

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

Validade • Parcialmente Válido

JURISTA

MARTA ALMEIDA TEIXEIRA

ASSUNTO POCAL / FINANÇAS LOCAIS

QUESTÃO

- *A autarquia, tendo em conta, por um lado, o entendimento perfilhado pela Administração Fiscal (proc. A100 2004 081, com Despacho do Exmo. Senhor Diretor-geral dos Impostos, de 17.02.2005) e, por outro lado, a atual redação dos arts. 16.º e 23.º do CIVA, bem como o teor e a natureza dos subsídios atribuídos pelo Município, solicita competente informação no sentido de:*
1. *Saber qual o enquadramento do IVA da Empresa Municipal, isto é, se a sua atividade é considerada uma atividade mista e, em caso afirmativo, esclarecendo quais as operações que conferem direito à dedução e quais as operações que não conferem esse direito;*
 2. *Saber se os subsídios concedidos anualmente pelo Município – subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais nas Piscinas Municipais e subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais no Cine-Teatro, bem como, o subsídio que visa garantir o Programa de aprendizagem de natação, consubstanciado na prestação de serviços de aulas de natação aos alunos do pré-escolar e 1.º ciclo do ensino básico – são considerados subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação e, como tal, valor tributável sujeito a imposto ou, se, ao invés, estamos perante subsídios à exploração e, como tais, subvenções não tributadas.*

(POCAL / Finanças locais; IVA; Empresas Municipais)

PARECER

Por uma questão de exposição e, em virtude da densidade e complexidade da matéria em análise, cumpre, para além, de precisar de conceitos, distinguir diferentes situações.

A - Conceito de Sujeitos Passivos Mistos

Os sujeitos passivos mistos são aqueles que na sua atividade pratiquem tanto operações que conferem o direito à dedução do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), bem como operações que não conferem esse direito.

B - Conceitos de Bens e Serviços de Utilização Mista

Os bens e serviços de utilização mista são os utilizados, conjuntamente no exercício de uma atividade económica - prevista na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIVA ([Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado](#)) -, que confere o direito à dedução com atividades económicas que não conferem esse direito ou ainda, intimamente ligadas com operações fora do conceito de atividades económicas.

Nestes termos, são bens e serviços indiscriminadamente usados em operações, sujeitas a imposto, que conferem e que não conferem direito à dedução.

C - Direito à Dedução

O direito à dedução do IVA encontra-se previsto nos arts. 19.º (*Direito à dedução*) e 20.º (*Operações que conferem o direito à dedução*) do CIVA.

Estando consagradas no artigo 21.º do mesmo diploma as exclusões do direito à dedução.

Das disposições legais *supra* decorre que confere direito à dedução integral, o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1, do artigo 20.º do CIVA.

Ou seja, apenas concede direito a dedução o imposto suportado na aquisição de bens e serviços adquiridos para a realização de operações sujeitas ao imposto e dele não isentas – isenções simples, incompletas ou isenções sem direito a dedução.

Conforme ofício circulado n.º 30103, de 23.04.2008, da Direção Geral dos Impostos, "*Como regra geral é dedutível, com exceção das*

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

situações enunciadas no artigo 21.º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma actividade económica referida na Alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA desde que respeite a transmissões de bens e a prestações de serviços que confirmam direito a dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no âmbito das actividades económicas referidas no artigo 2.º do CIVA, não resultam localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito a dedução pela alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA."

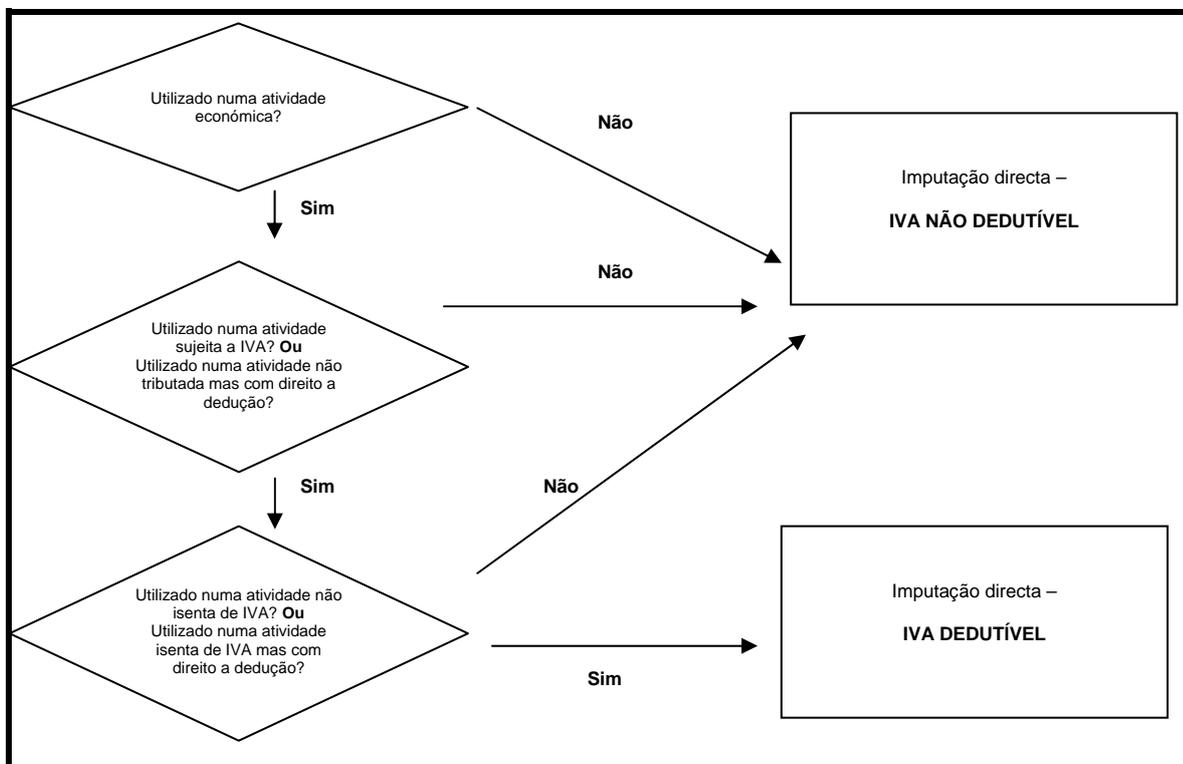
Isto significa que, no caso de se tratar de um bem ou serviço exclusivamente afeto a uma operação com direito a dedução de imposto, apresentando uma relação direta e imediata com a operação, o respetivo imposto é objeto de dedução integral (cfr. artigo 20.º, do CIVA).

Assim, à contrário, pode afirmar-se que não é admissível o exercício do direito à dedução, no caso do imposto suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afetos às seguintes operações:

- Operações que, em sede de IVA, não se insiram no conceito de exercício de actividades económicas;
- Operações não são sujeitas a IVA por estarem fora das regras de incidência do imposto;
- Operações sujeitas a imposto mas sem direito a dedução;
- Operações sujeitas a imposto mas que beneficiam de uma isenção incompleta ou simples.

Atento o exposto, dir-se-á que, deve ser adotado, antes de mais, um processo de "imputação directa" dos bens e serviços às actividades que se destinam, ou seja, a simples aplicação do princípio básico do direito à dedução regulado nos arts. 19.º a 21.º do CIVA, devendo os sujeitos passivos indicar que imposto suportado deve ser deduzido.

Em termos esquemáticos, para cada serviço prestado:



Ora, do processo supra referido, deve resultar, nalguns casos a dedução total do imposto suportado e, noutros, a insusceptibilidade de dedução de IVA.

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

D - Conceito de Subvenções Tributadas e Não Tributadas

Nos termos do n.º 1 e da alínea c), do n.º 5, do artigo 16.º do IVA, e da alínea a), do n.º 1, do ponto a do artigo n.º 11 da Sexta Diretiva, são tributadas em IVA as subvenções que estejam diretamente relacionadas com o preço das operações tributáveis, relacionadas com as transmissões de bens ou com as prestações de serviços, integrando nessa medida a respetiva contrapartida suportada pelo adquirente, na medida em que, a subvenção em si mesma, não configura, qualquer operação sujeita a imposto.

A lógica da tributação global da despesa efetuada, obriga a que se tribute o total da contraprestação respeitante à aquisição de um bem ou serviço, abarcando quer o preço efetivamente suportado, quer os valores que influenciaram a respetiva diminuição, daí que, quer o legislador nacional, quer o legislador comunitário, condicione a tributação da subvenção/subsídio à existência de um nexo direto entre a subvenção concedida e o preço da operação praticada, considerando, que tal nexo existe, sempre que o valor da subvenção ou do subsídio for fixado antes da realização da operação tributável em causa.

Assim, consideram-se subvenções tributadas as diretamente conexas com o preço de cada operação, isto é, as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e que sejam fixadas anteriormente à realização das operações.

Conceito que se encontra, expressamente, explanado no n.º 5, do artigo 16.º do CIVA, cuja redacção atual, aqui se transcreve:

" Artigo 16.º

Valor tributável nas operações internas

(...)

5 - O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui:

- a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;*
- b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente;*
- c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações." (sublinhado nosso)*

A Administração Fiscal tem vindo a adensar o referido conceito de subvenção tributada.

Tendo defendido, no Proc. A100 2004 081, com despacho datado de 17.02.2005, que estariam abrangidas na categoria de subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, "*as indenizações compensatórias destinadas a compensar, por razões sociais ou derivadas de um sector económico, os baixos preços de venda praticados (preços inferiores à normal rentabilidade da empresa subvencionada), desde que, bem entendido, sejam estabelecidas com referência ao preço ou às quantidades transmitidas".* (sublinhado nosso)

No âmbito do referido processo, foram consideradas, pela Administração Fiscal, como integrantes da categoria de subvenções não tributadas, as seguintes:

- 1 - As subvenções do tipo "à exploração", atribuídas para melhorar a posição económica das empresas que não sejam, contudo calculadas com referência a preços ou quantidades vendidas (ex: cobertura de deficits, responsabilização por uma parte das despesas gerais de exploração, participação à "forfait" em certas despesas);
- 2 - As "subvenções ao investimento", destinadas a custear capital fixo (ex: subsídios ao equipamento, quer afetos ao financiamento de um investimento bem determinado, quer as dotações globais de equipamento).

E - Métodos de Dedução Relativa a Bens e Serviços de Utilização Mista

Sucede, contudo, que, os sujeitos passivos que pretendam exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista, têm de lançar a mão ao disposto no artigo 23.º do CIVA, que prevê os métodos de dedução relativa a estes bens.

Disposição esta, que foi significativamente alterada pela [Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro](#), senão vejamos:

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

- ❖ Antes da redacção da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, prescrevia o seguinte:

Artigo 23.º

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação. (Redacção dada pelo artº 1º, do Dec.-Lei nº 323/98, de 30 de Outubro)

3 - A administração fiscal pode obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

4 - A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento. (Redacção dada pelo artº 1º do Dec.-Lei n.º 195/89, de 12 de Junho)

5 - No cálculo referido no número anterior não serão, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

6 - A percentagem de dedução, calculada provisoriamente, com base no montante de operações efectuadas no ano anterior, será corrigida de acordo com os valores referentes ao ano a que se reporta, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deverá constar da declaração do último período do ano a que respeita.

7 - Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente poderão praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 30.º e 31.º.

8 - Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção será arredondado para a centésima imediatamente superior.

9 - Para efeitos do disposto neste artigo, poderá o Ministro das Finanças e do Plano, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.ºs 2 e 3.

- ❖ Depois da entrada em vigor da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, o artigo passou a ter a seguinte redacção (sendo que a actual redacção, para o que aqui importa, se mantém inalterada):

Artigo 23.º

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar 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: (Redacção dada pelo artigo 52º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto na alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

3 - *A administração fiscal pode obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:*

- a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;*
- b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.*

4 - *A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção 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 efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade 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.*

5 - *No cálculo referido no número anterior não serão, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.*

6 - *A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação real, são corrigidos de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.*

7 - *Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente poderão praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 30.º e 31.º.*

8 - *Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção será arredondado para a centésima imediatamente superior.*

9 - *Para efeitos do disposto neste artigo, poderá o Ministro das Finanças e do Plano, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.ºs 2 e 3.*

A alteração do artigo 23.º do CIVA teve dois objetivos:

- Clarificar que a aplicação do método da percentagem de dedução ou *pro rata* se aplica exclusivamente a bens e serviços que sejam objeto de utilização mista pelo sujeito passivo;
- Excluir do cálculo do imposto dedutível outras atividades prosseguidas pelo sujeito passivo que não sejam atividades económicas.

Verifica-se que, atenta a nova redação, é a natureza objetiva da utilização do bem ou serviço que determina a parte de IVA incorporada no preço de aquisição que pode ou não deduzir-se, e não já a natureza dos sujeitos passivos, como sucedia antes de 2007.

O direito à dedução surge, assim, regulado mais em função do destino dos bens e serviços que os sujeitos passivos utilizam.

Ora, o artigo 23.º, do CIVA, aplica-se, exclusivamente, aos bens e serviços que sejam utilizados, conjuntamente, na realização de ambos os tipos de operações que conferem o direito à dedução e em operações que não conferem esse direito - bens e serviços de utilização mista.

Nestes termos, os sujeitos passivos mistos devem:

- Ter direito à dedução integral: quanto ao imposto contido em bens e serviços que são só utilizados em operações tributadas ou, em operações isentas com direito a dedução;
- Não devem ter qualquer direito a dedução: quanto ao imposto contido em bens e serviços que são utilizados, simultaneamente, em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

A referida norma legal – artigo 23.º do CIVA – aplica dois métodos diferentes, só podendo, o imposto suportado, ser deduzido através de um dos seguintes métodos:

I. Afectação real:

De acordo com o constante no ofício circulado n.º 30103, da Direcção Geral dos Impostos, datado de 23.04.2008, é obrigatório o

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDD-LVT / 2011

recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.

Assim, é obrigatório usar o método da afectação real quando os bens ou serviços se destinam, mesmo que parcialmente, a operações fora do campo de incidência.

Ora, nestes termos, ficou claro, a partir da nova redacção, que os bens e serviços utilizados exclusivamente em operações não resultantes de actividades económicas previstas na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA ficam apartados dos demais e o imposto neles contido não é dedutível.

II. *Pro rata*:

Tratando-se de bens ou 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*, isto é, mediante a utilização de uma percentagem, podendo no entanto o sujeito passivo optar pelo método da afetação real.

Ou seja, se se tratar de bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem, apurada nos termos do n.º 4, do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2.

Assim, o que determina a aplicação a eventual aplicação da regra do *pro rata* – a determinação da parte do imposto incorporado que se pode ou não deduzir – é a natureza objetiva da utilização do bem ou do serviço, e não, como acontecia na anterior redacção e interpretação, a natureza do sujeito passivo.

Cálculo do *pro rata* de dedução:

Para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fração, não inclui:

- As operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, previamente sujeitas à afetação real;
- As operações que, embora decorrentes do exercício de uma atividade económica, não conferem o direito à dedução nos termos do n.º 1, do artigo 20.º.

No caso específico das subvenções não tributadas (as não conexas com o preço das operações tributáveis), a Administração Fiscal diferencia a sua posição consoante o tipo de operações a financiar:

- A subvenção que tenha como objetivo financiar operações de uma atividade económica sujeita a IVA:
 - No caso dos sujeitos mistos: o respetivo montante deve integrar o denominador do *pro rata*, previsto no n.º 4 do artigo 23.º;
 - No caso dos sujeitos passivos integrais: o montante do imposto dedutível não tem qualquer influência;
- A subvenção tenha como objetivo financiar operações decorrentes de uma atividade económica mas não sujeitas a IVA ou, ainda, a operações não decorrentes de uma atividade económica: o respetivo montante não deve integrar o denominador do *pro rata*.

Cumpra ainda fazer uma referência ao caso concreto dos subsídios à exploração (os subsídios atribuídos para a cobertura de défices, em que haja a responsabilização de uma parte das despesas gerais de exploração ou participação à *forfait* em certas despesas, não calculados, por isso, em função dos preços ou das quantidades vendidas):

- Não são tributados em IVA;
- Se financiam operações tributadas, sujeitas a imposto, cumpre distinguir:
 - Sujeitos passivos mistos: integram o denominador;
 - Sujeitos passivos com dedução integral: não integram o denominador.

F - Artigo 16.º, n.º 7, do CIVA – revogado pela Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro

O CIVA, antes da entrada em vigor da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, previa no n.º 7, do artigo 16.º, do CIVA, o seguinte:

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

"Sempre que não for obrigatória a inclusão no valor tributável das subvenções recebidas, poderão os sujeitos passivos optar pela sua sujeição a imposto, retirando-o dos montantes recebidos." (Redação dada pelo artigo 1.º do Dec.-Lei n.º 195/89, de 12 de Junho)

Ora, a Administração Fiscal fazia uma interpretação desta norma que era, no mínimo, controversa, senão vejamos.

A norma *supra* transcrita permitia que os efeitos cumulativos originados pela não tributação aplicável às subvenções não tributadas podiam ser eliminados através da renúncia à isenção, podendo o sujeito passivo optar pela tributação das subvenções não tributadas.

Entendendo, no entanto, a Administração Fiscal, mesmo quando se estava perante um sujeito passivo integral, em relação ao qual não havia que apurar qualquer *pro rata* de dedução - porque esse sujeito praticava apenas operações que conferiam direito à dedução -, devia ser apurado um *pro rata* de dedução, em cujo denominador se deviam incluir as referidas "subvenções não tributadas que não fossem subsídios de equipamento".

O que originava uma percentagem de dedução do IVA suportado, para esse sujeito passivo, sempre que tivesse beneficiado das referidas subvenções, necessariamente inferior a 100%.

Tendo a interpretação da Administração Fiscal relativa do disposto no n.º 7, do artigo 16.º do CIVA, sido muito criticada, porque se entendia que o que a citada disposição legal permitia era que, por contrapartida da entrega ao Estado da taxa de IVA em vigor, a título de IVA liquidado, das subvenções recebidas que não se relacionassem diretamente com o preço dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, o contribuinte pudesse contrabalançar a eventual inclusão dessas subvenções no denominador da fração utilizada para o cálculo da percentagem de dedução do IVA, com a inclusão, no numerador da fração, dessa mesma quantia - por se configurar, então, a própria subvenção como um valor de uma operação sujeito a IVA.

Consagrava-se uma restrição ao direito de dedução do IVA sempre que parte das transmissões de bens ou das prestações de serviços do sujeito passivo não conferisse o direito à dedução (sujeitos passivos mistos), através da sua limitação a uma percentagem (*pro rata*).

Era, portanto, no cálculo do *pro rata* de dedução dos sujeitos passivos mistos, que se consagrava a outra limitação ao seu direito à dedução do IVA, consubstanciada no uso (parcial) da permissão comunitária para a inclusão, no denominador da fração com base na qual se calcula a percentagem de dedução desses sujeitos passivos mistos, de "subvenções não tributadas que não fossem subsídios de equipamento".

Ao passo que se entendia, ao contrário da Administração Fiscal, que aos sujeitos passivos integrais (os sujeitos passivos de IVA que praticavam exclusivamente operações que conferem o direito de dedução do IVA) não se aplicariam as regras relativas ao cálculo de dedução por percentagem - *pro rata* - previsto no artigo 23.º do CIVA.

Não podendo assim, estes sujeitos - passivos integrais - ver o seu direito à dedução do IVA diminuído em razão das subvenções que não se relacionassem com o preço das operações praticadas que tivessem eventualmente recebido.

Interpretação esta que, a Administração Fiscal não adotava, defendendo, isso sim, conforme *supra* referido, que a norma era aplicável mesmo em relação aos sujeitos passivos integrais, no caso das "subvenções que não configurassem subsídios de equipamento".

Com a revogação do n.º 7, do artigo 16.º do CIVA, houve uma alteração das regras de enquadramento dos sujeitos passivos no regime de IVA de dedução pelo *pro rata*, já que, foi retirada a possibilidade, aos sujeitos passivos, de sujeitarem a imposto os montantes recebidos a título de subvenções, retirando por dentro respectivo o valor.

Ou seja, com a mencionada revogação eliminou-se a possibilidade de opção pela sujeição das subvenções a IVA, nos casos em que a sua tributação não é obrigatória, excluindo-se, assim, do cálculo do *pro rata*, as operações que não estão sujeitas a IVA.

G - Caso Específico das Empresas Municipais (EMs)

De acordo com o que conseguimos apurar, a Administração Fiscal considerava, até à revisão do CIVA ocorrida em 2007, que as EMs eram "sujeitos passivos mistos", porque as transferências efetuadas pelos municípios a título de subsídio "à exploração", por um lado, integravam a categoria de subvenções não tributadas e por outro lado, eram consideradas atividades da própria empresa.

Cumprido, no entanto, referir mais uma vez que a aplicação do disposto no artigo 23.º depende da observação dos seus pressupostos já *supra* explicitados.

Assim, dir-se-á que a eliminação do n.º 7, do artigo 16.º, conjugada com a nova redação do artigo 23.º, leva a que possamos defender que o n.º 1 do artigo 23.º não é aplicável às EMs que sujeitam a imposto todas as suas atividades e que para o equilíbrio dos seus resultados de exploração recebem subsídios à exploração.

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDD-LVT / 2011

Já que estas EMs, não praticando operações que não conferem o direito à dedução, não são de facto sujeitos passivos mistos, mas sim sujeitos passivos integrais.

Acresce que, não vemos como é que o acto de receber subsídios "à exploração" pode constituir uma atividade em si.

Nestes termos, entendemos que só por si o recebimento de subsídios à exploração não implica a imediata obrigação de adoção do método do *pro rata* para efeitos de dedução de IVA contido nas aquisições de bens ou prestações de serviços pelas EMs.

Em conclusão, uma EM só pode ser considerada um sujeito passivo misto se, na sua atividade, praticar tanto operações que conferem o direito à dedução do IVA (arts. 19.º e 20.º do CIVA), como operações que não conferem esse direito (artigo 21.º do CIVA).

Sendo certo que, se utilizar bens ou serviços, conjuntamente, na realização de ambos os tipos de operações – as que conferem direito à dedução e as que não conferem esse direito – tem de aplicar o disposto no artigo 23.º do CIVA.

H - Transferências financeiras efetuadas pelos Municípios para as EMs

As transferências financeiras efetuadas pelos Municípios para as EMs, podem assumir genericamente, diversas formas, consoante a finalidade com que são atribuídos, nomeadamente:

- **Subvenções de exploração:** transferências financeiras realizadas, *à priori*, e que na prática, consistem na concessão de um determinado montante, à posteriori, para compensar uma situação deficitária resultante da atividade da EM. O acordo, em regra, é assumindo na forma de contrato programa.

Estas subvenções são concedidas, por norma, em função do preço dos bens ou serviços prestados, variando com o volume de negócios da EM. Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do ponto A) do artigo 11º da Sexta Directiva e dos números 1, 2, alínea d), e 5, alínea c), do artigo 16º do CIVA, as subvenções de exploração são suscetíveis de tributação, já que estão conexas com os respetivos preços, e como tal, incluem-se no valor tributável das mesmas.

Para as transferências realizadas sem ter em consideração os preços subjacentes à contra-prestação do serviço do aos preços ter-se-á de atender ao fim tido em vista com essa atribuição, para se poder caracterizar, ou não, como sendo suscetível de tributação, como será por exemplo o caso de se visarem uma compensação por custos elevados com preços determinados em níveis inferiores de rentabilidade da EM.

- **Subvenção de Investimento ou equipamento:** transferências financeiras realizadas com o objetivo de permitir às EMs aquisições de imobilizado, a realização de trabalhos na própria EM que se traduzam num aumento efetivo do valor imobilizado, a aquisição de bens corpóreos, tais como a construção de novas infra-estruturas e equipamentos, ações de ampliação e de remodelação/reabilitação de infra-estruturas e a aquisição/substituição de equipamento. Estas subvenções permitem, ainda, a aquisição de bens incorpóreos ("software", patentes, etc.) e os custos com a elaboração de projetos de construção/ampliação de infra-estruturas.
- **Subvenções de Equilíbrio,** dizem respeito a transferências efetuadas ao abrigo do artigo 31º da [Lei n.º 53-F/2006](#) e que têm por objetivo o equilíbrio financeiro, e como tal, não existe qualquer conexão com os preços das operações realizadas, nem são definidas antecipadamente, pois só aquando da prestação de contas, é que se mensura a os volumes associados, não podendo, portanto, ser incluídas no valor tributável das operações, nos termos da alínea c), do n.º 5, do artigo 16º do CIVA.

Assim, as subvenções/subsídios, concedidas pelos Municípios às EM, consistem em entregas de fundos por um terceiro, relativamente a uma venda de bens ou à prestação de serviços, com ausência de contraprestação direta, não reembolsáveis, em virtude da finalidade a que se destinam, e, que, na prática, se materializa na prossecução do interesse público. Apesar da concessão de subvenções, não integrar o âmbito da incidência real do IVA, nos termos dos artigos 1º, 3º e 4º, do CIVA, deverão ser integradas no valor tributável das mesmas, sempre que sejam concedidas com uma finalidade que se encontre diretamente conexada com o preço dos bens ou serviços transacionados.

No que concerne às subvenções não sujeitas, consistem em transferências monetárias dos Municípios para as EM, a fundo perdido, com o intuito de contribuir para a dinamização ou sustentação da atividade, do sector; para fomentar o investimento em bens e serviços, ou, a criação de postos de trabalho, ou, investimento em novos sectores ou atividades no âmbito do respetivo objeto social.

O regime jurídico aplicável às subvenções que não estejam diretamente ligadas ao preço das operações tributáveis, como sejam os subsídios ao investimento ou equipamento, os subsídios de equilíbrio, e para cobertura de prejuízos, e ainda, os subsídios à exploração fixados independentemente dos resultados ou de qualquer ligação entre o preço ou a quantidade de bens vendidos ou serviços prestados, e portanto, não suscetíveis de integrar o conceito de valor tributável, aplica-se-lhes o regime da não sujeição, não se aplicando os condicionalismos previstos na alínea c), do n.º 5, do artigo 16º do CIVA.

I - Subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais nas Piscinas Municipais -

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

Subvenção diretamente conexas com o preço de cada operação ou, subsídios à exploração?

Conforme consta no "Contrato-Programa entre o Município e a Empresa Municipal – Subsídio à exploração pela prática de preços sociais e Programa de Aprendizagem de Nataçãõ", o referido Município, no âmbito da gestão da Piscina Municipal, adotou uma política de "preços sociais", com a corresponde atribuição de subsídio à exploração a título de indemnização compensatória.

Assim, para prossecução dos objectivos definidos, no âmbito do referido Contrato-Programa, a Câmara Municipal, obrigou-se a suportar o diferencial entre o custo real do utente e a tarifa praticada (*ex vide* Cláusula Quarta).

Para o efeito, o Município obrigou-se a atribuir à Empresa Municipal uma importância mensal variável de progressão inversa à frequência de utentes (mensalidades) de forma a refletir a absorção dos custos fixos e, aproximadamente, o diferencial entre o custo real e a tarifa social praticada, conforme anexo I, nos seguintes termos (na sua redação atual):

Até 760 utentes (mensalidades): $760 \times \text{€ } 15,00$

Entre 760 e 1300 utentes (mensalidades): $n.º \text{ de utentes} \times [15,00\text{€} - (n.º \text{ de utentes} - 760) \times 0,02273]$

Mais de 1300 utentes: sem compensação adicional.

Atento o exposto, verifica-se que os montantes atribuídos pelo Município à Empresa Municipal não são definidos em função do volume dos serviços prestados.

Sucede, contudo que, em nosso entender, pode considerar-se que o montante a atribuir a título de subsídio à exploração, a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais nas Piscinas Municipais, é definido em função do número de unidades transmitidas.

Pelo que, tendo a subvenção sido fixada antes da realização das operações, pode considerar-se que o subsídio à exploração atribuído, pelo Município à Empresa Municipal, a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais nas Piscinas Municipais, integra a categoria de subvenção tributadas.

Todavia, tendo em consideração, a delicadeza da matéria em causa, e o facto de Administração Fiscal, como acima frisado fazer interpretações próprias das normas e das situações concretas dos sujeitos passivos, que nem sempre têm acolhimento, em nosso entender, será preferível e conveniente obter o parecer desta entidade relativamente ao assunto ora em análise.

Até porque, a interpretação da expressão "em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados" não é isenta de dúvidas no que respeita à sua aplicação às situações concretas.

Não sendo esta uma questão de fácil resolução, e não tendo, apesar das pesquisas efetuadas, sido encontrada uma resposta da Administração Fiscal relativamente a este assunto, e pese embora o nosso entendimento *supra*, em nosso parecer, deve ser, pelas razões expostas, colhida a interpretação da Administração Fiscal relativamente a esta questão.

J - Subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais no Cine-Teatro - Subvenção diretamente conexas com o preço de cada operação ou, subsídios à exploração?

No âmbito do Contrato-Programa – Gestão e Exploração do Cine-Teatro, o Município, adotou uma política de preços sociais, "*de modo a possibilitar a um maior número de pessoas a utilização daquele equipamento cultural sob gestão da (...), E.M. e, conseqüentemente, o aumento do número do público presente nas iniciativas culturais a realizar*".

Ora, para a prossecução dos objetivos constantes no referido Contrato-Programa quanto à prática de preços sociais, "*compete ao Município suportar o diferencial entre o custo real do espectáculo/espectador e o preço da bilheteira praticado, com o objectivo de concretização da prática do preço social, garantindo, assim, o acesso generalizado da população e maximização da capacidade do Cine-Teatro*" (*ex vide* Cláusula Quinta).

Para o efeito, o Município obrigou-se a atribuir à empresa municipal uma importância mensal fixa, apurada de acordo com o estipulado com o anexo I do Contrato-Programa mencionado e um subsídio semestral, baseado nos custos de programação previamente definida.

Atento o exposto, verifica-se que os montantes atribuídos pelo Município à Empresa Municipal não são definidos nem em função do número de unidades transmitidas nem do volume dos serviços prestados, mas apenas determinados com base nos custos fixos.

Pelo que, os referidos valores integram, em nosso entender, a categoria de subvenções não tributadas.

K - Subsídio que visa garantir o Programa de aprendizagem de nataçãõ, consubstanciado na prestação de serviços de aulas de nataçãõ aos alunos do pré-escolar e 1.º ciclo do ensino básico - Subvenção diretamente conexas com o preço de cada operação ou, subsídios à exploração?

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDR-LVT / 2011

Conforme consta no "Contrato-Programa entre o Município e a Empresa Municipal – Subsídio à exploração pela prática de preços sociais e Programa de Aprendizagem de Nataçã", o referido Município, no âmbito da gestão da Piscina Municipal, adotou uma política de "preços sociais", com a corresponde atribuição de subsídio à exploração a título de indemnização compensatória.

Assim, para prossecução dos objetivos definidos, no âmbito do referido Contrato-Programa, a Câmara Municipal, obrigou-se a suportar a totalidade dos custos com a realização do Programa de Aprendizagem de Nataçã (*ex vide* Cláusula Quarta).

Pelo que, a Câmara Municipal obrigou-se a atribuir à empresa municipal € 8.500 mensais, durante a época escolar, de Setembro a Junho inclusive, de acordo com o cálculo do custo mensal apresentado no anexo II do referido Contrato-Programa.

Da análise do referido anexo II, verifica-se que a avaliação de custos é realizada tendo em consideração, os seguintes fatores:

1. Número médio de alunos: 380
2. Número de alunos por aula: 10
3. Número de aulas mensais: 152
4. Número de professores por aula: 1
5. Custo do espaço/ aula: 20 euros
6. Preço médio/professor/aula: 10 euros
7. Determinação do custo por aula: $20+10 = 30$ euros
8. Custo total mensal: 30 euros x 152 aulas = 4560 euros (valor que consta no Contrato-Programa na sua versão de 06.07.2011)

Atento o exposto, verifica-se que os montantes atribuídos pelo Município à Empresa Municipal, não são definidos em função do número de unidades transmitidas.

Sucedo, contudo que, atentos os fatores constantes do anexo II acima referidos, em nosso entender, pode considerar-se que o montante a atribuir a título de subsídio que garanta o Programa de aprendizagem de nataçã é definido em função do volume dos serviços prestados.

Pelo que, tendo a subvenção sido fixada antes da realização das operações, pode considerar-se que o subsídio atribuído, pelo Município à Empresa Municipal, a título de garantia do Programa de aprendizagem de nataçã, consubstanciado na prestação de serviços de aulas de nataçã aos alunos do pré-escolar e 1.º ciclo do ensino básico, integra a categoria de subvenção tributadas.

Todavia, reproduzem-se aqui as considerações constantes na alínea H –, relativas à obtenção de um parecer da Administração Fiscal relativamente a esta questão, atenta a delicadeza da matéria em causa, e o facto desta entidade, como acima frisado, emitir interpretações próprias das normas e das situações concretas dos sujeitos passivos, que nem sempre têm acolhimento.

CONCLUSÃO

1. Os sujeitos passivos mistos são os que, na sua atividade, praticam tanto operações que conferem direito à dedução, bem como operações que não conferem esse direito.
2. As operações que conferem direito à dedução constam do artigo 21.º do CIVA, cabendo a cada sujeito passivo – já que ninguém melhor que ele próprio tem conhecimento das diversas operações que pratica – averiguar, no prosseguimento da sua atividade, se pratica operações que conferem o direito à dedução e operações que não confirmam este direito.
3. As EMS, independentemente da natureza das operações que pratiquem, sejam ou não resultantes da delegação de competências de pessoas coletivas de direito público, são sujeitos passivos de IVA e como tal tributadas nos termos gerais.
4. De acordo com o estipulado na Lei do OE de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, passou a ser sempre obrigatória a inclusão das subvenções no valor tributável das operações a que digam respeito, com exceção das subvenções de equilíbrio e de equipamento.
5. Tendo subjacente a Sexta Diretiva, a Jurisprudência comunitária, e o CIVA, após a redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, não é possível excluir da tributação em IVA as

PARECER JURÍDICO N.º 29 / CCDCR-LVT / 2011

subvenções realizadas pelas entidades públicas – Autarquias Locais – às EMS municipais, excepto se se demonstrar que as mesmas não contribuírem direta ou indiretamente para o valor tributável de operações que responsáveis pelo consumo, independentemente de estarmos, ou não, perante atividades desempenhadas com vista à salvaguarda do interesse público, e, seja qual for o instrumento jurídico utilizado para efetivação dessas transferências financeiras.

6. O subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais nas Piscinas Municipais, bem como, o subsídio que visa garantir o Programa de aprendizagem de natação, consubstanciado na prestação de serviços de aulas de natação aos alunos do pré-escolar e 1.º ciclo do ensino básico, podem ser, em nosso entender, consideradas subvenções tributadas, já que cabem na definição constante na alínea c), do n.º 5, do artigo 16.º, do CIVA, ou seja, são estabelecidos, o primeiro em função do número de unidades transmitidas e o segundo em função do volume dos serviços prestados, tendo sido fixados anteriormente à realização das operações.
7. O subsídio à exploração a título de indemnização compensatória pela prática de preços sociais no Cine-Teatro, sendo determinado em função dos custos fixos, não pode ser considerado diretamente conexo com o preço de cada operação, pelo que, o nosso parecer vai no sentido de o integrar na categoria de subvenção não tributada.
8. Cumpre, por último clarificar que a avaliação ora tecida não é vinculativa, e que a entidade competente para emitir pareceres vinculativos relativamente à matéria em análise é a DGCI.
9. Pelo que, atenta a delicadeza da matéria em causa, e o facto de Administração Fiscal, como acima frisado, fazer interpretações próprias das normas e das situações concretas dos sujeitos passivos, que nem sempre têm acolhimento, em nosso entender, será preferível e conveniente obter o parecer da DGCI relativamente ao assunto ora em análise.

LEGISLAÇÃO

- Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Decreto - Lei n.º 195/89, de 12 de Junho
- Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro