

O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais

Por Luís Miguel Miranda da Rocha

O tratamento do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por entidades que exercem actividades que conferem direito à dedução do imposto e outras que não concedem aquele direito é uma matéria que tem evoluído quer em Portugal quer na UE. Neste trabalho tenta demonstrar-se que, nos casos abordados, deve ser adoptado um procedimento de «imputação directa» dos bens e serviços às actividades a que se destinam. Esta «imputação» é a simples aplicação do princípio básico do direito à dedução, regulado entre os artigos 19.º e 21.º do CIVA, para qualquer sujeito passivo de imposto.



Luís Miguel Miranda da Rocha
Economista
TOC n.º 3 909
Assistente convidado da Faculdade
de Economia do Porto

Atendendo à inegável prevalência do substancial sobre o meramente formal, no âmbito tributário, devem abandonar-se soluções que antes pareciam correctas quando efectivamente se constata que as mesmas assentam apenas no cumprimento de uma hierarquia ou de uma convicção, ou até no puro hábito ou costume reiterado, e não no normativo efectivamente vigente, o qual em cada momento se vai adequando à

realidade da vida jurídico-económica e, por conseguinte, se vai ele próprio flexibilizando.

Neves (2001)

A matéria relativa à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) por parte de sujeitos passivos que praticam operações que conferem direito a essa dedução, em conjunto com outras que não concedem aquele direito (os muitas vezes denominados «sujeitos passivos mistos») tem, ao longo dos mais de 20 anos de vigência do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), originado algumas incertezas, dúvidas de interpretação e numerosas querelas judiciais entre estes sujeitos passivos e a administração tributária portuguesa (havendo registo de problemas semelhantes noutros Estados membros). Nas palavras de Basto e Oliveira (2001), este é «um tema central da problemática do direito à dedução do imposto suportado a montante, direito que é uma peça fundamental da arquitectura do IVA.»

O Orçamento do Estado para 2008 (aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro) introduziu significativas alterações de redacção no artigo 23.º do CIVA, tendo contribuído para suscitar um aumento do interesse por estas matérias. Já durante este ano, a própria administração tributária veio divulgar o Ofício Circulado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008, procurando clarificar a sua interpretação do referido preceito legal.

A interpretação «tradicional» do artigo 23.º do CIVA

Constitui uma convicção relativamente generalizada em Portugal a ideia segundo a qual os denominados «sujeitos passivos mistos», para calcular o montante do direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços (incluindo aqueles bens ou serviços que sejam objecto de utilização exclusiva em operações que conferem direito à dedução, ou de utilização exclusiva em operações que não confirmam tal direito), têm de utilizar, em alternativa:

- O chamado «método da afectação real»; ou
- O denominado «método da percentagem» (*pro rata*), determinado em função do volume de negócios registado em cada área de actividade.

A referida «convicção» é ainda composta pela ideia segundo a qual o método a utilizar, «por defeito», será o método da percentagem.

No contexto descrito, um sujeito passivo (pessoa colectiva) que, por exemplo:

- Exerça uma actividade sujeita e não isenta de IVA (por exemplo, a formação ⁽¹⁾ na área da medicina dentária), na qual factura cem mil euros por ano (valor sem IVA);
 - Exerça uma actividade sujeita e isenta de IVA (por exemplo, a prestação de serviços de medicina dentária ⁽²⁾), na qual factura 300 mil euros por ano;
 - Suporte custos de exploração a que acresce IVA, à taxa de 20 por cento, no montante de 200 mil euros (valor sem IVA);
- terá direito a deduzir um montante de IVA de acordo com os cálculos seguintes:

- Montante de IVA contido nos *inputs* (custos de exploração):
€ 40 000 [€ 200 000 x 20%] (1);
- Percentagem de IVA dedutível: € 100 000 / (€ 100 000 + € 300 000) = 25% (2);
- Montante de IVA dedutível: 25% x € 40 000 = € 10 000 [(3) = (2) x (1)];
- Os restantes 30 mil euros serão um custo adicional, suportado por este sujeito passivo.

Como se depreende, o método da percentagem é bastante apelativo, pela sua aparente simplicidade, o que também contribuiu para a prevalência da sua aplicação prática, em detrimento do método da afectação real, com frequência associado (algumas vezes, erradamente) a complexos sistemas de contabilidade analítica.

A redacção vigente até 31 de Dezembro de 2007 do artigo 23.º do CIVA contribuía largamente para conferir “base legal” à “convicção” a que se tem vindo a aludir: «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.

(...)

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. (...).»

Na verdade, esta antiga redacção do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, caso seja interpretada no seu sentido literal, parece remeter, inevitavelmente, qualquer sujeito passivo que pratique conjuntamente operações que conferem e outras que não concedem direito à dedução de IVA para o método da percentagem, ou para o método da afectação real, como formas de determinar o montante do IVA que tem direito a deduzir.

O elemento que desencadeia a aplicação de um dos métodos de dedução *supra* referidos parece ter um carácter subjectivo (na acepção jurídica do termo), isto é, ligado ao sujeito que pratica as operações. ⁽³⁾

O texto da «Directiva IVA»

A «Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado» (aqui designada por Directiva IVA) regula a matéria do direito à dedução de IVA entre os seus artigos 167.º a 174.º, sendo de especial relevo, no âmbito deste trabalho, o disposto nos artigos 173.º e 174.º, que se transcrevem, destacando (itálico) os aspectos considerados essenciais:

«Artigo 173.º

1. No que diz respeito aos *bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.*

(...)

Artigo 174.º

1. O pro rata de dedução resulta de uma fracção que inclui os seguintes montantes:

a) *No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;*

b) *No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução. (...).»*

Como é visível, o texto da «Directiva IVA» é bem diferente do antigo texto do normativo fiscal português que lhe corresponde (o artigo 23.º do CIVA). Com efeito, apesar de ser bem patente a menção aos dois métodos de dedução de IVA a que se aludiu em capítulo precedente, a previsão da norma contida no artigo 173.º da Directiva coloca a ênfase no elemento objectivo (mais uma vez, no sentido jurídico do termo), ou seja, o que releva é o destino dos bens e serviços.

Conforme é salientado por Basto e Oliveira (2008): «A directiva coloca o acento tónico da regulamentação nos bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo não só para operações que conferem direito à dedução como também para as que não conferem um tal direito, enquanto o CIVA, na disposição acima citada, acentua, ao invés, o aspecto subjectivo, ou seja, os sujeitos passivos que praticam ao mesmo tempo operações com e operações sem direito à dedução. Esta diferença de perspectiva, reflectida na redacção das normas, poderia ser fértil em consequências normativas. A nosso ver, dificultou a compreensão das regras do direito à dedução, conduzindo a aplicá-las de modo porventura não conforme ao direito comunitário.»

Ponderando os argumentos até aqui aduzidos, depreende-se que a Directiva IVA prevê o método da afectação real e o método da percentagem como formas de resolver o problema da dedução do IVA, mas apenas no que respeita a bens ou serviços que sejam utilizados indistinta ou simultaneamente em actividades que conferem e outras que não concedem direito à dedução do imposto. Assim, estarão em causa regras apenas aplicáveis a «inputs promíscuos» (designação curiosa, utilizada na terminologia da doutrina fiscal italiana).⁽⁴⁾

O conflito entre a anterior redacção do artigo 23.º do CIVA e a Directiva IVA

Vários autores (de entre os quais se destaca Basto e Oliveira (2001, 2008)) defendem que não se deve interpretar literalmente a anterior redacção do artigo 23.º do CIVA. Tal posição é justificada pela circunstância de, a ser feita tal interpretação literal, se estar perante uma manifesta desconformidade com o sistema comum europeu, em sede de IVA. Esta linha de raciocínio é sustentada pela jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), em vários acórdãos, como, por exemplo, os proferidos no caso *Midland* ⁽⁵⁾, ou no caso *BLP-Group*. ⁽⁶⁾

A aparente divergência entre o direito ordinário interno e o normativo comunitário (e saliente-se que este último prevalece sobre o primeiro) deve ser sanada pela via interpretativa, pelo que, mesmo para o período durante o qual estiveram em vigor as anteriores redacções do artigo 23.º do CIVA (isto é, até 31 de Dezembro de 2007), deve considerar-se como mais adequado ao «espírito da lei» o texto constante da Directiva IVA.

A nova redacção do artigo 23.º do CIVA

O artigo 23.º do CIVA que está actualmente em vigor tem a redacção infra transcrita: «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:

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. (...).»

A leitura deste preceito legal leva a concluir que houve uma significativa aproximação do normativo português à Directiva europeia e à jurisprudência comunitária (destacando os Acórdãos *Polysar* ⁽⁷⁾ e *Satam* ⁽⁸⁾), a que se voltará a fazer referência no capítulo «Devedores de imposto parciais e sujeitos passivos parciais». Assim, o direito à dedução surge regulado mais em função do destino dos bens e serviços que os sujeitos passivos utilizam (elemento objectivo) do que ponderando a natureza desses mesmos sujeitos passivos (elemento subjectivo). Por outras palavras, é a natureza objectiva da utilização do bem ou serviço que determina a parte de IVA incorporada no preço de aquisição que pode ou não deduzir-se.

Esta interpretação encontra agora eco junto da Direcção-Geral dos Impostos que, através do Ofício Circulado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008, veio afirmar, sem deixar grande margem para dúvidas: «Importa salientar que a aplicação do artigo 23.º se restringe à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito.»

O processo de dedução do IVA nos «sujeitos passivos mistos»

Constituindo «ponto assente», nesta fase do trabalho, que os métodos da percentagem e da afectação real são formas de resolver o problema da dedução do IVA contido em bens e serviços de «utilização promíscua», importa definir claramente como se processa a dedução do IVA nos sujeitos passivos mistos, de uma perspectiva mais abrangente.

A supra referida definição implica que se denomine, de forma inequívoca, a primeira fase do processo de dedução do IVA suportado por um sujeito passivo que exerça actividades que conferem e que não conferem direito à dedução: a «imputação directa» (na terminologia britânica, *direct attribution of the input tax*). Nesta fase, faz-se uma alocação directa dos *inputs* às actividades económicas a que se destinam, deduzindo a totalidade do IVA, se esse *input* for consumido numa actividade que concede o direito à dedução, ou não deduzindo qualquer parcela de IVA, caso a actividade em que esse *input* é consumido não confira esse direito. Trata-se, portanto, de uma regra de «tudo ou nada».

Regressando ao exemplo anteriormente apresentado (sujeito passivo que exerce as actividades de prestação de serviços de medicina dentária e de formação na mesma área), esta primeira fase do processo consubstancia-se-ia:

- Na «imputação directa» da factura de um projecto de vídeo à actividade de formação (actividade sujeita e não isenta de IVA), com o consequente direito à dedução da totalidade do IVA suportado nessa aquisição;
- Na «imputação directa» do documento de suporte relativo à locação financeira da «cadeira de dentista» à actividade de prestação de servi-

ços de medicina dentária (actividade sujeita, mas isenta de IVA ⁽⁹⁾), com a consequente não dedução do IVA contido nesse documento.

Até este ponto, permanecemos num domínio em que a dedução de IVA é regulada pelas disposições contidas nos artigos 19.º, 20.º e 21.º do CIVA. Não se revelou necessário recorrer ao artigo 23.º do CIVA, pelo que não se deve ainda falar de «afectação real» ou de *pro rata* de dedução.

Esta primeira fase de «imputação directa» deve ser levada tão longe quanto tecnicamente for possível (é esta a forma mais conseguida para se obter resultados rigorosos e neutros, sem «distorções fiscais»). No entanto, podem subsistir alguns *inputs* utilizados, de forma indistinta ou simultânea, para o exercício de actividades que conferem e outras que não concedem o direito à dedução de IVA (trata-se, portanto, de casos em que já não é exequível estabelecer uma ligação aceitável entre despesas e correspondentes rendimentos). É necessário entrar, então, numa segunda fase do processo, que se pode denominar como «repartição do imposto residual» (tradução da expressão britânica *apportionment of residual input tax*), em que se inicia a aplicação da norma contida no artigo 23.º do CIVA.

Procurando manter o exemplo prático em paralelo com a exposição dos conceitos, dir-se-á que, no caso relativo ao exercício das actividades de prestação de serviços de medicina dentária e de formação na mesma área, se pretende determinar o montante do IVA dedutível:

- Na factura dos serviços do Técnico Oficial de Contas (a contabilidade é um serviço utilizado de forma “promíscua” nas duas actividades);
- Na factura da operadora de telemóvel, ou de outros serviços de comunicações;
- Entre vários outros.

É precisamente neste domínio (situações de carácter residual) que há lugar à aplicação, agora com toda a propriedade, dos métodos do *pro rata* ou da afectação real. Ora, como consequência do disposto no articulado do artigo 23.º do CIVA (e da interpretação que a administração tributária divulgou, através do Ofício Circulado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008), tal repartição do imposto residual pode ser efectuada como resultado da aplicação de um método de percentagem, tendo em conta o montante das operações desenvolvidas pelo sujeito passi-

vo em cada uma das suas áreas de actividade, ou com base noutros critérios («de afectação real»), tais como a área ocupada, o número de elementos do pessoal afecto a cada actividade, a massa salarial, as horas-máquina ou as horas-homem.

No exemplo que nos acompanha, já se calculou uma percentagem (*pro rata*) de dedução de imposto de 25 por cento. Neste caso, tal percentagem mantém-se válida, mas poderá apenas ser utilizada para efeitos de dedução do IVA contido em *inputs* de carácter «promíscuo». Será, assim, dedutível:

- 25 por cento do IVA contido na factura dos serviços do Técnico Oficial de Contas;
- 25 por cento do IVA contido nas facturas dos serviços de comunicações.

Em síntese, os sujeitos passivos a que se tem vindo a aludir devem começar por aplicar uma regra de «tudo ou nada», no que diz respeito à dedução do IVA contido nos *inputs*, recorrendo apenas ao *pro rata* (ou a um método de afectação real) de forma supletiva ou residual, para efeitos de dedução do IVA presente no preço de aquisição dos bens e serviços de «carácter promíscuo».

Devedores de imposto parciais e sujeitos passivos parciais

No decurso deste trabalho tem-se assumido que os operadores económicos podem praticar operações que, em termos de IVA:

- Conferem direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de *inputs*;
- Não concedem direito à dedução do IVA suportado nas respectivas aquisições de *inputs*.

Este pressuposto, embora correcto, revela-se incompleto. De facto, torna-se necessário introduzir maior precisão de conceitos, nomeadamente no que diz respeito às operações que não concedem direito à dedução do IVA suportado na aquisição dos *inputs*. Neste grupo, é necessário separar:

- Operações não sujeitas a IVA, por não serem decorrentes de uma actividade económica;
- Operações não sujeitas a IVA, por estarem fora das regras de incidência do imposto e
- Operações sujeitas a IVA, mas que beneficiam de uma isenção incompleta ou simples.

A distinção não é apenas mera questão de semântica. Como se procurará explicitar, ela tem profundas implicações no processo de dedução de IVA que aqui está a ser estudado.

O TJCE tem proferido algumas decisões, como, por exemplo, os já referidos acórdãos *Polysar e Satam*, ou, ainda, o acórdão *Floridienne e Bergeinvest* ⁽¹⁰⁾, que ajudam a definir quais as operações que se considera não serem decorrentes de uma «actividade económica», para efeitos de IVA. Tal será o caso, por exemplo, da simples detenção de participações financeiras noutra sociedade e do recebimento de dividendos como possível consequência da propriedade dessas participações.

No âmbito desta discussão, talvez se revele adequado pensar na substituição da expressão «sujeitos passivos mistos». Para tal, importa fazer apelo à terminologia proposta por Basto e Oliveira (2001, 2008) que, inspirados por algumas legislações europeias, classificam os operadores económicos, no que se reporta ao seu enquadramento em sede de imposto sobre o valor acrescentado, do modo seguinte:

• **Sujeitos passivos parciais:** os que realizam operações em que apenas uma parte é sujeita a IVA, estando a outra parte fora do seu campo de aplicação;

• **Devedores de imposto parciais:** os sujeitos passivos que, embora realizando na totalidade operações sujeitas ao imposto, têm uma parte dessas operações no regime de isenção simples, sendo que, relativamente a estas, o sujeito passivo não é devedor ao Estado de qualquer imposto (nem repercute ao cliente, nem deduz o que lhe foi repercutido pelo fornecedor).

Esta distinção em nada afecta a regra da «imputação directa» anteriormente apresentada como primeira fase do processo de dedução de IVA. Nesta matéria, o primeiro passo continua a ser a alocação dos *inputs* suportados à respectiva actividade económica.

Mais uma vez, o aspecto que merece uma reflexão mais cuidada é o que consiste na determinação da parcela de IVA dedutível, no caso dos *inputs* de utilização promíscua.

O regresso ao exemplo que nos tem acompanhado pode contribuir para aclarar a importância desta diferenciação. Na presença destes novos conceitos, pode afirmar-se, sem grande margem para dúvidas que, nos termos descritos em capítulo precedente, o sujeito passivo que presta serviços de medicina dentária e de formação se integra no conceito de «devedor de imposto parcial.»

Admitindo, agora, que este mesmo «devedor parcial» de IVA adquire uma participação financeira numa outra sociedade comercial que, no mesmo

exercício económico a que se refere o exemplo, lhe confere o direito a auferir dividendos no montante de 225 mil euros, o «devedor parcial» passa a ser, antes de mais, um «sujeito passivo parcial», na medida em que «exerce», também, uma «actividade não económica». Concretizando, o sujeito passivo:

- Exerce uma actividade sujeita e não isenta de IVA (formação na área da medicina dentária), na qual factura 100 mil por ano (valor sem IVA);
- Exerce uma actividade sujeita e isenta de IVA (prestação de serviços de medicina dentária), na qual factura 300 mil euros por ano;
- Auferir dividendos de uma participação social, no montante de 225 mil euros;
- Continua a suportar custos a que acresce IVA, à taxa de 20 por cento, no montante de 200 mil euros (valor sem IVA).

Nestas novas circunstâncias, a regra da alocação directa dos *inputs* (no nosso exemplo, o projecto de vídeo cujo IVA é dedutível e a “renda” de *leasing* cujo IVA não é susceptível de dedução) mantém-se perfeitamente válida. De igual modo, se pressupusermos que, no processo de aquisição da referida participação social, houve intervenção de um escritório de advogados ⁽¹⁾, o IVA contido na factura dos respectivos honorários não é dedutível, na medida em que a mera detenção de participações sociais não constitui uma actividade económica, para efeitos de IVA. Já no que diz respeito à parte do IVA contido nos *inputs* de utilização promíscua (no nosso exemplo, os serviços do Técnico Oficial de Contas e os serviços de comunicações) que poderá ser deduzida, em tese, admitem-se duas hipóteses de cálculo alternativas:

- Hipótese A (considerando o montante dos dividendos auferidos no denominador):
 - ◆ Montante de IVA contido nos *inputs*: € 40 000 [€ 200 000 x 20%] (1)
 - ◆ Percentagem de IVA dedutível:

$$\frac{€ 100\,000}{(€ 100\,000 + € 300\,000 + € 225\,000)} = 16\% \text{ (2)}$$
 - ◆ Montante de IVA dedutível: 16% x € 40 000 = € 6 400 [(3) = (2) x (1)]
 - ◆ Os restantes 33 600 euros serão um custo adicional, suportado por este sujeito passivo.
- Hipótese B (desconsiderando o montante dos dividendos auferidos no denominador):
 - ◆ Montante de IVA contido nos *inputs*: € 40 000 [€ 200 000 x 20%] (1)

- ◆ Percentagem de IVA dedutível:

$$€ 100\,000 / (€ 100\,000 + € 300\,000) = 25\% \text{ (2)}$$

- ◆ Montante de IVA dedutível: 25% x € 40 000 = € 10 000 [(3) = (2) x (1)]

- ◆ Os restantes 30 mil euros serão um custo adicional, suportado por este sujeito passivo.

Como se tenta demonstrar de forma quantitativa, a opção entre a hipótese A e a hipótese B não é indiferente, do ponto de vista da tributação em sede de IVA. No capítulo subsequente, procurar-se-á justificar por que razão a hipótese B é aquela que mais se coaduna com a interpretação actualmente vigente, sendo certo que tal interpretação resulta, em larga medida, da jurisprudência emanada do TJCE.

O caso particular das sociedades gestoras de participações sociais

O regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) está previsto no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, posteriormente alterado por sucessivos diplomas. De acordo com o referido regime, o objecto contratual único das SGPS é a gestão das participações sociais em outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas. Paralelamente, as SGPS, como actividade acessória, podem prestar serviços técnicos de administração e gestão ⁽¹²⁾ às sociedades participadas ou a sociedades com que tenha celebrado contrato de subordinação, nos termos do artigo 493.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais. Em determinadas (e muito restritas) circunstâncias, as SGPS podem ainda deter imóveis e conceder crédito às sociedades participadas. As SGPS são, assim, entidades que têm um objecto social muito próprio, que as diferencia claramente dos restantes agentes económicos. Não obstante, isso não implica que lhes esteja reservado qualquer regime de excepção em matéria de IVA. Com efeito, à semelhança do que acontece com qualquer outra entidade, o factor determinante para a definição do regime de IVA que lhes é aplicável reside nas operações efectivamente exercidas.

Uma sociedade que desenvolve actividades como as *supra* enumeradas pode, eventualmente, enquadrar-se no âmbito do artigo 23.º do CIVA. Como se procurará descrever, o caso das *holdings* mistas (SGPS que também prestam ser-

viços às participadas) é ilustrativo das distorções que podem ser causadas por uma aplicação «automática» e irreflectida da regra do *pro rata*.

O entendimento da administração tributária ⁽¹³⁾ sobre esta matéria (válido ao longo de muitos anos) pode sintetizar-se do modo seguinte:

- A actividade principal e algumas actividades acessórias ficariam abrangidas pelas isenções previstas no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

uma série de dúvidas sobre o enquadramento, em matéria de dedução de IVA, de uma série de operações. A jurisprudência do TJCE tem distinguido as actividades que se consideram excluídas do âmbito de aplicação do IVA e aquelas que, pelo contrário, estarão incluídas no âmbito de aplicação deste imposto. Procurando seguir a sistematização proposta por Ferreira, Gonçalves e Lares (2006):

Âmbito de aplicação do IVA	
Actividades excluídas	Actividades incluídas
Dividendos de participações sociais	Juros de depósitos e outras aplicações financeiras
Mais-valias da venda de acções e de outros títulos negociáveis	Juros de empréstimos e suprimentos
Juros de obrigações	Swaps cambiais
Juros da concessão ocasional de crédito pelas <i>holdings</i> com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas	Actividade de constituição e gestão de carteiras de valores mobiliários
Rendimentos de aplicações em fundos de investimento	-
Entradas para o capital de sociedades civis e comerciais	-

Concretizando, estariam ao abrigo da referida isenção: o recebimento de dividendos das participadas, de juros de suprimentos, de mais-valias decorrentes da alienação de participações sociais e de juros de aplicações de tesouraria;

- As actividades ligadas às operações imobiliárias estariam isentas nos termos dos n.ºs 28 e 29 do artigo 9.º do CIVA;
- A actividade acessória de prestação de serviços técnicos de administração e de gestão já não se encontraria abrangida pela isenção acima referida, pelo que ficaria sujeita e não isenta de IVA;
- Imposição do método *pro rata* (aplicável a todas as aquisições, independentemente do respectivo destino);
- Na aplicação do método *pro rata*, o denominador da fracção definidora da percentagem de dedução deveria incluir as mais-valias ⁽¹⁴⁾ e os dividendos (uma interpretação «extensiva» da anterior redacção do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, em que era feita menção à inclusão do denominador do *pro rata* das «operações (...) fora do campo do imposto»).

Esta posição da administração tributária foi, pelo menos em parte, sucessivamente contrariada pelo TJCE.⁽¹⁵⁾ Na verdade, as características particulares da actividade das sociedades gestoras de participações sociais foram suscitando

Como decorre da análise da tabela supra, o TJCE tem considerado como actividades excluídas do âmbito de aplicação do IVA boa parte das actividades desempenhadas pelas SGPS. Consequentemente, a jurisprudência tem conduzido estas sociedades para a posição de «sujeitos passivos parciais», na acepção apresentada no capítulo «Devedores de imposto parciais e sujeitos passivos parciais» deste trabalho.

O afastamento destas actividades do âmbito de aplicação do imposto tem pelo menos duas consequências:

- Como primeira e mais imediata, a exclusão do direito à dedução de IVA contido nos *inputs* que se possam associar directamente a estas operações;
- Em segundo lugar, e já no contexto da dedução do IVA contido em *inputs* de utilização mista nas diversas actividades de uma *holding*, na hipótese de utilização de um *pro rata* de dedução (como critério residual), a não consideração no denominador de qualquer montante associado ao exercício destas actividades afastadas do âmbito de aplicação do imposto.

A jurisprudência comunitária rejeitou, desta forma, a posição que a administração tributária vinha assumindo nesta matéria. De tal modo é assim que o legislador entendeu alterar a redacção do n.º 4 do artigo 23.º: «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.»

Em face do exposto, depreende-se que, também no caso das SGPS, em matéria de IVA, pode haver direito a dedução total, dedução nula ou dedução parcial, consoante a actividade em que são utilizados os *inputs* cujo preço de aquisição contém IVA.

Haverá direito à dedução total do imposto quando a SGPS adquirir *inputs* destinados à actividade acessória de prestação de serviços técnicos de administração e gestão às sociedades participadas. Tal ocorrerá quando, por exemplo, a SGPS prestar um serviço de consultoria estratégica às suas participadas, recorrendo ao *outsourcing* desta actividade. Naturalmente, o IVA contido na aquisição deste serviço será integralmente dedutível.

O direito à dedução será nulo no que diz respeito a qualquer montante de IVA incluído em *inputs* directamente associados a actividades excluídas do âmbito da aplicação do imposto. Será o caso, por exemplo, do IVA contido numa comissão bancária cobrada no momento em que uma SGPS auferir dividendos.

Também não existirá qualquer direito a dedução de IVA contido em *inputs* associados a activi-

dades sujeitas, mas isentas de IVA. Refira-se, a título de exemplo, o IVA contido em obras de manutenção num edifício que esteja arrendado a uma das sociedades participadas pela SGPS. ⁽¹⁶⁾ Finalmente, poderemos estar perante um direito de dedução parcial nas aquisições de bens e serviços de utilização simultânea ou indistinta em todas ou em parte das actividades exercidas pela SGPS. Como Neves (2001) exemplifica, tal será o caso de encargos comuns suportados pela SGPS, tais como energia, água, segurança, arrendamento e comunicações. Nestes exemplos, a quantificação deste direito de dedução parcial não é fácil e a simples aplicação do critério residual do *pro rata* poderá conduzir a distorções significativas. Atente-se no exemplo seguinte:

- Uma *holding* pura (uma SGPS que só exerce a actividade principal de gestão das participações sociais em outras sociedades) suporta custos de estrutura (com IVA incluído) com a natureza dos anteriormente referidos. Naturalmente, e em função de toda a argumentação aqui aduzida, esta sociedade não terá direito à dedução do IVA. ⁽¹⁷⁾

- Esta *holding* pura, como resultado de uma reorganização estratégica do grupo que encabeça, passa a prestar serviços técnicos de administração e gestão às suas participadas (actividade sujeita e não isenta de IVA, como já se referiu). Neste caso, o hipotético cálculo e aplicação de um *pro rata* de dedução (nos termos que resultam de toda a jurisprudência comunitária, isto é, com exclusão dos dividendos recebidos do de-



nominador) conduzir-nos-ia a um resultado algo paradoxal: a dedução integral do IVA suportado em *inputs* de utilização mista.

- O simples exercício, por uma SGPS, de uma actividade económica acessória (por pequeno que fosse o montante do volume de negócios gerado) ocasionaria uma profunda distorção da tributação, discriminando *holdings* puras de *holdings* mistas, sem qualquer fundamento substancial.

O exemplo apresentado aponta no sentido de estarmos perante uma das situações em que são aplicáveis a alínea b) do n.º 3 e o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA (imposição de condições especiais pela administração tributária ao sujeito passivo). Para este efeito, e conforme é sugerido por Ferreira, Gonçalves e Laíres (2006), os critérios mais indicados «devem ser relativamente uniformes e resultar da ponderação das melhores práticas adoptadas pelo conjunto das referidas sociedades, levando em consideração, nomeadamente, os recursos em bens e serviços que seriam sempre necessários ao normal desempenho da actividade principal, caso as referidas sociedades optassem por não praticar complementarmente operações tributadas.»

Por outras palavras, nas SGPS, para efeitos de quantificação da parcela de imposto dedutível contida no preço dos *inputs* de utilização mista, advoga-se a aplicação de uma perspectiva diferencial, procurando quantificar, de forma tão objectiva quanto possível, o incremento provocado nos custos de estrutura da SGPS pela hipotética prática de operações sujeitas e não isentas. O direito à dedução deverá, consequentemente, cingir-se ao IVA contido nesses custos de estrutura incrementais.

«Por esta razão, julgamos muito defensável que algumas SGPS possam utilizar, para modular o direito à dedução nos *inputs* comuns, não o *pro rata* do artigo 23.º do CIVA, mas uma outra percentagem de dedução que, em princípio, reflecta muito melhor a intensidade do uso dos bens de produção comuns aos dois “ramos” de actividade (tributada e isenta). Outros critérios de imputação desses *inputs* comuns poderão, porventura, ser excogitados e são plenamente de aceitar sempre que o *pro rata* do artigo 23.º conduza a distorções de tributação.» Basto e Oliveira (2001)

Conclusão

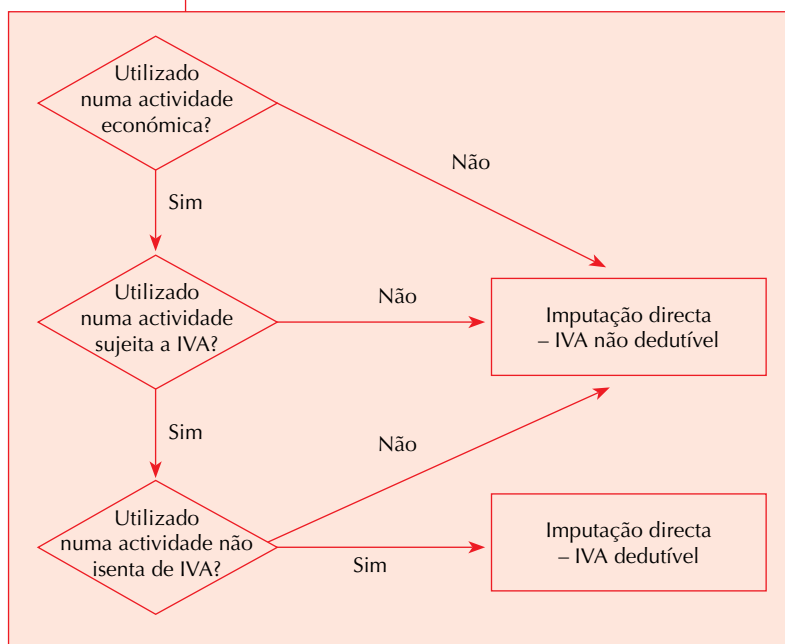
Este novo entendimento, mais consentâneo com o sentido teleológico do imposto, impõe uma interpretação que revela ser o método da ligação dos bens e serviços às operações o critério preferencial a utilizar pelos sujeitos passivos mistos na dedução do imposto, constituindo o método do pro rata um critério meramente residual.

Neves (2001)

O tratamento do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por entidades que exercem actividades que conferem direito à dedução de IVA e outras que não concedem aquele direito é uma matéria que tem evoluído, ao longo do período de vigência deste imposto, quer em Portugal quer mesmo no contexto mais alargado da União Europeia.

Ao longo deste trabalho, procurou demonstrar-se que, nos casos referidos, deve ser adoptado, antes de mais, um procedimento de «imputação directa» dos bens e serviços às actividades a que se destinam, sendo certo que, desse processo, deve resultar, nalguns casos a dedução total do imposto suportado e, noutros, a insusceptibilidade de dedução de IVA. A «imputação directa» é a simples aplicação do princípio básico do direito à dedução regulado entre os artigos 19.º e 21.º do CIVA, para qualquer sujeito passivo de imposto.

Em termos práticos, para cada bem ou serviço adquirido, deve seguir-se o esquema seguinte:



Quadro n.º 1

Designação	Exemplo		Caso 1 Clínica médica + formação	Caso 2 SGPS
Actividade não económica	Recebimento de dividendos	(1)	X	✓
Actividade económica não sujeita a IVA	Estado no exercício de poderes de autoridade	(2)	X	X
Actividade económica sujeita e isenta de IVA	Maior parte das isenções do artigo 9.º do CIVA	(3)	✓	✓
Actividade económica sujeita e não isenta de IVA	Actividade do "Regime normal"	(4)	✓	✓
Cálculo da parte de IVA a deduzir ^(*)			$\frac{(4)}{(3) + (4)}$	$\frac{(4)}{(3) + (4)}$

(*) As fórmulas apresentadas são aplicáveis quer no método da percentagem quer no método da afectação real. Naturalmente, devem ser introduzidas as necessárias adaptações, no que respeita à unidade de medida utilizada (por exemplo, unidades monetárias no método da percentagem ou horas de trabalho no método da afectação real).

Importa frisar que aquilo que tem vindo a ser designado por fase de «imputação directa» não deve ser confundido com o método da afectação real. Este método é uma das possibilidades, em conjunto com o método da percentagem, de operacionalizar uma segunda fase do processo de dedução de IVA: a determinação do montante de IVA contido nos *inputs* de utilização indistinta ou simultânea (mista ou «promiscua», como várias vezes foram denominados ao longo deste texto) em actividades que conferem e que não concedem direito à dedução do IVA.

Quanto à forma de aplicação do critério geral de cálculo da parte do IVA a deduzir nos *inputs* de utilização mista (o denominado «método da percentagem» ou *pro rata*), procura resumir-se, no quadro n.º 1, a sua aplicação aos dois exemplos desenvolvidos neste trabalho (caso 1: clínica médica e formação; caso 2: SGPS).

(...) não obstante as recentes alterações do artigo 23.º do CIVA, continua a haver graves riscos de distorção da tributação, em sede de IVA, pelo que, nas SGPS, para efeitos de quantificação do imposto dedutível em *inputs* de utilização mista, se propõe a não adopção do *pro rata* e o recurso a critérios objectivos e demonstráveis perante a administração tributária.

O tema que é objecto deste trabalho foi clarificado no Direito português, com as alterações introduzidas no texto do artigo 23.º do CIVA pela Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro). Como consequência da aprovação desta nova redacção, é de esperar que sejam minoradas as ocorrências de conflitos entre os contribuintes e a administração tributária, anteriormente suscitadas por este preceito.

Questão curiosa é a de saber se a alteração de redacção do artigo 23.º do CIVA constitui «direito novo.» Não deixa de ser interessante cotejar a resposta defendida por Basto e Oliveira (2008), que entendem que a nova redacção não introduz direito novo ⁽¹⁸⁾, com o segundo parágrafo da introdução do Ofício Circulado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008, em que se afirma (itálico nosso): «As alterações ao artigo 23.º do CIVA *introduzem elementos novos*, essenciais para a determinação do “quantum” do imposto a deduzir, dos quais se destaca a *referência expressa de que as suas regras se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista.*» A administração tributária estará, muito provavelmente, a tentar encontrar uma forma de sustentar a legitimidade de posições assumidas num passado relativamente recente que, como se procurou explicar, embora possam corresponder a uma interpretação literal da lei portuguesa, não são conformes com o direito comunitário.

Independentemente das expectativas de redução do contencioso, e no que diz respeito a casos em que ainda seja aplicável a anterior redacção do artigo 23.º do CIVA, partilha-se da tese segun-

do a qual deve ser efectuada uma interpretação restritiva, quer do alcance do seu n.º 1 (a norma não é aplicável a todas as actividades da empresa, mas apenas aos bens e serviços de utilização simultânea e indistinta em actividades que conferem e que não concedem direito à dedução) quer do n.º 4 (limitação do conceito de «operações fora do campo de imposto», não incluindo, nomeadamente, dividendos e mais-valias).

Deste estudo resulta, também, a sugestão de substituição da expressão «sujeitos passivos mistos» (muito enraizada no “jargão” de quem estuda e aplica o IVA) pelas expressões «sujeitos passivos parciais», ou «devedores de imposto parciais» (consoante as circunstâncias), bem mais adequadas à jurisprudência emanada do TJCE.

Por constituir um dos casos mais “emblemáticos” de aplicação da matéria que é objecto de estudo neste trabalho, procurou-se explorar o caso particular das SGPS, nomeadamente daquelas que exercem actividades de *holding*

mista. Nestas situações concretas, concluiu-se que deve haver um alinhamento com a filosofia geral de dedução do IVA supra mencionada, mas procurou salientar-se que, não obstante as recentes alterações do artigo 23.º do CIVA, continua a haver graves riscos de distorção da tributação, em sede de IVA, pelo que, nas SGPS, para efeitos de quantificação do imposto dedutível em *inputs* de utilização mista, se propõe a não adopção do *pro rata* e o recurso a critérios objectivos e demonstráveis perante a administração tributária. ■

(Texto recebido pela CTOC em Julho de 2009)

Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC (www.ctoc.pt).

(1) Neste exemplo, e ao longo de todo o trabalho, pressupõe-se que esta actividade de «formação» não cumpre os requisitos para ser abrangida pela disposição contida no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, tratando-se, consequentemente, de uma actividade sujeita e não isenta de IVA.

(2) Actividade isenta de IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do CIVA. Tal isenção é incompleta (isto é, não confere o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições), considerando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

(3) A análise dos exemplos contidos em Lima (2003), pp. 434-441, reforça a ideia de que a ênfase estava colocada neste elemento subjectivo.

(4) *Beni di produzione promiscui*.

(5) Processo C-98/98. Decisão de 8 de Junho de 2000.

(6) Processo C-4/94. Decisão de 6 de Abril de 2005.

(7) Processo C-60/90. Decisão de 20 de Junho de 1991.

(8) Processo C-333/91. Decisão de 22 de Junho de 1993.

(9) Neste exemplo, pressupõe-se que este sujeito passivo não exerceu a opção de renunciar à isenção de IVA, que lhe é conferida pela lei, mais propriamente na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

(10) Processo C-142/99. Decisão de 14 de Novembro de 2000.

(11) Exemplo semelhante ao que consta do já referido Ofício Circularizado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008.

(12) Nomeadamente, estudos de reorganização, formação de quadros, definição de planos estratégicos e consultoria jurídica e fiscal. Admite-se, também, a inclusão neste conceito de eventuais imputações de custos suportados.

(13) Este entendimento teve por base a Informação n.º 1 704, de 29 de Junho de 1989, da Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA, em que se referia «o objectivo fundamental das SGPS será a realização de operações isentas, por abrangidas pelo disposto no n.º 28 do artigo 9.º do CIVA. Como para além destas operações, é possível admitir, como actividade acessória, a realização de outras que serão tributadas (prestações de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou algumas das sociedades participadas), no fundo, não exercem senão uma e a mesma actividade, já que a gestão da carteira de participações permanente exige normalmente o recurso a um apurado *know-how* de gestão que preste um auxílio (serviço) efectivo às unidades participadas, podendo afirmar-se que as prestações de serviços técnicos de administração e gestão são indissociáveis da própria gestão da carteira de títulos. Por isso, parece-nos inconveniente permitir às SGPS a opção pelo método da afectação real.»

(14) Pinto (2004), p.47, critica esta inclusão das mais-valias no denominador da fracção do *pro rata*, afirmando: «Nunca as mais-valias poderiam figurar no denominador da fracção definidora da percentagem de dedução, porquanto não respeitam a nenhuma transmissão de bens ou prestação de serviços.»

(15) Com reflexos na jurisprudência portuguesa, como é exemplo o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 00833/03. Acórdão de 29 de Maio de 2007, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/b9a0b324e9fd3cc802572ed00312670?OpenDocument>.

(16) Também aqui se admite que não é exercida a opção de renúncia à isenção de IVA já anteriormente mencionada.

(17) Procurando ser mais preciso, uma sociedade deste tipo nem sequer é considerada um sujeito passivo de IVA.

(18) Com a excepção da nova redacção do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, que manda corrigir, com base nos valores definitivos registados em determinado exercício económico, as estimativas que serviram de base à aplicação do método da afectação real, durante esse período (à semelhança do que já acontecia no método da percentagem, em que há muito tempo se falava de *pro rata* «provisório» e de *pro rata* «definitivo»).