

**REVISTA**  
**DEFINANÇAS**  
**PÚBLICAS**  
**EDIREITO**  
**FISCAL**

Ano 9 · Número 3 · OUTONO

**ARTIGOS**  
**COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA**  
**RECENSÕES**  
**CRÓNICA DE ACTUALIDADE**



### **Estudos de IVA III**

CLOTILDE CELORICO PALMA

Coimbra: Almedina, 2016

A Prof.<sup>a</sup> Clotilde Celorico Palma é, no plano académico e profissional, sobejamente conhecida para que despenda muito tempo na sua apresentação. Nasceu para o IVA na administração fiscal, fazendo parte de um núcleo de técnicos juristas e economistas que deu continuidade à obra da minha amiga Dr.<sup>a</sup> Teresa Lemos (cuja memória não posso deixar de evocar) e do meu amigo Prof. Xavier de Basto, a quem merecidamente a Autora dedica este livro por a haver feito gostar “do impensável – um imposto chamado ...IVA...”. Com a paixão, empenho e persistência que em tudo põe, a Prof.<sup>a</sup> Clotilde Palma fez do estudo e divulgação do IVA nacional, europeu e dos PALOP uma verdadeira missão, testemunhada pela enorme plêiade de livros, artigos, conferências e intervenções que produziu e que continuará certamente a produzir em tempos futuros. Ligando-nos antigos e inquebrantáveis laços de afeto e amizade, não podia deixar de aceitar o desafio que me propôs, o da apresentação pública deste seu novo livro.

Na esteira de duas outras coletâneas sobre o mesmo tema elaboradas pela Autora e editadas pela Almedina, *Estudos de IVA III* é uma obra composta por 10 textos, publicados ou em vias de publicação, em diferentes revistas da especialidade. Dois deles referem-se à explanação das experiências do IVA em Moçambique e em Cabo Verde. Os restantes tratam predominantemente de recentes desenvolvimentos, legislativos

ou jurisprudenciais do IVA europeu, ou buscam contribuir para a solução dogmática de casos suscitados pela aplicação das regras nacionais do IVA.

**1. Quanto ao IVA europeu**, a Autora comenta as seguintes propostas políticas ou decisões jurisprudenciais:

a) Comunicação de 2016 relativa a um Plano de Ação sobre o IVA

Esta Comunicação tem como objetivo definir a estratégia atual da sempre proclamada reforma deste imposto, processo oficialmente reiniciado em 2010 com o Livro Verde sobre o Futuro do IVA e impulsionado, em 2014, com a proclamação pela Comissão do abandono (realista) do princípio da origem. A partir desse momento clarificou-se, no plano político, que o sistema de IVA assentaria no princípio do destino (o que quer que seja que tal signifique) e seria dotado de regras mais simples e eficientes e menos vulneráveis à fraude. Os passos dados deste então têm ido, como refere a Autora, no sentido da revisão das regras de localização das prestações de serviços, de uma maior simplificação e harmonização do imposto, do alargamento do mecanismo da inversão do encargo e do mecanismo do balcão único e de uma revisão da estruturas das taxas reduzidas. A construção de um “espaço único” de IVA (fórmula de conteúdo ainda largamente indeterminado) propugnada pelo Plano de Ação deverá ser efetuada por etapas. Um dos principais objetivos é a reforma do regime das transações intracomunitárias de bens, com o IVA a ser liquidado pelo transmitente dos bens em moldes a designar. Outro é a modernização e simplificação do regime do IVA no comércio eletrónico transfronteiras. Outro ainda, a simplificação do IVA para as PME. Enfim, a modernização do sistema de taxas deverá ser igualmente encarada. Sem esquecer que todas estas medidas têm, como pano de fundo, o reforço da cooperação administrativa e a adoção de novos procedimentos para combater a fraude e evasão fiscais. A apreciação global da Autora sobre este plano de reforma do IVA não parece contudo muito otimista ou entusiástica. A ler porquê.

b) Comunicação da Comissão de 2009 sobre a criação de grupos de IVA (*Organschaft*)

Esta comunicação teve como objetivo garantir uma maior uniformidade e neutralidade na aplicação das regras da Diretiva de 2006 relativa à consolidação do regime do IVA (DCIVA) na forma como é aplicado o regime dos grupos pelos 18 Estados-Membros (EM) que o acolhem, entre os quais não se encontra Portugal, por forma a evitar distorções de concorrência, e, simultaneamente, dar orientações aos EM que pretendam introduzir a figura, clarificando a forma como a Comissão interpreta os dispositivos comunitários. De facto, as discrepâncias existentes entre as regras nacionais são tão fortes que o Comité do IVA nunca chegou a consensos sobre a sua interpretação. A fim de clarificar o âmbito do conceito de grupo de IVA, a Autora refere-se ainda à proposta de diretiva dos serviços financeiros e de seguros apresentada pela Comissão em 2007, de onde consta a possibilidade de criação da figura (distinta da do grupo de IVA) do agrupamento de partilha de custos, bem como ao conceito de grupo constante da proposta de 2011 sobre a Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre Sociedades que tem um perímetro mais amplo do que o grupo de IVA. A ler com atenção as objeções da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e da doutrina portuguesa à introdução do regime do *Organschaft*.

c) Interpretação pelo TJUE das normas relativas a prestações de serviços e das normas de isenção do IVA

No primeiro artigo, sobre a tributação das prestações de serviços, a Autora adere à doutrina que não se contenta em afirmar que o conceito de prestação de serviços em IVA, sendo distinto do conceito de direito civil, é ainda um conceito jurídico, um conceito jus-económico. A partir daqui, critica a visão simplificadora de quem entende ser o conceito de prestação de serviços um conceito de natureza económica, um conceito residual definido de forma muito ampla (por defeito), para se juntar, a meu ver bem, àqueles, como o Prof. Xavier de Basto, que entendem que não basta uma qualquer atribuição patrimonial feita por um sujeito passivo para se considerar que estamos perante uma contrapartida de um serviço. Tem que haver atividade económica e tem que haver um serviço. De

algum modo, esta doutrina encontra respaldo na jurisprudência europeia sobre as “prestações recíprocas”, de que os casos *Apple* (1988), *Tolsma* (1994), *F.C. Bank* (2006) e *Société Thermale d’Eugénie-les-Bains* (2007) são bons exemplos. É, pois, necessário que exista um vínculo direto entre a operação tributada e a contrapartida recebida.

No segundo artigo, sobre a interpretação das normas de isenção de IVA, a Autora, depois de nos recordar a importância do princípio da neutralidade em sede deste imposto, como sendo um verdadeiro princípio jurídico e não um mero princípio económico ou de política ou técnica fiscal, de caracterizar as modalidades de isenção e de dar conta do elenco das isenções previstas na DCIVA, analisa a forma como o TJUE tem circunscrito o âmbito das isenções (a sua natureza objetiva, o seu carácter taxativo, a definição das isenções como conceitos autónomos de direito europeu) e a interpretação das normas que as regem, privilegiando os princípios da interpretação estrita, da interpretação sistemática e da interpretação uniforme, como modo de defender o princípio da neutralidade. Recorrendo a abundantes e pertinentes referências à jurisprudência comunitária, a Autora permite-nos encontrar o norte neste verdadeiro labirinto que é o tema das isenções, também ele a necessitar de urgente, mas sempre adiada reforma.

d) A questão da delimitação negativa de competências relativa a entidades públicas

A Autora começa por nos recordar que a noção de sujeito passivo em IVA é o mais ampla possível (como é referido no acórdão *Hong Kong* de 1982 para evitar distorções de concorrência) e, como tal, muito heterogénea, abrangendo, em princípio, as entidades públicas, ou seja, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público. No entanto, uma norma de delimitação negativa de incidência, prevista no art. 13 da DCIVA e transposta para o art. 2.º, nº 2 do Código do IVA (CIVA) exclui da tributação, nas operações internas, certas entidades públicas, às quais, em virtude de não liquidarem IVA, não é concedido o direito à dedução. É o caso, na linguagem da diretiva, dos “organismos de direito público” (conceito que segundo a jurisprudência do TJUE, compete ao direito dos EM definir), organismos esses que exerçam uma atividade enquanto “autoridade pública” (noção que implica o exercício direto – não delegado – de

poderes de *jus imperii*, deixando assim de fora as entidades que atuam em condições jurídicas similares às dos operadores económicos privados), e sem que da sua atividade resultem “distorções de concorrência significativas” que ponham em causa o sacrossanto princípio da neutralidade. É esta fórmula jurídico-económica que é aqui objeto de maiores desenvolvimentos tendo em conta a evolução da jurisprudência europeia, culminando nos casos *Halle* (de 2004) e, sobretudo, *Salix* (2009), sendo este último objeto de extenso comentário por parte da Autora. A partir de então, tornou-se claro que podem existir distorções de concorrência não só em detrimento de entidades privadas, como também de entidades públicas, quando estas não possam deduzir o IVA suportado a montante. O que está em causa nesta decisão é a proteção da concorrência em si mesma e não a qualidade subjetiva do operador individual. Apesar desta abertura jurisprudencial (ainda não totalmente acolhida pelas nossas autoridades), a Autora permanece fiel às conclusões da sua tese de doutoramento, continuando a defender uma profunda reforma das regras do IVA relativas às entidades públicas similar à do regime neozelandês. Parece ser esta também a orientação da Comissão que vê na revisão do tratamento em IVA das entidades públicas uma tarefa prioritária, embora até ao momento sem consequências, tanto quanto se julga por falta de interesse dos EM na alteração da situação existente.

**2. Quanto à aplicação das regras do IVA nacional** (e sua compatibilidade ou não com as regras do IVA europeu), os casos analisados pela Autora pertencem ao grupo dos “casos quentes” ou “difíceis” e são os seguintes:

a) A questão do tratamento em IVA da prática das atividades de osteopatia e da medicina tradicional chinesa

A Autora defende aqui, com sólida argumentação, a equiparação destas atividades ao exercício da profissão médica e paramédica e consequente isenção do IVA, mesmo na ausência de norma específica sobre o assunto, solução que se lhe afigura, porém, preferível. É muito interessante ler a fundamentação da Autora (com conhecimentos teóricos e práticos – como paciente – da importância da osteopatia) na forma como contesta a orientação da Autoridade Tributária e Aduaneira, esta desfavorável à

isenção. E esse interesse redobra sobretudo quando, segundo a imprensa diária, muito recentemente, a Assembleia da República aprovou iniciativas do BE e do CDS-PP para isentar de IVA as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais. Sobre o tema nada mais digo, para não afastar o leitor (principalmente o que sofre das costas) do prazer da leitura.

b) A questão do tratamento dos consórcios em sede de IVA.

Um consórcio, seja um consórcio interno, seja um consórcio externo, é um contrato de cooperação entre empresas distintas em que as partes nele envolvidas concertam esforços para a prossecução de um objetivo comum sem contudo criarem uma entidade com personalidade jurídica autónoma. Como refere a Autora, esta figura, dadas as suas características, tem consequências relevantes em sede de IVA. Exige uma análise e qualificação casuística das operações em causa. Nuns casos, a AT tem considerado as operações entre consorciados como operações tributadas (v.g., operações de autoconsumo interno equiparadas a transmissões de bens, prestações de serviços de assistência à gestão), logo com direito à dedução. Noutros, como é o caso da repartição de proveitos e custos ou mesmo a administração de investimentos por uma das empresas do consórcio, como operações financeiras isentas, respetivamente, ao abrigo das atuais alíneas e) e g) do n.º 27 do art. 9.º do CIVA e, como tal, desprovidas do direito à dedução. Esta última questão – a da administração de investimentos por um membro do consórcio – foi discutida, no âmbito de um reenvio a título prejudicial, no acórdão *EDM-Empresa de Desenvolvimento Mineiro* (2004). O TJUE identificou na atividade da EDM duas situações distintas, uma que não é objeto de tributação por não se tratar de operação efetuada a título oneroso, outra que deverá ser considerada como verdadeira prestação de serviços. Em causa está a questão de saber se o líder do consórcio (a EDM) recebeu ou não pagamentos por trabalhos que excedem os que ele havia acordado realizar.

c) O novo regime forfetário do IVA dos produtores agrícolas

É o único trabalho coletivo desta coletânea, em que a Autora nos dá a conhecer os primeiros passos de duas novas colaboradoras, Marta e Joana



Palma, ou seja, as duas novas fiscalistas do clã Palma e logo apresentando um tema pouco tratado na literatura portuguesa. Aí são analisadas as regras da DCIVA nesta matéria, o regime de isenção especial que, até há pouco, isentava os produtores agrícolas e aplicava uma percentagem forfetária de nível zero, a sentença do TJUE de 2012 que condenou o Estado Português por considerar esse regime incompatível com as regras comunitárias do IVA (nomeadamente com os artigos 296.º a 298.º da DCIVA) e com o princípio da neutralidade e, finalmente, as regras do novo regime introduzidas nos artigos 59.º-A a 59.º-E do CIVA, aditados pela LOE para 2015. A apresentação de um exemplo prático dá a este texto um sabor didático.

### **3. Os sistemas moçambicano e cabo-verdiano do IVA**

Finalmente, o livro termina com um olhar sobre duas experiências africanas, bem conhecidas da Autora na sua qualidade de docente nesses países em cursos de pós-licenciatura.

Enquanto membro da Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral (SADC, no acrónimo inglês), Moçambique foi o primeiro PALOP a introduzir o IVA (1999), em substituição do Imposto de Circulação, um imposto geral sobre a venda de bens e prestação de serviços, do tipo cumulativo, e de outros impostos indiretos, como o Imposto de Consumo, um imposto monofásico, o Imposto de Turismo e o Imposto sobre Combustíveis. Para tal, socorreu-se, em larga medida, da experiência do IVA europeu, em especial do IVA português, embora procurando simplificá-la (por exemplo, o IVA é dotado de taxa única, ao lado de uma taxa zero para as exportações) e adaptá-lo ao contexto económico local, em particular através dos regimes isenção e de tributação simplificada dos pequenos contribuintes e do alargado número de benefícios fiscais. Quanto ao mais, no essencial, o IVA moçambicano tem as conhecidas características do IVA português e europeu. Dir-se-ia: possui muitas das suas virtudes e não poucos dos seus defeitos. Ciente do facto, a Autora não se esquivou a formular sugestões de melhoria do funcionamento do sistema.

O mesmo acontece com o IVA cabo-verdiano (2004) que se inspirou na experiência moçambicana. Trata-se igualmente de um IVA simplificado, de taxa única de 15% (embora com diversas isenções do tipo taxa zero), com regimes especiais alargados para pequenas e médias empresas e também sem tributação dos subsídios. Sem surpresa, grande parte das



receitas deste imposto advém das importações. Não se limitando a uma caracterização genérica do imposto, a Autora desce, muitas vezes, ao pormenor na apresentação das regras de incidência, localização das operações, isenções, valor tributável, taxas, direito à dedução, obrigações dos contribuintes e regimes especiais, de forma a transmitir aos interessados (discentes e não só) uma útil síntese do regime do IVA neste país.

Dito isto, tarefa cumprida. Dizia o saudoso Eduardo Prado Coelho (cito de cor) que as palavras servem para a gente se entender, mas também servem para a gente se desentender. Não sei se consegui com estas palavras ser fiel ao pensamento da Prof<sup>a</sup> Clotilde Palma na explanação do conteúdo deste seu novo livro. Uma coisa é certa: tentei fazê-lo, o melhor que posso e sei. Terminando dando-lhe os merecidos parabéns por mais este marco na sua brilhante carreira como jurista e fiscalista que, de resto, está longe de se circunscrever ao mundo do IVA, prolongando-se pela fiscalidade internacional, pelas relações entre fiscalidade e contabilidade, pela educação fiscal e mesmo por temas distantes da fiscalidade como os direitos das mulheres ou o direito à felicidade.

Espero igualmente ter conseguido despertar o interesse pela leitura deste livro. Estudos de IVA III merece leitura atenta. A mesma que o próximo livro da Prof<sup>a</sup> Clotilde Palma que, presumo, não demorará muito a ver a luz do dia, seguramente também merecerá.

Lisboa, 4 de outubro de 2016.

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS