

O SUJEITO PASSIVO MISTO DE IVA. O CASO DAS AUTARQUIAS LOCAIS

José de Campos Amorim

Professor do ISCAP

Área Científica do trabalho: F) Setor Público

Palavras-chave: IVA, autarquias locais, sujeito passivo misto.

O SUJEITO PASSIVO MISTO DE IVA. O CASO DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Resumo

O presente estudo pretende analisar o impacto do IVA no sector público, em particular nas autarquias locais, procurando dar a conhecer algumas das problemáticas relacionadas com a sujeição ao IVA e a qualidade de sujeito passivo misto.

As autarquias locais apresentam-se como um sujeito passivo diferente, porque a lei não lhe reconhece a qualidade de sujeito passivo de IVA quando pratica operações no âmbito dos seus poderes de autoridade, sendo apenas consideradas como tal quando pratica operações de natureza empresarial. São então consideradas sujeitos passivos mistos pelo facto de praticarem operações de natureza empresarial e outras, embora sujeitas a imposto, dele estão isentas. Esta situação gera uma certa complexidade na gestão fiscal do IVA.

O principal problema tem a ver com o facto de uma autarquia considerar que está a atuar dentro dos poderes de autoridade e outra não, o que pode fazer com que o imposto a pagar seja diferente de autarquia para autarquia.

Tudo isto tem a ver com o facto de o ofício circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro de 1991, estar desfasado da realidade. As situações que se verificam na prática podem levar a vários enquadramentos jurídicos por parte dos municípios, e assim criar uma rutura com os princípios da generalidade e da neutralidade do imposto.

O SUJEITO PASSIVO MISTO DE IVA. O CASO DAS AUTARQUIAS LOCAIS

1. Introdução

O presente estudo pretende analisar o impacto do IVA no sector público, em particular nas autarquias locais, procurando dar a conhecer algumas das problemáticas relacionadas com a sujeição ao IVA e a qualidade de sujeito passivo misto. As autarquias locais exercem atividades que conferem direito à dedução do imposto e outras que não conferem esse direito, o que tem originado algumas dúvidas nas relações entre sujeitos passivos e a administração tributária.

As autarquias locais deparam-se com a obrigação de ter receitas suficientes para cobrir as suas necessidades e controlar a despesa pública de modo a cumprir as metas orçamentais. Os municípios detêm autonomia orçamental para regulamentar a disciplina das taxas, tarifas e preços. Para controlar a despesa pública, o Estado criou o Programa de Assistência Económica e Financeira para fazer face aos pagamentos em atraso (Cfr. Lei n.º 8/2012, de 21 de Fevereiro e Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de Junho) e lançou o Programa de Apoio à Economia Local (Lei n.º 43/2012, de 28 de Agosto), que tem por objetivo a regularização do pagamento das dívidas dos municípios vencidas há mais de 90 dias e registadas na Direção Geral das Autarquias Locais.

As autarquias locais apresentam-se como um sujeito passivo diferente, porque a lei não lhe reconhece a qualidade de sujeito passivo de IVA quando pratica operações no âmbito dos seus poderes de autoridade, sendo apenas consideradas como tal quando praticam operações de natureza empresarial, encontrando-se aqui em posição de igualdade com outras entidades particulares. São então consideradas sujeitos passivos mistos pelo facto de praticarem operações de natureza empresarial e outras, embora sujeitas a imposto e dele estão isentas. Esta situação gera uma certa complexidade na gestão fiscal do IVA.

O principal problema tem a ver com o facto de uma autarquia considerar que está a atuar dentro dos poderes de autoridade e eventualmente outra autarquia considerar que

não, o que pode fazer com que se verifiquem discrepâncias entre autarquias. Por forma a evitar tais discrepâncias, veio o ofício circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro de 1991 listar as situações de não sujeição, de isenção (que não confere direito à dedução) e de sujeição e não isenção ou de isenção com direito à dedução. Esta listagem visa evitar situações que se verificam na prática, que podem levar a vários enquadramentos jurídicos por parte dos municípios, criando assim uma rutura com os princípios da generalidade e da neutralidade do imposto.

Relativamente às operações tributáveis que conferem direito à dedução e às operações isentas que não conferem esse direito, as autarquias como sujeitos passivos mistos podem optar pelo método do *pro rata* para efetuarem a dedução do IVA dos *inputs*. Além do direito à dedução relativamente a bens de utilização mista, estão previstas regularizações nos termos dos art.ºs 23.º a 26.º do CIVA, respeitantes a bens móveis e imóveis.

Estão assim criadas as condições legais para uma correta aplicação da dedução de IVA por parte dos sujeitos passivos mistos, embora esta dedução dependa do tipo de *input* e de *output* realizado, do registo efetuado e da gestão dos bens durante o período de regularização.

2. As autarquias locais e o seu enquadramento em sede de IVA

De acordo com Sousa Franco (2001), o setor público pode dividir-se entre (i) o setor público administrativo, o qual abrange a administração central, a administração regional, a administração local e a segurança social e (ii) o setor empresarial do Estado, o qual é composto pelas empresas públicas.

As autarquias, integradas na administração local, são entidades autónomas, que prosseguem interesses próprios, sujeitas à tutela do Estado, segundo o n.º 1 do artigo 235.º da Constituição da República Portuguesa. São entidades com base territorial, população, interesses próprios e órgãos representativos.

As atividades do município, elencadas no n.º 2 do artigo 23.º da Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro, estão relacionadas com o equipamento rural e urbano, a energia, os

transportes, as comunicações, a educação, o património, a cultura e a ciência, os tempos livres e os desportos, a saúde, a ação social, a habitação, a proteção civil, o ambiente e o saneamento básico, a defesa do consumidor, a promoção do desenvolvimento, o ordenamento do território e urbanismo, a polícia municipal e a cooperação externa.

Para efeitos de IVA, não são considerados sujeitos passivos o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, quando as mesmas se encontrem a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência (art.º 2.º, n.º 2 do CIVA). Encontramo-nos portanto perante uma delimitação negativa de incidência. No entanto, o n.º 3 do mesmo artigo 2.º do CIVA prevê diversas exceções à regra geral da não sujeição em matéria de telecomunicações, distribuição de água, gás e eletricidade, transporte de bens, prestações de serviços portuários e aeroportuários, transporte de pessoas, transmissão de bens novos cuja produção se destina à venda, operações de organismos agrícolas, explorações de feiras e de exposições de carácter comercial, armazenagem, cantinas, radiodifusão e radiotelevisão.

Deste modo, as autarquias locais praticam operações: (a) sujeitas a imposto e tributadas à taxa normal, como é o caso dos parques de estacionamento; (b) isentas, ao abrigo do artigo 9.º do IVA, como sucede, por exemplo, na construção de habitação social, creches e jardins-de-infância explorados pelas autarquias; e (c) operações praticadas no exercício dos seus poderes de autoridade, as quais, segundo o n.º 2 do artigo 2 do CIVA, também se encontram isentas, tal como sucede com a construção/reparação de estradas e de caminhos municipais.

Distinguem-se assim as situações em que as autarquias locais atuam na qualidade de sujeitos passivos porque praticam operações que não estão abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2 n.º 2 do CIVA; e as situações em que as autarquias locais praticam, simultaneamente, operações tributáveis para efeitos de IVA e operações isentas e/ou não sujeitas a este imposto. Neste seguimento, o ofício circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro de 1991, emitido pela autoridade tributária, apresenta o enquadramento dos vários tipos de atividades realizadas pelas autarquias.

De acordo com o referenciado ofício circulado são exemplos de atividades não sujeitas as exercidas no uso dos poderes de autoridade, tais como as obras em jazigos e

sepulturas, o loteamento de obras, a fixação de sinais de trânsito, as vistorias, as inspeções e as fiscalizações sanitárias. Quanto às atividades isentas, que não conferem direito à dedução, temos a visita aos museus e similares pertencentes à própria Câmara, incluindo a venda de roteiros, a utilização de instalações desportivas, como as piscinas, quando exploradas pela Câmara (cfr. ponto 2 do referido ofício circulado). Relativamente às atividades tributadas que conferem direito a dedução, temos como exemplo os serviços de fotocópias e a afixação de editais que não sejam de interesse público.

Este ofício circulado encontra-se hoje, em alguns casos, ultrapassado, como facilmente se compreende dado o período de tempo que decorreu desde de que foi elaborado. Por outro lado, como não pretende ser exaustivo, apenas contemplando algumas situações. É, contudo, ainda hoje, uma referência para a Autoridade Tributária relativamente às operações realizadas pelos Municípios.

Um conceito importante a analisar é a distorção de concorrência, previsto no n.º 4 do artigo 2.º do CIVA, que determina que só se aplica as normas de isenção se o exercício dos poderes de autoridade não entrar em concorrência direta com os sujeitos passivos de imposto e de forma significativa. Este conceito, segundo Laires (2012), deve ser visto tendo em conta o conjunto da atividade em causa, enquanto tal, e não especificamente em relação a um mercado em particular, colocando-se a questão da distorção local ou nacional. O recurso a uma abordagem global de cada setor de atividade parece ser o que melhor assegura a neutralidade do imposto e a segurança jurídica das várias partes envolvidas, tal como refere o mesmo autor¹, a propósito da alínea d) do artigo 10.º do CIVA. De facto, não importa aqui o valor das receitas arrecadadas pelo município, mas sim a importância das operações realizadas pelo município no sector económico comparativamente com as atividades privadas concorrentes.

3. O conceito de atividade económica em sede de IVA

¹ Rui Laires, O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assitência Médica ou Social, Almedina, 2012, p. 332.

O artigo 9.º, n.º 1 da Diretiva IVA (Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006) faz corresponder ao conceito de atividade económica todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. São sujeitos passivos de imposto as entidades que exerçam de modo independente uma atividade económica, seja qual for o fim ou resultado dessa atividade.

O IVA suportado nos *inputs* deve estar relacionado com uma das atividades económicas prosseguidas pelo sujeito passivo (*outputs*). Quando não exista uma relação direta (*direct link*) entre os *inputs* e os *outputs*, ainda assim pode ser reconhecido o direito integral à dedução do IVA se for estabelecida uma relação entre os *inputs* e um conjunto delimitado de atividades económicas tributadas (Acórdão *Abbey National*, de 22.02.2001, proc. C-408/98).

Neste processo, estava em causa a dedutibilidade do IVA incorrido pela *Abbey National*, sujeito passivo que realizava simultaneamente operações tributáveis e operações isentas sem direito à dedução e que se encontravam diretamente conexas com a transmissão de bens e direitos. Neste caso, o TJUE considerou que *“se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação direta e imediata com uma parte claramente delimitada das suas atividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa (...) este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado que onerou as despesas que efetuou para adquirir os referidos serviços (...).”* Estabelece-se aqui uma diferença entre uma atividade sujeita e uma atividade isenta sem direito à dedução, fazendo-se uma distinção entre os *inputs* relacionados diretamente com a atividade tributada e não tributada.

Quanto ao IVA suportado com os custos gerais da atividade económica, há ainda que aferir se o direito à dedução dos bens e serviços adquiridos deverá ser reconhecido sempre que as despesas efetuadas com a sua aquisição se qualifiquem como despesas gerais da atividade e integrem os elementos constitutivos do preço das operações realizadas pelos sujeitos passivos que conferem direito à dedução. Os custos incorridos com os serviços adquiridos fazem parte dos custos gerais do sujeito passivo e são,

enquanto tais, *elementos constitutivos dos preços* dos produtos – sendo, portanto, possível *estabelecer uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo* – tal havia já sido aludido no Acórdão *Midland Bank* (Acórdão do TJUE de 08 de Junho de 2000, no caso *Midland Bank plc*, Processo n.º C-98/98), tendo sido igualmente discutido nos Acórdãos *Kretztechnik* (Acórdão do TJUE de 26 de Maio de 2005, no caso *Kretztechnik AG*, Processo n.º C-465/03), *SFK* (Cfr. Acórdão do TJUE de 29 de Outubro de 2009, no caso *SFK*, Processo n.º C-29/08) e *Portugal Telecom* (Cfr. Acórdão do TJUE de 6 de Setembro de 2012, no caso *Portugal Telecom*, Processo n.º C-496/11).

Sobre o critério dos custos gerais da atividade económica deve ser feita, por um lado, uma análise da relação causal entre o *input* e a atividade tributável do sujeito passivo e, por outro, uma relação económica entre o impacto do *input* ao nível do preço dos *outputs*. Não nos parece todavia ser este último um critério rigoroso no estabelecimento de uma conexão entre os *inputs* e os *outputs*, porquanto a fixação do preço resulta de um conjunto de fatores externos (por exemplo, a lei da procura e da oferta e a manipulação artificial dos preços), fatores esses que poderão resultar na não repercussão de determinados custos no preço.

Em alternativa, entendemos que deverá partir-se fundamentalmente do critério da relação causal, aferindo-se se os *inputs* se relacionam com a obtenção ou garantia dos rendimentos da atividade tributável, à semelhança do critério utilizado para efeitos de aferição dos gastos dedutíveis em sede de IRC (art.º 23.º, n.º 1 do CIRC), aplicando-se subsidiariamente o critério económico.

No caso dos *inputs* de utilização mista é necessário encontrar uma conexão dos *inputs* aos *outputs* sujeitos e não sujeitos. A Diretiva IVA não estabelece regras para a repartição do IVA suportado entre as atividades sujeitas e não sujeitas, mas apenas entre operações sujeitas que conferem direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito. “Contudo, os Estados Membros, na definição dos métodos de dedução e de repartição *devem ter em conta a finalidade e a economia da Sexta Diretiva 77/388 e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas actividades.*” (Cfr. Acórdão Portugal Telecom).

No caso português, tais normas encontram-se previstas no artigo 23.º n.º 1 al. a) e n.º 2 *in fine* do CIVA, que estabelece a regra da afetação real. Este método de dedução (método da afetação real) pressupõe uma conexão direta entre uma determinação operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, o que nem sempre é fácil dado o facto de os diferentes bens ou serviços poderem adotar diferentes critérios de repartição. Sem esquecer que a entidade em causa poderá ter alguma dificuldade em autonomizar as atividades que conferem direito a dedução daquelas que não possibilitem esse direito. Este método tem sido também alvo de críticas, devido aos elevados custos de cumprimento e grau de incerteza criado pela grande margem de apreciação subjetiva deixada em aberto pelo regime legal.

Face às dúvidas colocadas pelo atual regime, tem sido adotado o método da dedução *pro rata*, por ser o mais adequado.

4. As isenções de IVA

Em sede de IVA, distinguem-se as isenções completas das isenções incompletas. Nas isenções completas, o sujeito passivo não liquida o imposto nas suas operações ativas, mas pode deduzir o imposto suportado nas aquisições (operações passivas), como sucede, por exemplo, nas transmissões intracomunitárias ou nas exportações, previstas nos artigos 14.º do RITI e do CIVA, respetivamente. Por sua vez, no caso das isenções incompletas, o sujeito passivo também não liquida imposto, mas não pode deduzir o IVA suportado nas aquisições. Nestas últimas isenções, o sujeito passivo tem de suportar efetivamente o ónus do IVA, porque não lhe é reconhecido o direito à dedução. É o caso das isenções previstas nos art.ºs 9.º e 53.º do CIVA.

As isenções previstas no art.º 9.º do CIVA são operações internas e referem-se aos serviços ligados à saúde, à segurança, às operações bancárias, financeiras e de seguros. Existe, excecionalmente, a possibilidade de renúncia à isenção em algumas das atividades previstas no art.º 9.º do CIVA, nos termos do art.º 12.º do mesmo diploma, o que possibilita ao sujeito passivo a dedução do imposto suportado, sendo este contudo obrigado a liquidar o imposto nas suas operações ativas.

Quanto às isenções referidas no art.º 53.º do CIVA, estas respeitam aos regimes especiais de isenção previstos para os seguintes sujeitos passivos: sujeitos passivos de IRS e de IRC que não possuam ou não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada e não tenham atingido um volume de negócios superior a €10.000 (art.º 53.º, n.º 1), pequenos retalhistas (art.ºs 60.º e ss do CIVA) e revendedores de combustíveis líquidos (art.ºs 69.º e ss do CIVA).

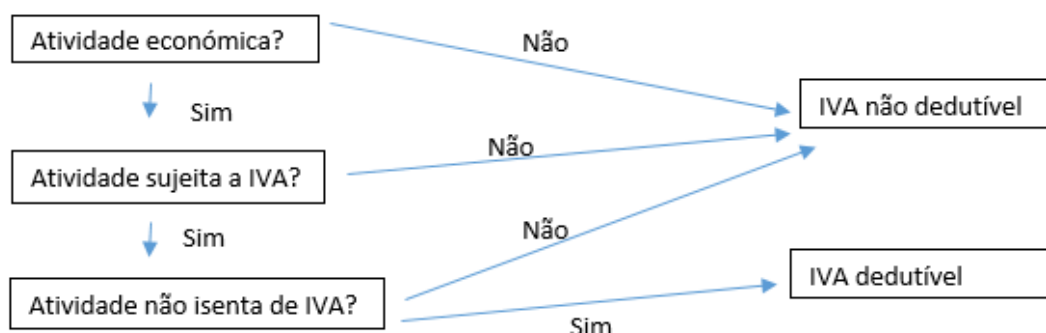
5. A natureza das operações efetuadas pelos sujeitos passivos mistos e o exercício do direito à dedução

São sujeitos passivos mistos os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, realizam simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito. Estes sujeitos passivos apenas podem deduzir o imposto suportado para a realização das operações que lhe conferem esse direito.

Algumas legislações europeias atribuem a este tipo de sujeitos a qualidade não de *sujeitos passivos mistos*, mas sim de sujeitos passivos parciais, dado que apenas uma parte das operações está sujeita ao imposto e a outra parte se situa fora do seu campo de aplicação. Adota-se ainda alternativamente a designação de *devedores parciais*, por estarem a realizar operações que na sua totalidade estão sujeitas a imposto, embora uma parte dessas operações esteja isenta de IVA.

Neste sentido, as autarquias locais são consideradas sujeitos passivos mistos, porque praticam operações isentas que conferem ou não o direito à dedução e operações sujeitas que conferem o direito à dedução.

Quando os bens ou serviços adquiridos por uma autarquia contribuam para a realização de uma atividade sujeita a IVA e não isenta, o imposto suportado será dedutível na sua totalidade (artigos 19.º e 20.º do CIVA), com a exceção do art.º 21.º, n.º s 1 e 3 do CIVA (acerca da exclusão do direito à dedução) e do art.º 21.º, n.º 2 do CIVA, que admite deduções parciais.



Pode acontecer que um sujeito passivo misto adquira bens ou serviços que não irão ser utilizados exclusivamente na atividade isenta de imposto, nem na atividade não isenta de imposto. O artigo 23.º do CIVA apresenta as regras para efetuar a dedução do imposto suportado cuja utilização dos bens e serviços seja mista. Neste caso, o exercício do direito à dedução é efetuado do seguinte modo: pelo método de afetação real destinado às operações realizadas fora do conceito de atividade económica [alínea a) do n.º 1 do art.º 23 do CIVA]; e pelo método da percentagem de dedução *pro rata*, baseado no volume de negócios [n.º 2 do art.º 23.º e alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA], para que seja possível ao sujeito passivo efetuar uma dedução parcial de imposto na sua aquisição, uma vez que este último método é aplicável às operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte da qual não confere o direito à dedução.

Em suma, os métodos referidos são formas de resolver o problema da dedução do IVA contido em bens e serviços de utilização mista, sendo que o método da afetação real destina-se às operações realizadas fora do conceito de atividade económica, ao passo que o método da percentagem de dedução (*pro rata*) visa as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, em que uma parte desta atividade não confere o direito à dedução.

Daí resulta que o método da afetação real é de utilização obrigatória para os bens e serviços que tenham uma utilização, ainda que parcial, em operações não decorrentes de uma atividade económica, devendo o sujeito passivo separar as aquisições de bens e serviços que são tributáveis das que se encontram isentas. Por sua vez, o método da percentagem de dedução ou *pro rata* caracteriza-se pelo facto de o direito à dedução ser proporcional ao montante anual das operações que dão lugar a dedução. Esta

percentagem de dedução resulta do quociente entre o montante anual líquido de imposto das transmissões de bens e prestações de serviços que conferem o direito à dedução e o montante anual de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo, líquido de imposto, incluindo as operações isentas ou fora do âmbito de incidência, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento (n.º 4 do art.º 23 do CIVA).

Fórmula da percentagem de dedução (*pro rata*)

Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução (art. 20)

Montante anual sem IVA de todas as operações decorrentes de uma atividade económica (incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento)

Fonte: O Direito à Dedução do IVA, IDEFF 2014 — Rui Manuel Pereira da Costa Bastos

Contudo, o método *pro rata* não pode ser utilizado quando a aplicação do método *pro rata* conduza a distorções significativas na tributação. Por exemplo, não são de incluir nesta fórmula as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da entidade, nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório à atividade exercida pelo sujeito passivo (n.º 5 do art.º 23.º do CIVA).

Neste sentido, determina o ofício circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, que o critério para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso em função da utilização do bem ou do serviço. Só poderá, eventualmente, ser admitido o recurso a um critério objetivo comum a um conjunto de bens ou serviços na condição de que tal se fundamente em razões objetivas e relevantes, devendo o sujeito passivo em qualquer dos casos justificar os critérios utilizados.

Nesta matéria, o ofício circulado referenciado apresenta como critérios, por exemplo, o da área ocupada, o das horas de trabalho, o da natureza dos bens ou serviços e o das atividades exercidas enquanto sujeito passivo misto. Para tal, cabe à AT avaliar a

idoneidade dos critérios e, se necessário, impor a adoção de outros face ao tipo de bens e serviços.

Estes bens e serviços podem constituir: (a) operações tributadas ou isentas que conferem o direito à dedução; (b) operações fora do conceito de atividade económica; e (c) operações tributadas ou isentas que não conferem o direito à dedução.

Exemplificando, suponhamos que uma autarquia local realizou em 2016 operações sujeitas a tributação no valor de €80.000 (a); operações isentas, sem direito a dedução, no montante de €40.000 (c); e operações fora do âmbito da atividade económica pelo valor de €20.000 (b); e que adquiriu também uma máquina para essas três atividades (tendo suportado IVA no valor de €250), tendo em vista a seguinte utilização: 50% para as operações da alínea (a), 30% para as operações da alínea (c) e 20% para as operações da alínea (b).

Com a aplicação do método *pro rata*, o montante a deduzir é o seguinte:

IVA não dedutível: $20\% \times 250 = €50$

IVA a deduzir: $80.000/120.000 = 67\% \times 200 (250-50)$, isto é: €134

Caso tivesse sido utilizado o critério da afetação real, o IVA a deduzir seria apenas de €125 ($50\% \times 250$). Como podemos facilmente verificar, a opção por um dos métodos produz resultados diferentes no montante do IVA a deduzir.

6. Regularizações das deduções anuais

No final de cada exercício económico, para determinar o imposto dedutível, os sujeitos passivos devem aplicar ao imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de cada período o “*pro rata provisório*”, que é o definitivo do ano anterior (n.º 6 do art.º 23.º do CIVA). As deduções provisórias efetuadas com base no “*pro rata provisório*” devem ser regularizadas de acordo com o *pro rata* definitivo determinado pelas operações efetivas desse ano. Assim, a percentagem de dedução a aplicar durante o ano de 2016 é utilizada provisoriamente com base nas operações efetuadas em 2015 (percentagem definitiva do ano 2015), procedendo-se no fim do ano 2016 à respetiva regularização com base nos valores definitivos do próprio ano 2016.

As deduções efetuadas no *pro rata* provisório devem ser regularizadas de acordo com o *pro rata* definitivo e encontram-se vertidas na declaração periódica do último período do ano nos campos 41 e 40, consoante a percentagem definitiva do ano em causa seja, respetivamente, inferior ou superior à percentagem utilizada no ano.

7. Regularização das deduções relativas a bens do ativo imobilizado

Os sujeitos passivos que utilizam o método de dedução *pro rata* têm de proceder também a uma regularização plurianual do imposto deduzido relativamente aos bens móveis e imóveis do seu ativo imobilizado (cfr. art.º 24.º, n.º 1 do CIVA). Os bens de investimento são bens duradouros que prolongam a sua vida útil por vários anos, contribuindo para o valor global das operações realizadas ao longo desses anos.

O período de regularização dos bens de investimento para os bens móveis é de 4 anos e para os bens imóveis é de 19 anos, independentemente do período de vida útil dos bens em causa (n.º 3 do art.º 24.º). Estes prazos contam-se a partir do ano de início de utilização/ocupação dos bens e estas regularizações são efetuadas após a regularização geral a efetuar no primeiro ano, de acordo com o *pro rata* definitivo (n.º 1 do art.º 24.º).

a) Bens móveis

Tratando-se de bens móveis, para além da regularização geral a efetuar no primeiro ano, haverá ainda que proceder à regularização anual das deduções efetuadas durante os 4 anos civis subsequentes, desde que a diferença entre o *pro rata* definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 4 anos posteriores seja igual ou superior a 5% (n.º 1 do art.º 24.º do CIVA), sendo que no primeiro ano a regularização anual faz-se sempre, independentemente de a diferença ser ou não superior a 5 %.

Do ponto de vista contabilístico, sempre que se verifique uma regularização, deve movimentar-se a conta de IVA regularizações.

b) Bens imóveis

Também para os bens imóveis, para além da regularização geral a efetuar no primeiro ano, por cálculo do *pro rata* definitivo, há que proceder também à regularização anual das deduções efetuadas durante os 19 anos civis subsequentes, desde que a diferença

entre o *pro rata* definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 19 anos posteriores seja igual ou superior a 5% (n.º 2 do art.º 24 do CIVA), sendo que no primeiro ano a regularização anual efetua-se sempre, independentemente de a diferença ser ou não superior a 5%.

O montante da dedução obtido de acordo com o previsto no n.º 2 do art.º 24.º do CIVA é subtraído à dedução efetuada no primeiro ano, sendo que a diferença apurada (positiva ou negativa) divide-se por 20, nos termos da alínea c) do n.º 3 do art.º 24.º do CIVA, constituindo este resultado a regularização a efetuar pelo sujeito passivo. A regularização será a favor do Estado se a diferença for positiva e a favor do sujeito passivo se for negativa.

Saliente-se que não há lugar a regularizações sempre que os bens tenham um valor unitário inferior a €2.500 ou, nos termos da legislação que regulamenta as depreciações, os bens tenham um período mínimo de vida útil inferior a 5 anos (cfr. n.º 7 do art.º 24.º do CIVA).

8. Regularização das deduções relativas a transmissão de bens do ativo imobilizado

No momento da alienação considera-se que os bens estão afetos a uma atividade tributada, no caso da venda com liquidação de IVA, ou a uma atividade não tributada ou isenta, ou seja, no caso de uma venda não sujeita ou isenta de IVA.

De acordo com o n.º 5 do art.º 24.º do CIVA, sempre que essa alienação decorra durante o período de regularização da dedução do IVA (5 ou 20 anos), deve ser feita uma regularização de uma só vez relativamente ao período ainda não decorrido.

Assim, no caso dos bens móveis, considera-se que no momento da sua alienação tais bens estão sempre afetos a uma atividade tributada, pelo que no ano da transmissão se efetua uma regularização a favor do sujeito passivo pelo período ainda não decorrido. Exemplificando, uma câmara municipal adquiriu um determinado equipamento em 2013 com IVA suportado no valor de 10.000€ tendo deduzido imposto numa percentagem de 65% (*pro rata* definitivo desse ano). Em março de 2016 a câmara

municipal procedeu a alienação desse bem por 30.000€ (com liquidação de IVA de 6.900€).

Dado que, no momento da aquisição, a câmara municipal deduziu 6.500€ (10.000€ x 65%), deverá proceder à regularização no ano da alienação tendo em conta o montante deduzido no ano de aquisição menos o total de imposto suportado dividido pelos cinco anos do período de regularização e multiplicado pelo número de anos que faltam para completar os cinco anos da regularização (2017): $(6.500€ - 10.000€) / 5 \text{ anos} = -700€ \times 2 \text{ anos} = -1.400€$

A câmara municipal poderá deduzir a seu favor o montante de 1.400€ (campo 40 da DP do último período do ano). Em termos de lançamentos contabilísticos deve debitar uma conta de IVA regularizações por contrapartida de uma conta de Outros Rendimentos Alienações.

Por sua vez, no que respeita à alienação de bens imóveis, aplica-se a mesma regra do n.º 5, referida quanto aos bens móveis, sendo que, nos termos do n.º 6 do art.º 24.º do CIVA, quando os bens imóveis estejam afetos a uma atividade não tributada e quando relativamente a esses bens houve lugar a dedução total ou parcial do imposto, há que distinguir algumas hipóteses:

- (a) O sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito a dedução;
- (b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito a dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do art.º 12.º ou nos n.ºs 3 e 4 do art.º 55.º do CIVA (renúncia à isenção);
- (c) O imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA.

9. Regularizações originadas por alteração de atividade

De acordo com o art.º 25.º do CIVA, os sujeitos passivos que desenvolvam atividades isentas e passem a desenvolver atividades tributadas, quer seja por alteração de atividade ou por imposição legal, poderão ainda deduzir o imposto relativo aos bens do ativo imobilizado do seguinte modo:

- a) Quanto aos bens móveis, que tenham sido adquiridos no ano da alteração do regime de enquadramento ou nos 4 anos anteriores, a dedução será proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de cinco anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens – alínea a) do n.º 1 do art.º 25.º do CIVA;
- b) Relativamente aos bens imóveis, que sejam adquiridos ou concluídos no ano de alteração do regime de tributação e nos 19 anos anteriores, a dedução será proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de 20 anos a partir da ocupação dos bens – alínea b) do n.º 1 do art.º 25.º do CIVA.

Mais uma vez, nos termos do n.º 7 do art.º 24.º do CIVA, estas regularizações não são aplicáveis a bens cujo valor unitário for inferior a €2.500, nem aos bens que, nos termos do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos.

De acordo com o n.º 5 do art.º 25.º a regularização também não é aplicável aos sujeitos passivos que, à data da alteração, se encontrem no regime especial de isenção previsto do art.º 53.º do CIVA.

10. Exemplos práticos

Tendo em conta o referido anteriormente, vejamos agora algumas situações práticas em sede de IVA em matéria de prestações de serviços realizadas pelas autarquias locais.

A) Suponhamos que um determinado município decide cobrar uma quota aos idosos que frequentam a universidade sénior, criada através de regulamento municipal, para ter aulas de informática, natação e atividades recreativas e que o preço fixado varia consoante o número de aulas frequentadas. Para que os utentes possam beneficiar dos encontros nacionais, o município paga à Rede de Universidades Seniores uma quota para ser associado da mesma. A questão que se coloca é a de saber se o município deve liquidar IVA aos utentes da Universidade Sénior.

Analisando a legislação em vigor, o n.º 7 do art.º 9.º do CIVA estabelece que estão isentas de IVA as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por “*centros de dia e centros de convívio para idosos*”, ou “*outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações*”. Acresce o n.º 8 do mesmo art.º 9.º que estão isentas “*as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem estas atividades*”.

Resulta do disposto que, face à natureza das operações, isto é, atividades de ocupação de tempos livres para idosos, as mesmas estão isentas de IVA, pelo que o município não tem de liquidar IVA. Por isso, não pode a AT entender, por estar em causa uma associação de universidades da terceira idade, que estas prestações de serviços estão sujeitas a IVA.

B) Admitamos agora que o município do Porto liquidou IVA à taxa reduzida pela utilização das piscinas municipais e liquidou IVA à taxa normal pela atividade de sauna nas mesmas instalações, mas também deduziu o IVA suportado nas respetivas aquisições de bens e serviços. Será que o município pode liquidar IVA aos utentes das piscinas municipais e deduzi-lo nas respetivas aquisições de bens e serviços?

Analisando a legislação aplicável, o n.º 8 do art.º 9.º do CIVA determina a isenção das “*prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem estas atividades*”. Mas, conforme dispõe o art.º 10.º, alínea d) do CIVA, para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que “*não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto*”.

Questionada sobre esta matéria, a AT, através da informação vinculativa n.º 5195 de novembro de 2013, entendeu que os serviços relacionados com a utilização de piscinas prestados pelos municípios estavam isentos de IVA, por se encontrarem relacionados com a prática de desporto ou de educação física, fornecidos por organismos sem fins lucrativos diretamente às pessoas que pratiquem desporto ou educação física, desde que o exercício dessa atividade não se inscreva num quadro de puro repouso e relaxamento.

Esta isenção não se aplica aos serviços de utilizações desportivas prestados a particulares e clubes desportivos e aos serviços de aulas de natação, sendo estes serviços considerados operações sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa de 23%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das listas anexas ao Código do IVA (Cfr. informação vinculativa n.º 1818 de 2011).

Uma vez que o serviço pode causar distorções de concorrência, entendemos que o mesmo deve ser tributado à taxa de 23% e não a uma taxa reduzida, como sucede nalguns municípios, uma vez que, desde 2011, deixou de existir tal verba na Lista 1 anexa ao CIVA (taxa reduzida).

Este serviço resulta num imposto diferente a pagar consoante o município considere as referidas prestações de serviços isentas ou não de IVA.

C) No caso de serviço de transportes escolares, a questão aqui colocada é a de saber se os municípios devem liquidar o IVA pela prestação deste tipo de serviços e se podem deduzi-lo pelas mesmas prestações de serviços.

Prevê o n.º 9 do art.º 9.º do CIVA a isenção das prestações de serviços “*que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes*”.

Nesta matéria, a AT, baseando-se na informação vinculativa n.º 7836 de 2014, é da opinião de que, a par das refeições escolares, também os transportes escolares sendo prestações de serviços conexas com o ensino, quando realizados pelos municípios,

podem beneficiar desta isenção, podendo, para tal, realizar parcerias com outras entidades.

Apesar de isentos, o IVA suportado não é aqui dedutível na esfera do município, pelo que o respetivo imposto deduzido deverá ser regularizado a favor do Estado.

D) A exploração de bares e cantinas pelas autarquias locais também levanta dúvidas quanto à isenção dos serviços prestados. Uma autarquia local que explora um bar estará enquadrada no regime de isenção do IVA?

As refeições fornecidas pelos bares e cantinas enquadram-se no n.º 36 do art.º 9.º do CIVA, que estabelece que estão isentos de IVA os serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados. Esta isenção apenas se aplica no caso das refeições fornecidas pelas entidades empregadoras aos seus funcionários.

Tal como já foi referido, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público são, de acordo com o n.º 3 do art.º 2.º do CIVA, sujeitos passivos de imposto, quando exerçam determinadas atividades fora do âmbito dos seus poderes de autoridade, salvo se as exercem de forma não significativa.

A atividade de exploração de bares não se enquadra nos poderes de autoridade, pelo que não está isenta de IVA.

E) No caso dos parques de estacionamento, quando uma autarquia explora uma área de estacionamento coletivo de veículos, poderá cobrar o IVA pela utilização do parque de estacionamento e depois deduzi-lo para prestar os serviços no âmbito da mesma?

Informa o ofício circulado n.º 174229/1991 que esta atividade inclui-se na “*locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos, incluindo parcometros*”.

A exploração de estacionamento regularmente definida é uma atividade sujeita a IVA e não isenta, segundo a informação vinculativa n.º 3149 de 14 de maio de 2012, a qual refere que “*as distorções de concorrência devem ser apreciadas por referência à atividade em causa e a possibilidade de um operador privado entrar no mercado*”.

Logo, trata-se de uma atividade sujeita a IVA pelo facto de as autarquias locais estarem em concorrência direta com operadores privados. Por conseguinte, não podem beneficiar do estabelecido no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

F) Consideremos agora o caso de uma atividade de patinagem numa pista de gelo organizada por um determinado município. O município deve liquidar o IVA à taxa intermédia aquando da prestação de serviços na pista de gelo e deduzir o IVA incorrido para prestar os serviços no âmbito da mesma?

Prevê o n.º 8 do art.º 9.º do CIVA que estão isentas *“as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem estas atividades”*.

Para este efeito, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa os que *“não entrem em concorrência direta com os sujeitos passivos de imposto”* – art.º 10.º, alínea d) do CIVA.

No caso em apreço, existem argumentos para tributar os serviços em causa, pelo facto de a isenção poder causar distorções de concorrência, devendo por isso os serviços ser tributados à taxa normal de IVA e não à taxa intermédia de 13%, como parece ser a prática de alguns municípios.

Certas autarquias entendem até que, por analogia, a utilização da pista de gelo deve beneficiar da mesma isenção que aquela que é concedida à utilização das piscinas. Ou seja, estas situações dependem da interpretação que é dada pelas autarquias locais.

Todavia, não é conveniente que a tributação destes serviços em sede de IVA dependa do poder discricionário das autarquias locais.

11. Conclusão

As autarquias locais, enquanto sujeitos passivos mistos de IVA, realizam operações sujeitas e isentas no âmbito dos seus poderes de autoridade e também fora destes poderes, em situações de concorrência direta com outros sujeitos passivos de IVA.

Estes sujeitos passivos mistos podem utilizar os métodos de dedução previstos no artigo 23.º do CIVA, tendo a utilização de um método ou de outro efeitos no imposto a pagar ao Estado e nas receitas fiscais para os municípios.

Um dos principais problemas reside na questão de saber quando é que a autarquia local está a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade ou se, pelo contrário, realiza operações em concorrência direta com empresas privadas.

Por conseguinte, deve o legislador clarificar as situações de isenção completa e incompleta de IVA, assim como cabe à AT prestar os devidos esclarecimentos às autarquias, com vista à uniformização da prática nesta matéria nas suas relações com os municípios e outros sujeitos passivos.

Não menos importante, o regime de tributação destas operações pode representar para certas autarquias uma receita significativa comparativamente com outras receitas fiscais, tais como o IMI e o IMT, podendo assim estas autarquias estar a ser prejudicadas em relação a outras.

Bibliografia

BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, *O direito à dedução do IVA*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2014.

CARLOS, Américo Brás *et al.* (coord.), *Guia dos Impostos em Portugal 2012*, Quid Juris – Sociedade Editora, 2012.

FERREIRA, Ana Maria Quitério Coelho; GONÇALVES, Emília da Graça Marques Mourão; e LAIRES, Rui Belchior de Campos, “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 418, Direcção-Geral dos Impostos, julho-dezembro 2006.

OLIVEIRA, Maria Odete, “Desfazendo mal entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 1, Primavera, 2008.

PALMA, Clotilde C., *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, IDEFF, Almedina, 2011.

PALMA, Clotilde C., *As entidades públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma ruptura no princípio da neutralidade*, Almedina, 2010.

ROCHA, Luís Miguel Miranda da, “O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de devedores de imposto parciais”, in *Revista TOC*, n.º 114, setembro de 2009.

RORIZ, José; PEREIRA, Liliana; ESTEVES, Luís Filipe; e BASTOS, Rui “*Sebenta IPCA, Pós-Graduação em Fiscalidade – Módulo 3: Apuramento do IVA*”, 2014.