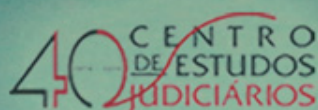


■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■



# TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

## IRS E IVA 2019

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

SETEMBRO 2019

**Diretor do CEJ**

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

**Diretores Adjuntos**

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

**Coordenador do Departamento da Formação**

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

Helena Leitão, Procuradora da República

**Grafismo**

Ana Caçapo - CEJ

**Capa**

Banco no edifício do CEJ

**Foto**

José Garrido - CEJ



---

Mantendo o propósito de publicação de todas as intervenções produzidas nas acções de formação organizadas pelo Centro de Estudos Judiciários, de forma a lograr atingir não apenas os inicialmente nelas inscritos e presentes, mas todos os interessados nas matérias, eis um novo e-book da "Coleção Formação Contínua".

A área é a do Direito Tributário e as temáticas giram à volta do IRS e do IRC, todas elas abordadas no decurso dos "Temas de Direito Tributário" que tiveram lugar em Janeiro e Março/Abril.

A preocupação é a da concentração temática e em breve surgirão os outros e-books com os restantes textos.

(ETL)

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Ficha Técnica

**Nome:**

Temas de Direito Tributário – IRS e IVA – 2019

**Jurisdição Administrativa e Fiscal:**

Margarida Reis – Juíza de Direito, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza de Direito e Docente do CEJ

Fernando Martins Duarte – Juiz de Direito e Docente do CEJ

Ana Carla Palma – Juíza de Direito e Docente do CEJ

**Coleção:**

Formação Contínua

**Plano de Formação 2018/2019:**

Temas de Direito Tributário – 18 e 25 de janeiro de 2019 e 29 de março e 5 de abril de 2019  
(programa)

**Conceção e organização:**

Margarida Reis

**Intervenientes:**

Paula Rosado Pereira – Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Clotilde Celorico Palma – Professora do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF) da Faculdade de Direito de Lisboa

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

## **Notas:**

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

## **Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):**

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

### **Exemplo:**

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição –05/09/2019	

# Temas de Direito Tributário

– IRS e IVA –

– 2019 –

## Índice

<b>1. A tributação dos residentes não habituais</b>	9
Paula Rosado Pereira	
<b>2. Prestações principais e acessórias em IVA</b>	19
Clotilde Celorico Palma	

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



# 1. A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

PAULA ROSADO PEREIRA

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 1. A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS\*

Paula Rosado Pereira\*\*

- 1. Introdução
  - 2. Residente não habitual
  - 3. Regime fiscal aplicável aos rendimentos obtidos em território português
  - 4. Regime fiscal aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro
- Vídeo

### 1. Introdução

A figura do residente não habitual foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário português pelo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

Foi seu intuito atrair para Portugal determinadas categorias de não residentes, designadamente profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa; e, ainda, indivíduos de património elevado (*high net worth individuals*) e pensionistas estrangeiros, que contribuíssem para o acréscimo do consumo e permitissem a elevação das receitas tributárias do Estado, designadamente ao nível do IMT, do IMI e do IVA.

O regime procurou aumentar a competitividade fiscal do Estado português em termos de atração do referido perfil de indivíduos, rivalizando com regimes análogos vigentes noutros Estados. Quanto ao fator utilizado para a atração dos referidos indivíduos, este assentou na concessão de um regime fiscal favorável, em sede de IRS, relativamente a determinados rendimentos por estes auferidos.

### 2. Residente não habitual

As condições de acesso ao regime dos residentes não habituais encontram-se atualmente previstas no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, do CIRS.

O residente não habitual tem de ser residente em Portugal para efeitos fiscais, de acordo com os critérios previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, e não pode ter sido residente fiscal em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. A inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada, por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente em Portugal, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que a pessoa em causa se torne residente.

\* Texto baseado na comunicação apresentada na Conferência Temas de Direito Tributário – 2019, no CEJ, no dia 18 de janeiro de 2019.

\*\* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

O residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal por um período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em Portugal. A manutenção desse direito depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português em cada um desses anos.

Note-se que o sujeito passivo que deixe de ser residente em território português durante um ou mais anos, dentro do período dos 10 anos de regime, vê suspenso o seu direito a ser tributado como residente não habitual. Pode retomar esse direito a partir do ano, inclusive, em que volte a ser residente para efeitos fiscais em Portugal, gozando o direito durante os anos remanescentes do período de 10 anos. Significa isto que não há prolongamento do período de 10 anos inicialmente concedido e que se verifica a perda dos anos de direito que não foram gozados em virtude da não residência.

### 3. Regime fiscal aplicável aos rendimentos obtidos em território português

No que diz respeito aos rendimentos obtidos em território português, a vantagem fiscal atribuída pelo regime dos residentes não habituais centra-se nos rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e nos rendimentos empresariais e profissionais (categoria B) que sejam auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

Os rendimentos referidos supra são tributados à taxa especial de tributação autónoma de 20%, prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS. Encontram-se, assim, excluídos do regime de englobamento obrigatório que se aplica aos rendimentos das categorias A e B obtidos por sujeitos passivos residentes, em termos gerais. O regime de tributação autónoma à taxa especial de IRS de 20%, aplicável aos residentes não habituais, revela-se, em geral, bastante atrativo, em comparação com as taxas gerais de IRS, que podem ascender aos 48% (ainda acrescidas, no caso dos rendimentos mais elevados, pelas taxas adicionais de solidariedade de 2,5% e 5%)<sup>1</sup>.

O CIRS prevê a adaptação das retenções na fonte, incidentes sobre rendimentos auferidos por residentes não habituais em atividades de elevado valor acrescentado, definidas na Portaria n.º 12/2010, ao regime de tributação desses rendimentos. No caso de remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição de residentes não habituais em território português que sejam rendimentos da categoria A, a retenção na fonte deve ser efetuada à taxa de 20% (artigo 99.º, n.º 8, do CIRS). Tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos por residentes não habituais em território português, a retenção na fonte deve ser efetuada também à taxa de 20% (artigo 101.º, n.º 1, alínea d), do CIRS).

Quanto aos restantes rendimentos obtidos em território nacional pelos residentes não habituais, estes encontram-se sujeitos ao mesmo regime de tributação que é aplicável aos

<sup>1</sup> Para um enquadramento mais detalhado das questões relacionadas com o IRS que são referidas no presente texto, cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019.

demais residentes em território português, ou seja, ao regime geral. Tal sucede, portanto, com os seguintes rendimentos:

- i) Rendimentos de outras categorias para além da A e da B; e
- ii) Rendimentos das categorias A e B auferidos em atividades que não sejam de elevado valor acrescentado, visto não constarem da Portaria n.º 12/2010.

#### 4. Regime fiscal aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro

Importa aludir, neste contexto, ao facto de os residentes não habituais serem sujeitos passivos residentes em território português. Como tal, aplica-se-lhes o disposto no artigo 15.º, n.º 1, do CIRS, ou seja, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro. Todavia, o sujeito passivo residente pode beneficiar, em Portugal, dos mecanismos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional<sup>2</sup> previstos no artigo 81.º do CIRS, relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Não obstante o método previsto no artigo 81.º do CIRS para a eliminação da dupla tributação jurídica internacional ser, em termos gerais, o *método da imputação normal*, no caso dos sujeitos passivos residentes não habituais é aplicável – relativamente aos rendimentos por estes obtidos no estrangeiro, mas apenas quando se verificarem as condições previstas nos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 81.º do CIRS – o *método da isenção*.

O regime assume alguma complexidade em virtude de as condições exigidas para que o método da isenção seja aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro pelos residentes não habituais não serem idênticas para todas as categorias de rendimentos, exigindo, assim, uma análise detalhada de cada um dos casos previstos no artigo 81.º do CIRS.

##### a) Rendimentos da categoria A obtidos no estrangeiro<sup>3</sup>

O método da isenção aplica-se aos rendimentos da **categoria A** obtidos no estrangeiro, desde que se verifique uma das seguintes condições (artigo 81.º, n.º 4, do CIRS):

<sup>2</sup> Constitui dupla tributação jurídica internacional “a incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento. Entende-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante”. Refira-se, ainda, que a dupla tributação internacional pressupõe “a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, uma situação que tem conexão com os ordenamentos jurídico-tributários de diferentes Estados e, adicionalmente, a relevância da conexão com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado, para efeitos de incidência, de acordo com a respetiva lei tributária”. In PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010 (reimpresso em 2016), p. 24.

<sup>3</sup> A obtenção de rendimentos da categoria A com origem no estrangeiro, por parte de residentes não habituais em Portugal, é mais comum do que pareceria à primeira vista. Destacam-se, pela sua frequência e pelos elevados valores frequentemente envolvidos, as situações em que o indivíduo, já residente não habitual em território português, recebe ainda parte (ou mesmo a totalidade) de uma indemnização pela cessação de contrato de trabalho paga por entidade do seu país de origem.

- i) Os rendimentos *sejam tributados* no Estado onde são obtidos, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- ii) *Sejam tributados* no outro país, território ou região, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que os rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português, pelos critérios do artigo 18.º, n.º 1, do CIRS.

Verifica-se, assim, que a aplicação do método da isenção relativamente a rendimentos da categoria A obtidos no estrangeiro fica dependente da sua *tributação efetiva* no Estado onde foram obtidos – contrariamente ao que sucede com os rendimentos das categorias B (com serviços de elevado valor acrescentado), E, F e G, nos quais, conforme veremos de seguida, basta que os rendimentos em apreço *possam ser tributados* no Estado onde são obtidos (mesmo que não o sejam efetivamente).

#### **b) Rendimentos das categorias B, E, F e G obtidos no estrangeiro**

O método da isenção aplica-se aos rendimentos obtidos no estrangeiro que sejam da **categoria B**, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado constantes da Portaria n.º 12/2010<sup>4</sup>, bem como rendimentos das **categorias E** (rendimentos de capitais), **F** (rendimentos prediais) e **G** (incrementos patrimoniais – mais-valias), desde que se verifique uma das seguintes condições (artigo 81.º, n.º 5, do CIRS):

- i) Os rendimentos *possam ser tributados* no Estado onde são obtidos, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- ii) *Possam ser tributados* no outro país, território ou região, em conformidade com o MC OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT com Portugal, desde que aqueles não constem da lista de “paraísos fiscais” da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, e desde que os rendimentos em causa não sejam de considerar obtidos em território português, pelos critérios do artigo 18.º do CIRS.

Conclui-se, assim, que a aplicação do método da isenção relativamente a rendimentos das categorias B (com serviços de elevado valor acrescentado), E, F e G obtidos no estrangeiro não exige a sua tributação efetiva no Estado onde foram obtidos. Efetivamente, a condição prevista no artigo 81.º, n.º 5, do CIRS consiste apenas em os rendimentos em causa *poderem ser tributados* no Estado onde são obtidos, em conformidade com a CDT aplicável à situação ou com o MC OCDE, caso não haja CDT aplicável. Desta forma, o método da isenção é aplicável em Portugal, mesmo que o rendimento não seja efetivamente tributado no Estado onde é

<sup>4</sup> Ou rendimentos da categoria B provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

obtido – v.g. porque a legislação interna desse Estado não tem uma norma de incidência que permita tributar esse rendimento<sup>5</sup>, ou porque o rendimento é isento de imposto nesse Estado.

**c) Rendimentos da categoria H obtidos no estrangeiro**

O método da isenção aplica-se aos rendimentos obtidos no estrangeiro que sejam rendimentos da **categoria H** (pensões)<sup>6</sup>, desde que se verifique uma das seguintes condições (artigo 81.º, n.º 6 do CIRS):

- i) Os rendimentos sejam tributados no Estado onde são obtidos, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- ii) Não sejam de considerar obtidos em território português, de acordo com os critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

Recorde-se que, de acordo com o previsto no artigo 18.º, n.º 1, alínea I), do CIRS, consideram-se obtidas em território português as pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento. Desta forma, por regra, as pensões provenientes do estrangeiro não são de considerar como obtidas em território português, de acordo com os critérios do artigo 18.º do CIRS. Consequentemente, a generalidade das pensões obtidas no estrangeiro facilmente preenche a segunda condição referida supra e, como tal, beneficia da aplicação do método da isenção em Portugal.

Nalguns casos, inclusivamente, verifica-se uma situação de dupla não tributação das pensões obtidas no estrangeiro pelos residentes não habituais. Tal sucede quando a CDT celebrada entre Portugal e o Estado onde a pensão é obtida atribui o poder de tributar pensões (ou, pelo menos, certo tipo de pensões) exclusivamente ao Estado da residência do sujeito passivo – que, no caso em análise, é Portugal. Nessas circunstâncias, a pensão não é tributada em nenhum dos Estados. A ocorrência desta situação de dupla não tributação das pensões provenientes de alguns países tem sido um dos elementos a contribuir para o significativo número de reformados e pensionistas que, ao longo dos anos de vigência do regime dos residentes não habituais, tem aderido ao mesmo, passando a residir em Portugal.

O método de eliminação da dupla tributação jurídica internacional especificamente previsto para os residentes não habituais – o método de isenção previsto nos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 81.º do CIRS – é um *método de isenção com progressividade*<sup>7</sup>. Com efeito, os rendimentos

<sup>5</sup> A CDT – no contexto da repartição do poder de tributar entre os Estados contratantes – pode determinar que certo tipo de rendimento *pode ser tributado* no Estado da fonte. Contudo, conforme é sabido, a CDT não cria incidência. Assim, a tributação não ocorre efetivamente a não ser que a lei interna do Estado da fonte contenha uma norma de incidência que preveja a tributação do rendimento em causa.

<sup>6</sup> Na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS.

<sup>7</sup> No *método da isenção com progressividade*, “o rendimento de fonte estrangeira, embora isento, é tomado em consideração, conjuntamente com os de fonte interna, na determinação da taxa de imposto aplicável, no Estado da

auferidos no estrangeiro por residentes não habituais em território português, que se encontrem isentos por força das aludidas disposições legais, são obrigatoriamente englobados, para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos no artigo 72.º, n.º 1, alíneas c) a e), e n.º 10 (artigo 81.º, n.º 7, do CIRS).

Apesar do referido supra, os residentes não habituais podem, relativamente aos rendimentos isentos nos termos dos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 81.º do CIRS, optar pela aplicação do *método do crédito de imposto* (artigo 81.º, n.º 8, do CIRS).

Cabe também analisar o regime aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro por residente não habitual, quando não se qualificarem para a aplicação do método da isenção<sup>8</sup>. Em tal circunstância, os rendimentos em apreço, obtidos no estrangeiro, ficam sujeitos a tributação em território português, de acordo com as regras gerais aplicáveis a cada categoria de rendimento.

A este propósito, importa referir que, se forem rendimentos das categorias A ou B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, eles são tributados à taxa especial de tributação autónoma de 20%, prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS, mesmo tratando-se de rendimentos obtidos no estrangeiro.

Por fim, note-se que, relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro por residente não habitual, quando não se qualificarem para a aplicação do método da isenção, a dupla tributação jurídica internacional que exista poderá ser eliminada mediante a aplicação do método da imputação normal (através do crédito de imposto), previsto no artigo 81.º, n.º 1, do CIRS, nos termos gerais aplicáveis aos sujeitos passivos residentes. Assim, quando, no caso concreto, não estejam preenchidas as condições para a aplicação do método da isenção, pode aplicar-se o método geral de eliminação da dupla tributação jurídica internacional previsto no CIRS, uma vez que os residentes não habituais são ainda sujeitos passivos residentes.

---

residência, ao resto do rendimento global do sujeito passivo”. In PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, cit., p. 148.

<sup>8</sup> O que pode suceder em virtude de não se encontrar preenchida nenhuma das condições alternativas de que os n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 81.º do CIRS fazem depender a aplicação do método da isenção; ou porque a situação em apreço nem sequer se encontra prevista em nenhum dos referidos números do artigo 81.º do CIRS, como é o caso dos rendimentos da categoria B auferidos no estrangeiro em atividades de prestação de serviços que não são de elevado valor acrescentado.



### Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/2mgids0p4s/streaming.html?locale=pt>

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 2. PRESTAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS EM IVA

CLOTILDE CELORICO PALMA

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 2. PRESTAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS EM IVA

Clotilde Celorico Palma\*

- 1. Nota Prévia
  - 2. Principais casos analisados pelo TJUE
  - 3. Alguns casos práticos
- Apresentação *Power Point*  
Vídeo

### 1. Nota Prévia

Costumo fazer notar aos meus alunos que em Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a maioria dos casos não se resolve com recurso ao Código do IVA (CIVA) nem tão pouco fazendo apelo à Directiva IVA, mas sim através da análise da vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

A relevante questão do tratamento das operações principais e secundárias é precisamente um desses casos paradigmáticos, resultando da análise de diversos casos pelo TJUE, jurisprudência esta que tem aplicação generalizada em sede deste imposto independentemente da norma em que nos situemos.

A este respeito, decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente<sup>1</sup>.

Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes<sup>2</sup>. Isto é, de acordo com a jurisprudência e a doutrina, neste contexto deve seguir-se o velho princípio *accessorium sequitur principale*.

Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal<sup>3</sup>.

Importa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória. Ora, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da

\* Professora do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF) da Faculdade de Direito de Lisboa.

<sup>1</sup> Vide Caso *CPP*, Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Proc. C-349/96, n.º 29, e Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04, n.º 20.

<sup>2</sup> Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Caso *Part Service*, Proc. C-425/06, n.ºs 51 e 52.

<sup>3</sup> *Idem*.

operação em causa<sup>4</sup>, operação prévia esta que por vezes envolve alguma complexidade e subjectividade<sup>5</sup>.

Neste contexto, é jurisprudência firmada pelo TJUE que **“...se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.”**<sup>6</sup>

Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma única operação quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única operação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial<sup>7</sup>.

Assim, o TJUE salienta que **“... quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços”**; e que **“O mesmo se passa [ou seja, está-se na presença de uma prestação única] quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor ... estão tão estreitamente conexonados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.”**

## 2. Principais casos analisados pelo TJUE

Em geral, em face da jurisprudência do TJUE que, ao longo dos anos tem vindo a ser firmada, existindo prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, será de aplicar um regime de IVA único, correspondente ao da prestação principal, nomeadamente para efeitos de aplicação das taxas do imposto.

<sup>4</sup> Acórdãos de 17 de Janeiro de 2013, Caso *BGŻ Leasing*, Proc. C-224/11, n.º 32, e de 16 de Abril de 2015, Caso *Wojskowa Agencja*, Proc. C-42/14, n.º 32.

<sup>5</sup> Sobre a relevância da qualificação das operações em sede de IVA veja-se, da autora, *A localização das operações em IVA*, Ordem dos Contabilistas Certificados, Abril 2016, e *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Colecção Cadernos do IDEFF n.º 1, Almedina, 6ª edição, Setembro, 2014.

Como salientamos neste Manual (p. 59), a qualificação da operação é o primeiro passo a dar e, por vezes, o mais difícil. Temos que ter presente o facto de em sede de IVA termos uma linguagem muito específica. Em regra, prevalece o sentido económico dos factos.

<sup>6</sup> Caso *CPP*, já cit., n.º 30.

<sup>7</sup> Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 22.

No Caso *Card Protection Plan*, um caso clássico nesta matéria e que veio a ser seguido pela jurisprudência posterior, esteve em apreciação o facto de uma entidade, a *Card Protection Plan* – CPP, propôr aos detentores de cartões de crédito, contra o pagamento de um certo montante, um plano de protecção contra os prejuízos financeiros e os inconvenientes resultantes do extravio ou do furto dos cartões e de alguns outros objectos, como chaves de automóveis, passaportes ou documentos de seguros<sup>8</sup>.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntava quais os critérios adequados para decidir, para efeitos de IVA, se uma operação composta por vários elementos deve ser considerada uma prestação única ou duas ou mais prestações distintas que devem ser apreciadas separadamente.

Como decidiu o TJUE « 31. *Nestas condições, o facto de ser facturado um preço único não reveste importância decisiva. É certo que, quando um prestador fornece aos seus clientes uma prestação de serviços composta por vários elementos contra o pagamento de um preço único, este último pode ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única. No entanto, não obstante o preço único, se decorresse de circunstâncias como as descritas nos n.ºs 7 a 10 do presente acórdão que os clientes pretendem adquirir duas prestações distintas, isto é, uma prestação de seguros e uma prestação de serviço de registo de cartões, haveria que isolar a parte do preço único relativa à prestação de seguros, que permanece, em qualquer caso, isenta. Para este efeito, deve adoptar-se o método de cálculo ou de apreciação mais simples possível (v., neste sentido, o acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.ºs 45 e 46). »*

No Caso *Comissão/França*, esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à electricidade, concretamente à subscrição de electricidade<sup>9</sup>.

Para a Comissão, caso se considerasse que a subscrição era um fornecimento, a aplicação de uma taxa reduzida do IVA à subscrição dos serviços das redes de energia e de uma taxa normal a qualquer outro fornecimento de energia violaria o princípio da neutralidade inerente à Sexta Directiva. Com efeito, de acordo com o seu entendimento, ainda que se tratasse de um fornecimento, deveria aplicar-se a mesma taxa à subscrição e a qualquer outro consumo de electricidade, de acordo com o princípio da neutralidade.

Em conformidade com as conclusões do Advogado-Geral Siebert Alber apresentadas em 10 de Outubro de 2002, a subscrição só podia ser considerada uma prestação autónoma caso se

<sup>8</sup> Proc. C-349/96, já cit.

<sup>9</sup> Acórdão de 8 de Maio de 2003, Caso *Comissão/França*, Proc. C-384/01.

A República Francesa alterou a sua legislação relativa ao IVA aplicável ao fornecimento de electricidade e de gás natural, tendo passado a aplicar à subscrição, isto é, o montante certo a pagar pela adesão às redes de fornecimento durante um determinado período de tempo e que engloba ainda outras despesas fixas, a taxa reduzida do imposto e ao montante variável a pagar em função do consumo, manteve a aplicabilidade da taxa normal.

A Comissão imputou à França, no âmbito de uma acção por incumprimento, por um lado, não lhe ter transmitido devidamente e/ou totalmente as informações relativas à alteração que lhe incumbem prestar por força da Sexta Directiva IVA. Por outro lado, considerou que a aplicação de taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferenciadas para as duas prestações do conjunto da operação era inconciliável com o disposto na Directiva.

tratasse de uma prestação que se devesse distinguir do efectivo fornecimento de gás natural e de electricidade.

O TJUE, no tocante à acusação suscitada a título subsidiário relativa à violação do princípio da uniformidade da taxa de imposto, veio invocar o seguinte:

*«89. Tal como já se expôs, a subscrição e o fornecimento de gás natural e/ou de electricidade consubstanciam, para a grande maioria dos consumidores finais, uma prestação integrada que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens (27), e não prestações distintas. É apenas o preço da prestação que é dividido em duas partes, que são o montante da subscrição e o valor variável a pagar em função da quantidade do consumo.*

(...)

*92. Para além disso, este regime fiscal pode atentar contra o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, aplicam-se a prestações iguais taxas de imposto diferentes.»*

É pois neste contexto que o TJUE decidiu a favor da República francesa.

No Caso *Levob* esteve em apreciação a cessão de um programa informático gravado em suporte e a respectiva adaptação posterior às necessidades específicas do adquirente<sup>10</sup>.

Pretendia-se aferir se o fornecimento de *software*, como no caso em apreço, em que eram fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro, deveria ser considerado como a realização de uma única prestação.

O TJUE veio apelar à figura do « consumidor médio », concluindo que, « 20. Tendo em atenção a dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29). »

(...)

*22. O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial. »*

<sup>10</sup> Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04.



Termos em que o TJUE conclui que esse fornecimento e posterior adaptação de um programa informático devem, em princípio, ser considerados uma prestação única para efeitos do IVA.

No Caso *Aktiebolaget* estava em análise determinar se, do ponto de vista do IVA, a entrega e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas duas operações tributáveis distintas ou uma operação complexa única, composta de vários elementos<sup>11</sup>.

Tenhamos em conta as seguintes considerações do TJUE com relevo para a matéria que por ora nos ocupa:

« 25. Resulta desta constatação que, por um lado, todos os elementos que compõem a operação em causa no processo principal se revelam necessários para a sua realização e que, por outro, estão estreitamente ligados. Nestas condições, não se pode considerar, sem ser através de um artifício, que o cliente vai adquirir, antes de mais, o cabo de fibra óptica e, a seguir, do mesmo fornecedor, beneficiar das prestações de serviços relativas à sua instalação (v., por analogia, acórdão *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 24).

26. Por conseguinte, o fornecimento e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas uma operação única para efeitos do IVA.

(...)

29. Resulta da decisão de reenvio que a colocação do cabo em causa no processo principal requer que sejam aplicados procedimentos técnicos complexos, exige a utilização de um equipamento especializado, necessita de um saber-fazer específico e é não só indissociável da entrega do bem numa operação de tal envergadura mas igualmente indispensável à utilização e à exploração posteriores do referido bem. Daqui decorre que a colocação desse cabo não constitui um mero elemento acessório da entrega.

38. Por conseguinte, para qualificar a operação pretendida, há que examinar igualmente a importância da prestação de serviços relativamente à entrega do cabo. »

O mesmo raciocínio foi adoptado pelo TJUE no seu Acórdão de 3 de Abril de 2008, no Caso *Finanzamt Oschatz*,<sup>12</sup> tendo-se concluído que um ramal de ligação não era distinto da distribuição de água, devendo ser-lhe aplicada a mesma taxa reduzida de IVA da electricidade. Como se salientou, “40. Embora a Sexta Directiva não contenha a definição de distribuição/abastecimento de água, também não resulta das suas disposições que este conceito deva ser objecto de interpretações diferentes consoante o anexo em que vem mencionado. Sendo o ramal de ligação individual indispensável para a colocação da água à disposição ao público, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, deve considerar-se que está

<sup>11</sup> Acórdão de 29 de Março de 2007, Proc. C-111/05.

<sup>12</sup> Proc. C-442/05.

*abrangido igualmente pelo conceito de abastecimento de água mencionado na categoria 2 do anexo H da Sexta Directiva.”*

No Caso *Don Bosco* o TJUE concluiu que a entrega de um terreno no qual ainda está implantado um velho edifício, que deve ser demolido para dar lugar a uma nova construção e cuja demolição foi iniciada antes dessa entrega, assim como a demolição desse edifício devem, nas circunstâncias como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, considerar-se uma operação única para efeitos de IVA, tendo, no seu conjunto, como objecto, não a entrega de um edifício existente, mas a de um terreno para construção<sup>13</sup>.

Ainda no mesmo sentido, cite-se o Acórdão do TJUE de 10 de Março de 2011, Proc.s apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, onde esteve em causa o alcance da expressão «produtos alimentares» que figurava no seu anexo H, categoria 1, da Sexta Directiva, novamente para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA. Como o Tribunal começou por salientar haveria que aferir “... se, do ponto de vista do IVA, as diversas actividades em causa em cada um dos processos principais devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas de vários elementos.”<sup>14</sup>

Como o TJUE notou, como se salienta no Caso *Ygeia*, “uma prestação que não é indispensável para atingir o objectivo visado pela prestação principal, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente conexa. (...)”

No Caso *BGŻ Leasing*, esteve sob apreciação uma prestação de uma locação financeira, acompanhada da prestação de um seguro do bem objecto da locação financeira, subscrito pelo locador e por este facturado ao locatário<sup>15</sup>.

A *BGŻ Leasing* exigia que os bens que dava em locação financeira tivessem um seguro.

O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, em circunstâncias como as que estavam em causa, a prestação de um serviço de locação financeira e a prestação de um serviço de seguro do bem objecto da locação financeira constituem, para efeitos de IVA, uma prestação única, ou se se trata de operações independentes, que devem por isso ser apreciadas separadamente no tocante à sua sujeição a IVA.

Como o TJUE salientou «36. Ora, há que sublinhar, a este respeito, que todas as operações de seguro apresentam, por natureza, um nexo com o bem que visam cobrir. Daqui se conclui que o bem dado em locação financeira e o seu seguro apresentam, necessariamente, uma determinada conexão entre si. Não obstante, esse nexo não pode bastar, por si só, para determinar se existe ou não uma prestação única complexa para efeitos de IVA. Com efeito, se todas as operações de seguro estivessem sujeitas a IVA em função da sujeição, a esse imposto, das prestações que têm por objeto o bem que essas operações de seguro cobrem, o próprio

<sup>13</sup> Acórdão de 19 de Novembro de 2009, Proc. C-461/08, já cit..

<sup>14</sup> N.º 51.

<sup>15</sup> Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, Proc. C-224/11.

*objetivo do artigo 135.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, a saber, a isenção das operações de seguro, seria posto em causa.*

*39. Aplicando a regra mencionada no n.º 29 do presente acórdão, segundo a qual cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, há que recordar que, em princípio, um serviço de locação financeira e a prestação de um seguro do bem objeto desta não podem ser considerados tão estreitamente ligados que formam uma operação única. Com efeito, a apreciação separada dessas prestações não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, suscetível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.*

*40. Assim sendo, importa averiguar se há razões específicas às circunstâncias em causa no processo principal que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única.*

(...)

*43. O facto de ser exigido pelo locador um seguro que cubra o bem objeto da locação financeira, como parece suceder no âmbito da operação em causa no processo principal, não logra infirmar esta conclusão. Em especial, há que observar que, nas circunstâncias em causa no processo principal, o locatário, embora seja obrigado a velar por que o bem objeto da locação financeira tenha seguro, dispõe não obstante da faculdade de segurar esse bem junto da empresa de seguros da sua escolha. Assim, a exigência de cobertura por um seguro não pode, por si só, implicar que uma prestação de seguros fornecida por intermédio do locador, como a que está em causa no processo principal, tenha carácter indissociável ou acessório relativamente à prestação de serviços de locação financeira.*

*44. Por outro lado, importa recordar que as modalidades de faturação e de preços podem proporcionar indícios quanto à unicidade de uma prestação (v., neste sentido, acórdão CPP, já referido, n.º 31). Assim, a faturação separada e os preços distintos das prestações militam a favor da existência de prestações distintas, sem contudo revestirem importância decisiva (v., neste sentido, despacho Purple Parking e Airparks Services, já referido, n.º 34 e jurisprudência referida). »*

No Caso *Purple Parking*, esteve em análise a isenção de determinados serviços de transporte, estando em causa uma operação que combinava os serviços de estacionamento automóvel e o transporte de passageiros entre o parque de estacionamento e um aeroporto<sup>16</sup>.

Como o TJUE concluiu «*34 À cet égard, il convient, en particulier, de prendre en considération la tarification des prestations en cause (voir, par analogie, arrêt du 21 juin 2007, Ludwig, C-453/05, Rec. p. I-5083, point 19). Or, les requérantes au principal facturent un prix unique à leurs clients, ce qui peut constituer un indice en faveur de l'existence d'une prestation unique, sans pour autant revêtir une importance décisive (voir en ce sens, notamment, arrêts précités*

<sup>16</sup> Despacho do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 19 de Janeiro de 2012, Proc. C-117/11.

*CPP, point 31, et Everything Everywhere, point 29). En outre, et surtout, le montant du prix à payer est exclusivement calculé en fonction de la durée du stationnement du véhicule, tandis que le nombre de passagers et, partant, l'ampleur de l'utilisation du transport sont sans aucune importance. »*

No Caso *Stock '94*<sup>17</sup> estava em análise saber se a entrega de bens e a concessão de um empréstimo efectuada[s] com base num contrato celebrado entre um integrador e um integrado constituem operações independentes (*distinct and independent*) para efeitos de IVA, ou se formam uma operação única (*single*), sendo a matéria colectável constituída pela contraprestação dos bens e pelos juros do empréstimo concedido.

Como o TJUE concluiu, no caso em apreço a « ... *entrega desses ativos circulantes constitui, para os sujeitos integrados, a prestação principal que faz parte da cooperação integrada, na medida em que os agricultores estarão em condições de prosseguir a sua atividade agrícola graças a esses ativos. Por conseguinte, a obtenção de um empréstimo para a aquisição desses ativos não constitui, para esses agricultores, um fim em si mesmo, mas unicamente um meio que lhes permite adquirir os ativos circulantes necessários à sua produção agrícola.* »<sup>18</sup>

No Caso *Wojskowa Agencja*<sup>19</sup>, para os efeitos que por ora nos ocupam, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação, devem ser considerados uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA.

O TJUE notou que, no que respeita aos encargos locativos, o Tribunal de Justiça já por duas vezes foi levado a especificar quais os elementos que devem ser considerados característicos.

Assim, no Caso *RLRE Tellmer Property*, o Tribunal salientou que o serviço de limpeza das partes comuns de um imóvel podia ser fornecido segundo modalidades diversas, ou seja, por exemplo, por um terceiro que factura o custo desse serviço directamente aos locatários ou pelo locador que utiliza, para o efeito, o seu próprio pessoal ou recorre a uma empresa de limpezas. No caso em apreço, sendo o serviço facturado pelo locador de forma distinta da locação e podendo as duas prestações ser dissociadas uma da outra, o Tribunal entendeu que estas não podiam ser consideradas uma prestação única<sup>20</sup>.

Por sua vez, no Caso *Field Fisher Waterhouse*, o Tribunal declarou que o conteúdo de um contrato de locação podia constituir um indício importante. Tratando-se, nesse caso, de um contrato de locação de escritórios por um gabinete de advogados, salientou que, de acordo com as informações de que dispunha, aquele previa, além da locação das instalações, a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações na origem de encargos locativos cujo

<sup>17</sup> Acórdão de 8 de Dezembro de 2016, Proc. C-208/15.

<sup>18</sup> N.º 35.

<sup>19</sup> Acórdão de 16 de Abril de 2015, Proc. C-42/14.

<sup>20</sup> Acórdão de 11 de Junho de 2009, Caso *RLRE Tellmer Property*, Proc. C-572/07, n.ºs 22 e 24.

não pagamento podia levar à resolução do contrato de locação. O Tribunal entendeu que a razão económica do referido contrato de locação parecia ser não apenas a obtenção do direito de ocupar os locais em causa mas igualmente a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações de serviços. O Tribunal concluiu que o contrato de locação dizia respeito a uma prestação única entre o locador e o locatário. No seu exame, o Tribunal colocou-se no ponto de vista de um locatário médio das instalações comerciais em causa, a saber, escritórios de advogados<sup>21</sup>.

Como o TJUE salientou, estes dois acórdãos têm por objeto prestações que, à semelhança das que estão em causa no processo principal, são, em geral, úteis, e mesmo necessárias, ao gozo do bem imóvel arrendado, mas estas prestações podem existir independentemente da locação de um bem imóvel. Todavia, consoante as circunstâncias particulares, nomeadamente consoante o conteúdo do contrato, podem constituir prestações acessórias ou serem indissociáveis da referida locação e formar com esta uma prestação única<sup>22</sup>.

Neste contexto, o TJUE salienta que «37. Decorre do acórdão *BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.ºs 44 e 45)* que importa, no âmbito de cada locação de bens imóveis, procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de faturação. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respectivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao gozo do bem.

38. Deste modo, há que ter em consideração as seguintes circunstâncias que permitem distinguir duas principais hipóteses.

39. Em primeiro lugar, se o locatário tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Em particular, se o locatário puder decidir quanto aos seus consumos de água, de electricidade ou de aquecimento, que podem ser verificados pela instalação de contadores individuais e faturados em função dos referidos consumos, as prestações relacionadas com estes bens e serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Tratando-se de serviços, tais como a limpeza das partes comuns de um imóvel em copropriedade, estes devem ser considerados distintos da locação se puderem ser organizados por cada locatário, individualmente, ou pelos locatários, coletivamente, e se, em todos os casos, as faturas enviadas ao locatário referirem o fornecimento destes bens e serviços em posições distintas da renda.»

Termos em que o TJUE conclui que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto

<sup>21</sup> Acórdão de 27 de Setembro de 2012, Caso *Field Fisher Waterhouse*, Proc. C-392/11, n.º2.3.

<sup>22</sup> N.º 36.

de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

Em suma, como começámos por enfatizar, em face da jurisprudência do TJUE vinda de enunciar e que, ao longo dos anos, tem vindo a ser firmada, de forma sólida e coerente, existindo prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, será de aplicar um regime de IVA único, correspondente ao da prestação principal, nomeadamente para efeitos de aplicação das taxas do imposto bem como da concessão de isenções.

Se as prestações de serviços forem independentes não existindo nenhum nexo de dependência entre ambas, então deverão ter um tratamento separado, independente, para efeitos deste imposto, devendo ser devidamente individualizadas para efeitos de facturação. Importa, para o efeito, proceder a uma cuidadosa análise casuística.

### 3. Alguns casos práticos

#### 3.1 Serviços de nutricionismo prestados pelos ginásios

Há diversos ginásios que têm vindo a adoptar sistemas integrados de saúde aos seus utentes proporcionando serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo e de educação física de acordo com os padrões internacionais e nacionais de um conceito integrado de saúde e bem estar.

A questão que se suscita consiste em saber se se impõe considerar a relevância própria e a autonomia das actividades de nutricionismo e de educação física, embora sejam complementares na óptica da promoção da saúde pública.

À partida, a prestação de serviços de nutricionismo é um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes de ginásios que apenas frequentam consultas de nutricionismo, sendo livres de escolher qual a entidade a quem devem recorrer para o efeito. Assim, há utentes que apenas praticam actividades físicas, outros que apenas frequentam as consultas de nutricionismo e outros que frequentam ambas. O facto de o ginásio eventualmente incluir num pacote único ambas as prestações de serviços em nada poderá alterar tal conclusão.

Importa ter em consideração que a prestação de serviços de nutricionismo se distingue claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas.

Tais actividades são complementares. A prestação de serviços de nutricionismo não é indispensável para a realização de prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas e vice versa. Na realidade, tais prestações de serviços existem, nas palavras do TJUE, independentemente uma da outra, pelo que não deverão, em regra, ser vistas nunca óptica de acessoriedade.

Como vimos, importa aferir se a apreciação separada dessas prestações não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, susceptível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

Assim sendo, importa casuisticamente averiguar se há razões específicas que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única, aferindo, designadamente, da importância de cada uma das prestações de serviços. Obviamente tal conclusão será sempre independente de considerações subjectivas, mormente as relacionadas com eventuais preocupações de garantir, através da realização dos serviços de aconselhamento nutricional, o incremento da retenção de clientes ou do tempo disponibilizado para o efeito.

Interessa pois aferir se a prestação de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo se distingue ou não da prática de actividade física. Em princípio sim.

Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo):

- (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados para o exercício de tal profissão;
- (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas;
- (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas.

A este propósito o Tribunal Arbitral, no Proc. n.º 454/2017-T, com decisão de 2 de Abril de 2018, apreciou a situação de uma entidade que se dedicava à prestação de serviços relacionados com o desporto, disponibilizando aos seus clientes um espaço para a prática desportiva, composto por várias máquinas cardiovasculares e de musculação, estúdios, uma zona de piscina para a prática da natação e de hidroginástica, uma área com jacuzzi, saunas, banho turco, bem como um espaço dedicado a serviços não desportivos como centro de estética, gabinetes médicos, zonas de relaxamento, solários, bar/restaurante, babysitting e estacionamento privado.

A principal questão em causa consistiu em decidir se os serviços de nutrição prestados pela Requerente deveriam ser considerados uma prestação acessória em relação à prestação principal (ginásio), formando com esta uma “operação complexa única”, e por esse motivo, tributados como uma prestação única à taxa normal de IVA de 23%, como sustenta a AT, ou se se tratavam de prestações cindíveis, individualmente tributáveis, conforme entende a Requerente. As correcções *sub iudice* assentam na conclusão de que a prestação de serviços

de nutrição “é uma prestação de serviços acessória, o que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador”.

O Tribunal concluiu que a prestação de serviços de nutrição pela Requerente era, no caso, autonomizável das prestações que integram a sua actividade principal, tendo em conta que:

- A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição;
- Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente;
- A Requerente tinha tarifários onde incluía uma consulta de acompanhamento nutricional mensal, e outros onde não incluía tal acompanhamento;
- Neste segundo grupo de tarifários a Requerente oferecia uma consulta gratuita de acompanhamento nutricional aos seus clientes, sendo a factura da mensalidade relativa ao mês onde aquela ocorria idêntica à dos restantes, ou seja, não fazendo qualquer menção a serviços de nutrição e liquidando IVA a 23% sobre a totalidade do valor facturado;
- A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso para sócios e para não sócios;
- Na facturação relativa aos tarifários que incluíam uma consulta de acompanhamento nutricional, a Requerente discriminou um valor relativo a serviços de nutrição, sobre o qual não liquidou IVA, e liquidou IVA a 23% sobre o remanescente.
- Para prestação dos serviços de nutrição aos seus clientes, a Requerente subcontratou os serviços de uma nutricionista a uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de cuidados de saúde;
- Pelos referidos serviços acordou o pagamento de uma quantia fixa mensal à referida sociedade que lhe cedeu os serviços da nutricionista;
- A referida sociedade as consultas, nas suas instalações, com a mesma nutricionista;
- A referida nutricionista auferia ao serviço da sua entidade empregadora um salário mensal.

Concluiu igualmente o Tribunal que a actuação da Requerente não era abusiva, ou por qualquer outra forma fiscalmente censurável – “Com efeito, sendo certo que a Requerente poderia, no quadro promocional dos “pacotes” que comercializa proceder a uma distribuição de preços distinta, não se pode deixar de considerar que aquela que efectuou se situa ainda dentro da sua margem de liberdade de actuação comercial.”



### 3.2 Implantes dentários

A taxa do IVA a aplicar às transacções de coroas, implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transaccionados em separado, foi tratada em diversos arrestos do Tribunal Arbitral<sup>23</sup>.

Iremos concentrar a nossa atenção no primeiro Acórdão proferido a este propósito no – Proc. n.º 429/2014-T, com decisão de 24 de Novembro de 2014, que veio a ser seguido em toda a jurisprudência posterior deste Tribunal (contamos no site do CAAD com dezasseis processos sobre esta temática).

Em causa esteve a interpretação da Verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA e, concretamente, aferir se a transmissão “individualizada” de implantes e pilares poderia ser tributada à taxa reduzida de 6% por se subsumir no âmbito do disposto na aludida verba.

Analisando as regras em apreço, verifica-se que, na alínea e) do n.º1 do artigo 132.º, a Directiva IVA (DIVA) determina que os Estados membros devem isentar “*As prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efectuadas por dentistas e protésicos dentários.*”

O Anexo III da Directiva IVA contém o elenco das transmissões de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º, e contempla, no respectivo ponto 4, as seguintes realidades: “*Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças*”.

O n.º 3 do artigo 9.º do CIVA, na sua redacção à data dos factos, mandava isentar de IVA “*As prestações de serviços efectuadas no exercício da sua actividade por protésicos dentários;*”.

A verba 2.6. da Lista I, do CIVA representa a transposição ao nível do direito interno do referido ponto 4 do Anexo III da DIVA, nos termos da qual se determina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos seguintes bens: “*2.6. Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas e as lentes para correcção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos a regulamentar pelo Governo no prazo de 30 dias.*”

<sup>23</sup> Sobre esta questão veja-se, da autora, “Contributos da arbitragem tributária em matéria de IVA – Análise de alguns Acórdãos”, *Justiça Tributária, Um novo roteiro*, Rei dos Livros, Maio de 2018. Já anteriormente o Tribunal Arbitral se tinha pronunciado no Proc. n.º 171/2013-T, com decisão de 12 de Junho de 2014, sobre a taxa do imposto a aplicar a acessórios e peças sobressalentes utilizáveis em exclusivo em cadeiras de rodas e que fazem parte integrante das mesmas – por exemplo, as mesas de suporte, ou os suportes para ter consigo uma garrafa de água ou a bolsa de assento onde pode transportar o seu telemóvel, as chaves de casa ou a carteira e peças separadas (baterias, motores, entre outros).

Em conformidade com o entendimento sufragado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), os vários componentes por que são constituídos os implantes dentários quando transaccionados em separado, deveriam ser classificadas como peças ou acessórios de um implante, não podendo ser enquadrados na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA por não constituírem, autonomamente ou unitariamente, uma peça artificial que substitui um órgão do corpo ou parte dele (a AT utilizava a este propósito a expressão “bens completos”, em substituição do conceito antes por si utilizado de “unidade única de implante”), no sentido de assumir ou substituir, efectivamente, a função da parte do corpo com deficiência ou enfermidade, sendo-lhes aplicável a taxa normal do imposto.

Como notava, as partes e acessórios das próteses como as peças em questão, para além de não serem prótese, não são aptos, considerados individualmente, a substituir uma parte do corpo ou a sua função, ou seja, não se configuram como “bens completos” – i.e., aqueles que, por si mesmos, são aptos a substituir uma parte do corpo ou a sua função;

Assim, concluía que apenas quando a transacção incidia sobre os transplantes completos, montados tal como são aplicados na boca dos pacientes, haveria lugar ao benefício da taxa reduzida de IVA nos termos do disposto na referida verba.

Como se apurou em matéria factual, e, em particular, através da inquirição de médicos dentistas, a prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, peças de ligação/pilar e coroa e as três peças básicas com que é constituído o implante não têm qualquer outra utilização que não seja para fazer os implantes.

Neste contexto, o Tribunal concluiu que a interpretação que a AT pretendia fazer da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, de acordo com a qual a taxa reduzida do IVA se aplicaria apenas às “unidades completas de implante”, mas não às peças que constituem o implante dentário completo, não tinha qualquer apoio no texto legal e, a ser seguida, introduziria tratamento fiscal discriminatório para as próteses por implante.

Assim, concluiu que, não sendo susceptíveis de qualquer outra utilização que não seja em medicina dentária, as referidas peças devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA, por estarem enquadradas na verba 2.6 da referida Lista I.

De realçar que o Tribunal Arbitral salientou neste contexto que importaria sempre ainda notar a questão das prestações compostas *versus* prestações independentes, objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos.

A 28 de Outubro de 2016, foi emitido um Ofício Circulado sobre a matéria, o Ofício Circulado n.º 30183.

***Finalmente, a Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que veio aprovar o Orçamento de Estado para 2017, veio contemplar no nosso Código do IVA a isenção obrigatória contemplada no sistema comum do IVA, alterando em conformidade a alínea 3) do artigo 9.º do CVA – “3) As prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade por***

*protésicos dentários bem como as transmissões de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários.”*

### Apresentação Power Point

## “Temas de Direito Tributário” Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Centro de Estudos Judiciários, 18 de Janeiro, Lisboa  
CLOTILDE CELORICO PALMA

### Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Enquadramento da temática
- Jurisprudência do TJUE
- Alguns casos práticos
- Conclusões

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente - *Vide Caso CPP, Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Proc. C-349/96, n.º 29, e Caso Levob Verzekeringen e OV Bank, Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04, n.º 20.*

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes.

Isto é, de acordo com a jurisprudência e a doutrina, neste contexto deve seguir-se o velho princípio *accessorium sequitur principale* - Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, *Caso Part Service*, Proc. C-425/06, n.ºs 51 e 52.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

Importa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória.

Ora, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa, operação prévia esta que por vezes envolve alguma complexidade e subjectividade - Acórdãos de 17 de Janeiro de 2013, Caso *BGŻ Leasing*, Proc. C-224/11, n.º 32, e de 16 de Abril de 2015, Caso *Wojskowa Agencja*, Proc. C-42/14, n.º 32.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

É jurisprudência firmada pelo TJUE que “...se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.” - Caso CPP, já cit., n.º 30.

Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma única operação quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única operação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial -Caso *Levob Verzekeringen* e *OV Bank*, já referido, n.º 22.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- “... quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços”;
- “O mesmo se passa [ou seja, está-se na presença de uma prestação única] quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor ... estão tão estreitamente conexonados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.”

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

No Caso *Card Protection Plan*, esteve em apreciação o facto de uma entidade, a *Card Protection Plan - CPP*, propôr aos detentores de cartões de crédito, contra o pagamento de um certo montante, um plano de protecção contra os prejuízos financeiros e os inconvenientes resultantes do extravio ou do furto dos cartões e de alguns outros objectos, como chaves de automóveis, passaportes ou documentos de seguros.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- Como decidiu o TJUE, « 31. Nestas condições, o facto de ser facturado um preço único não reveste importância decisiva. É certo que, quando um prestador fornece aos seus clientes uma prestação de serviços composta por vários elementos contra o pagamento de um preço único, este último pode ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única. No entanto, não obstante o preço único, se decorresse de circunstâncias como as descritas nos n.ºs 7 a 10 do presente acórdão que os clientes pretendem adquirir duas prestações distintas, isto é, uma prestação de seguros e uma prestação de serviço de registo de cartões, haveria que isolar a parte do preço único relativa à prestação de seguros, que permanece, em qualquer caso, isenta. Para este efeito, deve adoptar-se o método de cálculo ou de apreciação mais simples possível (v., neste sentido, o acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.ºs 45 e 46). »

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

No Caso Comissão/França, esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à electricidade, concretamente à subscrição de electricidade - Acórdão de 8 de Maio de 2003, Caso Comissão/França, Proc. C-384/01.

O TJUE, no tocante à acusação suscitada a título subsidiário relativa à violação do princípio da uniformidade da taxa de imposto, veio invocar o seguinte:

«89. Tal como já se expôs, a subscrição e o fornecimento de gás natural e/ou de electricidade consubstanciam, para a grande maioria dos consumidores finais, uma prestação integrada que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens e não prestações distintas. É apenas o preço da prestação que é dividido em duas partes, que são o montante da subscrição e o valor variável a pagar em função da quantidade do consumo.

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Levob* esteve em apreciação a cessão de um programa informático gravado em suporte e a respectiva adaptação posterior às necessidades específicas do adquirente.

Pretendia-se aferir se o fornecimento de *software*, como no caso em apreço, em que eram fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro, deveria ser considerado como a realização de uma única prestação - Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04.

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O TJUE veio apelar à figura do « consumidor médio », concluindo que, « 20. ...importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29). »



## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- O mesmo raciocínio foi adoptado pelo TJUE no seu Acórdão de 3 de Abril de 2008, no Caso *Finanzamt Oschatz*, tendo-se concluído que um ramal de ligação não era distinto da distribuição de água, devendo ser-lhe aplicada a mesma taxa reduzida de IVA da electricidade - Proc. C-442/05.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

No Caso *Don Bosco* o TJUE concluiu que a entrega de um terreno no qual ainda está implantado um velho edifício, que deve ser demolido para dar lugar a uma nova construção e cuja demolição foi iniciada antes dessa entrega, assim como a demolição desse edifício devem, nas circunstâncias como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, deve considerar-se uma operação única para efeitos de IVA, tendo, no seu conjunto, como objecto, não a entrega de um edifício existente, mas a de um terreno para construção - Acórdão de 19 de Novembro de 2009, Proc. C-461/08, já cit..

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

No Caso *Wojskowa Agencja*, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação, devem ser considerados uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA -Acórdão de 16 de Abril de 2015, Proc. C-42/14.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- O TJUE salienta que « 37. Decorre do acórdão *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, n.ºs 44 e 45) que importa, no âmbito de cada locação de bens imóveis, procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de faturação. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respectivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao gozo do bem.

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Termos em que o TJUE conclui que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Caso prático – Serviços de nutricionismo prestados pelos ginásios - Há diversos ginásios que têm vindo a adoptar sistemas integrados de saúde aos seus utentes proporcionando serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo e de educação física de acordo com os padrões internacionais e nacionais de um conceito integrado de saúde e bem estar – impõe-se considerar a relevância própria e a autonomia das actividades de nutricionismo e de educação física, embora sejam complementares na óptica da promoção da saúde pública?

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados para o exercício de tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas.

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O Tribunal Arbitral, no Proc. n.º 454/2017-T, com decisão de 2 de Abril de 2018, apreciou a situação de uma entidade que se dedicava à prestação de serviços relacionados com o desporto, disponibilizando aos seus clientes um espaço para a prática desportiva, composto por várias máquinas cardiovasculares e de musculação, estúdios, uma zona de piscina para a prática da natação e de hidroginástica, uma área com jacuzzi, saunas, banho turco, bem como um espaço dedicado a serviços não desportivos como centro de estética, gabinetes médicos, zonas de relaxamento, solários, bar/restaurante, babysitting e estacionamento privado.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

O Tribunal concluiu que a prestação de serviços de nutrição era, no caso, autonomizável das prestações que integram a sua actividade principal, tendo em conta que:

A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição;

Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente;

A Requerente tinha tarifários onde incluía uma consulta de acompanhamento nutricional mensal, e outros onde não incluía tal acompanhamento;

Neste segundo grupo de tarifários a Requerente oferecia uma consulta gratuita de acompanhamento nutricional aos seus clientes, sendo a factura da mensalidade relativa ao mês onde aquela ocorria idêntica à dos restantes, ou seja, não fazendo qualquer menção a serviços de nutrição e liquidando IVA a 23% sobre a totalidade do valor facturado;

A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso para sócios e para não sócios;

Na facturação relativa aos tarifários que incluíam uma consulta de acompanhamento nutricional, a Requerente discriminou um valor relativo a serviços de nutrição, sobre o qual não liquidou IVA, e liquidou IVA a 23% sobre o remanescente.

Para prestação dos serviços de nutrição aos seus clientes, a Requerente subcontratou os serviços de uma nutricionista a uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de cuidados de saúde;

Pelos referidos serviços acordou o pagamento de uma quantia fixa mensal à referida sociedade que lhe cedeu os serviços da nutricionista;

A referida sociedade as consultas, nas suas instalações, com a mesma nutricionista;

A referida nutricionista auferia ao serviço da sua entidade empregadora um salário mensal.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- Caso prático - Taxa a aplicar às transacções de coroas, implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transaccionados em separado – Interpretação da Verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.
- Na alínea e) do n.º1 do art.º 132.º, a DIVA determina que os EM devem isentar “As prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias **efectuadas por dentistas e protésicos dentários.**”
- O n.º3 do artigo 9.º do CIVA manda exonerar de IVA “As prestações de serviços efectuadas no exercício da sua actividade por protésicos dentários;”

### Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O Anexo III da Directiva IVA contém o elenco das transmissões de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º, e contempla, no respectivo ponto 4, as seguintes realidades: “Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças”.

### Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A verba 2.6. da Lista I, do CIVA representa a transposição ao nível do direito interno do referido ponto 4 do Anexo III da DIVA, nos termos da qual se determina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos seguintes bens: “2.6. Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, **artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano** ou a tratamento de fracturas e as lentes para correcção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos a regulamentar pelo Governo no prazo de 30 dias.”

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A transmissão “individualizada” de implantes e pilares poderá ser tributada à taxa reduzida de 6% por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA?

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

### Posição da AT:

- Os vários componentes por que são constituídos os implantes dentários quando transaccionados em separado devem ser classificadas como peças ou acessórias de um implante, não podendo ser enquadradas na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA por não constituírem, autonomamente ou unitariamente, uma peça artificial que substitui um órgão do corpo ou parte dele (a AT utiliza a este propósito a expressão “bens completos”, em substituição do conceito antes por si utilizado de “unidade única de implante”), no sentido de assumir ou substituir, efectivamente, a função da parte do corpo com deficiência ou enfermidade, sendo-lhes aplicável a taxa normal do imposto;
- Com efeito, as partes e acessórias das próteses como as peças em questão, para além de não serem prótese, não são aptos, considerados individualmente, a substituir uma parte do corpo ou a sua função, ou seja, não se configuram como “bens completos” – i.e., aqueles que, por si mesmos, são aptos a substituir uma parte do corpo ou a sua função;
- Só quando a transacção incide sobre os transplantes completos, montados tal como são aplicados na boca dos pacientes, haverá lugar ao benefício da taxa reduzida de IVA nos termos do disposto na referida verba.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

Processo n.º 188/2015-T, de 5 de Novembro de 2015 (há no total 12 processos no CAAD):

- A prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, peças de ligação/pilar e coroa.
- As três peças básicas com que é constituído o implante não têm qualquer outra utilização que não seja para fazer os implantes.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

### Conclusões :

- A interpretação que a AT pretende fazer da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, de acordo com a qual a taxa reduzida do IVA se aplica apenas às “unidades completas de implante”, mas não às peças que constituem o implante dentário completo, não tem qualquer apoio no texto legal e, a ser seguida, introduziria tratamento fiscal discriminatório para as próteses por implante;
- Não sendo susceptíveis de qualquer outra utilização que não seja em medicina dentária, devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA, por estarem enquadradas na verba 2.6 da referida Lista I.



## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

### Conclusões :

- Importa ainda notar a questão das prestações compostas *versus* prestações independentes, objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos.
- A este respeito, decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente.
- Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (nomeadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso CPP, Proc. C-349/96, n.º 27, e de 27 de Outubro de 2005, Caso Levob Verzekering e OV Bank, Proc. C-41/04, n.º 18).

## Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A AT recorreu para o STA – Proc. n.º 01563/14, de 15-04-2015 - O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido – ou sendo-o, não devendo prosseguir para conhecimento do respectivo mérito – se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “*ex vi*” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)
- A AT apresenta como estando em oposição dois acórdãos cujas situações não têm qualquer semelhança, sendo que o acórdão fundamento envolve dois produtos alimentares (“tofu” e “seitan”) e o acórdão recorrido trata de próteses por implantes dentários, sendo que, nos dois casos, as normas legais convocadas são também distintas.
- AT identifica a contradição quanto à questão fundamental de direito numa suposta “interpretação extensiva” feita pelo CAAD da norma apontada, quando a decisão em nenhum momento faz apelo a este critério hermenêutico, bem pelo contrário.

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

Ofício Circulado n.º 30183 2016-10-28:

- “5. Na medida em que não possam ter outra utilização que não a de integrarem a prótese dentária, os implantes, pilares de fixação e coroas dentárias estão aptos a cumprir o fim de substituir um órgão do corpo humano ou parte deste.
6. Ao contemplar na sua redação o material de prótese que se destine a substituir, no todo ou em parte, um órgão do corpo humano, a citada verba permite incluir no seu âmbito de aplicação a transmissão destes bens, ainda que transacionados separadamente.
7. Nestes termos, a transmissão de implantes e demais peças de ligação ou fixação de próteses dentárias, em qualquer fase do circuito comercial, incluindo a importação, está sujeita a IVA à taxa reduzida, por aplicação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.
8. O seu fornecimento por odontologistas ou por protésicos dentários no âmbito das prestações de serviços realizadas aos seus pacientes, constitui parte destas, isentas de IVA ao abrigo, respetivamente, das alíneas 1) e 3) do artigo 9.º do CIVA.”

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

A Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que veio aprovar o Orçamento de Estado para 2017, veio contemplar no nosso Código do IVA a isenção obrigatória contemplada no sistema comum do IVA, alterando em conformidade a alínea 3) do artigo 9.º do CVA – “3) *As prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade por protésicos dentários bem como as transmissões de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários.*”

## Tratamento em IVA das operações principais versus acessórias

- Conclusões - Em IVA a maioria dos casos não se resolve com recurso ao CIVA nem tão pouco fazendo apelo à Directiva IVA, mas sim através da análise da vasta jurisprudência do TJUE.
- A relevante questão do tratamento das operações principais e secundárias é precisamente um desses casos paradigmáticos.



### Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2mgids0to7/streaming.html?locale=pt>

Título:  
**Temas de Direito Tributário – IRS e IVA 2019**

Ano de Publicação: 2019

ISBN: 978-989-8908-90-2

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)