

IVA: CONTROLO FISCAL E DIREITO AO REEMBOLSO (\*)  
J.L. Saldanha Sanches

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO  
PROC. N° 23 785

SUMÁRIO: As operações de fornecimento de alimentação e bebidas aos clientes de sujeitos passivos do IVA feitas com discriminação entre o custo específico do preço das refeições e o preço do resto dos serviços que concorrem para a sua realização, como sejam os encargos relativos com o pessoal, gestão e transportes e com emissão de facturas distintas e específicas de acordo com o serviço e cláusulas estabelecidas no contrato de fornecimento de refeições estão sujeitas à taxa reduzida de IVA.

Acordam, em conferência, nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A. RELATÓRIO:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença de 8/2/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo - 2ª Secção), a qual, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A., anulou o acto de de liquidação adicional do IVA relativo ao ano de 1990, do montante global de 10.082.618\$00, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra que mantenha o acto tributário.

2. A decisão recorrida louvou-se, em síntese, no entendimento, conforme ao alegado como causa de pedir, de que todos os elementos concernentes ao fornecimento das refeições aos seus clientes, como o fornecimento dos géneros alimentícios, a sua confecção e todos os serviços inerentes à entrega da alimentação, como os encargos com o pessoal e administração, se integravam na mesma operação da prestação de «serviços de alimentação e bebidas», independentemente da forma como eram facturadas, - em globo ou discriminadamente pelos diversos elementos dos custos, neste caso por exigências orçamentais ou contabilísticas dos seus clientes -, e como tal

estavam sujeitas à taxa de tributação, ao tempo, de 8%, por força do disposto no art. 18º n. 1 al. a) do CIVA e da verba 3.8. constante da lista II a ele anexa.

3. Nas suas alegações a recorrente refuta o decidido com base nos seguintes fundamentos:

«- A impugnante no âmbito do exercício da sua actividade económica que desenvolve destaca dois tipos de operações: numa engloba a totalidade do preço da prestação incluindo desde os custos da confecção e fornecimento de refeições como os encargos com o pessoal de gestão e exploração, deslocações e transporte das refeições; noutras desdobra-as discriminando entre o custo específico do preço das refeições do preço dos custos dos serviços que concorrem para a sua realização como sejam: os encargos relativos com o pessoal, gestão e transportes, emitindo facturas distintas e específicas de acordo com o serviço e as cláusulas estabelecidas no contrato de fornecimento de refeições.

- As operações em causa configuram verdadeiras prestações de serviço previstas no art. 4º do CIVA.

- Assim, nas facturas emitidas com a totalidade do preço da prestação, que engloba não só o preço da refeição como todos os custos dos serviços concorrentes à sua realização, deverão ser tributadas à taxa reduzida de 8% (art. 18º nº 1 al. a)) por terem enquadramento legal na verba 3.8 da lista II anexa ao Código.

- Enquanto as facturas emitidas com a indicação expressa do preço do serviço relacionado com os encargos: de pessoal, gestão e exploração, deslocações e transportes ou de outra natureza, excluindo o preço das refeições, muito embora, concorram para a sua realização, consubstanciam operações distintas e autónomas das mencionadas no art. anterior, pelo que deverão ser tributadas pela taxa normal conforme resulta do nº 1 al. c) do mesmo artigo 18º.

- Não podem assim beneficiar da taxa reduzida de 8% por falta de enquadramento legal.

- Donde, se o legislador não as distinguiu não compete ao intérprete fazê-lo».

4. A recorrida contra-alegou a defender o julgado, argumentando, em resumo, que, incidindo o IVA sobre o valor das contraprestações das operações tributáveis e traduzindo-se

estas no fornecimento de refeições nos refeitórios e cantinas das entidades suas clientes, este surge como uma prestação de serviços una e indivisível, independentemente da forma como a factura é emitida relativamente aos elementos que a compõem, e como tal não poderão aplicar-se-lhe taxas diferentes sob pena de violação do disposto nos artºs 4º, 18º nº 1 al. a) e 16º nº 5 do CIVA.

5. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, entre o mais, por «a autonomização contabilística não ser um critério, ... pois o IVA não incide sobre uma factura, mas o que importa é se tais operações se integram ou não no conceito de prestação de serviços» em causa.

#### B. A FUNDAMENTAÇÃO

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

##### 6. A questão decidenda.

É a de saber se, tendo a recorrida procedido ao desdobramento e discriminação entre o custo específico do preço das refeições do preço dos custos dos serviços que concorrem para a sua realização, como sejam os encargos relativos com o pessoal, gestão e transportes, emitindo facturas distintas e específicas de acordo com o serviço e as cláusulas estabelecidas no contrato de fornecimento de refeições, devem estes ser tributados à taxa normal do art. 18º nº 1 al. c) do CIVA.

##### 7. A matéria de facto.

Sob a epígrafe de «Factos Provados» a decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria:

a) No ano de 1990, a firma "Socigeste - Sociedade Gestonária de Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A." estava colectada em IRC na R. F. do 6º Bairro Fiscal de Lisboa, devido ao exercício da actividade de gestão e exploração de refeitórios e cantinas de empresas, "CAE 631100", igualmente sendo sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal de periodicidade mensal;

b) No dia 22/5/91, em resultado de fiscalização efectuada à contabilidade da firma "Socigeste - Sociedade Gestonária de

Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A.", a A. F. elaborou um relatório no qual analisou o enquadramento fiscal da mesma firma e a sua organização contabilística, tudo conforme cópia do mencionado relatório que se encontra junta a fls. 50 a 62 do apenso de reclamação e se dá aqui por integralmente reproduzido;

c) No relatório mencionado na alínea anterior refere-se nomeadamente:

«a) "... que a firma tem dois tipos de gestão, a pura e a protegida....»;

«b) "... a gestão protegida existe quando o número de refeições a fornecer ao cliente não é constante, daí que se emita, para além da factura que se refere às refeições servidas (gastos variáveis), facturas relativas aos custos fixos mensais que são negociados com o cliente, não vindo, porém, a onerar o preço unitário de cada refeição....»;

«c) "... na gestão pura, o número de refeições é constante existindo, pois, só a emissão de facturas relativas às refeições servidas que incluem o custo das matérias-primas, dos produtos não alimentares, dos encargos gerais de administração e remuneração da actividade....»;

«d) "... poderá, no entanto, admitir-se que as rubricas em causa, correspondentes afinal a uma prestação de serviços de transporte de contentores isotérmicos e de cedência de pessoal, sejam objecto de facturação autónoma, uma vez que no Código do IVA nada obsta a esse procedimento. Nesse caso, a taxa a aplicar será a taxa que qualquer empresa de transportes ou de cedência de pessoal deveria aplicar, isto é, a taxa normal de 17%, dado que constituem prestações de serviços enquadradas no art. 4º do CIVA....»;

«e) "... em face do exposto somos de parecer que os encargos fixos, quando facturados autonomamente, devem ser tributados à taxa normal de 17% e não à taxa reduzida de 8%. Pelo que o imposto em falta ascende a Esc. 8.558.511\$00...»;

d) Em resultado da fiscalização a que alude a al. b), a matéria colectável da impugnante, relativa ao ano de 1990, foi alterada tendo a A. F. estruturado liquidação adicional do IVA no montante de 8.558.511\$00, acrescida de juros compensatórios no montante de Esc. 1.524.107\$00, tudo conforme consta da nota de notificação, datada de 25/7/91, que se encontra junta a fls. 10 do apenso de reclamação e do documento junto a fls. 88 do mesmo apenso;

e) Em 6/8/91, não concordando com a liquidação do IVA efectuada pela A.F. a firma "Socigeste - Sociedade Gestionária de Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A." da mesma apresentou reclamação graciosa;

f) Em 31/12/91, a impugnante sucedeu nos direitos e obrigações da firma "Socigeste - Sociedade Gestionária de Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A." através de incorporação desta sociedade, tudo conforme escritura de fusão cuja cópia se encontra a fls. 17 a 24 dos presentes autos»;

g) Em 29/2/96, o D.D.F. de Lisboa exarou despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela "Socigeste - Sociedade Gestionária de Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A.";

h) Em 7/5/96, a firma "Socigeste - Sociedade Gestionária de Refeitórios e Cantinas de Empresas, S.A." foi notificada da decisão do D. D. F. de Lisboa referida na alínea anterior;

i) Em 14/5/96, deu entrada na R. F. do 6º Bairro Fiscal de Lisboa a impugnação apresentada por "ITAU - Instituto Técnico de Alimentação Humana, S.A.", a qual tem por objecto a liquidação adicional referida na al. d);

j) Em 7/4/97, ao abrigo do regime previsto no DL nº 124/96, de 10/8, a impugnante efectuou o pagamento do montante da liquidação adicional identificado na al. d).

## 8. O mérito do recurso.

Como se colhe do relatado, tanto a recorrente Fazenda Pública, como a recorrida, estão de acordo em que o objecto da tributação adicional respeita a prestações de serviços.

Por outro lado, ambas estão igualmente de acordo que essas prestações de serviços correspondem, ao fim e ao cabo, a um outro modo de expressar na emissão da facturação a prestação de serviços de alimentação e bebidas ajustada entre a recorrida e os seus clientes.

A controvérsia entre tais sujeitos cinge-se ao facto da Fazenda Pública entender que, tendo a recorrida optado, - por exigência de alguns dos seus clientes, diz a recorrida -, pela facturação autónoma da referente às refeições servidas (variáveis) dos serviços por ela igualmente prestados por via e na realização dessas refeições a tais clientes (transporte de contentores isotérmicos, cedência de pessoal e administração), ela deverá obedecer à taxa normal de 17%, de acordo com o previsto no art. 18º al. c) do CIVA.

Antes de mais há que dizer que só num sistema fiscal puramente formal é que a tese da Fazenda Pública colheria algum apoio, mas, mesmo assim, apenas de carácter simplesmente logicista.

Não é o caso do nosso sistema fiscal onde ainda recentemente se introduziu a denominada cláusula anti-abuso (1) precisamente para se fazer prevalecer a substância económica própria dos tipos tributários previstos na lei sobre o resultado económico de efeito equivalente, mas obtido com eliminação ou redução de imposto, através de actos ou negócios não subsumíveis a tais tipos tributários, justificando-se essa primazia com o sentido material ou substancial dos princípios da legalidade tributária e do Estado de Direito, não obstante ela transportar um certo afrouxamento da dimensão garantística insita no princípio da tipicidade fiscal que é também ele próprio um postulado, conquanto formal, do princípio da legalidade tributária na sua acepção de expressão de lei emanada dos representantes do povo (2).

E também não é o caso do tipo tributário em causa ou seja do IVA. E não o é porque, como desde logo decorre das normas da sua incidência objectiva, o tributo apenas incide sobre a realidade económica efectivamente acontecida e segundo as modalidades ou figurinos da mesma que se relevaram, seja através das transmissões de bens, seja das prestações de serviços efectuadas a título oneroso (3) (4).

Mal andaria a economia do imposto e o respeito pela axiologia comunitária da sua concepção, mormente os princípios da livre concorrência, da sua neutralidade e da sua produtividade, se a tributação pudesse ficar dependente da diferente forma como os sujeitos passivos estruturassem a sua facturação ou contabilidade.

Era o resultado a que se chegava se se aceitasse a tese da Fazenda Pública.

Na redacção aplicável, vigente ao tempo (5) dispunha o art. 18º nº 1 al. a) do CIVA que «As taxas do imposto são ... para as prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 8%».

E nesta lista estabelecia-se, entre tais prestações de serviços, a verba 3.8 com a designação de «Serviços de alimentação e bebidas».

Ora sabido que, na economia do imposto (art. 4º nº 1 do CIVA, na redacção do tempo), são prestações de serviços as

operações (económicas, entenda-se por só delas curar o tributo) efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões ou importação de bens» e que «as transmissões de bens são, de acordo com o estatuído no art. 3º do mesmo código (redacção igualmente do tempo), a transferência onerosa de bens corpóreos e os como tais aí especificados e os assemelhados por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade», fácil é de chegar à conclusão que os serviços de alimentação e de bebidas não poderão ser constituídos por um elemento económico singular.

Para serem serviços de alimentação e bebidas têm forçosamente de envolver, pelo menos, dois elementos económicos: um de "dare ou facere" e um outro de "dare ou facere" qualquer bem cuja funcionalidade física seja a de servir como alimentação ou bebida.

Mas a realidade física e económica não se fica por aqui. A prestação de serviços de alimentação, como a de bebidas, pode demandar para que exista o bem a prestar toda uma série de actividades conexas ou funcionalizadas à existência do bem apto a servir de alimentação ou bebidas.

Isso mesmo reconheceu o Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de Maio de 1996, citado pela ora recorrida, nos termos do qual «O serviço de restauração caracteriza-se por ser um conjunto de elementos e factos dos quais o fornecimento de comida é apenas um componente...» (6).

Dificilmente se conceberia que todas as actividades instrumentais sem cuja realização não poderia existir a prestação da alimentação, e que só têm sentido económico enquanto adstritas a tal funcionalidade, pudessem ser isoladas para efeitos da sujeição a imposto.

Se assim fora, lá estaríamos nós no reino do imaginário, das ficções, aqui tidas por inadmissíveis por não respeitarem a valorações jurídicas, campo este em que delas se serve por vezes o legislador como forma de construir o facto tributário.

Ora, se aquela conclusão já se imporia pela natureza das coisas económicas, aconselhando a tratar como uma unidade tributária o que como tal economicamente se apresenta, todas as dúvidas se dissipam à luz do que prescreve o nº 5 do art. 16º do CIVA quando aí se diz que «o valor tributável das .... prestações de serviços sujeitas a imposto incluirá:

a) os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio IVA;

b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuada por conta do cliente» (redacção ao tempo).

Assim sendo, temos de chegar à conclusão que as despesas acessórias, sem as quais as prestações de serviços não podiam acontecer ou sem as quais elas não teriam a expressão quantitativa ou qualitativa que economicamente apresentam, sempre se têm de coenvolver no valor da contraprestação pela prestação unitária dos serviços de alimentação e bebidas (7), ainda quando por quaisquer razões, mormente por qualquer cariz de exame analítico da contabilidade ou da ponderação dos factores de produção, eles tenham sido escriturados isoladamente ou como tal também facturados.

A interpretação que se acolhe corresponde, pois, ao sentido normativo que aparece como sendo o mais adequado do trabalho de ponderação e valoração global dos diferentes elementos da hermenêutica jurídica que são racionalmente aptos a sugerir-lo: os elementos literais, teleológicos e sistemáticos (8).

É certo que a técnica do imposto, mormente para efeitos do seu controlo administrativo, obriga o sujeito passivo a «emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços (9), tal como vêm definidas nos arts. 3º e 4º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços» (10).

Mas esta exigência legal tem a natureza de uma obrigação acessória e a lei não atribuiu à sua violação a virtualidade de poder fundamentar uma tributação fora da regra da incidência objectiva adoptada para atingir esta realidade económica tal como ela se apresenta.

O seu incumprimento, quando muito, só será susceptível de ser sancionado em outro campo, como o contraordenacional.

Deste modo, as operações de fornecimento de alimentação e bebidas aos seus clientes (prestações de serviços de alimentação e bebidas) feitas pela recorrida com discriminação entre o custo específico do preço das refeições do preço dos custos dos serviços que concorrem para a sua realização como sejam os encargos relativos com o pessoal, gestão e transportes, e com emissão de facturas distintas e específicas de acordo com o serviço e as cláusulas estabelecidas no contrato de fornecimento de refeições, de que dá conta a



fundamentação da sentença, estão sujeitas à mesma taxa reduzida de 8% e não de 17%, como pretende a Fazenda Pública.

A sentença fez, pois, uma correcta aplicação da lei, pelo que deve ser confirmada.

#### C. A DECISÃO

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douta sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 99.05.26.

(1) Art. 32º-A do C.P. Tributário que foi introduzido pelo art. 51º da Lei nº 87-B/98, de 31/12 (OGE para 1999).

(2) Sobre a problemática da evasão fiscal legítima e ilegítima, cfr., entre outros, Saldanha Sanches. A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito, em Cadernos de C. T. Fiscal, nº 1409-279 e segs; Maria Fernanda Trigo de Negreiros, A «evasão» legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português, em C.T.F. nº 151º-7 e segs.; Jorge Bacelar de Gouveia, A evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal, C.T.F. nº 373º-7 e segs. e Nuno Sá Gomes, As garantias dos contribuintes - algumas questões em aberto, C.T.F. nº 371º-26 e segs.

(3) Cfr. os arts. 1º nº 1, 3º, 4º e 16º nº 5 do CIVA.

(4) Note-se que hoje o princípio da prevalência pela substância económica dos factos está assumida como regra geral no nº 3 do art. 11º da Lei Geral Tributária em caso de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar.

(5) Dada pela Lei nº 2/88, de 26/2.

(6) Processo C.231/94, caso Faaborg Getting Limien As).

(7) Nesta doutrina se abonou precisamente o Ac. deste Supremo, de 28/6/95, proferido no Rec. nº 15.770, publicado nos Apêndices ao Diário da República, de 14/8/97, págs. 1861 e segs.

(8) É hoje incontroverso, depois da Lei Geral Tributária, que nas normas fiscais devem ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (art. 11º).

(9) Documento este sujeito a certas formalidades, no art. 35º nº 5 do CIVA, precisamente em vista de tal fim específico.

(10) Al. b) do n.º 1 do art. 28.º do CIVA, na redacção vigente ao tempo.

Fonte: Inforfisco

## 1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Neste acórdão do STA - o primeiro, ao que saibamos, da nossa jurisprudência fiscal que retira as consequências metodológicas da introdução entre nós do princípio abuso de direito em matéria fiscal - encontramos duas questões de grande importância.

O primeiro é saber até que ponto um cânone de interpretação que privilegia uma interpretação literal ou gramatical do texto normativo pode ser aplicada mesmo em matéria fiscal.

O segundo que neste primeiro aresto está em segundo plano mas que é a questão central de acórdãos sobre o IVA proferidos pelo Tribunal das Comunidades passa pela questão da proporcionalidade entre o interesse de simplificar os processos de controlo fiscal e os direitos dos sujeitos passivos.

Uma questão que se coloca em todos os impostos mas que no IVA assume contornos muito particulares.

## 2. A SUBSUNÇÃO DO FACTO À NORMA

2. No caso que aqui tratamos a empresa que contratara o fornecimento de refeições pela ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A. exigia a discriminação, as facturas apresentadas entre os custos da refeição fornecida e os custos das actividades que a tornavam possível. Provavelmente para um mais apertado controlo dos custos dos serviços. Ou noutros termos, por razões empresariais legítimas, sem qualquer intencionalidade fiscal.

E por isso aquilo que constituiria normalmente um custo unitário do "serviço refeição" aparecia transformado num custo

da refeição propriamente dita - tributado à taxa reduzida - e outros serviços. Tributados à taxa comum. E perante tal factualidade a Administração fiscal, partindo das facturas apresentadas, não aceitou a tributação de ambos à mesma taxa: a que se aplica às refeições. Se a factura dizia respeito a "refeições" tínhamos o IVA a taxa reduzida. Se referia os serviços necessários para as servir tínhamos a taxa normal. Do modo, da forma como a empresa documentava os serviços dependia a taxa que deveria ser aplicada. E com esta aplicação estrita ou literal da lei fiscal estamos perante o modelo subsuntivo, o modelo erigido no principal modo de garantir a segurança jurídica no séc. XIX, em todo o seu esplendor<sup>1</sup>. Não é ao juiz, neste caso é à Administração, que cabe a função de ser "la bouche que prononce la parole de la loi". Mas o aplicador demite-se do exercício de qualquer valoração, atingindo-se assim uma estrita vinculação à lei. Não será muito racional que o facto de se ter verificado uma mudança de forma na documentação leve uma tributação distinta: uma vez que se vão tratar de forma diversa duas realidades substancialmente iguais - refeições com factura única e refeições com facturas discriminadas - de forma distinta. Mas com este modo de aplicação da lei obtemos o desiderato da segurança jurídica como o valor absoluto que deveria ser preenchido com a aplicação da lei fiscal. Uma vez que os princípios que, segundo alguma doutrina, estruturam o sistema fiscal a tal conduzem. E por isso "A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o facto na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal"<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Para a crítica das insuficiências do modelo subsuntivo v. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito: Introdução e Teoria Geral* 2ªed.10ª (Lisboa 1997) 601-603.

<sup>2</sup>ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário* (Coimbra 1972) 292. Um pouco mais adiante ALBERTO XAVIER reconhece que embora estes conceitos "já tenham perdido o seu fulgor inicial" mas sustenta que se mantêm válidos no campo do direito fiscal.

Levando, conseqüentemente a que perante um documento contabilístico onde se documentava uma actividade que não era, em si própria considerada, uma refeição, a Administração fiscal não devesse aplicar a taxa que o CIVA reserva ás refeições. Seguindo fielmente o cânone interpretativo que afirma que "A última barreira posta ao arbítrio da Administração é constituída por uma interpretação o mais possível próxima da letra da lei"<sup>3</sup>.

### 3. A ADMINISTRAÇÃO E A APLICAÇÃO LITERAL DA LEI FISCAL

3. Não se pode encontrar um fio condutor para a multiplicidade de pressupostos, doutrinas ou cânones utilizados pela Administração fiscal para aplicar a lei. Mas tal como sucedeu na decisão revogada por este acórdão, poderemos encontrar inúmeros casos em que desta interpretação estrita, propugnada por alguma doutrina é utilizada pela Administração fiscal e, por vezes, confirmada pelos tribunais. Conduzindo a inúmeras aplicações da lei totalmente opostas ao que constituiria uma aplicação racional, de acordo com princípio e de acordo com a *ratio legis*, da lei fiscal. Por exemplo, durante muitos anos, o que sucedeu na aplicação do art. 4º do Código da sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações. Previa esta norma, com uma clara intenção anti-abusiva, que: "A simples renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida por transmissão". Nada mais dizia o legislador fiscal: mas até a inserção sistemática demonstrava que ela visava situações em que existindo um *animus donandi*, se procurava a fraude ao imposto sucessório, mediante a renúncia a dívidas inexistentes. Mas a Administração fiscal preferiu aplicá-la a todas as situações a que a sua previsão, muita ampla, se poderia adaptar.

---

<sup>3</sup> *Direito Tributário*, D. LEITE de CAMPOS /M. LEITE de CAMPOS (Coimbra 1996) 69.

E por isso, a aplicação desta norma aos casos em que, por exemplo, o sócio de uma empresa em dificuldades renunciava aos seus suprimentos ou outros créditos que detinha na sua empresa<sup>4</sup>, foi motivo de inúmeras de tributações sem sentido; tributavam-se os acréscimos patrimoniais que resultavam de um novo investimento do titular do capital de uma empresa a atravessar um momento difícil.

Como sucedeu por exemplo no caso Robert Bosch (Portugal), Ld<sup>a5</sup>. Para fazer face às dificuldades da sua filial portuguesa no período de 1974/75 a sociedade-mãe concedera esta uma redução importante da sua dívida total.

Fazendo uma aplicação literal da lei a Administração fiscal considerou «um desconto excepcional» esta redução «de 66,6% sobre o valor das dívidas por fornecimento anteriores a 31-12-74" como um ganho susceptível de tributação em Contribuição Industrial.

Decisão que foi correctamente revogada pelo STA que decidiu que "Os descontos ou abatimentos no preço da dívida, entre sociedades, na sequência das suas operações comerciais, não são passíveis de imposto sobre doações".

Uma vez que não se trata de uma renúncia a uma dívida com o carácter de liberalidade.

E não se trata de uma liberalidade, uma vez que "A credora tem, por seu lado, a vantagem ou contrapartida de manter a concessionária impugnante em actividade com a permanência, portanto, da clientela e dos circuitos comerciais já constituídos".

Para atingir esta decisão, teve o STA de proceder a uma interpretação teleológica da lei fiscal<sup>6</sup>: a intenção do legislador não era, não podia ser, evitar os financiamentos adicionais de uma sociedade pelo titular do seu capital. Nomeadamente se a empresa se encontrava perto da falência.

A intenção da norma era evitar as doações encobertas pela renúncia (simulada) a dívidas. Uma norma antiabuso específica, das que abundam nos códigos fiscais e que, aplicadas à letra e sem levar em conta a sua *ratio* leva aos maiores absurdos: que são também os maiores arbítrios.

---

<sup>4</sup> Situação hoje expressamente coberta pela norma do alínea a) do art. 21º do CIRC: "entradas de capital, a qualquer título..."

<sup>5</sup> V. STA, Base Inforfisco, descritor "renúncia", sem data.

<sup>6</sup> O que não fez no caso anotado na FISCALIDADE nº 4 (2000) 67/79 por ANDRÉ SALGADO MATOS.

#### 4. A SIMPLIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI: OS SEUS LIMITES

4. As razões pelas quais a Administração fiscal tende a defender estas formas mais simples de aplicação da lei fiscal são compreensíveis: embora também revelem uma inaceitável dificuldade em assimilar e manejar processos mais complexos de interpretar a lei.

A aplicação literal da lei, sem atender ao sentido da lei, aos seus objectivos específicos é uma operação muito simples. É uma operação quase automática e com uma aparência de indiscutibilidade, dispensando a fundamentação e a definição de princípios gerais para a aplicação das leis. Tornando possível a sua aplicação de forma mais ou menos automática e rotineira por agentes pouco qualificados.

Como é normal, e mesmo legítimo, a Administração fiscal tem a preocupação de simplificar as suas operações, de reduzir os custos de aplicação das leis e de conseguir uma redução da complexidade das operações administrativas.

E esta é uma preocupação legítima e necessária: conseguir uma redução dos custos administrativos que vão ser sempre suportados pelos contribuintes.

E procurar obter essa redução de complexidade pelo modo como são formuladas as leis, através da utilização de tipos em vez de factispécies, pelo modo utilizado para a interpretação da lei fiscal, constitui uma condição de sucesso da Administração na execução das suas tarefas<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Sobre isto ver ARNDT, *Pratikabilität und Effizienz* (Köln 1983)41. Para a compatibilização desta necessidade com a determinabilidade da lei e o preenchimento do objectivo da distinção entre o que deve ser distinguido ISENSEE, JOSEF- *Die Typisierenden Verwaltung- Gesetzvolzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrecht* (Berlin 1976). ISENSEE, JOSEF- *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht - Antinomien der Massenverwaltung in der Typysierenden Btrachtungweise des Steuersrecht*, *StuW*, (1973 ) 199-206.

Mas tem de haver limites para estas tentativas de simplificação.

Na concepção da lei e no seu modo de aplicação.

E a aplicação mecânico-literal da lei fiscal nos muitos casos em que surgem dificuldades de interpretação, constitui uma lesão grave e por isso inaceitável da segurança dos contribuintes, entendida da forma hoje metodologicamente possível da segurança quanto aos princípios. Que deverá conduzir à construção do ordenamento jurídico-tributário como um sistema jurídico dotado de princípios ordenadores<sup>8</sup>.

E se essa pseudo interpretação literal sempre foi criticável, torna-se pura e simplesmente inaceitável quando o ordenamento jurídico-tributário português incorpora o abuso de direito e a prevalência da substância sobre a forma como um princípio estruturante<sup>9</sup>.

Não é uma novidade: como se diz no acórdão, mal estaríamos se "se a tributação pudesse ficar dependente da diferente forma como os sujeitos passivos estruturassem a sua facturação ou contabilidade". E isto já acontecia antes da introdução da cláusula geral anti-abuso.

Os que as normas anti-abuso têm de novo é que vão proceder a uma distinção entre as operações com um fim empresarial legítimo e as que se destinam apenas a conseguir uma redução da carga fiscal.

Quando passamos a ter normas fiscais que dão relevância à intenção do sujeito passivo.

Por isso se a Administração fiscal portuguesa vai poder fazer como as demais administrações e anular negócios por não ver neles uma operação que resista o *business purpose test* também vai ter que aceitar as que resistam a este teste.

Este princípio tem aplicação para os dois lados da relação jurídico tributária.

Por exemplo, ainda recentemente a Administração fiscal norte-americana não aceitou o custo fiscal de uma operação da COMPAC

---

<sup>8</sup> Para esta tentativa ver BATIS, ULRICH- *Systemgerechtigkeit*, in Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen Europäischen Verfassung, Verwaltung und Wirtschaftsrecht (Tübingen 1977) 11-30 num rumo metodológico agora retomado por PROKISCH, *Von der Sach und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit*, FS VOGEL (Heidelberg 2000) 293-309 um estudo da jurisprudência do Bundesverfassungsgericht e da sua busca do sistema interno de cada imposto.

<sup>9</sup> Sobre isto veja-se, do autor, *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites*, CTF nº 398 (2000) 9-44

em que esta comprou *American Deposit Receipts* (ADRs) da ROYAL DUTCH SHELL, com um dividendo por distribuir, vendeu-os sem dividendo, obteve uma menor valia e reclamou um crédito fiscal sobre o imposto holandês que tinha sido aplicado ao dividendo por meio de retenção na fonte<sup>10</sup>.

Tendo a Administração fiscal norte-americana obtido ganho de causa nos Tax Courts.

E são estes os novos poderes que a recepção dos princípios destinados a evitar a *fraus legis* em matéria fiscal veio atribuir à Administração fiscal portuguesa

Mas juntamente com estes novos poderes, a Administração fiscal portuguesa contraiu, de forma mais clara do que até então sucedia, uma nova obrigação: não pode continuar tomar decisões que só poderiam sobreviver com "num sistema fiscal puramente formal"

Pois só aí, como se diz no acórdão, é que é que "a tese da Fazenda Pública colheria algum apoio, mas, mesmo assim, apenas de carácter simplesmente logicista".

## 5. A "CONSTITUIÇÃO ECONÓMICA EUROPEIA" E AS MEDIDAS DESTINADAS AO CONTROLO DA FRAUDE FISCAL: O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

5. Se esta decisão de um tribunal português obriga a Administração fiscal portuguesa a uma posição mais diligente quanto ao modo de aplicação da lei fiscal, outras decisões, desta vez do Tribunal das Comunidades, estão a pôr em causa outros mecanismos tradicionais de controlo da fraude fiscal na área do IVA.

O processo está ter lugar mediante o surgimento de um corpo de princípios produzidos pelas decisões do Tribunal e que estão a construir a constituição económica europeia.

E uma constituição que tem a sua origem na protecção dos direitos individuais dos cidadãos europeus "declarados" por

---

<sup>10</sup> BAKER, *Avoidance, Evasion and Mitigation*, International Tax Planning Journal Maio (2000) 4.



decisões judiciais em relação à legislação nacional, mediante uma permanente ponderação de valores, procedendo a uma permanente comparação entre os custos e os benefícios das medidas tomadas pelos Estados para verificar se verifica, ou não, discriminações em relação a produtos de origem externa<sup>11</sup>. Indo o Tribunal verificar se existe, ou não, uma relação de proporcionalidade entre fim prosseguido por uma certa norma nacional e a restrição que isso envolve para o direito do particular.

Foi com esta questão, num acórdão que já referimos anteriormente, que se confrontou o Tribunal quando no processo C-361/96, teve que examinar uma questão submetida pelo *Finanzgericht Köln* (Alemanha) num litígio entre *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises* e a Administração fiscal alemã.

Tratando-se pois de saber se poderia ser obtido um reembolso com uma cópia da factura.

E uma questão, que pertence ao mesmo tronco da definição dos métodos utilizados para lutar contra a fraude fiscal, encontra-se num outro acórdão: um sujeito passivo do IVA tinha falseado facturas por razões de ordem comercial e procurada depois conseguir a regularização fiscal da situação se tinha direito ao reembolso do imposto.

Tendo o tribunal decidido<sup>12</sup> que:

"Quando o emitente da factura eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado exige que o imposto indevidamente facturado possa ser regularizado sem que a regularização possa ser subordinada à boa fé do emitente da referida factura".

Tendo também concluído que:

"Compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que esta regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal"

---

<sup>11</sup> Sobre este processo de construção de uma constituição económica europeia v. MIGUEL MADURO, *We, The Court - The European Court of Justice and the European Economic Constitution* (Oxford 1999).

<sup>12</sup> Processo C-454/98.

Podemos por isso concluir que a jurisprudência do Tribunal está a afirmar fortemente o princípio da proporcionalidade, criando um exigente dever de legitimação para as medidas administrativas que para combater a fraude fiscal, restringem os direitos individuais.

Como se reafirma no acórdão de que trataremos a seguir :"

A título liminar, é conveniente recordar que, tendo o princípio da proporcionalidade sido reconhecido por uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça como fazendo parte dos princípios gerais do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão de 11 de Julho de 1989, Schröder, 265/87, Colect., p. 2237, n.º 21), o controlo da validade dos actos das instituições comunitárias pode ser efectuado à luz desse princípio geral do direito (acórdão de 15 de Abril de 1997, Bakers of Nailsea, C-27/95, Colect., p. I-1847, n.º 17)"

E perante tal situação a norma fiscal interna, na zona dos impostos de consumo, onde é tão intenso o *dictum* do legislador constitucional, terá que ser interpretada também com base no corpo de princípios formados pela jurisprudência comunitária. Com a interpretação conforme ao direito comunitário a fornecer um cânone tão decisivo<sup>13</sup> como o que já hoje pela interpretação conforme com a Constituição. De uma forma muito mais complexa e acompanhada pelas inúmeras dificuldades de interrelação entre direito comunitário e os direitos nacionais: com a sua diversidade de sistemas e de conceitos.

E também pela dificuldade que existe entre conciliar direitos fiscais nacionais - cujo objectivo principal é obter receitas - e direito fiscal comunitário que, por exemplo, no caso do IVA tem com fim remover os obstáculos à concorrência<sup>14</sup>.

## 6. DESPESAS DA ESFERA PESSOAL E REEMBOLSO DO IVA

6. No caso de que tratamos a seguir e que, perante a forte tradição portuguesa de controlo da fraude mediante restrições

---

<sup>13</sup> Sobre este modo de interpretação, SCHÖN, *Gemeinschaftskonform Auslegung unmd Fortbildung des Nationalen Steuerrechts -Unter Einschluss des Vorlageverfahren nach Art. 177 EGV*, DStJG (1996) 167-200.

<sup>14</sup> SCHÖN, *Gemeinschaftskonform...* 182

aos direitos do contribuinte para compensar as insuficiências dos sistemas de informação administrativos, é de uma extrema importância trata-se da dedução de IVA que se encontra contido em despesas onde a esfera pessoal e a esfera empresarial tendem a coincidir<sup>15</sup>.

Em Portugal o IVA contido as refeições, tal como sucede em França, tem um regime especial.

Prevendo o artigo 21º do CIVA que se exclua "do direito à dedução" o imposto contido nas "Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabaco e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções".

Uma exclusão não inteiramente excluída pelo direito comunitário mas, como demonstra o acórdão, com uma previsão normativa que se não completou levando a uma situação de incerteza quanto às formas admissíveis para esse controlo.

Na verdade, como recorda o acórdão, o que temos de forma inequívoca nas normas comunitárias é o reconhecimento do direito à dedução do IVA pago a montante pelo sujeito passivo.

"«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

Tudo segundo o art. 17º da VI Directiva.

Prevendo-se também no nº 6 deste art. 17ª

"O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva [1979], o Conselho deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação".

---

<sup>15</sup> O caso AAMPFRANCE/ Sanofi Synthelabo processos apensos C-177/99 e C-181/99.

Que existe um direito ao reembolso, tal como existe um direito a ver reconhecidos os custos suportados pelas empresas na prossecução dos seus objectivos, não há qualquer dúvida. Mas na zona das despesas de representação a intersecção dos conjuntos esfera pessoal, esfera empresarial justifica as limitações e derrogações que encontramos, quanto ao seu reconhecimento em vários sistemas jurídicos. As recepções, as viagens, as caçadas ou os espectáculos podem ser suportados pelas empresas no estrito prosseguimento dos seus fins. Mas a comprovação de tais fins levanta sérios problemas.

A delicadeza do tema exigia, portanto, uma regulamentação posterior.

Que, certamente por falta de acordo entre os vários Países-membros, não teve lugar.

Continuando a acompanhar o acórdão podemos ver que o artº 27ª da Sexta Directiva previa:

1.0 Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final.

2.0 Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

3.A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.

4.A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.º 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.

Nada disto tendo sucedido. O processo de harmonização ou de coordenação fiscal não tem tido grandes progressos.

O Tribunal estava assim naquela clássica situação em que a incapacidade do sistema político para a obtenção de acordos lhe cria um dilema: avançar num processo de reconhecimento dos direitos dos particulares - da declaração ou constituição destes direitos - ou optar por uma decisão de não decidir.

Como tem sucedido no caso dos trabalhadores trans-fronteiriços: o caso Gilly<sup>16</sup> veio demonstrar que os Estados conservam um poder não susceptível de harmonização quanto ao nível das suas taxas de imposto de rendimento de onde podem resultar desigualdades insanáveis entre os que vivem e trabalham no mesmo país e os que vivem e trabalham em dois diferentes países<sup>17</sup>.

Neste caso resolveu actuar porque nos encontramos perante o imposto onde é mais densa a regulação comunitária; e onde, por esse motivo, o tribunal se considera mandatado para verificar se existe uma situação de equilíbrio entre as restrições aos direitos do sujeito passivo - o direito ao reembolso do imposto suportado - e as necessidades de controlo fiscal.

Um vez que aqui estão em causa os direitos do contribuinte mas também a equidade comunitária, a distribuição dos encargos do financiamento comunitário entre os vários Estados-membros.

"Segundo uma jurisprudência constante, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos BP Soupergaz, já referido, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Galbafrija e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-0000, n.º 43). Toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva [sublinhado nosso] (acórdão BP Soupergaz, já referido, n.º 18).

## 7. A DECISÃO JUDICIAL E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS

---

<sup>16</sup> Processo C-336/96.

<sup>17</sup> SCHÖN, *Tax Competition in Europe- The Legal Perspective*, EC Tax Review, 2000/2 99. Uma vez que na comunidade jurídica que constitui a União Europeia não encontramos o princípio da igualdade tributária. BIRK, *Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union*, DStJG (1996) 67.

7. Como se vem afirmando ao longo do discurso argumentativo do tribunal o principal elemento condicionador da sua decisão é a convicção deste, estribada no direito comparado, de que não é necessário ir tão longe para evitar a fraude fiscal. Que a restrição é excessiva em relação aos efeitos que pretende obter.

E por isso pode dizer

"Ora, uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Directiva, quando meios adequados, menos atentatórios deste princípio do que a exclusão do direito à dedução em relação a certas despesas, são possíveis ou existem já na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais".

E também que:

"Sem que caiba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a adequação de outros meios para lutar contra a fraude e a evasão fiscais que poderiam ser encarados, entre os quais a limitação pré-fixada do montante das deduções autorizadas ou um controlo decalcado do operado no âmbito do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades, há que precisar que, no estado actual do direito comunitário, uma legislação que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva".

As consequências destas decisões para um sistema como o português onde a debilidade dos meios de controlo administrativo da fraude fiscal repousam principalmente em restrições desproporcionadas dos direitos do sujeito passivo - que coexistem com uma fraude igualmente desproporcionada - são de grande alcance.

Certas decisões administrativas como a da tributação das refeições por meio de uma interpretação literal da lei fiscal representam a consciência da Administração fiscal que por não dispor de meios suficientes deve procurar uma

extrema simplicidade das decisões. E nos métodos de controlo da fraude.

No caso do IVA, a jurisprudência comunitária vem pura e simplesmente inviabilizar o prosseguimento desta via: a indedutibilidade das despesas com refeições, prevista pela lei portuguesa só poderá durar enquanto os contribuintes não recorrerem aos tribunais.

Noutros casos a questão é apenas de ordem interna: estamos a pensar em questões como a indedutibilidade das despesas dos trabalhadores dependentes de natureza profissional: aquisição de instrumentos de trabalho ou despesas com deslocações.

Num sistema fiscal mais eficiente - que localize as situações de fraude e reaja com rapidez - o imposto de rendimento, como prova o direito comparado, pode ser objecto de um maior grau de personalização, atingindo-se o objectivo constitucional de tributar o rendimento líquido como principal medida da capacidade contributiva.

Decisões como esta -a dedutibilidade do IVA as refeições - aumentando as necessidades de controlo e exigindo uma Administração fiscal mais eficiente empurram-nos no sentido certo.

Não é contudo certo se, em resposta aos constrangimentos criados pela jurisprudência, iremos ter mais eficiência administrativa ou um fraude fiscal ainda maior.

J.L. Saldanha Sanches

(\*) Os acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades podem ser encontrados em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/index.html>