA contém, como é o caso das que são aplicadas a entidades não lucrativas, que nem por isso deixam de ser sujeitos passivos de IVA.

Quando estamos perante atividades económicas, ainda que no âmbito de atribuições públicas, não se pode defender que mesmo a estas seja obrigatório aplicar o método de afetação real, que é utilizado para a determinação do montante de imposto a deduzir quando estejamos perante operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.

Entende que a imposição do método da afetação real não se aplica à situação vertente, visto que teríamos que verificar a utilização efetiva dos recursos, o que seria manifestamente “ciclópico e desproporcionado”.

Portanto, o sujeito passivo aplicou à situação vertente o método *pro rata*, cumprindo assim a regra geral patente no artigo 23.º, número 4, alínea b) do CIVA. Acrescenta, ainda, que método *pro rata* só existe um, o do artigo 174.º da Diretiva IVA, que consiste na comparação do volume de negócios/valor das operações realizadas e tem uma fórmula imperativa e com efeito direto.

O sujeito passivo poderia ter adotado o método de afetação real, porém, é um método de grande complexidade de aplicação, pois implica elementos de informação analítica de onerosa implementação e manutenção. Por isso, a maioria dos sujeitos passivos optam pelo método mais simples e prático, o *pro rata*, que se constrói com os elementos que constam da contabilidade geral.

Não se concorda que os SIT inventem outros métodos, como sucedeu na situação em apreço, comparando alguns parâmetros que, presumidamente, poderão indicar uma proporção de afetação, não só não tem base legal, como nem sequer se alcança que possa ser uma solução com mérito superior à do *pro rata*.

O direito de dedução está regulado nos artigos 19.º e seguintes do CIVA. Este artigo identifica, desde logo, as operações que conferem o direito à dedução do IVA, estipulando algumas situações concretas em que não é possível o exercício desse direito.

Já o artigo 20.º faz uma primeira triagem quanto à dedutibilidade dos *inputs*, impondo o método da imputação direta, ou seja, aos bens e serviços que foram integralmente utilizados em operações que conferem direito à dedução, o IVA será deduzido em 100 %, mas já não será deduzido se os bens e serviços em que foi suportado forem inteiramente afetos a operações que não conferem esse direito.

Em relação ao artigo 23.º, estabelece os métodos de dedução dos bens e serviços que são utilizados indistintamente em operações que conferem e não conferem o direito à dedução do imposto.

Quanto a este artigo 23.º o Município procedeu a algumas explicitações. Em primeiro lugar, entende que se extrai do artigo 23.º, número 1, alínea a) do CIVA que, quando estejamos perante bens ou serviços que sejam simultaneamente afetos a operações decorrentes do exercício de uma atividade económica e a operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, o valor do IVA passível de dedução tem necessariamente de ser determinado de acordo com o número 2 do artigo referido.

Diferentemente, estando em causa bens e serviços inteiramente afetos a operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais confira o direito à dedução e outra parte não confira esse mesmo direito (artigo 23.º, número 1, alínea b) do CIVA), o valor do IVA passível de dedução será determinado através do método do *pro rata*, previsto no número 4 deste preceito, o artigo 174.º da Diretiva IVA prevê também esta matéria.

De acordo com o entendimento do sujeito passivo, este será o método regra para determinar o *quantum* do imposto a deduzir relativamente ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços que sejam simultaneamente afetos a operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito.

Para aferir a percentagem de dedução, o sujeito passivo deverá incluir, no numerador da fração a utilizar, o montante anual das operações realizadas pelo sujeito passivo que conferem o direito à dedução do IVA e, no denominador, o montante anual das operações realizadas decorrentes do exercício de uma atividade económica e das subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento, como referem os artigos 174.º e 23.º número 4, da Diretiva IVA e do CIVA respetivamente.

Portanto, atendendo às tipologias de operações incluídas na fração a utilizar, o método adequado será o *pro rata*, para determinar o IVA dedutível suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. As operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica estão excluídas desta fração.

Em face do exposto, para efeitos de determinação do IVA a deduzir através do *pro rata*, bem como da sua fórmula de cálculo, é fulcral precisar alguns conceitos e distinguir de forma precisa o que são operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica e operações realizadas no âmbito dos poderes de autoridade.

#### **4.1.2.1 Conceito de operação decorrente do exercício de uma atividade económica**

Nos termos do artigo 9.º número 1, da Diretiva IVA, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o resultado ou o fim da mesma.

No seu segundo parágrafo, apresenta o conceito de atividade económica: “qualquer *atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços*, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”.

Analisando esta norma, constata-se que o conceito de atividade económica é bastante lato, podendo abranger uma panóplia de situações. Para explicar a sua posição e o seu entendimento, o sujeito passivo recorreu às palavras de CLOTILDE PALMA<sup>219</sup>: “de acordo com a característica de generalidade do IVA, estamos perante uma *noção muito ampla do que é atividade económica*. São sujeitos passivos as pessoas coletivas que exerçam uma “atividade económica” na aceção da Diretiva IVA. O conceito de atividade económica empregue pelo legislador é, assim, determinante para a qualificação de uma entidade como sujeito passivo do IVA. Para qualificarmos uma determinada entidade como tal, é necessário que se verifique o exercício de uma atividade económica, de forma independente e habitual [...], independentemente do fim ou resultado económico dessa atividade económica”. Neste sentido, “deverá salientar-se que a adoção de um conceito amplo de atividade económica no artigo 9.º da Diretiva IVA, implica que, *a priori, a qualificação como sujeito passivo seja independente da natureza privada ou pública da pessoa ou entidade que exerce essa atividade*. Este facto explica porque é que, em regra, não se verificando a delimitação negativa da incidência, *o Estado e as demais entidades públicas são sujeitos passivos de IVA*”.

Conclui-se, portanto, que “se, por um lado, a característica da generalidade do imposto determina que todos os bens e serviços suscetíveis de ser consumidos de forma individualizada e, essencialmente, aqueles que são produzidos ou prestados em concorrência com o setor privado devem ser sujeitos a imposto, por outro lado, *a neutralidade deste tributo implica que não deve afetar de forma distinta os bens e serviços prestados ou transmitidos pelo setor público e os bens e serviços prestados ou transmitidos pelo setor privado em condições similares*”, uma vez que “a ideia estruturante que inspira o tratamento das entidades públicas na União Europeia é a de *evitar distorções no funcionamento do mercado e nas regras de concorrência*”<sup>220</sup>.

---

<sup>219</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As Entidades Públicas e imposto sobre o valor (...)” obra supra cit. Pág. 126 a 136;

<sup>220</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As Entidades Públicas e imposto sobre o valor (...)” obra supra cit. Pág. 222 e 223;

Face ao descrito, todas as operações que se reportem ao conceito de atividade económica referido deverá ser sujeito a IVA, independentemente da natureza pública ou privada do sujeito passivo que a pratique. Logo, entendeu-se que os Municípios, enquanto entidades públicas, são sujeitos passivos de IVA relativamente às atividades económicas que realizem, independentemente das mesmas serem de gestão pública ou privada.

Temos que atender que, numa determinada situação, a qualificação de um Município como sujeito passivo do IVA, terá sempre como *conditio sine qua non* a realização de uma atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços. Nestes casos, estamos sempre perante operações decorrentes do exercício de uma atividade económica.

“A *contrario*, não serão consideradas operações decorrentes do exercício de uma atividade económica aquelas que não consubstanciem a realização de atividades de produção, comercialização ou de prestação de serviços. No caso das entidades públicas, e em especial dos municípios, são exemplos paradigmáticos de fluxos financeiros que correspondem à remuneração de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica a transferência de fundos do poder central para o poder local, multas e outras penalidades, subsídios ao equipamento, mais-valias, dividendos ou impostos diretos”<sup>221</sup>. Aliás os recursos utilizados neste tipo de atividades não têm expressão significativa no volume de operações desempenhadas pelo sujeito passivo, considera-se que poucos ou nenhuns *inputs* são afetos a essas atividades.

Questão diferente é a que se encontra prevista no número 2 do artigo 2.º, ou seja, independentemente de as operações desenvolvidas pelas pessoas coletivas públicas, em especial os Municípios, se enquadrarem no conceito de atividade económica, não são considerados sujeitos passivos do imposto quando ajam no âmbito do *jus imperii*, ou seja, quando atuam investidos de poderes de autoridade. A tributação em sede de IVA é afastada não atendendo à especial natureza das entidades, mas sim ao tipo de atividades em apreço.

---

<sup>221</sup> Expressão utilizada no processo;

O legislador, nesta norma, pretende apenas delimitar aquelas atividades económicas que, por serem tradicional e iminente de gestão pública, não serão tributadas em sede de IVA.

Neste sentido, explica Clotilde Celorico Palma que “Como salienta Gedron, os motivos apresentados na doutrina para justificar a isenção ou delimitação negativa de incidência das entidades públicas são usualmente o facto de, *em termos políticos e sociais os bens de mérito deverem merecer um tratamento especial, de se pretender atingir objetivos de redistribuição*, apontando como exemplo o facto de os serviços de educação e saúde deverem ser prestados a preços inferiores aos de mercado e a *dificuldade de tributar o output das entidades públicas*, nomeadamente, por razões concetuais, de *compliance costs* ou administrativas<sup>222</sup>”.

Para a norma de delimitação negativa de incidência subjetiva do IVA se aplicar, têm que estar preenchidos dois requisitos: a qualificação enquanto pessoa coletiva pública e a atuação enquanto autoridade pública.

Podemos apresentar como exemplos de atividades em que os Municípios atuam enquanto autoridades públicas, logo, são isentos de IVA (no âmbito do número 2 do artigo 2.º), a atribuição ou concessão de licenças de utilização de mercados e feiras ou de construção e obras públicas, a autorização do uso privativo de bens do domínio público, entre outros<sup>223</sup>.

Não se pode confundir operações realizadas no exercício de poderes de autoridade por parte de entes públicos com operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, uma vez que as primeiras, ainda que não tributadas em sede do IVA, são verdadeiras atividades económicas (de produção, comércio ou prestações de serviços), na aceção do artigo 9.º n.º 1 da Diretiva IVA e do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA. Aliás, o nosso código faz a distinção entre estes dois conceitos de forma clara.

---

<sup>222</sup> PALMA, Clotilde Celorico, “As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor (...)” pág. 226;

<sup>223</sup> Vide a este respeito o Ofício-circulado 174229/1991, de 20 de novembro, ponto 1, que elenca os tipos de operações que são exercidas no âmbito dos poderes de autoridade;

#### 4.1.2.2 Aplicação ao caso concreto

Do vertido no relatório de inspeção, o Município não concordou com o facto de ser imposto um método prévio para efeitos da determinação do montante de IVA dedutível.

Os SIT propõem que o Município adote o seguinte método: “utilizar um rácio ou proporção em que no numerador conterà o montante das operações decorrentes do exercício de uma atividade não económica e no denominador a totalidade da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo”. Este método não tem cabimento no artigo 23.º, por um lado, ainda que utilize uma percentagem de dedução que compara o volume de negócios, não utiliza a forma do *pro rata* prevista no número 4 do artigo citado, por outro lado, o método utilizado não se consubstancia num método de afetação real, pois não compreende um método de determinação da utilização efetiva dos recursos.

Ao propor que, no numerador, sejam incluídas as operações não decorrentes de uma atividade económica e no denominador a totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, os SIT estão a inverter, ilegalmente, o método *pro rata*, o qual é um imperativo comunitário.

O IVA é um imposto marcadamente de cariz comunitário e se a Diretiva deve ser transposta, por todos os Estados-membros, para o seu ordenamento jurídico interno, não entende o sujeito passivo como é que a AT, no caso, representada pelos SIT pode impor um método de cálculo do montante de IVA a deduzir em custos mistos que não sejam um dos métodos previstos nas normas comunitárias e nacionais.

O sujeito passivo limita a aplicação do método do *pro rata* a operações decorrentes do exercício de uma atividade económica e à determinação do IVA passível de dedução em *inputs* de utilização mista, isto é, afetos a diferentes tipologias de operações (v.g. operações sujeitas a IVA, nos termos gerais, operações isentas de IVA nos termos do artigo 9.º do Código do IVA e operações não sujeitas por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade do município).

O método que foi proposto prévio à aplicação do método *pro rata*, nos termos descritos, tem as seguintes consequências:

- Desvirtua o método do *pro rata* tal como resulta da lei, uma vez que, ao multiplicar-se a fração que inclui no numerador operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica e no denominador a totalidade das operações realizadas pelo *pro rata* calculado pelo Município, o denominador da fração passará a incluir valores que não correspondem à contraprestação de quaisquer operações, para efeitos do IVA; e
- Não tem cabimento legal, visto que não cumpre com a fórmula do *pro rata* constante do artigo 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do Código do IVA, também não pode ser considerado um critério objetivo de determinação do montante de IVA dedutível nos termos do método da afetação real.

O município entendeu que os SIT confundiram o conceito de operações não decorrentes de uma atividade económica e o conceito de operações realizadas no exercício dos poderes de autoridade.

Do mesmo modo, identificaram “os impostos indiretos e taxas, rendas de concessão e ocupação do terreno (...)” como operações não decorrentes de uma atividade económica e passíveis de integrar o numerador. Porém, estas operações não são sujeitas, não é por não estarem interligadas a uma operação não económica, mas porque são efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade, como é indicado no referido Ofício- circulado número 17422199/91 de 20 de novembro.

Apesar de estas operações não serem sujeitas ao imposto, são operações decorrentes de uma atividade económica, logo, o método-regra a ser utilizado será o método *pro rata* calculado nos termos do número 4 do artigo 23.º. Portanto, estas operações deverão ser consideradas no denominador do *pro rata*, juntamente com as operações sujeitas e isentas que conferem direito à dedução do IVA e com as isentas que não conferem direito à dedução, uma vez que todas decorrem do exercício de uma atividade económica.

O Município entende que “considerar as operações realizadas no exercício dos poderes de autoridade como atividades não económicas tendo unicamente como critério o facto de, relativamente àquelas, o Estado e as pessoas coletivas de direito público não serem considerados sujeitos passivos do IVA afigura-se claramente redutor e incorreto<sup>224</sup>”.

Em conclusão, o Município não pode aceitar as correções que foram propostas pelos SIT pelas seguintes razões<sup>225</sup>:

- O método de afetação real previsto no artigo 23.º n.º 1 alínea a) e n.º 2 do Código do IVA não é aplicável. A lei apenas obriga os contribuintes a utilizarem este método quando estejam perante bens e serviços que sejam simultaneamente afetos à realização de operações económicas e operações não económicas, o que não é o caso na situação vertente;
- A metodologia adotada para efeitos de determinação do montante de IVA suportado em operações decorrentes do exercício de uma atividade económica (das quais parte confere o direito à dedução e parte não) previamente à aplicação do método do *pro rata* não tem cabimento na legislação comunitária nem na legislação nacional, constituindo assim uma violação da lei;
- A criação de um *pro rata*, ou seja, de uma percentagem de dedução resultante da comparação do valor das operações/volume de negócios fora da fórmula legal imperativa, para além de constituir uma violação direta do artigo 174.º da Diretiva IVA e do artigo 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do Código do IVA, representa a violação do princípio da legalidade, pois a AT está a determinar regras fiscais – em matéria de incidência – sem que as mesmas tenham por base uma norma legal, e portanto a violação dos artigos 103.º e 165.º n.º 1 alínea i) da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);

---

<sup>224</sup> Opinião expressa no Recurso Hierárquico, no artigo 118.º;

<sup>225</sup> Conclusões que foram apresentadas pelo Município de Lamego tanto na Reclamação Graciosa como no Recurso Hierárquico, artigos 114.º e 122.º respectivamente;

- A subdivisão das operações realizadas pelo Recorrente, atendendo ao seu enquadramento, em sede do IVA, não se afigura correto, uma vez que há operações que são realizadas no âmbito dos poderes de autoridade que estão a ser qualificadas como operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica e, portanto, fora do âmbito de incidência do IVA. Este incorreto enquadramento constitui – assim – um erro manifesto nos pressupostos de direito;
- O Recorrente procedeu à dedução do IVA com base no método geral do *pro rata* que tem por base o volume de negócios anual relativamente aos *inputs* utilizados simultânea e indistintamente em operações económicas (parte das quais não conferem direito à dedução) apenas, conforme determina o artigo 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do Código do IVA.

#### **4.2 Esclarecimentos da AT**

Face ao exposto a AT, procedeu ao enquadramento dos Municípios em sede de direito de dedução.

Os Municípios exercem diversas operações que se integram no conceito de atividade económica que, na aceção do IVA, podem ser, conforme os casos, tributadas nos termos gerais do IVA, isentas nos termos do artigo 9.º ou não sujeitas ao abrigo do número 2 do artigo 2.º.

Para além das receitas provenientes das atividades económicas, as autarquias locais auferem outro tipo de receitas, como por exemplo, as decorrentes de cobrança de impostos e taxas e as transferências de fundos do Orçamento de Estado.

As autarquias locais exercem diversas atividades, nos quais utilizam um vasto conjunto de *inputs*, no entanto, algumas destas atividades não são passíveis de incluir no conceito de atividade económica. Este tipo de atividades não permitem o direito de dedução do IVA suportado, por isso, devem ser autonomizados com a aplicação/adoção de critérios idóneos que permitam apurar a verdadeira afetação dos recursos à realização das operações.

No que concerne às receitas que resultem da cobrança de impostos pelas autarquias, que não representam nenhuma contraprestação de quaisquer operações, os *inputs* afetos pelos municípios ao lançamento e cobrança desses impostos não permitem a dedução do imposto suportado. Logo, estão excluídos do cálculo *pro rata* os montantes cobrados, por isso, os custos associados àquelas operações devem ser objeto de afetação real.

No caso dos *inputs* mistos, simultaneamente afetos à liquidação e cobrança das receitas fiscais e à realização de operações que conferem direito à dedução, devem as autarquias, atendendo à natureza dos bens e serviços e ao tipo de utilização que lhes vão dar, definir os critérios adequados para proceder à determinação do IVA dedutível e não dedutível, podendo a AT proceder à avaliação dos critérios utilizados ou impor outros que sejam mais adequados à situação em concreto.

Contudo, existem outras receitas de natureza tributária, como, por exemplo, taxas cobradas pelos municípios e outras contrapartidas de natureza semelhante, que correspondem à contraprestação de operações efetuadas pelas autarquias locais. E, nestes casos, o valor dessas taxas/contrapartidas pode ter relação com o custo dos recursos afetos à sua realização, portanto, se se verificarem os referidos pressupostos, podem os montantes das contraprestações serem incluídos no cálculo do *pro rata*.

O facto de o sujeito passivo poder optar pelo método *pro rata* não o impede de optar pelo método de afetação, como indica o artigo 23.º, número 2, ou pode este método ser-lhe imposto por determinação da AT (número 3 do artigo referido).

No que concerne às transferências de fundos provenientes do Orçamento de Estado, estas são excluídas do cálculo do *pro rata* e, mesmo quando é aplicado o método de afetação real, o mais provável é não se apurar qualquer IVA passível de dedução. São excluídos do cálculo do *pro rata*, porque os montantes recebidos não correspondem a quaisquer contraprestações destinadas a remunerar operações realizadas pelas autarquias locais e, além disso, os *inputs* afetos à obtenção dessas transferências são pouco ou nenhuns.

A AT depreende, conjugando os números 1 e 4 do artigo 23.º, que o Município de Lamego, em sede de IVA, pode ter direito a uma dedução nula ou dedução parcial, consoante a

atividade em que são utilizados os *inputs* cujo preço de aquisição contém IVA. De facto, os Municípios praticam operações sujeitas a imposto e que são tributadas normalmente, como, por exemplo, distribuição de água, exploração de parques de estacionamento, parques de campismo e piscinas municipais; praticam também operações sujeitas a imposto, embora isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, que não são tributadas, tais como a construção de habitação social, serviço de remoção de lixo, creches e jardins de infância explorados pelas autarquias, locação de imóveis, equipamentos desportivos e culturais e, finalmente, praticam operações no âmbito dos poderes de autoridade, não sujeitas a imposto nos termos do exposto no número 2 do artigo 2.º do CIVA, tais como construção e/ou reparação de estradas municipais, caminhos, jardins, praças públicas, escolas, cemitérios, saneamento, centros de saúde, iluminação pública, etc. Quanto a esta matéria, foi referida a Informação número 2534 dos Serviços do IVA (SIVA) de 16 de dezembro de 1986.

Os Municípios desenvolvem um conjunto de atividades, todavia, atendendo especificamente às exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, a AT esclareceu que o disposto no número 1 do artigo 1.º do CIVA “estabelece que estão sujeitas a imposto as transmissões e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal. Por sua vez, a alínea a) do número 1 do artigo 2.º do CIVA define “sujeito passivo de IVA” como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com carácter de habitualidade, exerça uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, isto é, qualquer pessoa que exerça uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA<sup>226</sup>”. Contudo, o número 2 do artigo referido prevê uma exceção a esta definição ao estabelecer uma delimitação de incidência negativa, determinando que não são sujeitos passivos de imposto o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações. Portanto, as atividades exercidas pelo Município investido de *jus imperii*, não são decorrentes de uma atividade económica (alínea a) do número 1 do artigo 2.º do

---

<sup>226</sup> Alínea e) do ponto 7 do Capítulo 6 do Ofício n.º 8 731 de 21-10-2013;

CIVA). De acordo com a alínea a) do número 1 do artigo 23.º, no que toca a estas atividades, é obrigatória a aplicação do método de afetação real (número 2) na determinação do IVA dedutível respeitante aos *inputs* mistos.

Com o exposto, refutou-se o argumento de que a AT confundiu o conceito de operações não decorrentes de uma atividade económica e o conceito de operações realizadas no exercício dos poderes de autoridade. Além disso, constata-se o incumprimento do estipulado no artigo 23.º do CIVA, segundo o qual o sujeito passivo tinha que, obrigatoriamente, “separar a atividade isenta da não isenta, sem prejuízo, quanto aos custos comuns, de usar uma chave de repartição na dedução do imposto, que poderia ser feita de acordo com a aplicação de uma percentagem, calculada em função do respetivo destino.” A percentagem seria sempre apurada segundo critérios de utilização objetivos, como por exemplo, a área ocupada, o número de elementos do pessoal afeto, a massa salarial, as horas-máquina, as horas-homem, entre outras chaves determinadas pelos sujeitos passivos, como refere o Ofício-circulado n.º 30103/2008 já referido.

Portanto, resultou da inspeção realizada que o sujeito passivo poderia optar pelo método de afetação real, além disso, era a entidade que se encontrava em melhores condições para definir o critério objetivo, que se adaptava à sua situação e organização concretas, permitindo determinar o grau de utilização mista dos bens e serviços.

A AT acrescenta que a verificação da utilização efetiva dos recursos não seria manifestamente ciclópica e desproporcionada, porque o Município de Lamego em 1986 declarou estar sujeito à dedução do IVA pelo método misto com afetação real de todos os bens, declaração que apenas foi alterada em 29-12-2011, data em que comunicou a alteração da dedução do IVA para o método de dedução Misto com *pro rata*-37%.

Acresce que, no Ofício-circulado 30103 já citado, a AT entendeu que é obrigatório usar o método de afetação real quando os bens e serviços se destinam, mesmo que parcialmente, a operações fora do campo de incidência, logo, os bens e serviços utilizados exclusivamente em operações não decorrentes de atividades económicas previstas na alínea a) do número 1

do artigo 2.º do CIVA ficam separados dos demais e o imposto neles contido não é dedutível.

No trabalho que os SIT desenvolveram, aperceberam-se de que em várias situações os *inputs* não são passíveis de utilização mista, por se encontrarem direta e imediatamente relacionados com operações em que a dedução não é permitida nos termos do CIVA.

Por outro lado, tratando-se de bens e serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, o imposto dedutível pode ser determinado pelo método *pro rata*, estabelecendo a alínea b) do número 1 do artigo 23.º CIVA, que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem calculada nos termos do número 4 do artigo citado, não obstante, o sujeito passivo poder optar pelo método de afetação real.

O que foi apurado pelos SIT é que o sujeito passivo não adotou o método de afetação real quando era obrigatório, nem respeitou o preceituado no número 4 do artigo 23.º para calcular a percentagem correta de dedução.

O exposto refuta o entendimento que o sujeito passivo defendeu sobre o método que os SIT, após a inspeção, impuseram. Estes apenas se limitaram a informar que os *inputs* que não eram passíveis de utilização mista deviam ser expurgados do cálculo do *pro rata* e que deveria ser definido um critério para medir o grau da efetiva utilização de operações não decorrentes de uma atividade económica.

Por fim, apesar de as liquidações apresentadas pelo Município não se encontrarem corretas, pois, segundo os SIT, não respeitaram o disposto no artigo 23.º, número 4, quanto à verificação da aplicação dos critérios a que o sujeito passivo recorra para determinar o grau de afetação, como o vertido no número 3 do artigo citado e esclarecido no Ofício referido, os mesmos podem ser corrigidos ou alterados pela DGCI, desde que essa decisão seja fundamentada, ou se necessário fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação, estas correções ou alterações devem ser promovidas pelos serviços de inspeção competente, quando no exercício das respetivas competências forem detetadas vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução.

## 5. Comentário:

Da análise que se faz desta exposição, percebemos que toda esta situação ocorreu por quatro motivos, em primeiro lugar, o Município de Lamego alterou o método de dedução muito tarde, posteriormente, existiu uma confusão com o conceito de atividade económica, em seguida, a AT exigiu que fosse adotado um critério idóneo à determinação do grau de utilização dos *inputs* mistos e, por último, o sujeito passivo referiu que lhe foi imposto um método que não tinha cabimento legal.

Quanto ao facto de a alteração se ter procedido tardiamente, não nos vamos pronunciar, até porque já foi justificado pelo sujeito passivo e não há como refutar o entendimento.

Quanto ao segundo motivo, não existem dúvidas de que as câmaras municipais exercem uma panóplia de atividades económicas, em geral, as operações realizadas, em sede de IVA, podem ser consideradas não sujeitas ao abrigo do número 2 do artigo 2.º do CIVA, isentas nos termos do artigo 9.º ou tributadas nos termos gerais.

Aliás, no Relatório de trabalho<sup>227</sup>, refere que certas taxas e outras contrapartidas congéneres têm um carácter sinalagmático, correspondem à contraprestação de operações realizadas pelas autarquias, ou seja, o valor dessas contrapartidas tem uma relação, em certa medida, com os recursos afetos à sua realização<sup>228</sup>.

A AT afirmou que as atividades exercidas pelo Município investido de *jus imperii* não decorriam de uma atividade económica, ou seja, neste ponto, existiu mesmo uma confusão. A AT afirmou que o número 2 do artigo 2.º prevê uma exceção ao conceito de atividade económica, previsto no artigo 9.º da Diretiva IVA, pois o número 2 do artigo 2.º refere que

---

<sup>227</sup> FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357, pág. 341;

<sup>228</sup> O Ofício-circulado n.º 174229, de 20 de novembro de 1991 da ex-DSCA elenca no ponto 1. diversas atividades exercidas pelas autarquias locais no âmbito dos seus poderes de autoridade;

não são “considerados sujeitos passivos de imposto o Estado e as demais pessoas coletivas públicas quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras prestações”<sup>229</sup>. Em primeiro lugar, não é uma exceção ao conceito de atividade económica, mas sim à incidência subjetiva do imposto, não é pelo facto de deixar de estar sujeita ao imposto que deixa de ser atividade económica.

Por outro lado, não podemos deixar de analisar a situação, antes de aplicar esta norma, devemos sempre atender se a sua aplicação pode ou não provocar distorções de concorrência face aos operadores privados. Aliás, esta norma deve ser aplicada de forma restrita, pois não se entende este favorecimento do Estado e das demais pessoas coletivas de direito público face ao setor privado, tendo até surgido um estudo a pedido da Comissão que propõe outros modelos alternativos a este<sup>230</sup>.

No Relatório de Trabalho que se referiu no parágrafo que se transcreveu, fez-se uma nota de rodapé que nos remete para o Ofício-circulado n.º 174229, acima citado, inclusive para o ponto onde estão elencadas as atividades exercidas no âmbito do estabelecido no número 2 do artigo 2.º do CIVA, no qual se afirma que “são tipicamente atividades ou operações de carácter económico”.

Concordamos com o facto de as atividades exercidas nestas condições não poderem ser inseridas no âmbito do *pro rata*, podem colocar em causa o cálculo do IVA passível de dedução, devendo os *inputs* que possam ser afetos a este tipo de atividades ser expurgados deste método.

---

<sup>229</sup> Alínea e) do ponto 7 do Capítulo 6 do Ofício n.º 8 731 de 21-10-2013;

<sup>230</sup> *VAT in de Public Setor and Exemptions in the public interest – FINAL REPORT FOR TAXUD/2009/DE/316*, March 1, 2011, in “[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_public\\_sector.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf)”;

Quanto à obrigação de o Município ter que apresentar um critério objetivo que permita determinar o grau de utilização desses bens e serviços, esta obrigação não se insere no método *pro rata*, essa exigência está prevista no número 2 do artigo 23.º, que se aplica ao método de afetação real, aliás, no Ofício-circulado número 30103, citado pela AT, em que se refere “ os critérios a que o sujeito passivo recorra”, posteriormente apresenta, de forma exemplificativa, alguns critérios que podem ser utilizados, mas referindo-se sempre ao método de afetação real. Da leitura das peças apresentadas pela AT, entende-se que o pretendido era perceber qual o critério que o sujeito passivo utilizou *ex ante* e não o critério utilizado para se recorrer ao *pro rata*, pois, nesse caso, a resposta que este cedeu aos SIT era a adequada. Compreende-se que esta matéria do direito de dedução é complexa e muitas vezes não se entende que deve existir sempre um momento anterior à aplicação dos métodos de dedução de *inputs* mistos, como já referimos no segundo capítulo.

Quanto ao facto de a exigência da adoção de um critério objetivo se aplicar também ao *pro rata*, a questão já foi colocada ao TJUE, no Caso *Securenta* (2008), porém, este foi bastante evasivo, limitando-se a indicar o campo de apreciação dos mesmos, condicionando-os à finalidade da Diretiva IVA, à garantia da neutralidade e, conseqüentemente, à necessidade de refletir a imputação real das despesas a cada uma das atividades.

Nesta matéria, RUI BASTOS entende que o cálculo do IVA passível de dedução, no método *pro rata*, “não se afere em função da objetiva afetação dos mesmos, mas sim do resultado das operações das atividades que os mesmos integram, ou seja, o seu volume de negócios, aferido no momento em que se concretiza a exigibilidade do IVA”<sup>231</sup>.

Por último, a AT impôs um método que não se consubstancia no estipulado no artigo 23.º do CIVA, onde se encontram vertidos os métodos de dedução dos bens e serviços de utilização mista.

---

<sup>231</sup> BASTOS, Rui Pereira da Costa, “O direito à dedução (...)”, pág.318;

Todavia, a AT não pode impor um método que não tem cabimento legal, pois está sujeita ao princípio da legalidade fiscal<sup>232</sup> como decorre do artigo 55.º da Lei Geral Tributária.

Por outro lado, o sujeito passivo que exerce simultaneamente atividades que conferem o direito à dedução e atividades que não o concedem pode optar por aplicar o método de afetação real ou o método *pro rata*.

A AT apenas pode exigir que o sujeito passivo adote o método de afetação real no caso de exercer operações não decorrentes de uma atividade económica, ou nas situações enumeradas no número 3 do artigo 23.º, isto é, no caso de o sujeito passivo exercer atividades económicas distintas e se aplicação do vertido no número 1 do artigo 23.º conduzir a distorções significativas na tributação, requisitos que se devem verificar cumulativamente. A Direção Geral de Impostos pode impor condições especiais ou fazer cessar a aplicação do método no caso de se verificar que provoca ou é passível de provocar distorções significativas na tributação, porém, apenas no caso do método de afetação real e não no método *pro rata*.

Além disso, este método do ponto de vista do sujeito passivo comporta diversas vantagens. Em primeiro lugar, este método é de simples aplicação, o que permite de imediato uma poupança de custos administrativos, assim como a libertação de recursos administrativos para outros setores mais exigentes. Para o Município de Lamego, a grande vantagem é

---

<sup>232</sup> O princípio da legalidade fiscal comporta duas vertentes: a vertente formal e a vertente material. A primeira respeita à divisão vertical dos poderes tributários entre a Assembleia da República, o Governo, as Regiões Autónomas e as autarquias locais. A Constituição distribui o poder tributário da seguinte forma: a matéria de criação de impostos e regime fiscal é reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (artigo 103.º número 1, 1ª parte, e artigo 165.º número 1 alínea i) CRP) e abrange os elementos essenciais do imposto que são, nos termos do artigo 103.º número 3, os seguintes: Incidência, real e pessoal; Taxa ou alíquota; Benefícios fiscais; Garantias dos contribuintes. A reserva de lei não inclui qualquer outra matéria fiscal, designadamente a matéria de liquidação e cobrança. Enquanto reserva relativa, admite que o exercício do poder legislativo possa caber ao Governo, mediante lei de autorização legislativa, cujo conteúdo mínimo deve incluir, segundo a regra geral do artigo 165.º número 2 da CRP, uma indicação sumária dos elementos essenciais do imposto. As autarquias locais não dispõem de poder legislativo e como tal não podem criar impostos, mas tal não impede que exerçam, por via regulamentar, alguns poderes tributários próprios, artigo 238.º número 4 CRP. O princípio da tipicidade da lei fiscal que corresponde à vertente material, diz-nos que que a lei fiscal tem de ser suficientemente densa e precisa quanto aos elementos essenciais dos impostos (artigo 103.º número 2 CRP e 8.º/1 LGT): Incidência; Taxa ou alíquota; Benefícios fiscais; Garantias dos contribuintes. Vide NABAIS, J. Casalta, “Direito Fiscal”, Coimbra: Almedina, 2009;

mesmo a possibilidade de recuperar uma boa percentagem do imposto suportado na aquisição de bens e serviços mistos, aliás, entendeu-se que, por uma questão de prudência, não se procedeu durante muitos anos à dedução desse imposto.

Posto isto, não restam dúvidas de que o sujeito passivo misto tem legitimidade para proceder aplicação do método *pro rata*. Em anexo apresentamos um Quadro (designado de Anexo 2) que é utilizado para o cálculo da percentagem de dedução do imposto incorrido.

### **Conclusão**

No nosso primeiro capítulo, estudamos a evolução do sistema fiscal europeu, percecionamos que existiram várias fases de harmonização. Podemos considerar que se alcançaram alguns progressos, porém, face aos objetivos pretendidos, ainda existe muito trabalho. O sistema fiscal europeu continua a apresentar algumas deficiências, que são necessárias colmatar. Contudo, o Direito Europeu é fulcral na construção do sistema fiscal português, por um lado, como Estado-membro, é obrigado a transpor as Diretivas, por outro lado, no caso de existir contradições entre a norma portuguesa e a norma europeia, deve-se aplicar o princípio da primazia do direito europeu e recorrer ao reenvio prejudicial.

Neste trabalho, foi importante estudarmos a incidência subjetiva do imposto, isto é, entendermos quem pode ser sujeito passivo do tributo, principalmente, compreendermos a aplicação da norma de delimitação negativa de incidência. É fulcral perceber que esta norma deve ser interpretada restritivamente, é uma derrogação nas normas de incidência subjetiva, ou seja, o Estado e as demais pessoas coletivas públicas não são sujeitos passivos em algumas situações restritas. Portanto, deve primar-se para que o Estado e as demais pessoas coletivas públicas sejam considerados sujeitos passivos de IVA, em especial, para que não se crie situações de desigualdade entre o Estado e as pessoas de direito público e os operadores privados. Todavia, é necessário entender que, no caso das autarquias locais, existem algumas atividades cujo enquadramento em sede de IVA coloca diversas questões, pois são praticadas maioritariamente por empresas municipais e, nesse caso, deve existir sempre uma avaliação caso a caso, atividade a atividade.

Quanto ao direito de dedução, é essencial perceber que este direito exige que existam dois momentos, um momento *ex ante* e um momento *ex post*. É neste segundo momento que o sujeito passivo pode optar pela aplicação dos métodos previstos no artigo 23.º, o método de afetação real ou o método *pro rata*.

O principal critério para entendermos qual o método que vamos aplicar é o exercício ou não de uma atividade económica. Se o sujeito passivo não exercer operações decorrentes de uma atividade económica, não pode aplicar o método *pro rata*. Concluimos também que este método apresenta enormes vantagens para o sujeito passivo, por isso, a sua aplicação apenas pode ser limitada pelo conceito de atividade económica e de subvenções não tributadas que não são subsídios ao equipamento.

Antes de analisarmos o caso do Município de Lamego, estudamos e expusemos toda a matéria pertinente para se poder concluir que este Município tinha toda a legitimidade para proceder à aplicação deste método, tal como o fez. As condições em que o fez foram ponderadas e corretas.

Face às dificuldades de enquadramento em sede de IVA das atividades que são desenvolvidas pelas autarquias locais, aliadas às dificuldades financeiras, ainda a complexidade legislativa, a aplicação do método *pro rata*, que devia ser um método de aplicação simplificada, torna-se um processo moroso e complexo. Todavia, a AT neste aspeto deve ter um papel fundamental na sua aplicação, permitindo que os sujeitos passivos o apliquem, cumprindo as regras estabelecidas, e que informe, neste caso, as autarquias locais desta possibilidade.

Compreendemos que a AT não obtém vantagens com este método, mas é necessário aplicarmos a justiça fiscal no nosso sistema. Neste caso em concreto, o Município de Lamego, entendendo que não tinha os conhecimentos necessários para a revisão dos métodos de dedução do IVA, contratou pessoas especializadas para o fazerem. Aliás, da análise que fizemos de todos os documentos que nos foram apresentados, percebemos que os técnicos desta autarquia foram instruídos para que procedessem corretamente à aplicação deste método.

Por último, a AT deve avaliar todas as situações, inclusive as de aplicação do *pro rata*, mas quando entende que o sujeito passivo não o efetua nas condições devidas e apresenta como alternativa o método de afetação real, deve fazê-lo de forma justificada, não esquecendo o princípio da legalidade a que está sujeita.

### **Bibliografia**

ALEXANDRE, Mário Alberto, “Imposto sobre o valor acrescentado: exclusões e limitações do direito a dedução”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal* nº 350, abril-junho, 1998, pág. 29-132;

ALMEIDA, Marta Machado de, “O IVA nas empresas locais”, *Cadernos IVA 2015*, Coordenação Sérgio Vasques, Coimbra: Almedina, 2015;

BASTO, J. G. Xavier de e OLIVEIRA, Maria Odete, “ Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, *Revista de finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Nº 1, 2008, pág.35-72;

BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, “O direito à dedução do Iva: o caso particular dos inputs de Utilização Mista”, *Cadernos do IDEFF* nº15, Almedina: Coimbra, 2014;

CANOTILHO, J.J. Gomes, e Vital MOREIRA, “Constituição Da República Portuguesa Anotada”, 4ª Edição, Vol. I (Artigo 1º a 107º), Coimbra: Coimbra Editora, 2007;

COMISSÃO EUROPEIA:

-A política fiscal da União Europeia – Prioridades para os próximos anos, 2001/C 284/03 COM (2001) 230 final Bruxelas, 10.10.2001. Acessível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0260&from=PT>;

- Livro Verde sobre o futuro do IVA: Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz. COM (2010) 695 final, Bruxelas, 1 de Dezembro in: “[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2010\)0695\\_/com\\_com\(2010\)0695\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_pt.pdf)” ;

- Sobre o futuro do IVA Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, COM (2011) 851 final, Bruxelas, 6.12.2011. Acessível em: <http://mutualismo.azurewebsites.net/Content/UMP/COM-2011-0851-FIN-PT-TXT.pdf>;

- *VAT in de Public Setor and Exemptions in the public interest – FINAL REPORT FOR TAXUD/2009/DE/316*, March 1, 2011, in “[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_public\\_sector.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_public_sector.pdf)” acedido em 10 de julho de 2016;

FERREIRA, Ana Maria; GONÇALVES, Emília Graça; LAIRES, Rui B. – “Relatório do Grupo de trabalho: A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não confere esse direito”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 418, 237-357;

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, “Direito da União”, 7º Edição, Almedina: Coimbra, 2014;

MACHADO, Jónatas E.M, “Direito da União Europeia”, 1ª Edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2010;

MARTINS, Alexandra Coelho, “A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de IVA”, *Cadernos IDEF*, nº7, Coimbra: Almedina, 2007;

MOTA DE CAMPOS, J. e MOTA DE CAMPOS, J.L, “Manual de Direito Comunitário”, 5ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007;

NABAIS, J. Casalta, “Direito Fiscal”, Coimbra: Almedina, 2009;

OLIVEIRA, Odete e SEVERINO, Duarte “O tratamento das subvenções em IVA: Reflexões antes e depois dos Acórdãos de 2005”, in *Estudos em memória de Teresa Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 202, Lisboa, 2007, pág. 223-242;

PALMA, Clotilde Celorico,

-Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado, *Cadernos do IDEFF*, Nº1, 3º Edição, Almedina, 2008;

-As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: Uma ruptura no Princípio da Neutralidade, Almedina, 2010;

- A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA, *Gabinete de Estudos*, Março 2012, acessível em: <http://www.occ.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>;

- e SANTOS, António Carlos, Coordenação e organização do *Código do IVA e RITI: Notas e comentários*, Coimbra: Almedina, 2014;

PITTA E CUNHA, Paulo, “A tributação do valor acrescentado”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, Novembro 2008;

RAMOS, Sérgio, “O iva no sector empresarial local e o tratamento fiscal dado às subvenções”, in *Fiscalidade*, 2012, [Consult. 12 Julho 2016]. Disponível na internet: <[www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Fiscalidade2.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Fiscalidade2.pdf)>;

SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda Da, “Pro Rata revisitado: actividade económica actividade acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, janeiro- junho, 2006, pág.101-130;

SILVA, Lurdes Maria Batista Grosso, “A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias locais”, Lisboa, Março 2014, [Consult. 12 Julho 2016]. Disponível na internet:<<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3722/1/IVA-Autarquias%20Locais%20-%20Final.pdf>>;

### **Legislação:**

Diretiva 67/228/CEE, do Conselho, 11 de abril de 1967, publicada no JO nº L 71, de 14.03.67 (Segunda Diretiva)

Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no JO n° L 145, de 13.03.1977 (Sexta Directiva)

Decreto-Lei 394-B/84, Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)  
Publicação: DR n° 297/84 Série I (1° Suplemento)

OFÍCIO-CIRCULADO 61137/1987 da ex- DSCA (actuais Serviços da Administração do IVA) (9-07- 1987)

OFÍCIO CIRCULADO 53598/1989 – Direcção de Serviços do IVA – Refeições (11-05-1989)

Informação n° 1176, de 12 de Fevereiro de 1990, da Direcção de Serviços de Concepção e Administração (DSCA) do Serviço de Administração do IVA (SIVA), averbada de despacho concordante de 13 de Fevereiro de 1990 do Subdirector – Geral

OFÍCIO-CIRCULADO 174229/1991, DSCA- IVA- CÂMARAS MUNICIPAIS, de 20 de Novembro, de 1991

Despacho 6428/2006, de 21 de Março, do Ministro das Finanças, DR n° 259, Série II

OFÍCIO- CIRCULADO 30098/2006 – Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (11-08-2006)

Lei n°67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008), *Diário da República n° 251, I Série, Suplemento I*

OFÍCIO-CIRCULADO 30103/2009, Direito à dedução – Novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos (23-04-2008)

Ofício-CIRCULADO número 30108/2009 - IVA - Direito à dedução (30-01-2009)

Lei n° 50/2012 de 31 de Agosto, Aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais, DR, n.º 169, Série I

Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro, Aprova o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, D.R. n.º 169, Série I, de 2013-09-03.

OFÍCIO-CIRCULADO 30159/2014 – IVA – Enquadramento das empresas locais (18-06-2014)

**Acórdãos:**

Acórdão 5 de Dezembro de 1967, *Caso Van der Vecht, Processo C- 19/67*, Colect. p. I-00883

Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, *Caso Rompelman*, Processo 268/83, colect.p. 655

Acórdão de 26 de março de 1987, *Caso Comissão/Países Baixos*, Processo C-235/85, Colect., p. 1471

Acórdão de 4 de Dezembro de 1990, *Caso Van Tiem*, Processo C-186/89, Colect. p I-04363

Acórdão de 20 de Junho de 1991, *Caso Polysar, Processo C-60/90*, Colect. p I-03111

Acórdão de 25 de julho de 1991, *Caso Ayuntamiento de Sevilla/Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, processo C-202/90, colect. p. I-04247

Acórdão de 22 de Junho de 1993, *Caso Sofitam*, Processo C-333/91, colect.p. I-03513

Acórdão de 6 de Abril de 1995, *Caso BPL Group*, Processo C-4/94, colect. p. I-00983

Acórdão de 6 de julho de 1995, *Caso BP Soupergaz*, Processo C-62/93, Colect. p I-01883

Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, *Caso Mohr*, Processo C-215/94, Colect. p. I-00959

Acórdão de 17 de Julho de 1997, *Ferriere Nord/Comissão*, Processo C-219/95, Colect. P. I-04411

Acórdão de 14/07/1998, Caso *First National Banck of Chicago*, proc. C-1721/96 colect. Pág. I-04387

Acórdão de 21 de setembro de 1998, Caso *Comissão/França*, Processo C- 50/87, , Colect. p. I - 04797

Acórdão de 9 de Março de 2000, Caso *EKW e wein Ego*, Processo C-437/97, colect. p. I-01157

Acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Caso *Fazenda Pública/ Câmara Municipal do Porto*, Processo C-446/98, colect. p. I-11435

Acórdão 26 de Junho de 2003, Caso *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Proc. C-305/01, Colect. p. I-10791

Acórdão 1 de Abril de 2004, *Borgmann*, Processo C-1/02, Colect p. I-03219

Acórdão de 29 de Abril 2004, Caso *EDM*, Processo C-77/01, colect.p. I-04295

Acórdão de 29 de Abril de 2004, *Bjornekulla Fruktindustrier*, Processo C- 371/02, Colect. p. I-05791

Acórdão 18 novembro 2004, Caso *Temco Europe*, Processo C-284/03, Colect. p. I-11237

Acórdão de 3 de Março de 2005, *Fonden Marselisborg*, Processo C-428/02, Colect. p. I-01527

Acórdão de 6 de Outubro de 2005, Caso *Comissão/Espanha*, Processo C-204/03, Colect. P. I-08389

Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Caso *Halifax*, Processo C-255/02, Colect. p. I-01609

Acórdão de 13 de março de 2008, Caso *Securenta*, Processo C-437/06, Colect. p. I-01597

Acórdão de 25 de Março de 2010, Caso Comissão/Países Baixos, Processo C-79/09, Colect. p I-00040

Acórdão de 06 de outubro 2012, Caso *Portugal Telecom SGPS*, Processo C-496/11, ainda não publicado na colectânea.

Acórdão de 29 de Outubro de 2015, Caso *SAUDAÇOR/Fazenda Pública*, Processo C-174/14, ainda não está publicado na colectânea.

**Jurisprudência nacional:**

Acórdão do STA de 17 de abril de 1996, Processo 019885, 2ª Secção

Acórdão do STA de 23 de setembro de 1998, Processo 018622, 2ª Secção.

Acórdão do STA de 20 de setembro de 2000, Processo 021091, 2ª Secção.

Acórdão do STA de 10 de dezembro de 2003, Processo 022676, 2ª Secção.

Acórdão do STA de 16 janeiro 2013, Processo 01017/12, 2.ª secção.

Acórdão do TCA Sul de 13 de fevereiro de 2013, Processo 06226/13, Contencioso Tributário, 2.º Juízo.

Acórdão do STA de 28 de outubro de 2015, Processo 01497/12, julgado na 2ª Secção.

Anexos

Quadro 1

*Assunto*  
*20*  
*207*

Enquadramento dos proveitos face ao IVA

7	Proveitos	2009		2010		2011	
		20.241.161,10 IVA liq.	2.796.327,37	18.597.846,88 IVA liq.	2.796.327,37	19.631.112,92 IVA liq.	3.040.809,98
71	71.1 vendas e prestação serviços	2.758.313,43		2.796.327,37		3.040.809,98	
71.1	vendas	822.480,39		812.285,37		860.637,61	
71.1.1	Mercadorias	183,14		85,29		25,94	
71.1.1.3	Livros	183,14	9,36	85,29	4,71	25,94	1,56
71.1.2	Outros	822.297,25		812.200,08		860.611,67	
71.1.2.1	Água	822.297,25	40.362,62	812.200,08	46.085,22	860.611,67	49.409,93
71.2	Prestação serviços	1.935.833,04		1.984.042,00		2.180.172,37	
71.2.1	Saneamento	702.122,47		734.512,90		780.421,79	
71.2.1.1	Ligação (Tx Ligação)	18.834,28		19.059,77		15.279,05	
71.2.1.1	Valor correspondente a trabalhos por conta de terceiros 71.2.4	0,00		0,00		12.883,59	2.961,16
71.2.1.2	Conservação (Tx conservação)	683.288,19		715.453,13		752.259,15	
71.2.2	Resíduos Sólidos	660.839,32		738.381,56		857.030,26	
71.2.3	Transportes coletivos	24.507,26		30.835,15		63.198,83	
71.2.4	Trabalhos por conta de particulares	64.609,47	12.922,38	58.191,89	11.942,74	43.561,93	10.021,38
71.2.4	Tem 700€ de indemnização de seguro o restam €14,82 de juros e de atrasos de pagamentos	714,82		65,85		1,85	
71.2.5	cemitérios	51.703,45		36.776,39		54.415,33	
71.2.6	mercados e feiras (tx utilização)	233.097,45		200.241,44		182.232,85	
71.2.7	instalações desportivas (parque biológico)	979,50		130,00		3.059,00	
71.2.8	Parques estacionamento	101.524,92	20.305,13	103.215,04	21.194,51	111.595,45	25.667,00
71.2.9	Outros (Comparticipação Serviços sociais da Adm.Pública das refeições fornecidas (Tx intermédia) + despesas adm (tx normal)						
71.2.9	Não sujeitos - reprodução de elementos da posse exclusiva da camara 26.307,89	68.426,49	9.325,10	58.531,95	7.811,02	51.238,30	7.259,96
72	72.1 impostos e taxas	26.307,89		23.159,83		33.416,78	
72.1	Impostos indiretos	4.055.883,26		3.596.942,83		3.970.161,59	
72.1.1	IMI	3.227.385,73		3.099.242,10		3.148.152,09	
72.1.2	IUC	1.843.126,29		1.917.132,68		2.123.087,97	
72.1.3	IMT	358.815,44		359.641,24		384.883,54	
72.1.4	CC	685.188,19		545.216,13		393.986,90	
72.1.5	SISA	1.584,26		8.634,74		384,47	
72.1.7	derrama	5.847,44					
72.1.7	derrama	332.825,11		268.617,31		245.809,31	
72.2	Impostos Indiretos	485.324,95		47.294,97		38.433,82	
72.2.1	mercados e feiras (cartões feira)	728,22		528,48		47.384,96	
72.2.2	loteamentos	470.128,35		31.788,12		23.597,93	
72.2.3	publicidade	10.763,14		10.114,97		10.054,25	

473846  
DIVISÃO de Finanças e Património  
Nelson do Vale Martins

72.2.5	tdfth		210,00		1.155,00	1.080,00
72.2.9	outros	Autoridade	3.495,24		3.708,40	3.308,50
<b>72.4</b>	<b>Taxas</b>	Autoridade	<b>338.033,90</b>		<b>449.430,03</b>	<b>783.575,68</b>
72.4.1	loteamento e obras	Autoridade	265.327,98		319.747,36	618.951,99
72.4.2	ocupação via publica	Autoridade	16.751,98		11.667,87	11.068,40
72.4.3	caça, uso e porte arma	Autoridade	120,00		188,71	105,57
72.4.4	tdfth	Autoridade	45,00		165,00	75,00
72.4.5	emissão certificado registo	Autoridade	21,54		7,40	22,53
72.4.9	outras	Autoridade	55.767,40		117.653,69	153.352,19
<b>72.5</b>	<b>reembolsos e restituições</b>	Autoridade	<b>5.137,68</b>		<b>975,73</b>	<b>0,00</b>
<b>73</b>	<b>Proveitos suplementares</b>		<b>1.412.348,50</b>		<b>1.408.700,93</b>	<b>1.644.869,86</b>
73.2	Aluguer Equipamento (Tarifa disponibilidade)	Sujeito	411.047,88	21.331,72	455.878,89	25.520,86
73.3	Rendas de concessão (EDP)	Autoridade	722.138,32		716.569,32	723.438,56
73.6	Ocupação terreno (TMN)	Autoridade	3.061,68		3.061,68	3.061,68
73.9	Rendas de centros (parques eólicos)	Autoridade	276.100,62		233.191,04	392.071,04
<b>74</b>	<b>Transferencias e subsídios correntes</b>		<b>9.519.956,64</b>		<b>9.673.402,21</b>	<b>9.160.983,45</b>
74.2	Transferencias obtidas	Autoridade	<b>9.519.956,64</b>		<b>9.673.402,21</b>	<b>9.160.983,45</b>
74.2.1	Administração publica	Autoridade	9.519.956,64		9.654.827,21	9.142.063,45
74.2.1.1	ordenamento estado	Autoridade	9.519.956,64		9.654.827,21	9.142.063,45
74.2.1.1.1	transferencias correntes	Autoridade	6.958.689,64		7.048.557,21	6.338.414,45
74.2.1.1.1.4	Outras	Autoridade	983.974,64		1.020.346,21	949.756,45
74.2.1.1.1.4.2	Outras	Autoridade	983.974,64		1.020.346,21	949.756,45
74.2.1.1.1.5	fundo equilibrio	Autoridade	4.756.640,00		4.819.789,00	4.205.474,00
74.2.1.1.1.6	fundo social municipal	Autoridade	526.141,00		515.838,00	487.599,00
74.2.1.1.1.7	participação fixa no IRS	Autoridade	691.934,00		692.584,00	695.585,00
74.2.1.1.2	transferencias capital	Autoridade	2.561.267,00		2.606.270,00	2.803.649,00
74.2.1.1.2.4	Outras	Autoridade	0,00		11.000,00	0,00
74.2.1.1.2.4.2	Outras	Autoridade	0,00		11.000,00	0,00
74.2.1.1.2.5	fundo equilibrio	Autoridade	2.561.267,00		2.595.270,00	2.803.649,00
74.2.4	Exterior	Autoridade	0,00		18.575,00	18.920,00
<b>78</b>	<b>Proveitos e ganhos financeiros</b>		<b>409.380,22</b>		<b>91.710,67</b>	<b>117.671,14</b>
78.1	juros obtidos (Depósitos)	Nsujeto-Outros	7.538,63		3.083,92	4.833,89
78.2	ganhos em entidades participadas (dividendos)	Nsujeto-Outros	3.519,20		0	0
78.3	rendimentos de imóveis	Autoridade	91.170,87		88.284,75	112.797,60
78.3.2	edifícios e outras construtores	Autoridade	91.170,87		88.284,75	112.797,60
78.3.2.1	edifícios e outras construtores (habitação social)	Autoridade	35.596,08		26.746,95	18.632,84
78.3.2.1	Rendas cedência exploração	Sujeito	7.890,03	1.577,97	10.520,04	2.156,58
78.3.2.2	outras construções (cedencias de dominio publico)	Autoridade	47.684,76		51.017,76	9.643,37
78.6	Descontos pronto pagamento	Nsujeto-Outros	0		342,00	84.521,39
78.8	Outros proveitos e ganhos financeiros	Autoridade	307.151,52		0	39,65



## Quadro 2

Demonstração do cálculo do *pro rata*

Rúbrica	Classificação Económica		Montante
Numerador	0703	Rendas	320.397,50
	0701	Vendas de bens	533.142,75
	0702	Serviços	74.404,94
	<b>Subtotal</b>		<b>927.945,19</b>
Denominador	02	Impostos indirectos	3.741,12
	0401	Taxas	4.606,65
	07	Venda de bens e serviços correntes	2.080.661,13
	08	Outras receitas correntes	9.187,96
	<b>Subtotal</b>		<b>2.098.196,86</b>
Excluído do denominador	01	Impostos directos	3.044.373,79
	0402	Multas e outras penalidades	22.768,04
	0502	Juros	18.335,06
	0507	Dividendos	4.197,75
	06	Transferências correntes	4.510.035,31
	09	Venda de bens de investimento	1.700.000,00
	10	Transferências Administração central / local	4.795.944,48
	12	Empréstimos	2.778.770,23
	15	Reposições não abatidas nos pagamentos	37.665,14
17	Operações de tesouraria	760.855,16	
<b>Pro rata</b>			<b>45%</b>