

À Sr. Comissária.

22.1.10

→ C

Assembleia da República

Palácio de S. Bento

A DAC p/ a S^{ca} Comissão.

10.01.22

[Signature]

Excelentíssimo Senhor

Presidente da Assembleia da República

Assunto: Pedido de clarificação do conceito de promotor para efeitos da isenção em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º CIVA, através de norma interpretativa / Pedido de fiscalização de actos da Administração Fiscal

A GDA – Cooperativa de Gestão dos Direitos dos Artistas, Intérpretes ou Executantes, CRL (de ora em diante, abreviadamente, GDA), vem, ao abrigo do direito de petição previsto nos artigos 52.º, n.º 2 da CRP e 17.º e ss., da Lei n.º 43/90, de 10 de Agosto, pedir a intervenção da Assembleia da República, no âmbito das suas atribuições e competências legislativas próprias, em matéria de criação de impostos e de definição das respectivas regras de incidência, previstas nos artigos 52.º, n.º 2, 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. a) da CRP, e bem assim em matéria de fiscalização dos actos do Governo e da administração, prevista no art.º 162.º, al. a), todos da CRP, aprovando uma norma interpretativa que clarifique correcta e adequadamente o âmbito da isenção em sede de IVA das prestações de artistas aos respectivos promotores, nos termos da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, através de norma própria, com carácter interpretativo, a aditar a este art.º 9.º do CIVA, e requerer a fiscalização de actos da administração fiscal, atenta a seguinte,

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1. A norma da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA tem a seguinte redacção: “Estão isentas do imposto as prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por actores, chefes



de orquestra, músicos e outros artistas, actuando quer individualmente quer integrados em conjuntos, para a execução de espectáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music-hall, de circo e outros, para a realização de filmes e para a edição de discos e de outros suportes de som ou imagem”.

2. Esta norma tem a mesma redacção desde a data da entrada em vigor do CIVA, em 1 de Janeiro de 1986, não tendo sofrido qualquer alteração para além da sua renumeração, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (correspondia, antes, à al. b) do n.º 16 do artigo 9.º do CIVA).

3. Sobre esta norma recaíram várias interpretações da Administração Fiscal (da Direcção de Serviços do IVA - DSIVA), nomeadamente os despachos de 4 de Abril de 1988, de 24 de Setembro de 1993 (proferido no processo n.º S 261 93 002), ou de 29 de Fevereiro de 1996 (proferido no processo n.º S 263 95 003).

4. No despacho de 4 de Abril de 1988, a propósito da actuação de grupos corais, sancionou-se o seguinte entendimento desta norma: *“Se o Coro actua mediante “cachet” há que atender ao seguinte: (1) Se a actuação for efectuada através de um promotor, será a respectiva prestação de serviços isenta por se encontrar abrangida pela alínea b) do n.º 16 do art.º 9.º do CIVA; (2) Se pelo contrário a actuação não for efectuada através de um promotor, ou seja, se o Coro nas suas actuações cobra directamente os bilhetes de entrada, está o mesmo sujeito a imposto, a não ser que o volume de negócios anual seja inferior a 800 000\$00; neste caso ficará isenta por via do disposto no art.º 58.º do CIVA”* (nossos sublinhados);

5. Já no despacho de 24 de Setembro de 1993 publicitou-se o entendimento que, para efeitos da aplicação da isenção prevista na (então) al. b) do n.º 16 do art.º 9.º CIVA, era para a Administração Fiscal indiferente que o agente ou *manager* do artista fosse ou não o promotor propriamente dito, ou o organizador do espectáculo, bastando para cair no âmbito de isenção daquela norma que a facturação do artista lhe fosse efectuada, passando

o *manager* ou agente, por esse facto, a qualificar como se de um “promotor” se tratasse (cfr. Despacho de 24 de Setembro de 1993, proferido no processo n.º S 261 93 002).

6. No despacho de 29 de Fevereiro de 1996, emitiu e sancionou a Administração Fiscal o seguinte entendimento, quanto aos serviços de locução e de apresentação na RTP (Rádio Televisão Portuguesa) por artistas: *“Os serviços de locução e de apresentação efectuados no meio de comunicação (RTP), pela forma como estes serviços são efectuados – nunca directamente ao público – ainda que não tenha subjacente a figura de um promotor e considerando que é possível configurar a entidade à qual são prestados os referidos serviços (RTP) como promotores, deve entender-se que tais prestações de serviços beneficiam da isenção prevista na alínea b), do n.º 16 do art.º 9.º, do CIVA”* (nossos sublinhados) (cfr. Despacho de 29 de Fevereiro de 1996, proferido no processo n.º S 263 95 003).

7. Ou seja, desde a entrada em vigor do CIVA, e até há bem pouco tempo, a Administração Fiscal sempre qualificou como promotor para efeitos da aplicação da isenção prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, qualquer entidade, pessoa singular ou colectiva, sujeito passivo de IVA ou não, que habitualmente ou pontualmente promovesse um espectáculo ou uma qualquer outra manifestação artística (e sendo este – e não o público consumidor – o responsável pelo pagamento da prestação de serviço artística).

8. Esta interpretação, para além de ser a interpretação publicitada da Administração Fiscal, é também a interpretação que a doutrina fiscal sempre fez desta norma, e aquela que os artistas sempre aplicaram – não cobrando, em consequência IVA, sempre que o pagamento dos seus serviços era efectuado, não pelo público ou consumidor final, mas pelo promotor da prestação de serviço artística em concreto.

9. A demonstrar que esta interpretação é a que a doutrina faz – e sempre fez – da norma da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, veja-se o que a este propósito se refere na pág. 503 do Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, apresentado em 3 de Outubro de 2009, precisamente sobre esta isenção.

10. Com efeito, pode ler-se aí que esta isenção se justifica, “... *historicamente, por razões de simplificação, no sentido de que “suspendendo” a tributação na 1.ª fase, o imposto era recuperado na fase seguinte, isto é, quando o promotor promovia o espectáculo e aí cobrava IVA*”.

11. E sendo embora certo que neste Relatório se recomenda a eliminação da isenção da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, isto porque, segundo os respectivos relatores, “... *a realidade actual não se compagina com tal pressuposto, na medida em que são inúmeras e crescendo anualmente as situações em que o espectáculo não dá origem à cobrança de ingressos, o que significa que a isenção em causa conduz a consumos não tributados e em que os valores não são despiciendos*”, certo é também que na razão invocada para a eliminação desta isenção está pressuposto o indicado conceito de promotor e do exercício da actividade de promoção – isto é, um conceito material, relativo ao exercício em concreto desta actividade.

12. Aliás, no próprio Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, de 3 de Outubro de 2009, se dá como exemplo de promotores, para efeitos da isenção da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, **as comissões de festas, os particulares, as autarquias, os partidos políticos e outros sujeitos passivos que contratam artistas para a realização de espectáculos.**

13. Exemplificando: sempre que as estruturas dos partidos políticos contratam artistas, *v.g.*, para a realização de espectáculos musicais em comícios ou em eventos internos, da vida partidária, actuam como promotores daquele espectáculo musical em concreto, pelo que o artista, quando emite a sua factura ao partido político, não liquida (nem nunca liquidou) IVA, nos termos da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA. Esta situação pode facilmente ser comprovada pelos Senhores Deputados, bastando para esse efeito que questionem os serviços de contabilidade do respectivo partido político.

14. Em conformidade com esta interpretação e qualificação do conceito de promotor – que é a interpretação que se inscreve na referida norma da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA – os artistas (os músicos, os actores e os bailarinos), sempre que não cobravam directamente ao público o seu *cachet*, mas a um terceiro, promotor da sua actividade artística em concreto, não liquidavam IVA nos respectivos recibos.

15. Prática, esta, que foi também sempre aceite pela Administração Fiscal.

16. Sucede, porém, que durante o ano de 2008, a ora peticionante GDA recebeu inúmeras reclamações dos seus cooperadores (artistas, músicos e bailarinos) informando-a que em variadíssimas prestações de serviços, efectuadas por artistas a promotores – e por isso facturadas sem IVA, ao abrigo da isenção prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, – a Administração Fiscal estava a proceder a liquidações “oficiosas” deste imposto, fundando estas liquidações na não sujeição daquelas prestações na referida norma de isenção.

17. Paralelamente, foi também a GDA recebendo informações (e reclamações) dos seus cooperadores que a Administração Fiscal, através dos seus serviços de inspecção tributária, estava a intimar um universo alargado de artistas ao preenchimento de um questionário intitulado “Questionário Artistas”.

18. Veio também a GDA a tomar conhecimento que, quer aquele “Questionário Artistas”, quer as inspecções de que estavam a ser alvo muitos artistas, tendo por objecto o IVA, se inseriam no âmbito de uma acção mais geral, aprovada em PNAIT. E veio também a saber que na base das liquidações de IVA dos serviços entretanto promovidas aos artistas, estava uma **nova interpretação** da Administração Fiscal quanto ao âmbito da isenção prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, nomeadamente quanto ao conceito de promotor ali previsto.

19. No entanto, quer a GDA quer os artistas, desconheciam em concreto o teor desta nova interpretação – muito simplesmente porque não tinha sido objecto de publicitação.

Lisboa

Rua Joaquim Agostinho n.º14B
1750-126 Lisboa
Tel.: +351 217 993 366
Fax: +351 217 993 390
direitosdosartistas@gdaie.pt

Porto

Pç. Carlos Alberto, 123, 4º
SL 41/48, 4050 – 293 Porto
Tel.: +351 222 085 578
Fax: +351 222 085 580
direitosdosartistas.porto@gdaie.pt



20. Tendo em conta o clima de incerteza jurídica, as díspares informações dos serviços de finanças, as notícias de que cada vez mais artistas estavam a ser objecto de inspecções, tendo por objecto o IVA e as consequentes liquidações deste imposto e execuções fiscais, com fundamento na não subsunção na isenção prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º, de prestações de serviços artísticos a promotores que sempre haviam sido consideradas isentas nos termos da mesma norma, tendo em conta tudo isto, a GDA solicitou em Julho de 2008, à Direcção Geral dos Impostos, nos Serviços do IVA, um pedido de informação prévia vinculativa quanto ao enquadramento, naquela alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, das prestações de serviços dos artistas (actores, músicos e bailarinos), efectuadas aos respectivos promotores.

21. Em resposta, foi a GDA notificada da *Informação Vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008*.

22. Nesta informação vinculativa, e em resumo, afirmou-se dever entender-se por promotor “ *... qualquer entidade singular ou colectiva, que no exercício da sua actividade promova ou organize espectáculos de natureza artística, financiando a sua produção e assumindo as responsabilidades inerentes à realização dos espectáculos, garanta a divulgação e exibição dos artistas junto do público espectador (consumidor final do espectáculo, seja este de entrada livre ou paga), bem como as entidades que exerçam actividades no âmbito da realização de filmes, edição de discos e de outros suportes de som ou de imagem*”.

23. A este entendimento, contudo, acrescentou-se ainda um **requisito de ordem formal**, traduzido na inscrição ou registo do promotor na IGAC – Inspecção Geral das Actividades Culturais. Com efeito, nos termos da informação vinculativa n.º 2330, determina-se que “ *... para além do que se entende por promotor, devem ainda estes, de acordo com o Decreto-lei n.º 315/95, de 28 de Novembro, diploma que regula a instalação e funcionamento dos recintos de espectáculos estabelecendo o regime jurídico dos espectáculos de natureza artística, cumprir com o disposto nos artigos 24.º e 25.º do citado diploma*”, registando-se junto da IGAC.

24. Retirando-se em consequência a seguinte conclusão: “ ... quando os artistas efectuam os seus serviços a entidades diferentes do promotor dos espectáculos, ou seja, quando efectuadas a entidades que actuam como intermediários, tais operações configuram prestações de serviços sujeitas a IVA e deste não isentas, havendo nestes casos lugar à liquidação de imposto à taxa normal, sem prejuízo de lhes ser aplicável o regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, quando reunidas as condições ali referidas”.

25. Esta interpretação, contudo, foi ainda mais longe.

26. Com efeito, para além da consagração de um entendimento (confessadamente) muito mais restrito de promotor, e da estipulação de um critério de ordem formal – a referida inscrição na IGAC –, debruçou-se ainda a administração fiscal sobre as prestações de serviços dos artistas efectuadas a promotores publicitários.

27. Aqui, nesta sede, entendeu-se que as prestações de serviços destinados à realização de spot ou anúncio publicitário, **ainda que prestadas ao respectivo promotor**, nunca beneficiariam da isenção da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, encontrando-se sujeitas a IVA e dele não isentas, “ ... porquanto tais serviços se consubstanciam na publicidade de um determinado produto (prestações de publicidade comercial), exceptadas da referida isenção, de acordo com o disposto no anexo X (parte B, alínea d) do n.º 2 da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (Directiva que reformulou a 6.ª Directiva do Conselho), havendo neste caso lugar à liquidação de imposto por parte dos artistas”.

28. Entendem os artistas que esta nova interpretação do conceito de promotor e do âmbito da isenção prevista na al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, para além de não ter qualquer cabimento na letra da norma, traduz um profundo desconhecimento da realidade artística e, sendo aplicável – como está de facto a ser – é a mesma geradora das maiores injustiças e de prejuízos irreparáveis, quer aos artistas individualmente considerados, quer mesmo no seu conjunto, pelo impacto que uma tal actuação necessariamente tem na vida cultural portuguesa.

29. Não se podendo conformar com esta informação, por a reputar ilegal, violadora dos mais elementares princípios (e sentimentos) de justiça, decidiu a GDA, para apoio dos artistas seus membros, enviar uma reclamação ao Exmo. Senhor Provedor de Justiça, solicitar uma audiência à 5.ª Comissão da Assembleia da República (onde foi recebida em Março de 2009), bem como solicitar ao Senhor Dr. Nuno Monteiro Dente, na sua qualidade de advogado especialista em matérias de direito administrativo e fiscal, o seu parecer jurídico quanto à legalidade da referida informação vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008.

30. A opinião constante do Parecer deste fiscalista (que se junta a esta petição e aqui se dá por integralmente reproduzida), alerta para a mudança de entendimento efectuada pela administração fiscal na informação vinculativa n.º 2330, face a anteriores informações vinculativas, de 1988, 1993 e 1996 (acima referidas), para a mesma e única redacção da al. a), do n.º 15 do art.º 9.º, do CIVA, e para a ilegalidade da sua invocação retroactiva – como até já foi, em liquidações já promovidas –, decorrente da violação dos princípios da boa fé e da protecção da confiança, constitucional e legalmente consagrados, no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, e nos artigos 6.º-A do CPA, e 59.º, n.º 2, e 68.º, n.º 5, da LGT.

31. Prescrevendo-se até no art.º 68.º, n.º 5, da LGT, que não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

32. De acordo com o referido parecer, que constitui também entendimento da GDA, a informação vinculativa n.º 2330 viola ainda o **princípio constitucional da reserva de lei em matéria de interpretação de leis**, prescrito no art.º 112.º, n.º 6 da CRP, por ali se efectuar uma interpretação autêntica da al. a), do n.º 15, do artigo 9.º do CIVA, padecendo assim a referida informação vinculativa, ainda, de inconstitucionalidade e ilegalidade por **usurpação de poderes legislativos**.

33. Pois com efeito, sendo (obviamente) lícito à Administração Fiscal interpretar as normas fiscais, já lhe não é lícito interpretá-las **autenticamente** – isto é, estabelecer inovatoriamente

o sentido normativo de uma disposição legal – função, esta, que está constitucionalmente cometida à Assembleia da República e/ou ao Governo, conquanto autorizado pelo Parlamento (por ser também a este órgãos que está cometida a competência para a criação das respectivas normas, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. a) da CRP).

34. Ora, há interpretação autêntica, inovatória, da referida al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, através da referida informação vinculativa, já que a partir desta se passaram a considerar excluídas da isenção prevista naquela norma, as prestações de serviços artísticos efectuadas a promotores:

- a) Que não sejam sujeitos passivos de IVA;
- b) Que sendo sujeitos passivos de IVA, não estejam inscritos na IGAC;
- c) Que sejam promotores publicitários (invocando para este efeito uma disposição do direito comunitário que para além de não ser aplicável ao Estado Português, por via da previsão de derrogação expressa na mesma directiva – cfr. 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 – sempre teria de ser objecto de transposição, não sendo meio próprio para tanto, claro, uma interpretação vinculativa).

35. Face a este entendimento da administração fiscal, a GDA solicitou em Julho de 2009 ao então Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, o Exmo. Senhor Prof. Doutor Carlos Lobo, um pedido de revogação da Interpretação Vinculativa nº 2330, de 11 de Dezembro de 2008, e de anulação das liquidações e execuções fiscais em já curso (promovidas com efeitos retroactivos, com fundamento nesta interpretação inovatória).

36. Após este pedido, a GDA reuniu-se com a Secretaria dos Assuntos Fiscais, que se comprometeu a não aplicar retroactivamente a interpretação vinculativa de Dezembro de 2008, face a um novo ofício circulado de Março de 2009, da DGCI (ofício que visa informar os serviços da administração fiscal da Interpretação de Dezembro de 2008).

37. Esta mesma intenção foi também objecto de comunicação à imprensa escrita – e continua a ser veiculada, sempre que a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais é interpelada por jornalistas.

38. Não obstante este compromisso da administração fiscal, de não aplicar retroactivamente este novo entendimento, mas apenas com efeitos a partir de Março de 2009, muitos artistas foram e estão a ser objecto de liquidações de IVA (e das consequentes execuções fiscais), referentes a exercícios que vão de 2004 a 2008 (e a prestações de serviços de IVA efectuadas nesses períodos, facturadas sem IVA, ao abrigo daquela norma).

39. Esta situação, que se estenderá a muitos mais artistas, sendo os mesmos liquidados e executados, é profundamente injusta e geradora de prejuízos irreparáveis.

40. Com efeito, são vários os artistas que se encontram já sujeitos a processos de execução fiscal, com os seus bens e remunerações penhorados.

41. Tanto mais que se trata da liquidação e execução forçada de IVA **que não foi liquidado pelos artistas, porque sempre reputaram – e reputam – as prestações em causa isentas ao abrigo da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA.**

42. Acresce que, não obstante os vários pedidos da GDA à SEAF, para reunião e explicitação dos casos concretos em que esta interpretação autêntica da lei está a ser aplicada retroactivamente, a SEAF tem-se escusado a receber a ora peticionante e/ou os contribuintes visados.

43. Não obstante esta última posição, quer a SEAF quer o Ministério das Finanças têm dirigido à comunicação social comunicados informando que esta nova interpretação – expressamente assumida como mais restritiva – só está a ser aplicada a partir de Março de 2009, respeitando as liquidações de IVA aos artistas aos exercícios passados não a coberto da respectiva caducidade, a outras situações que não esta, nomeadamente a prestações de ensino por artistas.

44. O que não corresponde à verdade. Com efeito, as acções de inspecção aos artistas, inscritas em PNAIT, tiveram por objecto principal a aplicabilidade da isenção de IVA para efeitos da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA.

45. É este o enquadramento que justifica a presente petição, para que a Assembleia da República, ao abrigo das suas atribuições constitucionais nesta matéria, aprove uma **norma interpretativa** da a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA.

46. E também para que ao abrigo das suas atribuições e competências constitucionais de fiscalização dos actos da administração, previstas no art.º 162.º, al. a), da CRP, tome conhecimento desta matéria e adopte as acções e os procedimentos que repute necessários, quer para confirmar o teor deste petição quer para fazer adoptar as medidas adequadas a fazer cessar a aplicação ilegal do novo entendimento da al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA.

47. Uma tal norma interpretativa permitirá clarificar, de uma vez por todas, o regime fiscal dos artistas, assim se garantindo também o direito destes à **segurança jurídica** – que neste momento, atenta a disparidade de interpretações sucessivas da Administração Fiscal, não existe.

48. E que continuará a não existir, não sendo por este modo acautelada, já que nada garante que no futuro, esta nova interpretação não venha a dar lugar a outra, originando novas contingências fiscais para os artistas.

49. Esta norma permitirá igualmente a resolução deste litígio entre o universo dos artistas e a administração fiscal, cientes como estão que a administração fiscal não alterará a sua posição, sendo esta, não obstante, ilegítima, e que relegará para os Tribunais a sindicabilidade da aplicação retroactiva desta nova interpretação.

50. Assim, ao abrigo dos artigos 52.º, n.º 2, 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. a) da CRP, a ora peticionante GDA formula a seguinte proposta de norma de interpretativa da al. a) do n.º 15

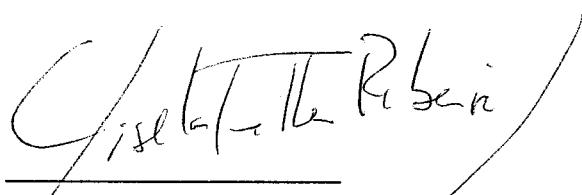
do art.º 9.º do CIVA, através do aditamento ao artigo 9.º de um novo n.º 16, renumerando-se em consequência os restantes números:

“16.- Para efeitos da aplicação da al. a) do n.º 15 anterior, entende-se que existe promoção artística sempre que o artista em causa, músico, actor ou bailarino, seja pago, não pelo público, consumidor final, mas pela pessoa ou entidade, sujeito passivo ou não de imposto, promotora daquela prestação artística em concreto, designadamente particulares, comissões de festas, hotéis, autarquias, partidos políticos, organismos de radiodifusão, produtores fonográficos, produtores audiovisuais ou outros, incluindo promotores publicitários.”

Nos termos dos artigos 17 e ss., da Lei .º 43/90, de 10 de Agosto, requer-se a Vossa Excelência a admissão da presente petição, ordenando a baixa da mesma à 5.ª Comissão da Assembleia da República, para que esta, no âmbito das suas competências regimentais próprias, delibere sobre o ora peticionado, seguindo-se todos os ulteriores termos procedimentais.

Pede e Espera Deferimento,

Em nome e representação do Presidente da Direcção da GDA, Cooperativa de Gestão dos Direitos dos Artistas, Intérpretes ou Executantes, CRL,



(Gisela Telles Ribeiro)

Lisboa

Rua Joaquim Agostinho nº14B
1750-126 Lisboa
Tel.: +351 217 993 366
Fax: +351 217 993 390
direitosdosartistas@gdaie.pt

Porto

Pç. Carlos Alberto, 123, 4º
SL 41/48, 4050 – 293 Porto
Tel.: +351 222 085 578
Fax: +351 222 085 580
direitosdosartistas.porto@gdaie.pt

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

1

GDA – COOPERATIVA DE GESTÃO DOS DIREITOS DOS ARTISTAS, INTÉRPRETES OU EXECUTANTES, CRL

O ÂMBITO DA ISENÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFECTUADAS AOS RESPECTIVOS PROMOTORES POR ACTORES, CHEFES DE ORQUESTRAS, MÚSICOS E OUTROS ARTISTAS, PARA A EXECUÇÃO DE ESPECTÁCULOS TEATRAIS, CINEMATOGRÁFICOS, COREOGRÁFICOS, MUSICAIS, DE MUSIC-HALL, DE CIRCO E OUTROS, PARA A REALIZAÇÃO DE FILMES E PARA A EDIÇÃO DE DISCOS E DE OUTROS SUPORTES DE SOM OU IMAGEM, PREVISTA NA AL. A) DO N.º 15 DO ARTIGO 9.º DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (CIVA)

Parecer

Nuno Monteiro Dente

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

2

I)

A CONSULTA

Pede-me a Ilustre Consulente, a Senhora Dr.^a Gisela Telles Ribeiro, em nome e representação do Exmo. Senhor Pedro Wallenstein, Presidente da GDA – Cooperativa de Gestão dos Direitos dos Artistas, Intérpretes ou Executantes, CRL (GDA), o meu parecer jurídico quanto à legalidade do teor da *Informação Vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, da Direcção de Serviços do IVA*, relativa à interpretação pelos serviços da al. a) do n.º 15 do artigo 9.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) – anterior al. b) do n.º 16.º do mesmo artigo 9.º, antes da renumeração efectuada pelo artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho –, informação, esta, que mereceu em 5 de Janeiro de 2009 despacho de concordância do Senhor Director Geral dos Impostos.

Quid juris?

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

3

II)

AS PREMISSAS

(DA CONSULTA E DA RESPOSTA À CONSULTA)

A presente consulta, e as consequentes respostas, têm por base as seguintes premissas, de facto e de direito, resultantes das informações que me foram transmitidas pela Ilustre Consulente, e dos documentos que também me submeteu para análise:

Assim:

- (i) Tendo por base informações, transmitidas à GDA por artistas seus membros, e que foram posteriormente até objecto de notícia nos meios de comunicação¹, que a Administração

¹ Com efeito, o jornal "Correio da Manhã" publicou na sua 1.ª página de 03/03/2009 a notícia da criação pelo Fisco de um cadastro de artistas, tendo por propósito ser um auxiliar da Administração Fiscal nas execuções fiscais efectuadas na sequência de inspecções, e consequentes liquidações officiosas, a levar cabo ainda neste Ano de 2009, a um universo alargado de artistas, inspecções, estas que, como ainda se dá notícia na pág. 20 seguinte, seriam até uma das prioridades inscritas no Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT), para este ano.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

4

Fiscal se estaria a preparar para proceder a inspecções tributárias, a artistas e promotores, tendo por *mote* um novo entendimento relativo ao âmbito da isenção consagrada na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, a ora Consulente GDA apresentou à Direcção Geral dos Impostos, nos respectivos Serviços do IVA, ao abrigo das alíneas e) e f) do n.º 3 do artigo 59.º, e dos números 1, 5 e 6, do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária (LGT), em Julho de 2008, um pedido de informação prévia vinculativa quanto ao enquadramento, em sede de IVA, daquela alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, das prestações de serviços dos artistas (actores, músicos e bailarinos), efectuadas aos respectivos promotores;

- (ii) Isto porque davam aquelas informações notícia que a Administração Fiscal estaria a considerar certas prestações de artistas efectuadas aos respectivos promotores – e que sempre haviam sido consideradas isentas nos termos da referida alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, quer pelo Fisco quer pelos artistas – excluídas deste normativo, preparando-se, em consequência, para proceder à liquidação oficiosa de IVA, nos termos gerais, nos períodos de tributação ainda não a coberto pela caducidade do respectivo direito à liquidação;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

5

- (iii) Inspeções, liquidações e execuções de que alguns artistas membros da GDA até já tinham sido objecto, conforme os mesmos relataram à Ilustre Consulente;

- (iv) Com o (principal) fundamento de que determinadas entidades, que sempre haviam sido consideradas promotoras, nos termos e para os efeitos daquela alínea, não tinham, a final, essa qualificação, não sendo de aplicar, em consequência, a isenção ali prevista;

- (v) Ainda de acordo com essas informações, dos artistas membros da GDA – aliás vertidas no pedido de informação vinculativo – tal estaria a suceder, designadamente, quanto às prestações de serviços artísticos efectuadas em *spots* ou anúncios publicitários, ou ainda quanto a prestações efectuadas a companhias de teatro ou casas de espectáculo, às quais estaria a ser recusada a qualificação de promotor, para efeitos do mesmo normativo;

- (vi) Dando-se conta naquele pedido de informação de Julho de 2008 que, no entendimento da ora Consulente, a confirmar-se uma tal actuação e interpretação da Administração Fiscal, esta seria então ilegal, com fundamento na violação quer daquela alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, quer das normas de

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

6

qualificação e protecção dos direitos de autor e dos direitos conexos quer ainda dos princípios da boa fé e da segurança jurídica tributárias;

- (vii) Perguntando-se à Administração Fiscal, neste contexto, e atenta a necessidade de clarificação quanto ao enquadramento dos referidos factos tributários, qual o tratamento, em sede de IVA, das prestações de serviços dos Artistas – dos actores, músicos e bailarinos – efectuadas aos respectivos promotores, nas seguintes situações:
- a) Prestações de serviço efectuadas pelos artistas a televisões, directa ou indirectamente, para fins de interpretação artística num *spot* ou em anúncio publicitário;
 - b) Prestações de serviço consubstanciadas na utilização de prestações artísticas, facturadas a entidades diferentes dos próprios artistas em resultado de contratos efectuados;
 - c) Definição do conceito de promotor, para efeitos da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA;
 - d) Requisitos a que devem obedecer os promotores para efeitos da aplicação da citada norma;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

7

- (viii) A resposta ao pedido apresentado chegou através da informação vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, da Direcção de Serviços do IVA (Informação vinculativa n.º 2330), objecto do presente parecer;
- (ix) Aí, quanto à questão da definição de promotor para efeitos da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, afirmou-se dever entender-se como tal “ ... *qualquer entidade singular ou colectiva, que no exercício da sua actividade promova ou organize espectáculos de natureza artística, financiando a sua produção e assumindo as responsabilidades inerentes à realização dos espectáculos, garanta a divulgação e exibição dos artistas junto do público espectador (consumidor final do espectáculo, seja este de entrada livre ou paga), bem como as entidades que exerçam actividades no âmbito da realização de filmes, edição de discos e de outros suportes de som ou de imagem*”;
- (x) Acrescentando-se ainda, e concorrendo também para a compreensão e delimitação do conceito de promotor, um requisito de ordem formal, traduzido na inscrição ou registo do

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

8

promotor na IGAC – Inspeção Geral das Actividades Culturais²;

(xi) Com efeito, nos termos da informação vinculativa n.º 2330, “*... para além do que se entende por promotor, devem ainda estes, de acordo com o Decreto-lei n.º 315/95, de 28 de Novembro, diploma que regula a instalação e funcionamento dos recintos de espectáculos estabelecendo o regime jurídico dos espectáculos de natureza artística, cumprir com o disposto nos artigos 24.º e 25.º do citado diploma*”, registando-se junto da IGAC;

(xii) Assim desenhado o conceito de promotor, e delimitado por este requisito de ordem formal, retirou-se depois na informação vinculativa n.º 2330, a seguinte conclusão “*... porém, quando os artistas efectuam os seus serviços a entidades diferentes do promotor dos espectáculos, ou seja, quando efectuadas a entidades que actuam como intermediários, tais operações configuram prestações de serviços sujeitas a IVA e deste não isentas, havendo nestes casos lugar à liquidação de imposto à taxa normal, sem prejuízo de lhes ser aplicável o regime especial de isenção*”

² Que veio substituir a Direcção Geral dos Espectáculos – DGES.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

9

previsto no artigo 53.º do CIVA, quando reunidas as condições ali referidas”;

(xiii) Já quanto às prestações de serviços destinados à realização de *spot* ou anúncio publicitário, ainda que prestadas ao respectivo promotor, respondeu-se emitindo o entendimento vinculativo que as mesmas nunca beneficiam da isenção da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, encontrando-se sujeitas a IVA e dele não isentas, “ ... *porquanto tais serviços se consubstanciam na publicidade de um determinado produto (prestações de publicidade comercial), excepcionadas da referida isenção, de acordo com o disposto no anexo X (parte B, alínea d) do n.º 2 da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (Directiva que reformulou a 6.ª Directiva do Conselho), havendo neste caso lugar à liquidação de imposto por parte dos artistas”;*

(xiv) Para por último se concluir na informação vinculativa que “ ... *face ao exposto, e uma vez que ficou claro que a isenção consagrada na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, só se aplica aos artistas em operações ali referidas quando prestam os seus serviços aos promotores dos espectáculos, compete à Inspeção Tributária, no âmbito de acção inspectiva, e nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao*

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

10

apuramento da situação tributária dos contribuintes, procedendo, se for caso disso, à liquidação do imposto, nos termos e prazos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT” – isto é, no prazo de caducidade, abraçando assim, ainda, 4 anos de exercícios fiscais;

(xv) Conforme nos foi transmitido, e pudemos confirmar, não foi sempre este o entendimento da Administração Fiscal quanto ao âmbito de aplicação – e de isenção – da actual al. a) do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA, constituindo a interpretação vertida na informação vinculativa n.º 2330 uma interpretação inovatória face a anteriores da Administração Fiscal, também objecto de publicação;

(xvi) Com efeito, através do Despacho de 4 de Abril de 1988, da mesma Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), a propósito de actuações por grupos corais, publicitaram estes serviços o seguinte entendimento:

“Se o Coro actua mediante “cachet” há que atender ao seguinte:

- 1) – Se a actuação for efectuada através de um promotor, será a respectiva prestação de serviços isenta por se encontrar abrangida pela alínea b) do n.º 16 do art.º 9.º do CIVA.*
- 2) – Se pelo contrário a actuação não for efectuada através de um promotor, ou seja, se o Coro nas suas actuações cobra*

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

11

directamente os bilhetes de entrada, está o mesmo sujeito a imposto, a não ser que o volume de negócios anual seja inferior a 800 000\$00; neste caso ficará isenta por via do disposto no art.º 58.º do CIVA” (nosso sublinhado);

(xvii) Igual entendimento foi publicitado no Despacho de 24 de Setembro de 1993, da DSIVA, proferido no processo n.º S 261 93 002³, ali se expondo o entendimento que, para efeitos da aplicação da isenção prevista no (então) art.º 9.º, n.º 16, al. b), do CIVA, era para a Administração Fiscal indiferente que o agente ou *manager* do artistas fosse ou não o promotor propriamente dito, ou o organizador do espectáculo, bastando para cair no âmbito de isenção daquela norma que a facturação do artista lhe fosse feita, passando o *manager* ou agente, por

³ Neste Despacho de 24 de Setembro de 1993, pode ler-se:

“ O disposto na alínea b) do n.º 16, do art.º 9.º do CIVA representa uma desoneração da actividade exercida por actores, chefes de orquestras, músicos e outros artistas, **mas que funciona unicamente no caso de estes profissionais prestarem os seus serviços através de promotores.**

O âmbito desta isenção abrange as prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por chefes de orquestras e músicos, quer estes actuem individualmente quer estejam integrados em conjuntos para execução de espectáculos musicais.

Neste sentido **entende-se que é a entidade que “promove” o espectáculo propriamente dito que é considerada promotora e não o *manager* do artista contratado.**

Quando o artista passa o recibo ao *manager*, este último está a assumir o papel de “promotor” do artista, pelo que a actividade está isenta ao abrigo da alínea b) do n.º 16 do art.º 9.º do Código do IVA, isto é, o artista não liquida imposto ao *manager*, mas também não pode deduzir o imposto que suportar nas aquisições.

Quando, por sua vez, o *manager* debita, directamente o IVA ao realizador do espectáculo, fica sujeito ao imposto (à taxa normal) e dele não isento, a não ser que, evidentemente, lhe seja aplicável o regime especial de isenção consignado no art.º 53.º do CIVA, se o volume de negócios tal como se encontra definido no referido artigo e observados os demais condicionalismos, não ultrapassar os 1 200 contos, caso em que não haverá lugar à liquidação de imposto” (nossos sublinhados).

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

12

esse simples facto, a qualificar como se de um “promotor” se tratasse;

(xviii) A propósito desta norma, foi pela Direcção dos Serviços do IVA proferido em 29 de Fevereiro de 1996 um 3.º despacho, no âmbito do Processo n.º S 263 95 003, no qual se emitiu e sancionou o seguinte entendimento, quanto aos serviços de locução e de apresentação na RTP – Rádio Televisão Portuguesa:

“Os serviços de locução e de apresentação efectuados no meio de comunicação (RTP), pela forma como estes serviços são efectuados – nunca directamente ao público – ainda que não tenha subjacente a figura de um promotor e considerando que é possível configurar a entidade à qual são prestados os referidos serviços (RTP) como promotores, deve entender-se que tais prestações de serviços beneficiam da isenção prevista na alínea b), do n.º 16 do art.º 9.º, do CIVA” (nossos sublinhados).

(xix) Não se conhecem, para além dos citados 3 (três) despachos da DSIVA, de 1988, 1993 e 1996, e até à informação vinculativa n.º 2330, outros que tenham sido entretanto proferidos pelos serviços ou objecto de publicação;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

13

- (xx) A alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA – anterior al. b) do n.º 16.º do mesmo artigo 9.º, antes da renumeração efectuada pelo artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho – tem a seguinte redacção:

“Estão isentas de imposto:

(...)

15) As prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores:

a) Por actores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, actuando quer individualmente quer integrados em conjuntos para a execução de espectáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music-hall, de circo e outros, para a realização de filmes e para a edição de discos e de outros suportes de som ou imagem;

(...)”

- (xxi) Esta redacção foi, desde a data da entrada em vigor do CIVA⁴, em 1 de Janeiro de 1986, sempre a mesma, não tendo sofrido qualquer outra alteração para além da apontada renumeração, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho;

⁴ O CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

14

(xxii) O Anexo X, Parte B, da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, invocada na Informação Vinculativa n.º 2330, prescreve no seu n.º 2, que os Estados Membros podem continuar a isentar as *“Prestações de serviços dos autores, artistas, intérpretes ou executantes de obras de arte, advogados, e outros membros de profissões liberais que não sejam profissões médicas e paramédicas, com excepção das seguintes prestações: (...) d) prestações de publicidade comercial”*;

(xxiii) O Artigo 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, sobre *derrogações aplicáveis até à introdução do regime definitivo* – constante daquele Anexo X – prescreve que *“Portugal pode continuar a isentar as operações enumeradas nos pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da Parte B do Anexo X, nas condições em vigor neste Estado-Membro em 1 de Janeiro de 1989”*.

III)
PARECER

1) Introdução

Atentas as premissas, de facto e de direito, que acabámos de enunciar, pede-se-nos a nossa opinião jurídica quanto à *legalidade* da informação vinculativa n.º 2330.

Antes, porém, de respondermos em concreto à questão da consulta, julgamos conveniente, atenta a relativa complexidade desta matéria das isenções em sede de IVA, as quais apresentam um quadro normativo entrecruzado de normas de direito comunitário e normas de direito nacional, aquelas primeiras, por sua vez, objecto de várias derrogações ao regime comum de IVA, muitas dessas específicas de (e para) cada Estado-Membro, daqui resultando diferentes regimes de IVA no espaço da União Europeia para as mesmíssimas prestações de serviços objecto de incidência

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

16

tributária, atento tudo isto, dizíamos, julgamos conveniente, até para melhor compreensão de algumas daquelas respostas, proceder previamente a um curto mas, assim o esperamos, elucidativo intróito relativo à origem, razão de ser e natureza das isenções em sede de IVA, em particular em matéria de prestações de serviços artísticos.

É o que faremos de seguida.

2) As origens do IVA

O IVA, como se sabe, tem a sua fonte no direito comunitário⁵, no sistema comum do IVA, sistema este que integra o chamado “*acquis communautaire*”.

Não se tratando de um imposto comunitário, o facto de a sua adopção, no seio do direito interno de cada Estado Membro, aquando do respectivo processo de adesão à União Europeia, ser obrigatória, teve como

⁵ Como nos dá conta JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, em *A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E A SUA COORDENAÇÃO INTERNACIONAL*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1991, págs. 40 e 41, o IVA, tal como existe. “... é um imposto que nasceu como produto da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos ...” tendo a França sido o primeiro país a chegar a este imposto em 1948, ao substituir o chamado *régime suspensif* pelo *sistema de crédito de imposto*, e definitivamente em 1954, ao permitir que o conteúdo fiscal dos próprios equipamentos fosse igualmente objecto de dedução, permitindo-se assim quer a dedução física quer a dedução financeira, eliminando todo e qualquer efeito cumulativo.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

17

efeito ser o IVA, na actualidade, “ ... o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária ... ”⁶.

Não se julgue contudo que o imposto do IVA é um imposto totalmente harmonizado, que não é⁷.

Havendo um sistema comum de IVA – que é direito comunitário – a sua transposição para cada um dos direitos internos dos Estados Membros não foi, contudo, desde o início do processo de harmonização, igual em todos, *daqui resultando diferentes regimes de IVA no espaço da União para os mesmíssimos factos tributários*.

Com efeito, como referido por CLOTILDE CELORICO PALMA, “ ... embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos Estados-Membros, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras comunitárias, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correcta transposição das regras comunitárias) ”⁸.

⁶ Cf. CLOTILDE CELORICO PALMA, *INTRODUÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO*, Cadernos do IDEFF, n.º 1, Almedina, 3.ª Edição, pág. 28.

⁷ Um imposto de IVA totalmente harmonizado significaria um imposto – interno – igual em todos os países da União Europeia, circunstância que se não verifica, já que, como se vai ver, não obstante o processo de harmonização ser já longo, esta está ainda muito longe de chegar ao seu termo.

⁸ Cf. *INTRODUÇÃO* ... cit., pág. 29. Como também referido por esta Autora, “O processo de harmonização fiscal do IVA tem uma longa duração repleta de impasses e indefinições, de pequenos avanços e poucos grandes passos, numa constante dialéctica entre origem/destino, que actualmente parece ter esmorecido. Esta longa história, no fundo mais não é do que um reflexo, no plano fiscal, da

3) Os passos e os conteúdos do processo de harmonização fiscal

3.1) As Primeiras Directivas IVA

Dos avanços e recuos acabados de salientar, resulta um já longo processo de harmonização fiscal, iniciado nos Anos 60, integrado por várias fases, e que, note-se bem, está ainda hoje **muito longe** de terminar.

Com efeito, na sequência das recomendações do “*Relatório Neumark*” de 1962, onde se propôs a abolição dos impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata sobre as vendas, que vigoravam nos 5 dos primeiros 6 Estados-Membros da Comunidade Europeia⁹, foram adoptadas a Primeira¹⁰ e a Segunda¹¹ Directivas do Conselho, ambas de 11 de Abril de 1967, conhecidas na gíria comunitária pelas “*Primeiras Directivas IVA*”.

própria história da construção europeia. (...) A harmonização fiscal comunitária é, e sempre foi, um meio ao serviço da construção europeia, tendo claramente subjacente um objectivo prioritário de natureza política. Harmoniza-se se e na medida do necessário à integração. Trata-se de um domínio onde assistimos a um complexo equilíbrio entre os princípios da neutralidade, de acordo com o qual o funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por factores fiscais, e o da subsidiariedade, nos termos do qual a política fiscal deverá, em primeira linha, ser exercida pelos próprios Estados-Membros. Ora, este equilíbrio é, naturalmente, de difícil concretização.”

⁹ A excepção era a França, como já se viu.

¹⁰ Directiva 67/227/CEE, do Conselho de 11 de Abril de 1967.

¹¹ Directiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

19

Ora, a *Primeira Directiva IVA*, para além de estabelecer, logo no seu artigo 1.º, a obrigatoriedade de adopção do IVA pelos Estados-Membros como requisito incondicional de adesão, pouco mais define do que as linhas gerais de aplicação do imposto.

Já a Segunda Directiva IVA vai um pouco mais além, constituindo o primeiro embrião do sistema comum de IVA, ao definir os princípios fundamentais do sistema de tributação e as normas relativas à base de incidência¹².

Contudo, estava-se ainda muito longe, nessas Primeiras Directivas IVA, de estabelecer uma base de incidência uniforme.

E isto nomeadamente porque **nem sequer ali se previu uma lista harmonizada de isenções**, cuja definição e extensão foi assim deixada à livre consideração dos Estados-Membros¹³.

Com efeito, nos termos do artigo 10.º da Segunda Directiva, sobre esta matéria, apenas se prevê, nos seus n.º 1, e 2, isenções relativas às operações internacionais, determinando-se expressamente no n.º 3 seguinte

¹² Como sejam a definição das operações tributáveis – entrega de bens, prestação de serviços e importação – e a noção de sujeito passivo.

¹³ Para além da inexistência de uma lista harmonizada de isenções, também se não previa a tributação da generalidade das prestações de serviços, a harmonização das modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade da inclusão do imposto no estádio retalhista.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

20

que “*Os Estados membros podem estabelecer (...) as (...) isenções que considerem necessárias*”.

Desta circunstância resultou assim que os Estados Membros transpuseram a Segunda Directiva IVA com ampla (ou quase total) margem de liberdade, cada um dos 6 Estados Membros fundadores estabelecendo as isenções que entendeu dever prever.

O que podia com toda a legitimidade fazê-lo, nos termos do citado art.º 10.º, n.º 3 da Segunda Directiva IVA.

Em conclusão, e tal como salientado por JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO o sistema comum de IVA nascido das Primeiras Directivas IVA caracteriza-se, entre outras, por a matéria das isenções nas *transacções internas*¹⁴ ser deixado ao critério exclusivo do legislador nacional, isto não obstante na Primeira Directiva IVA se considerar que o IVA atinge “ ... *a maior simplicidade e neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível* ... ”, o que preanuncia a base de incidência larga que iria depois ser imposta pela Sexta Directiva IVA.

Estavam assim criadas as condições para a manta de retalhos originada por diferentes regimes de IVA para os mesmíssimos factos tributários, uns Estados Membros não os sujeitando, outros sujeitando-os e tributando-os efectivamente, outros ainda sujeitando-os mas não os

¹⁴ Quanto às transacções internacionais regulavam os n.º 1 e 2 do referido art.º 10.º da Segunda Directiva IVA, como já se referiu.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

21

tributando efectivamente, por via da previsão de isenções específicas, e outros ainda podendo prever diferentes condições ou requisitos de acesso às isenções.

Ora, tal foi precisamente o que sucedeu quanto às *prestações de serviços dos artistas*, para as quais se previram de Estado Membro para Estado Membro diferentes regimes de IVA.

Com este amplo leque de opções os Estados Membros¹⁵ transpuseram as *Primeiras Directivas IVA* entre 1968 e 1973, não obstante nos termos do artigo 1.º da Primeira Directiva IVA essa obrigação terminar em 1 de Janeiro de 1970¹⁶.

3.2) A Sexta Directiva IVA

A Sexta Directiva IVA¹⁷ instituiu o *segundo sistema comum de IVA*.

Nesta Sexta Directiva IVA a base de incidência, real e pessoal, já definida na Segunda Directiva IVA, é consideravelmente alargada, entre

¹⁵ Os seis fundadores - França, Itália, República Federal Alemã, Bélgica, Países Baixos e Luxemburgo - e os três do primeiro alargamento - Dinamarca, Irlanda e Reino Unido.

¹⁶ Tendo sido precisamente o não cumprimento deste prazo de transposição por alguns Estados Membros, nomeadamente pela Itália, a razão de ser da Terceira, Quarta e Quinta Directivas IVA.

¹⁷ Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

22

outros, porque se passou ali a prever, pela primeira vez, uma lista comum de isenções que, *em princípio*, os Estados estavam obrigados a respeitar¹⁸.

Dizemos em princípio porque, não obstante aquela **lista comum de isenções**, foram (também) previstos regimes transitórios e derrogações às mesmas.

Com efeito, no **Anexo E** à Sexta Directiva são enumeradas as operações que, não obstante fazerem parte daquela lista comum, e que em consequência deveriam corresponder a operações isentas, se permitia contudo aos Estados membros, nos termos do art.º 28.º, n.º 3, al. a) da Directiva, que os mesmos as continuassem a tributar.

Por outro lado, na perspectiva inversa, no **Anexo F** seguinte, foram enumeradas as operações que, não obstante fazerem parte da lista de actividades sujeitas e não isentas de acordo com a Sexta Directiva – e que consequentemente deveriam corresponder a operações obrigatoriamente tributáveis em IVA – os Estados Membros podiam, contudo, continuar a isentá-las, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, al. b)¹⁹.

¹⁸ Para além da previsão pela primeira vez de uma lista comum de isenções, alargou-se ainda a base de incidência, com a inclusão do estúdio retalhista bem como pela previsão da sujeição da generalidade das prestações de serviços, e pela harmonização dos regimes especiais das pequenas e médias empresas e da actividade agrícola.

¹⁹ As alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 28.º da Sexta Directiva têm a seguinte redacção: "*Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados Membros podem: a) Continuar a aplicar imposto às operações isentas por força dos artigos 13.º ou 15.º, cuja lista consta do Anexo E; b) Continuar a isentar as operações no Anexo F, nas condições em vigor no Estado-membro; (...)*" (nosso sublinhado).

Estas derrogações, logo à nascença, do segundo regime comum de IVA, regulado pela Sexta Directiva, têm, quanto a nós, a sua razão de ser na circunstância de os Estados Membros terem previsto, na transposição das Primeiras Directivas de IVA diferentes bases de incidência e distintas regras de isenção, tendo sido um dos propósitos da Sexta Directiva não fazer tábua rasa dos regimes internos de IVA nos vários Estados Membros, permitindo-lhes que continuassem a tributar efectivamente factos tributários que deveriam ser objecto de isenção, e que continuassem a isentar de imposto factos tributários que deveriam ser objecto de tributação efectiva.

Daqui resultando, na prática, e afinal, apenas um pequeno passo no sentido da harmonização, não obstante, entre outras, aquela previsão de uma lista comum de isenções²⁰.

3.2.1) *As prestações de serviços dos artistas*

Ora, nos termos conjugados do artigo 28.º, n.º 3, al. b), da Sexta Directiva, com o n.º 2 do já referido seu **Anexo F**, prescrevia-se que os Estados-Membros podiam continuar a isentar "*As prestações de serviços dos autores, artistas e intérpretes de obras de arte, advogados e outros*

²⁰ Que não era assim, ao contrário do que à primeira vista poderia parecer, uma lista típica, exaustiva e de transposição obrigatória nos seus estritos termos.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

24

membros das profissões liberais, com excepção das profissões médicas e paramédicas, desde que não se trate das prestações referidas no anexo B da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967” (nosso sublinhado).

Contudo, de acordo com a al. b) do n.º 3, do artigo 28.º, essa isenção (apenas) poderia continuar a ser concedida se e “ ... *nas condições em vigor no Estado-Membro ...* ” à data da entrada em vigor da Sexta Directiva IVA, isto é, nas condições ***internamente reguladas*** à data desta entrada em vigor.

Ou seja, o que daqui resulta é que, na verdade, nos termos da Sexta Directiva IVA – do sistema comum de IVA por esta instaurado – as prestações de serviços dos artistas deveriam ser objecto de tributação efectiva em sede deste imposto.

Contudo, de acordo com o respectivo regime derogatório, os Estados-Membros que já isentassem alguma, algumas ou todas as prestações artísticas poderiam continuar a isenta-las, conquanto nos mesmos termos e condições internamente vigentes à data da publicação da Sexta Directiva²¹.

Ora, como está bem de ser ver, daqui voltou a não resultar um regime uniforme quanto às prestações de serviços dos artistas, as quais,

²¹ Se já as tributassem ou se não previssem sequer a sua sujeição, então, nesses casos já não poderiam vir a isentá-las.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

25

tendencialmente, continuaram a merecer internamente o mesmo regime jurídico que já se lhes assinalava antes da entrada em vigor da Sexta Directiva.

3.3) O Acto de Adesão do Reino da Espanha e da República Portuguesa às Comunidades Europeias e a transposição da Sexta Directiva IVA

Como se sabe, à data da publicação da Sexta Directiva IVA, em 13 de Junho de 1977²², Portugal estava ainda muito longe de fazer parte da então Comunidade Económica Europeia (CEE), à qual só aderiu em 1 de Janeiro de 1986.

Com essa adesão tornou-se obrigatória a introdução no nosso regime jurídico interno do IVA, que à data, em 1986, se encontrava consubstanciado, principalmente, na Sexta Directiva²³.

Tendo apanhado o comboio já em andamento foi necessário regular em concreto os termos de algumas obrigações de transposição, regulação, esta, que foi negociada e efectuada no **Acto de Adesão do Reino da**

²² J.O., n.º L 145, de 13.6.1977, p. 1.

²³ Ficando assim Portugal, na prática, obrigado a transpor a Sexta Directiva.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

26

Espanha e da República Portuguesa às Comunidades Europeias²⁴
(Acto de adesão), e que entre outros aspectos, fixou os termos da obrigação de transposição da Sexta Directiva para a República Portuguesa.

Ora, no ponto 3, al. b) do Anexo XXXII do Acto de Adesão, sobre fiscalidade, determinou-se que *“Para aplicação das disposições do n.º 3, al. b), do artigo 28.º, a República Portuguesa é autorizada a isentar as operações indicadas nos pontos 2, 3, 6, 9, 10, 16, 17, 18, 26, e 27, do Anexo F.”*.

Isto é, autorizou-se Portugal, entre outras, a isentar as *“... prestações de serviços dos (...) artistas (...)”*.

Ou seja: da Sexta Directiva, se ela tivesse que ter sido transposta por Portugal nos seus precisos termos, resultaria necessariamente que o legislador português não poderia, sob pena de violação das suas obrigações de direito comunitário, prever a isenção das prestações dos artistas, já que essas prestações de serviços não fazem parte da lista comum de isenções ali prevista.

E isto também porque, em rigor, a derrogação operada pela al. b) do n.º 3, do artigo 28.^{o25}, não se lhe poderia aplicar, já que à data da publicação da Sexta Directiva Portugal nem sequer fazia parte da CEE.

²⁴ Publicado no Diário da República n.º 215 – I série. Suplemento, de 18 de Setembro de 1985.

²⁵ Norma que permitia a continuação da concessão de isenções em cada Estado nas condições internamente vigentes se à data da publicação da Sexta Directiva este Estado já isentasse estas operações.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

27

Contudo, por via das negociações de adesão, e concretamente da ressalva prevista no ponto 3, al. b) do Anexo XXXII do Acto de Adesão, pôde Portugal prever a isenção das operações indicadas nos pontos 2, 3, 6, 9, 10, 16, 17, 18, 26, e 27, do Anexo F.

E até com mais ampla margem de manobra, digamos assim, já que não estava o legislador português condicionado pelas " ... *condições em vigor* ... " à data da publicação da Sexta Directiva – **que não existiam**.

Sendo assim, nos termos do Acto de Adesão, e concretamente quanto às prestações de serviços dos artistas, estava Portugal autorizado na transposição da Sexta Directiva a uma das seguintes três hipóteses:

- a) Sujeitar a tributação efectiva em sede de IVA toda e qualquer prestação de serviços dos artistas;
- b) Isentar de tributação em sede de IVA toda e qualquer prestação de serviços dos artistas;
- c) Distinguir entre tipos de prestações de serviço de artistas, podendo sujeitar umas a tributação efectiva e isentar outras.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

28

Nos termos das obrigações assumidas no seu processo de adesão²⁶, era pois este o leque de opções que assistia ao legislador português.

Ora, quanto a prestações dos serviços dos artistas, as regras são e mantêm-se no CIVA as mesmas desde a data da entrada em vigor deste Código, a saber:

- 1) Estas prestações de serviços estão sujeitas a IVA, nos termos conjugados dos artigos 1.º, al. a), 4.º, n.º 1, 6.º, n.º 4 e n.º 6, al. a), todos do CIVA;
- 2) Estando destas prestações artísticas isentas as previstas na (actual) alínea a), do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, isto é, as prestadas através de promotor.

Foi esta a opção do legislador português aquando da transposição da Sexta Directiva, nos termos da autorização especialmente prevista no Acto de Adesão.

O regime resultante desta transposição, repete-se, mantêm-se, até hoje, inalterado, não tendo havido qualquer alteração à letra da lei.

²⁶ Ficando o legislador nacional, depois do exercício dessa opção, no entanto, vinculado à opção efectuada, como é regra no direito comunitário, e deixando assim de poder alterar, depois, a lei, inclusivamente para acolher opções inicialmente possíveis.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

29

3.4) *A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006*

A Sexta Directiva foi objecto de revisão através da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, cuja excepção da alínea d), do n.º 2, da Parte B do seu Anexo X foi, como se viu, invocada na Informação Vinculativa n.º 2330, para servir de suporte ou fundamento à interpretação ali veiculada.²⁷

Ora, como resulta do próprio título do **Anexo X** o que é ali elencado²⁸ são as operações que são objecto das derrogações especiais previstas nos artigos 370.º e 371.º e nos artigos 375.º a 390.º da Directiva.

O mesmo é dizer que, quer a **Parte A** deste **Anexo X**, sobre *“Operações que o Estados-Membros podem continuar a tributar”*, quer a **Parte B** do mesmo **Anexo X**, sobre as *“Operações que os Estados-membros podem continuar a isentar”* são objecto de várias derrogações, previstas em especial e em concreto para cada Estado-Membro, nos referidos artigos 370.º, 371.º e 375.º a 390.º, não resultando dali, em consequência, e mais uma vez, um regime uniforme, mas a possibilidade de

²⁷ Para servir de suporte à conclusão que as prestações de publicidade comercial dos artistas, quer as prestadas directamente quer as indirectamente, através de promotor, estão sempre excluídas da isenção do n.º 2 referido, por força da exclusão expressa da respectiva alínea d), que teria assim derogado, nessa parte, no entender da Administração Fiscal, a isenção consagrada na al. a), do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, quanto a prestações de publicidade comercial efectuadas por artistas aos seus promotores.

²⁸ Tal como eram elencadas nos **Anexos E e F** da Sexta Directiva.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

30

vários regimes de IVA, consoante o Estado-Membro concretamente em causa.

Ora, no artigo 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, prevê-se uma derrogação de aplicação especial a Portugal, ali se determinando expressa e literalmente que *“Portugal pode continuar a isentar as operações enumeradas nos pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da Parte B do Anexo X, nas condições em vigor neste Estado-Membro em 1 de Janeiro de 1989”*.

Daqui resultando que, nos termos conjugados da Parte B do Anexo X com o citado art.º 377.º não valem no caso português as excepções elencadas nas alíneas a) a j), do n.º 2, *que se lhe não aplicam sequer*, mas sim *as condições de isenção previstas na legislação portuguesa, em 1 de Janeiro de 1989*²⁹ quanto às mesmas prestações.

Ou seja, não obstante o n.º 2 da Parte B do Anexo X da Directiva 2006/112/CE do Conselho estatuir que os Estados Membros podem continuar a isentar, entre outras, as prestações de serviços dos artistas, embora com exclusão das prestações enumeradas e tipificadas nas alíneas a) a j), aí avultando a alínea d), sobre prestações de publicidade comercial, não obstante essa regra de excepção, a *derrogação especial* prevista para Portugal no citado artigo 377.º permite que a legislação portuguesa

²⁹ E aí sim, as excepções que se tenham ali determinado.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

31

continue a isentar aquelas prestações de acordo, não com aquele n.º 2 e alíneas de excepção, mas nos termos e condições regulados na legislação em vigor em 1 de Janeiro de 1989³⁰³¹.

Isto é, afinal, nos termos das citadas normas de sujeição e de isenção desde sempre inalteravelmente previstas no CIVA – os artigos 1.º, al. a), 4.º, n.º 1, 6.º, n.º 4 e n.º 6, al. a), do CIVA, para a sujeição, e a alínea a), do n.º 15 do artigo 9.º para a isenção.

Impondo-se assim a seguinte conclusão: a referida al. d), do n.º 2 da Parte B do Anexo X da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 não pode ser invocada para aplicação ao caso português, como foi na informação vinculativa n.º 2330, já que essa parte da regra – as excepções das alíneas a) a j) – foram, como se viu, objecto de derrogação especial para Portugal.

³⁰ Note-se contudo que se o legislador decidir *mexer* neste regime, já ficará vinculado a transpor para o direito interno os novos termos da regulação destas prestações, tal como resulta daquele Anexo X.

³¹ Solução que se harmoniza quer com o Considerando (6) desta Directiva 2006/112/CE, segundo o qual “É necessário proceder por fases, uma vez que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implica, nos Estados Membros, modificações das suas estruturas fiscais e consequências significativas nos domínios orçamental, económico e social”. quer com o Considerando (66) segundo o qual “A obrigação de transpor a presente directiva para o direito nacional deverá limitar-se às disposições que constituam alterações de fundo relativamente às directivas anteriores. A obrigação de transpor as disposições inalteradas decorre das directivas anteriores”.

A norma aplicável e invocável é, assim, o artigo 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, ou melhor, o regime que resulta desta norma.

Visto que está, ainda que sumariamente, o processo de harmonização em curso, resultante do primeiro e do segundo sistema comum de IVA, e as derrogações e autorizações aí especialmente previstas e concedidas a Portugal, em matéria de isenções, e em especial do regime das prestações de serviços dos artistas, julgamos conveniente para melhor compreensão das respostas desta consulta, abordar ainda as questões da natureza, do conceito e do tipo de isenções em IVA.

É o que fazemos de seguida.

4) O conceito, a natureza, os tipos e os efeitos de isenção em IVA

Como evidenciado por todos os Autores³², o conceito de isenção em IVA não é, em primeiro lugar, um conceito unívoco; e é, em segundo lugar,

³² Nesta exposição seguimos de muito perto o conteúdo da lição de JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, na *TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO ... cit.*, pág. 57 e ss.

quanto a nós, um conceito distinto do dos restantes impostos ou tributos, do conceito clássico de isenção³³.

4.1) A isenção sem crédito de imposto a montante

Com efeito há no regime do IVA dois tipos de isenções que na verdade correspondem a duas situações muito diferentes e claramente distintas entre si.

A primeira das isenções funciona do seguinte modo: o agente económico ou sujeito passivo, nas vendas ou prestações de serviços que realiza, não liquida imposto por estar isento – e por esta circunstância se diz que está o mesmo isento.

Contudo, este agente económico não tem direito a deduzir o imposto que lhe foi antes facturado nas suas compras ou aquisições de bens ou serviços.

Por assim se caracterizar, este tipo de isenção é designado por *isenção simples* ou *isenção sem crédito de imposto a montante*³⁴.

³³ Enquanto conceito que consubstancia um regime de privilégio.

³⁴ *Isenção sem crédito a montante* já que não é restituído ao sujeito passivo, por via de um crédito de imposto face ao Estado, o montante de imposto que suportou nas suas aquisições.

Neste tipo de isenção o sujeito passivo é, pois, tratado como se de um consumidor final se tratasse, dado que à semelhança do que se passa com os consumidores finais (que não são sujeitos passivos), também lhe não é restituído o imposto que vai incorporado nas suas aquisições de bens e de serviços.

Ou seja, como referido por JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, o operador isento por *isenção simples* está, como o consumidor final, “ ... *fora do sistema do IVA ...* ”.

4.2) *A isenção completa ou isenção à taxa zero*

De modo diferente se passam as coisas na chamada *isenção completa, isenção à taxa zero* ou *isenção com reembolso dos impostos suportados a montante*.

Neste tipo de situações, o sujeito passivo também não factura imposto nas suas vendas ou nas suas prestações de serviços – e por isso mesmo, tal como sucede na isenção simples, se diz que está isento.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

35

Mas, para além disso, fica sobre o Estado com um crédito de imposto correspondente aos montantes de imposto que suportou nas suas aquisições de bens e de serviços.

Daí se dizer, ao contrário do sujeito passivo isento com isenção simples ou incompleta, que o sujeito passivo isento à taxa zero ou por isenção completa está “ ... dentro do sistema de IVA ”.

Assim, e em conclusão, para efeitos de IVA, um sujeito passivo está isento quando não liquida este imposto nas vendas ou prestações de serviços que realiza – a jusante, portanto.

É esta circunstância que configura uma situação de isenção em sede IVA.

Depois, consoante o sujeito passivo tenha ou não constituído a seu favor um crédito de imposto face ao Estado, pelo imposto suportado a montante, nos seus *in puts* produtivos, essa isenção será, respectivamente, **completa** ou à **taxa zero** ou, muito simplesmente, **simples**³⁵.

As isenções em sede de IVA têm assim este duplo significado, bem distinto entre si, e que são produtoras de efeitos jurídicos muito diferentes, como se demonstrará de seguida.

³⁵ E neste sentido, as isenções em sede de IVA distinguem-se das isenções nos restantes impostos ou tributos, onde, nestes últimos, configuram um benefício fiscal pela desoneração ou desagravamento puro e simples de imposto. Ora, como se vai ver, inversamente, nas isenções simples do IVA assiste-se mesmo a uma maior oneração ou agravamento fiscal.

4.3) Os efeitos das isenções de IVA

Como está bem de se antever, os efeitos das isenções em sede de IVA são muito diferentes consoante se trate de uma situação de *isenção simples*, portanto sem direito à dedução de imposto nos *in puts* produtivos, ou de uma situação de *isenção completa*, isto é, com direito àquela dedução.

Como exemplarmente exposto na lição de JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO³⁶, o estabelecimento de isenções simples, sem crédito de imposto, origina efeitos cumulativos, sempre que os sujeitos passivos ou actividades isentos se situem em estádios *intermédios* da produção.

Com efeito, por paradoxal que possa parecer, o estabelecimento de uma isenção simples nos estádios intermédios da produção *origina mesmo um aumento da receita fiscal.*

É que o sujeito passivo, ao vender os seus bens ou ao prestar os seus serviços a outros sujeitos passivos sem liquidar IVA está a emitir uma factura “*branca*” – isto é, uma factura que, por não mencionar IVA

³⁶ *Op. Cit...*, páginas 57 e 58.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

37

liquidado, também não confere ao subsequente sujeito passivo da cadeia produtiva o direito a deduzir imposto.

Resultado: o imposto contido nas compras ou aquisições de *in puts* do operador isento – que seria objecto de dedução, não fora esta isenção – **incorpora-se definitivamente no valor do bem ou do serviço.**

Esta incorporação constitui um **efeito cumulativo da isenção simples** e origina mesmo um aumento da receita fiscal para o Estado, face a uma situação em que não interviesse qualquer isenção – isto é, face a uma situação de total sujeição em todas as fases da cadeia produtiva.

Os números apresentados nos quadros seguintes exemplificam inquestionavelmente este efeito.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

38

Quadro I

(correspondente a uma situação de sujeição de todos os sujeitos passivos em toda a cadeia produtiva)

	<i>In puts</i>	<i>Out puts</i>	IVA facturado	IVA deduzido	IVA a pagar
Sujeito Passivo 1		100,00 + 20% = 120,00	20,00		20,00
Sujeito Passivo 2	120,00	200,00 + 20% = 240,00	40,00	20,00	20,00
Sujeito Passivo 3	240,00	300,00 + 20% = 360,00	60,00	40,00	20,00
Sujeito Passivo 4	360,00	400,00 + 20% = 480,00	80,00	60,00	20,00

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

39

Consumidor					
Final	480,00	_____	80,00	_____	_____

Total de imposto arrecadado pelo Estado:

80,00

Quadro II

(correspondente a uma situação de isenção de um sujeito passivo inserido num estágio intermédio da cadeia de produção)

	<i>In puts</i>	<i>Out puts</i>	IVA facturado	IVA deduzido	IVA a pagar
Sujeito Passivo 1	_____	100,00 + 20% = 120,00	20,00	_____	20,00
Sujeito Passivo 2	120,00	200,00 + 20% = 240,00	40,00	20,00	20,00
Sujeito Passivo 3 (isento)	240,00	300,00	_____	_____	_____
Sujeito Passivo 4	300,00	400,00 + 20% = 480,00	80,00	_____	80,00

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

40

Consumidor					
Final	480,00	_____	80,00	_____	_____

Total de imposto arrecadado pelo Estado:

120,00

Quadro III

(correspondente a uma situação de isenção de um sujeito passivo à taxa zero na última fase da cadeia de produção)

	<i>In puts</i>	<i>Out puts</i>	IVA facturado	IVA deduzido	IVA a pagar
Sujeito Passivo 1	_____	100,00 + 20% = 120,00	20,00	_____	20,00
Sujeito Passivo 2	120,00	200,00 + 20% = 240,00	40,00	20,00	20,00
Sujeito Passivo 3 (isento)	240,00	300,00 + 20% = 360,00	60,00	40,00	20,00
Sujeito Passivo 4	360,00	400,00	_____	60,00	_____

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

41

Consumidor					
Final	400,00	_____	_____	_____	_____

Total de imposto arrecadado pelo Estado:

0,00

Ou seja, por contraditório que possa parecer ao leitor, para quem a palavra isenção ou benefício fiscal traduz sempre uma situação de privilégio para o contribuinte face aos outros contribuintes, pelo desagravamento tributário de que este beneficia, e pela conseqüente perda de receita fiscal para o Estado, nas situações de isenção simples, esta pode constituir – constitui – um **agravamento ou penalização tributária** do sujeito passivo isento³⁷³⁸.

E tudo isto porque, como já se viu, nas isenções simples se nega o direito à dedução do imposto suportado a montante, nos *in puts* produtivos, direito este em que (até) os sujeitos passivos não isentos se constituem.

³⁷ E por esse motivo se prevê, no artigo 12.º do CIVA, pelo menos para algumas das actividades isentas com isenção simples ou incompleta, ali tipicamente enunciadas, **o direito do sujeito passivo isento renunciar à isenção**, permitindo-se-lhe, pelo exercício desse direito de opção, que passe a liquidar IVA nas suas prestações e que, por esse facto, possa também passar a deduzir o imposto suportado a montante. Este direito de opção do sujeito passivo isento com isenção simples consagrado no referido artigo 12.º do CIVA, constitui também a transposição de uma possibilidade – **de um direito dos contribuintes** – contemplada na Sexta Directiva do IVA.

³⁸ É também por este motivo que o artigo 11.º do CIVA permite que o Ministro das Finanças possa determinar a sujeição a imposto de algumas das actividades referidas nos números 33) e 34) do artigo 9.º do CIVA, isto é, “ **... sempre que as respectivas isenções ocasionem distorções significativas de concorrência**”.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

42

Ora, sendo assim, a isenção, com isenção simples, de actividades económicas em estádios ou fases intermédias da produção até poderia mesmo funcionar como um meio ou uma política de obtenção de receita fiscal, se isso lhe fosse permitido pelo direito comunitário, como se depreende da comparação da receita obtida nos exemplos dos **Quadros I e II**.

Para esse efeito, bastaria ao legislador isentar uma fase intermédia, como se viu no exemplo constante do **Quadro II**, para por via dessa isenção (até) arrecadar mais receita.

E ainda por cima, conseguindo assim, ao menos para a generalidade das pessoas, desconhecedoras da técnica e dos métodos do IVA, passar por um legislador "*bonzinho*" e *generoso*³⁹.

Posto isto resta-nos concluir – é esta a nossa opinião – que as isenções simples ou incompletas em sede de IVA não são verdadeiras isenções ou benefícios fiscais, na acepção clássica deste conceito.

Este benefício ou desagravamento fiscal, quanto a nós, só é prosseguido através das isenções completas ou à taxa zero, estas sim, e só

³⁹ Possibilidade que os legisladores nacionais não têm por a tanto vedar o direito comunitário, que não permite a passagem de situações de sujeição para situações de isenção simples, mas apenas de isenções simples para situações de sujeição. Esta circunstância, que deriva do direito comunitário, resulta de a neutralidade fiscal ser apenas prosseguida através de situações de sujeição ou de isenção à taxa zero ou completa, mas já não em situações de isenção à taxa simples. Pelo que a passagem de uma situação de sujeição para uma situação de isenção simples determinaria a ocorrência de efeitos cumulativos, de distorções, até concorrenciais, violadoras do princípio da neutralidade fiscal.

estas, por isso, verdadeiras isenções – como resulta para nós irrefutável do **Quadro III** *supra*.

5) A isenção das prestações dos artistas consagrada na al. a), do n.º 15.º, do art.º 9.º, do CIVA: tipo da isenção e seus efeitos

Como já *supra* referido, o regime de IVA quanto às prestações dos serviços dos artistas é o mesmo desde a entrada em vigor do CIVA: estas estão, em regra, sujeitas a IVA, com excepção das previstas na al. a), do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, que são, como se sabe, isentas.

Ora, todas as isenções previstas no artigo 9.º do CIVA qualificam como (puras) *isenções simples ou incompletas*, não permitindo, nos termos já vistos, que os respectivos sujeitos passivos deduzam o IVA suportado nos seus *inputs*.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

44

Significa isto que a isenção das prestações dos serviços dos artistas prevista na al. a), do n.º 15 do art.º 9.º do CIVA é uma isenção simples ou incompleta.

E é uma isenção simples ou incompleta **que ocorre sempre numa fase intermédia** da respectiva actividade, seguindo-se sempre à prestação do artista ao promotor (isenta, por isenção simples), a prestação deste último a outro sujeito passivo ou ao consumidor final (sujeita a IVA e não isenta).

Pelo que ocorre aqui, *sempre*, o demonstrado efeito cumulativo exemplificado no **Quadro II** supra:

- 1) O artista não liquida IVA na sua prestação de serviços ao promotor, por se encontrar isenta nos termos da al. a), do n.º 15, do artigo 9.º do CIVA;
- 2) Mas também não deduz o IVA que suportou a montante, e que é, neste tipo de prestações, sempre considerável⁴⁰.

Por outro lado, na prestação de serviço subsequente, o promotor, dado ser sujeito passivo não isento, vai liquidar IVA; mas porque recebeu do artista uma “*factura branca*”, não vai poder deduzir qualquer IVA, já que nem ali vai mencionado qualquer imposto.

⁴⁰ Pense-se nos elevados custos em que os artistas incorrem, indispensáveis para o desenvolvimento da sua actividade, e que vão de roupa e adereços a equipamentos dispendiosíssimos, entre muitos outros. Ora, todo o IVA suportado com a aquisição destes bens, e de outros serviços, não é dedutível, sendo o artista assim tratado, quando presta um serviço a um promotor, como se de um consumidor final se tratasse. **O IVA que suportou é para si um custo definitivamente incorporado.**

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

45

Resultado: O Estado arrecadou mais receita do que arrecadaria se esta prestação se encontrasse sujeita e não isenta⁴¹.

Repercutindo-se este efeito cumulativo, que origina o assinalado acréscimo da receita fiscal, (i) quer no **preço final ao consumidor**, que por este efeito pagará um preço mais caro, (ii) quer no **rendimento do artista**, que por ser tratado como um consumidor final, não obstante ser um sujeito passivo, viu o seu rendimento diminuir, pela incorporação definitiva do IVA nos custos da sua actividade⁴².

Efectuado este pequeno excursão, estamos agora munidos de bem mais informação que, julgamos, permitirá uma melhor compreensão das respostas à consulta que se seguem.

Vejamos então qual a nossa opinião quanto à (i)legalidade do teor da informação vinculativa n.º 2330, da Direcção Geral dos Impostos.

⁴¹ E se aumenta a receita fiscal é porque aumentou a carga fiscal -- o que obviamente não consubstancia uma situação de privilégio ou de benefício fiscal.

⁴² Isto é, porque para o artista, nestas prestações, o IVA é um custo.

6) As respostas da Consulta

Avança-se já que, atento os factos descritos, o teor da informação vinculativa n.º 2330, e a interpretação que faço da referida norma do art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA, entendo, salvo melhor opinião, que aquela informação encerra em si uma *interpretação errada, violadora da lei e das legítimas expectativas dos artistas e dos promotores por ela visados*, sendo consequentemente ilegais, errados, geradores de prejuízos irreparáveis, e (até) injustos (e imorais⁴³) os actos de liquidação de IVA que venham a ser promovidos pelos serviços aos mesmos, com base neste ***novo entendimento***.

⁴³ Eticamente censuráveis, censura esta que, como se vai ver, tem em nossa opinião relevância jurídica invalidante.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

47

Aliás, a novidade deste entendimento, face a outros da Administração Fiscal, até objecto de publicação no passado, para a mesma norma jurídica, desde sempre inalterada, conduz-nos, precisamente, à primeira das ilegalidades que aqui apontamos, consubstanciada na *violação do princípio da boa fé*, na sua vertente de *protecção da confiança* dos sujeitos passivos visados.

6.1) A violação dos princípios da boa fé e da protecção da confiança

Tal como nos foi transmitido pela ilustre Consulente GDA, o universo dos artistas, dos seus promotores e *managers*, assim como todos os que lhes prestam assessoria nesta matéria, designadamente os seus contabilistas e advogados, sempre consideraram que as actuações dos profissionais enunciados na alínea a), do n.º 15, do artigo 9.º do CIVA, quando efectuadas ao público através de **promotores**, estão isentas de IVA nos termos desta norma.

E entendiam, e entendem, que a *factispecie* da norma abrange todas as actividades dos artistas em que estes não cobram directamente o pagamento pela sua prestação ao público consumidor final (v.g., num espectáculo musical ou teatral, através de bilhetes de ingresso cobrados

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

48

pelos próprios), mas a um terceiro, envolvido total ou parcialmente na organização do espectáculo ou na prestação do seu serviço, terceiro este que fica contratualmente incumbido de proceder a esse pagamento, e que, por esse facto, assume, sempre, a veste de “promotor”.

Quando tal suceda – quando haja a intermediação de um terceiro, encarregue do pagamento da prestação artística – entendiam e entendem os artistas, que este qualifica como promotor para efeitos da aplicação da norma do art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA, estando em consequência essa operação – a facturação do artista ao *terceiro* – isenta de IVA, nos termos desta norma.

Qualificando como promotor qualquer entidade que contratualmente assuma essa responsabilidade, que poderá ser o respectivo *manager*, mas também um qualquer outro terceiro organizador ou envolvido na organização da prestação de serviço artística⁴⁴.

Entendimento este que, note-se, não lhe veio do nada, mas que tem até por base⁴⁵ *orientações genéricas vinculativas* da própria Administração Fiscal, que até há bem pouco tempo fazia igual interpretação desta norma.

⁴⁴ Isto é, qualquer uma das várias pessoas ou entidades que estejam envolvidos na organização da prestação do serviço artístico em causa – que podem efectivamente ser vários, como o demonstra a realidade – que esteja incumbido daquele pagamento e seja, por isso, facturado pelo artista.

⁴⁵ Para além de ser esta a sua interpretação da norma, e também a dos seus contabilistas e de outros consultores fiscais.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

49

Com efeito, através de Despacho datado de **4 de Abril de 1988**, da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), a propósito de *actuações por grupos corais*, isto é, portanto, a propósito da realização de um espectáculo musical, publicitaram estes serviços o seguinte entendimento:

“Se o Coro actua mediante “cachet” há que atender ao seguinte:

- 1) – Se a actuação for efectuada através de um promotor, será a respectiva prestação de serviços isenta por se encontrar abrangida pela alínea b) do n.º 16 do art.º 9.º do CIVA.*
- 2) – Se pelo contrário a actuação não for efectuada através de um promotor, ou seja, se o Coro nas suas actuações cobra directamente os bilhetes de entrada, está o mesmo sujeito a imposto, a não ser que o volume de negócios anual seja inferior a 800 000\$00; neste caso ficará isenta por via do disposto no art.º 58.º do CIVA” (nosso sublinhado).*

Ora, resulta claro da letra do despacho que, segundo o entendimento da Administração Fiscal ali vertido, a actuação **não** é efectuada através de um promotor quando “... o Coro nas suas actuações cobra directamente os bilhetes de entrada”, sendo, *a contrario*, efectuada através de um promotor quando o Coro, nas suas actuações, não cobra directamente os bilhetes de entrada.

De acordo com o referido despacho – que consagra o entendimento que os artistas sempre tiveram, e têm, da referida norma, e em

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

50

conformidade com o qual sempre actuaram e actuam – para alguém qualificar como promotor **basta** que seja este a efectuar o pagamento aos artistas, basta que seja a este a quem os artistas cobram a sua prestação artística, e não directamente ao público.^{46 47}

Não podem pois restar dúvidas que, de acordo com o citado despacho interpretativo, há para a Administração Fiscal uma *situação de promoção sempre que os bilhetes de ingresso não sejam cobrados directamente pelo artista prestador.*

Sendo precisamente essa circunstância que qualifica uma situação de promoção e de promotor.

O referido despacho não é *filho* único.

Com efeito, igual entendimento foi expresso no despacho de **24 de Setembro de 1993**, dos mesmos serviços do IVA (DSIVA), proferido no processo n.º S 261 93 002.

⁴⁶ Como resulta, até, da locução ou conjunção "... *ou seja* ...", ali expressamente utilizada, locução ou conjunção esta que, como se sabe, em bom português, é utilizada para exemplificar o sentido interpretativo conclusivo que se dá a uma qualquer afirmação.

⁴⁷ A locução "ou seja" qualifica, em termos gramaticais, uma **locução coordenativa conclusiva**, isto é, trata-se de uma locução coordenativa porque utilizada para efectuar a ligação entre duas frases ou ideias, e de uma locução coordenativa conclusiva porque essa ligação é efectuada através de uma ideia conclusiva ou consequente (e não, v.g., em alternativa ou em oposição, que constituem diferentes locuções coordenativas).

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

51

Neste despacho de 1993, entende a Administração Fiscal que “... o disposto na alínea b) do n.º 16, do art.º 9.º do CIVA representa uma desoneração da actividade exercida por actores, chefes de orquestras, músicos e outros artistas, mas que funciona unicamente no caso de estes profissionais prestarem os seus serviços através de promotores.

E prossegue: “O âmbito desta isenção abrange as prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por chefes de orquestras e músicos, quer estes actuem individualmente quer estejam integrados em conjuntos para execução de espectáculos musicais. Neste sentido entende-se que é a entidade que “promove” o espectáculo propriamente dito que é considerada promotora e não o manager do artista contratado.

Mas concluindo, a final, pelo seguinte: “... quando o artista passa o recibo ao manager, este último está a assumir o papel de “promotor” do artista, pelo que a actividade está isenta ao abrigo da alínea b) do n.º 16 do art.º 9.º do Código do IVA, isto é, o artista não liquida imposto ao manager, mas também não pode deduzir o imposto que suportar nas aquisições” (nosso sublinhado).

Avançando ainda que: “Quando, por sua vez, o manager debita, directamente o IVA ao realizador do espectáculo, fica sujeito ao imposto (à taxa normal) e dele não isento, a não ser que, evidentemente, lhe seja aplicável o regime especial de isenção consignado no art.º 53.º do CIVA, se o volume de negócios tal como se encontra definido no referido artigo e

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

52

*observados os demais condicionalismos, não ultrapassar os 1 200 contos, caso em que não haverá lugar à liquidação de imposto*⁴⁸.

Ou seja, como também muito claramente resulta deste despacho de 1993, para efeitos da aplicação da isenção prevista no art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA, é indiferente que o *manager* seja, ou não, o promotor propriamente dito do espectáculo – até se assumindo ali não ser.

Pois, para esses efeitos, como dali resulta sem margem para quaisquer dúvidas, basta que a facturação pelo artista lhe seja feita, para que se caia no âmbito da previsão da norma, passando o *manager* a qualificar ou a tratar como se de um “promotor” se tratasse.

Nestes dois despachos, de 1988 e de 1993, estavam em causa prestações artísticas traduzidas na realização ou execução de espectáculos musicais.

Contudo, como se sabe, e como resulta da sua própria letra, o âmbito objectivo e subjectivo da norma não se esgota aí, nesse tipo de prestações – de espectáculos musicais –, e para esse tipo de artistas – os músicos.

Com efeito, basta a simples leitura desta norma para se concluir que estão ali incluídas:

⁴⁸ A colocação entre aspas das palavras “promotor” e “promove” é da responsabilidade da própria Administração Fiscal. A utilização das palavras *manager* e *realizador do espectáculo* também.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

53

- (i) A execução de *todos e quaisquer* espectáculos artísticos (“ ... *espectáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music hall, de circo e outros* ... ”);
- (ii) A realização de *todos e quaisquer* filmes (quaisquer que eles sejam, por ausência de discriminação negativa na norma);
- (iii) A edição de discos e de *todos e quaisquer* outros suportes de som ou imagem (pelo mesmo motivo, isto é, por ausência de discriminação negativa na norma).

Tudo isto, todas estas prestações e respectivos artistas, caem no âmbito normativo (objectivo e subjectivo) da al. a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA.

Ora, a lembrar isso mesmo, que esta norma se não esgota na realização de espectáculos musicais e quanto aos músicos, foi proferido pela Direcção dos Serviços do IVA um terceiro despacho⁴⁹, de 29 de Fevereiro de 1996, no âmbito do Processo n.º S 263 95 003, no qual se emitiu e sancionou um entendimento quanto aos *serviços de locução e de apresentação* na RTP – Rádio Televisão Portuguesa.

Neste despacho de 1996 subscreveu-se o entendimento segundo o qual “ ... *os serviços de locução e de apresentação efectuados no meio de*

⁴⁹ Pelo menos que se conheça, podendo ter sido proferidos mais despachos, mas que se não encontram disponíveis.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

54

comunicação (RTP), pela forma como estes serviços são efectuados – nunca directamente ao público – ainda que não tenha subjacente a figura de um promotor e considerando que é possível configurar a entidade à qual são prestados os referidos serviços (RTP) como promotores, deve entender-se que tais prestações de serviços beneficiam da isenção prevista na alínea b), do n.º 16 do art.º 9.º, do CIVA”.

Ou seja, a mesma lógica ou raciocínio subjacente às interpretações dos despachos de 1988 e de 1993, acima referidos e citados, volta a orientar a Administração Fiscal neste despacho de 1996, desta feita referente a serviços de apresentação e de locução televisivos: dado que estes serviços, quando efectuados por artistas, não são cobrados directamente ao público, e não obstante a estação televisiva RTP não ser um promotor, contudo, para efeitos da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º, do CIVA, ela passa a qualificar como tal, estando aquelas prestações de serviços, realizadas por artistas, consequentemente, isentas.

Acresce que desde a entrada em vigor da referida norma, e até há bem pouco tempo, a administração fiscal, nas fiscalizações que efectuou a artistas e *managers*, actuou sempre em conformidade com o referido entendimento, dando assim, e também por via desta “*prática dos serviços*”, o seu *agreement*⁵⁰ ao tratamento fiscal dado pelos artistas a operações como estas, em que não liquidavam IVA, nos termos do art.º 15.º, n.º 9, al. a), do CIVA, sempre que não facturassem directamente ao público, mas ao

⁵⁰ Não procedendo em consequência a quaisquer liquidações officiosas ou correctivas.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

55

manager ou agente ou a um qualquer outro terceiro incumbido do (deste) pagamento.

Pelo que, até à data da informação vinculativa n.º 2330, de Dezembro de 2008, havia, quanto a esta matéria, orientações administrativas – de 1988, 1993 e 1996 – muito diferentes do entendimento sancionado naquela informação.

Ora, tal como nos foi transmitido pela ilustre consulente GDA, este pedido de informação vinculativo foi motivado por informações recentemente obtidas, que lhe foram transmitidas por alguns artistas seus membros, de que a Administração Fiscal⁵¹ teria alterado o seu entendimento quanto ao âmbito de aplicação da norma do art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA, e que, por causa e na sequência deste novo entendimento, estaria⁵² a preparar uma “*mega*” operação de fiscalização e de inspeção tributária ao universo dos artistas, apoiada, por sua vez, numa base de dados patrimonial, a ser, paralelamente, por si também coligida, de acordo com informações prestadas pelos artistas no preenchimento da resposta a um questionário denominado *Questionário “Artistas”*, destinando-se esta reunião e formação de base de dados a agilizar, acelerar e facilitar

⁵¹ Como se veio a confirmar pelo teor da referida informação n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, quando ali se declara, sem margem para dúvidas, em jeito de conclusão, que “... *uma vez que ficou claro que a isenção consagrada na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, só se aplica aos artistas em operações ali referidas quando prestam os seus serviços aos promotores dos espectáculos, compete à Inspeção Tributária, no âmbito de acção inspectiva, e nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, procedendo, se for caso disso, à liquidação do imposto, nos termos e prazos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT*”.

⁵² Como se deu conta na comunicação social, na notícia publicada no jornal diário *Correio da Manhã* de 03.03.2009.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

56

processos de execução fiscal subsequentes àquelas inspecções e respectivas liquidações oficiosas de IVA⁵³.

Ora, entendemos que esta *mudança de entendimento*, com todas as consequências que se lhe pretendem assinalar, é violadora dos princípios da boa fé e da protecção da confiança, constitucional e legalmente consagrados, os quais não são mais do que manifestações do princípio do Estado de Direito Democrático.

Com efeito, o n.º 2 do art.º 266.º da Constituição subordina a actividade administrativa, entre outros, ao princípio da boa fé⁵⁴.

Infra-constitucionalmente, o artigo 6.º-A aditado ao Código do Procedimento Administrativo (CPA)⁵⁵, dispõe que “1. *No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé*”, elucidando-se no n.º 2 seguinte que, “2. *No cumprimento do disposto no número anterior, devem ponderar-se os*

⁵³ Inspeções, liquidações e execuções fiscais, com fundamento neste novo entendimento, que alguns artistas membros da GDA já foram mesmo alvo, encontrando-se alguns deles – os que não puderam, ou não conseguiram pagar voluntariamente as liquidações de IVA efectuadas – a braços com sérios problemas económicos e, inclusive, profissionais, já que as penhoras efectuadas sobre o seu património e rendimentos, no âmbito dos processos de execução fiscal em curso, para além de tudo, ainda lhes paralisaram a sua actividade, impedindo-os assim de trabalhar e de, com isso, “*ganhar o seu pão*”.

⁵⁴ De acordo com o n.º 2 do art.º 266.º da CRP, “*os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*”.

⁵⁵ E que é também aplicável à Administração Tributária, nos termos do art.º 2.º, a, c), da Lei Geral Tributária (LGT).

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

57

valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial: a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa; b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida” (nossos sublinhados).

Boa fé que a lei fiscal (até) presume, quer quanto à actuação dos contribuintes quer quanto à da Administração tributária, como resulta do artigo 59.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT)⁵⁶.

Ora, devendo a administração tributária relacionar-se com os particulares de acordo com os ditames da boa fé, significa isso, como se viu, que está a mesma obrigada a ponderar, designadamente, **a confiança suscitada pela sua actuação**⁵⁷.

O princípio da boa fé⁵⁸ harmoniza-se no direito tributário com critérios de estrita legalidade, potenciando maior segurança.

Como corolário ou manifestação deste princípio, prescreve-se no artigo 68.º, n.º 5, da LGT que “*Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação*

⁵⁶ O Artigo 59.º, n.º 2, da LGT determina: “*Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária*”.

⁵⁷ Cfr., por todos, ISABEL MARQUES DOS SANTOS, in “*Direito e Justiça*”, Revista da Faculdade de Direito da UCP, Volume XIV, 2000, Tomo 2, pág. 281 e segs.

⁵⁸ Que no direito administrativo tem o seu campo de aplicação primacial no domínio dos actos praticados no exercício de poderes discretionários.

plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária”.

Esta norma da LGT mais não é do que um corolário do *princípio da protecção da confiança*, na perspectiva do indivíduo, o qual decorre da própria ideia de Estado de Direito Democrático, formalmente enunciado no art.º 2.º da Constituição, e que se impõe, por isso, a todas as funções do Estado – legislativa, administrativa e judicial –, como vem sendo reiteradamente afirmado pela nossa jurisprudência e melhor doutrina⁵⁹.

Ora, no caso da consulta, entendemos que este princípio reclama que a confiança suscitada nos contribuintes artistas, decorrente, entre outros, do entendimento sancionado por, pelo menos, três despachos interpretativos da Direcção de Serviços do IVA, emitidos espaçadamente⁶⁰, sobre uma norma cujo teor não foi alterado desde o início da sua vigência, que esta confiança, dizia-se, não seja frustrada pela adopção de uma diferente interpretação, posterior, datada de 11 de Dezembro de 2008, ou seja, 21 (vinte e um) anos depois da entrada em vigor do Código do IVA⁶¹, e de interpretação e aplicação uniforme e unívoca daquela norma⁶².

⁵⁹ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, in “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 395, e, do mesmo Autor, “*Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal*”, in Estudos sobre a Jurisprudência do Tribunal Constitucional, AEQUITAS/Editorial Notícias, 1993, págs. 277 e 278.

⁶⁰ Os citados despachos datam, o primeiro, de 1988, o segundo de 1993 e o terceiro de 1996.

⁶¹ O qual foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1987.

⁶² No direito administrativo brasileiro a lei, constitucional e legal, postulou a este propósito, mais elucida e enfaticamente, o chamado “*princípio da moralidade administrativa*”, o qual abarca, entre outras, situações como as da consulta, suscitadas pela boa fé e pela protecção da confiança dos administrados.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

59

Para nós, esta confiança e o princípio da boa fé tornam *ilegal* qualquer acto de liquidação de IVA que seja promovido a artistas⁶³, para os anos transactos, que não estejam a coberto de caducidade, com base no entendimento firmado nesta *nova* interpretação, quando aqueles até pautaram a sua actuação e conduta por interpretações – ora revogadas – da Administração Fiscal.

Uma tal actuação da Administração Fiscal, como segundo o direito brasileiro elucidativamente qualificaria, é **imoral**, imoralidade, essa, geradora de ilegalidade, por tal conduta violar os enunciados princípios da boa fé e da protecção da confiança⁶⁴.

Na lição do grande administrativista brasileiro, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (*in Curso de Direito Administrativo*, 17.ª Edição, Malheiros Editores, S. Paulo, pág. 109 e 110), de acordo com o **princípio da moralidade administrativa**, " ... a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art.º 37.º da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e da boa fé, tão oportunamente encarecidos pelo mestre espanhol Jesús Gonzáles Peres em monografia preciosa. Segundo os cânones da lealdade e da boa fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos. **Por força mesmo destes princípios da lealdade e boa fé, firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação dos administrados ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia**" (nossos sublinhados).

⁶³ E os que já foram promovidos e executados.

⁶⁴ Consagrados nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição, e 59.º, n.º 2, e 68.º, n.º 6 da LGT.

6.2) A violação do princípio da igualdade

A relevância da conduta de boa fé tem sido reconhecida pela própria Administração Fiscal em casos análogos, como se pode verificar, a título meramente exemplificativo, do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 1132/2006 de 12 de Setembro de 2006.

Com efeito, como ali se refere:

“Porém, esse entendimento não pode, em nossa opinião, aplicar-se a toda e qualquer situação que revista natureza igual à descrita e que, entretanto, seja detectada. Isto é, ainda que se deva entender que é legítimo exigir um comportamento conforme com o entendimento expresso no parágrafo precedente a partir do momento em que aquele é conhecido por parte das entidades interessadas, não podem

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

61

deixar de ser consideradas as situações constituídas antes desse despacho e que originam factos geradores de imposto após o seu conhecimento, bem como aquelas situações ainda não constituídas mas em processo de formação, porquanto também neste caso, o mercado em que ocorrem não se compadece com mudanças de comportamento não previsíveis no início do processo. Entendemos, assim, que deve ser mantida a protecção das expectativas relativamente ao regime fiscal aplicável aos rendimentos em causa e que foram geradas no contexto da interpretação plausível do n.º 4 do art.º 4.º, do Código do IRC existente à data em que as operações foram contratadas”.

No caso deste despacho estava em causa uma liquidação de IRC promovida pelos serviços de inspecção tributária de IRC a uma instituição bancária com sede e residência em Portugal, liquidação, esta, efectuada nos termos e fundamentos do art.º 4.º, n.º 3, alínea c), ponto 3, do CIRC, por ter a Administração Fiscal considerado que os pagamentos efectuados por uma Instituição Financeira sediada nas Ilhas Caimão, no âmbito de uma operação de emissão de obrigações no mercado internacional por essa instituição financeira não residente, eram imputáveis à Instituição bancária portuguesa, já que, em última análise, era esta quem os suportava, estando por isso, e em consequência, os referidos pagamentos sujeitos a tributação em Portugal – nos termos da referida norma do art.º 4.º, n.º 3, alínea c), ponto 3, do CIRC.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

62

De salientar que, à data da montagem daquela operação de emissão de títulos no mercado internacional, pelo banco das Ilhas Caimão, o banco português muniu-se de pareceres jurídicos, que foram todos eles no sentido de que estavam aqueles pagamentos excluídos de tributação em Portugal (por não caírem no âmbito daquela norma do art.º 4.º, n.º 3, alínea c), ponto 3, do CIRC).

Não havia, contudo, quanto a esta matéria, qualquer interpretação da Administração Tributária.

Efectuada esta liquidação de IRC, pediu o banco português ao Senhor Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais que a revogasse, entre outros fundamentos, com base no princípio da boa fé, por a actuação do banco se ter conformado por uma interpretação plausível do quadro legal⁶⁵.

Ora, por este despacho n.º 1132/2006 de 12 de Setembro de 2006, veio o Senhor Secretário de Estado dar razão à instituição financeira portuguesa, revogando a liquidação de IRC que lhe havia sido officiosamente efectuada precisamente com fundamento no princípio da boa fé – não obstante ali se considerar que o banco tinha efectuada uma interpretação errada da lei, e que aqueles rendimentos estavam com efeito sujeitos a tributação, nos termos da norma do art.º 4.º do CIRC.

⁶⁵ De acordo com os pareceres jurídicos que solicitou à data da montagem da operação.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

63

Entendemos assim, face ao exposto, que quaisquer actos que possam ser liquidados em sede de IVA aos artistas⁶⁶, com fundamento na informação vinculativa n.º 2330, ficarão feridos de ilegalidade, quer com fundamento na violação dos referidos princípios da boa fé e da protecção da confiança, quer ainda, e também, com fundamento na violação do *princípio da igualdade de tratamento*, dado que, em nosso entender, nada justifica que seja dispensado aos artistas um tratamento diferenciado do efectuado pela (mesma) Administração Fiscal aos banqueiros – estando em causa a aplicação do mesmo princípio jurídico.

Mais a mais quando em rigor a situação dos artistas e dos banqueiros **nem é materialmente idêntica**, já que enquanto aqueles primeiros podem suportar e fundar a sua actuação em, pelo menos, três despachos interpretativos da Direcção de Serviços do IVA, na revogação operada pelo despacho n.º 1132/2006 de 12 de Setembro de 2006, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nem sequer havia qualquer entendimento da Administração Fiscal sobre este assunto⁶⁷, tendo o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais se bastado, para a revogação operada, com a boa fé *demonstrada* pelo banco, de acordo com os pareceres e relatórios que pediu aos seus advogados e assessores especialistas nesta matéria, aquando da montagem da operação em causa nas Ilhas Caimão⁶⁸.

⁶⁶ E. os que já foram liquidados.

⁶⁷ Como é expressamente confessado na Informação que antecede e funda o despacho de revogação.

⁶⁸ Para alguns autores, esta situação, do banco, nem se subsume no princípio da boa fé, consubstanciando antes uma actuação **errada nos seus pressupostos**, sem que a respectiva e eventual boa fé fosse aqui sequer relevante, para os efeitos invalidantes pretendidos e consagrados no despacho n.º 1132/2006 de 12 de Setembro de 2006.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

64

Ora, quanto a nós, assemelhando-se-nos correcta a revogação da liquidação de IRC efectuada pelo referido despacho do Senhor Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, também se nos afigura que a eventual liquidação de IVA pelos serviços aos artistas, cobrindo anos transactos, com fundamento na informação vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, para além de violadora dos referidos princípios da boa fé e da protecção da confiança, sempre seria também altamente discriminatória dos artistas em relação aos banqueiros, estando aqueles até melhor protegidos pelo princípio da boa fé do que estes, sem que uma tal discriminação ou desigualdade se encontre legitimada por lei⁶⁹⁷⁰.

⁶⁹ O que parece resultar da última parte da informação n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, quando ali se refere que deverão ser objecto de liquidação de IVA todos os períodos que não estejam a coberto de caducidade, confirmando, assim, as informações obtidas pela GDA de que a Administração Fiscal estaria a preparar fiscalizações tributárias ao universo dos artistas, apoiando as execuções fiscais decorrentes das liquidações officiosas assim promovidas na base de dados constituída pelas informações prestadas com o preenchimento do denominado "Questionário Artistas".

⁷⁰ O que aponta também para a violação dos princípios da *imparcialidade*, da *justiça* e até para eventual *desvio de poder*, invalidantes.

6.3) A violação do princípio constitucional da reserva de lei em matéria de interpretação de leis prescrita no art.º 112.º, n.º 6, da CRP

Em nosso entender a informação vinculativa n.º 2330 viola o princípio constitucional da reserva de lei em matéria de interpretação de leis, prescrita no art.º 112.º, n.º 6 da CRP, já que ali se faz uma *interpretação autêntica* do que se deve entender por promotor, o que está constitucionalmente vedado à Administração Fiscal, padecendo assim a referida informação vinculativa ainda de inconstitucionalidade e ilegalidade por usurpação de poderes (legislativos).

Com efeito, de acordo com a interpretação vertida na informação vinculativa n.º 2330, entende-se aí como promotor “ ... *qualquer entidade*

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

66

singular ou colectiva, que no exercício da sua actividade promova ou organize espectáculos de natureza artística, financiando a sua produção e assumindo as responsabilidades inerentes à realização dos espectáculos, garanta a divulgação e exibição dos artistas junto do público espectador (consumidor final do espectáculo, seja este de entrada livre ou paga), bem como as entidades que exerçam actividades no âmbito da realização de filmes, edição de discos e de outros suportes de som ou de imagem”.

Acrescentando-se, ainda, porém, um **requisito de ordem formal**, de que fica dependente a aplicação da norma do art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA, o qual concorre assim para a delimitação do conceito de promotor, e que é, como se sabe, a inscrição ou registo do promotor na IGAC⁷¹.

A informação vinculativa n.º 2330 veio, assim, recortar e delimitar o conceito de promotor, dali resultando, face à letra da lei⁷², uma (**expressiva**) restrição do âmbito de facto desta actividade, através da previsão, por via administrativa, de um critério de qualificação desconhecido da lei⁷³ – a inscrição ou registo do promotor na IGAC.

⁷¹ Como expressamente se refere na informação vinculativa n.º 2330, “... para além do que se entende por promotor, devem ainda estes, de acordo com o Decreto-lei n.º 315/95, de 28 de Novembro, diploma que regula a instalação e funcionamento dos recintos de espectáculos estabelecendo o regime jurídico dos espectáculos de natureza artística, cumprir com o disposto nos artigos 24.º e 25.º do citado diploma”, registando-se junto da IGAC.

⁷² Da norma da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º, do CIVA.

⁷³ E da prática administrativa.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

67

Fazendo-se assim depender a aplicação da norma de um registo, o qual, mais a mais, até está exclusivamente previsto para promotores de espectáculos, não abarcando, por exemplo, a promoção da realização de filmes, da edição de discos ou de outros suportes de som ou de imagem⁷⁴.

A Administração Fiscal, nesta interpretação n.º 2330, fixou assim, inovatoriamente e de forma restritiva, *o sentido e o alcance da norma do art.º 9.º, n.º 15, al. a), do CIVA*.

Isto é, em poucas palavras, efectuou *interpretação autêntica* desta norma.

Ora, como se sabe, a interpretação autêntica da lei é uma competência que a Constituição comete, no art.º 112.º, n.º 6⁷⁵, exclusivamente ao órgão legislativo que a criou, valendo com a força inerente à nova manifestação de vontade do legislador.

Com efeito, a este propósito, em anotação ao então art.º 115.º, n.º 5, da CRP sobre actos normativos, tecem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA⁷⁶ a seguinte expressiva lição: “... *por maiores que sejam os*

⁷⁴ Cujas inscrições na IGAC não é necessária nos termos dos artigos 24.º e 25.º do Decreto-lei n.º 315/95, de 28 de Novembro.

⁷⁵ É a seguinte a redacção do art.º 112.º, n.º 6, da CRP “*Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*”.

⁷⁶ *In Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 499

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

68

problemas de interpretação levantados pela norma do n.º 5, são liquidos, porém, dois sentidos primordiais: (a) afirmação do princípio da tipicidade dos actos legislativos e consequente proibição de actos legislativos apócrifos ou concorrenciais, com a mesma força e valor de lei; (b) a ideia de que as leis não podem autorizar que a sua própria interpretação, integração, modificação, suspensão ou revogação seja efectuada por outro acto que não seja uma outra lei ...” (nosso sublinhado).

Prosseguindo os Professores Coimbrãs na sua lição: “... Uma lei só pode ser afectada na sua existência, eficácia ou alcance por efeito de uma outra lei. Quando uma lei regula uma determinada matéria, ela estabelece *ipso facto* uma reserva de lei, pois só uma lei ulterior pode vir derrogar ou alterar aquela lei (ou deslegalizar a matéria).

Concluindo ainda que os “... actos de outra natureza a que o preceito se refere abrangem, quer os demais actos normativos (...) quer os actos administrativos, quer os actos jurisdicionais ...” aí se incluindo a “...*interpretação (ou integração) autêntica da lei por via administrativa (ex.: despachos normativos).*”⁷⁷

⁷⁷ Daqui resultando que a proibição constitucional, como *razoavelmente* se não pode deixar de entender, abrange também – pelo menos alguns – actos de eficácia interna, como o chamado direito circulatório da Administração, o qual, não obstante se dirigir exclusivamente aos serviços, no âmbito da relação hierárquica administrativa, tem também efeitos externos – ainda que indirectos e posteriores –, como é o caso desta informação vinculativa n.º 2330.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

69

Em conclusão, a Administração Fiscal faz na informação vinculativa n.º 2330 interpretação autêntica da norma da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA, restringindo o conceito de promotor e introduzindo um requisito de ordem formal.

Esta interpretação é assim inconstitucional, por violação da reserva de lei consagrada no art.º 112.º, n.º 6 da CRP. Mas também por usurpação de poderes, em infracção dos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP.

Consequentemente, somos da opinião que os actos de liquidação que venham a ser promovidos aos artistas com base neste entendimento autêntico da lei⁷⁸ serão nulos nos termos do art.º 133.º, n.º 2, al. a), do CPA⁷⁹.

⁷⁸ E os que já foram promovidos.

⁷⁹ Por a Administração Fiscal ter usurpado funções legislativas na interpretação autêntica que efectuou, erigindo um critério de qualificação até agora inexistente, e bulindo com aspectos que se inscrevem na definição e âmbito das normas de incidência.

6.4) A violação do princípio comunitário da neutralidade fiscal

De acordo com o *princípio comunitário da neutralidade fiscal*, o funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por factores fiscais, reclamando, assim, que situações materialmente idênticas devem ser tratadas de modo jurídico uniforme, e vedando a criação de distorções de regime por via legal.

Este princípio tem sido reiteradamente aplicado pela Jurisprudência do TJCE, gozando de aplicabilidade directa e efeito directo invalidante.

A título de exemplo, e por todos, atente-se na decisão proferida no Acórdão de 17 de Fevereiro de 2005 do Tribunal de Justiça (2.^a Secção), onde se fez aplicação do *princípio comunitário da neutralidade fiscal*.

“(…)

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

71

- 1) *O artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que preveja que a exploração de todos os jogos e máquinas de jogos de azar está isenta do imposto sobre o valor acrescentado se for efectuada em casinos públicos autorizados quando o exercício dessa mesma actividade por operadores que não os exploradores de casinos não beneficia dessa isenção.*
- 2) *O artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva tem efeito directo, no sentido de que pode ser invocado nos órgãos jurisdicionais nacionais por quem explora jogos ou máquinas de jogos de azar para afastar a aplicação das regras de direito interno incompatíveis com essa disposição.*
(...)” (nosso sublinhado).

Neste caso, como se depreende, o TJCE desaplicou uma disposição legal interna que sujeitava a IVA toda a exploração de jogos que se efectuasse fora de Casinos.

E desaplicou esta norma legal por entender não haver nenhuma razão justificativa para a diferença de tratamento face aos casinos, onde

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

72

a mesmíssima exploração de jogos já se encontrava, por lei, isenta de imposto.

O fundamento da desaplicação foi assim o *princípio comunitário da neutralidade fiscal*, tendo-se considerado que estando na base a mesma actividade, a isenção desta quando fosse efectuada em Casinos, e a respectiva sujeição em todos os outros casos, criava uma distorção intolerável e não justificável no mercado.

No mesmo sentido vão as Conclusões do Advogado geral no **Processo C-144/00**, onde se entendeu que:

“(…)

88. Tendo em conta as considerações precedentes, propomos que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais colocadas pelo Bundesgerichtshof da seguinte forma:

«- Relativamente à primeira questão: um solista pode ser considerado um organismo cultural na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, sob condição de exercer a sua actividade face ao exterior enquanto entidade e de a prestação que é ou não objecto de cobrança de IVA se traduzir numa prestação individualizada. A exclusão absoluta dos solistas por uma regulamentação nacional não

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

73

põe em causa o efeito útil da Sexta Directiva. Todavia, tal regulamentação contraria o princípio da neutralidade fiscal. Consequentemente, não existindo uma razão especial que a justifique, a exclusão viola o direito comunitário" (nosso sublinhado).

Neste caso, como se viu, apesar da lei interna fazer depender a aplicação de um determinado regime da qualificação do respectivo sujeito como um *organismo cultural*, que aponta para um substrato associativo ou colectivo, não obstante essa previsão legal expressa, entendeu-se que um solista – pessoa individual – deveria para efeitos da aplicação do respectivo regime, ser qualificado como um organismo cultural.

E mais uma vez esta solução foi imposta pelo *princípio comunitário da neutralidade fiscal*, que levou à desaplicação da norma legal criadora da distorção constatada, por a actividade de um e do outro ser (materialmente) exactamente a mesma.

Queremos aqui salientar – para além do *erro* incorrido pela Administração Fiscal – que, para a qualificação de promotor, o que verdadeiramente (e juridicamente) importa é a actividade em si, reclamando este princípio comunitário da neutralidade fiscal que toda a

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

74

actividade de promoção esteja efectivamente isenta, nos termos da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º, do CIVA, sob pena de violação deste princípio.

Não é tanto, pois, ao sujeito realizador da promoção que se deverá atender, para efeitos de aplicação da referida norma – e curar assim de ter que saber se ele é *manager*, agente, organizador ou realizador de espectáculos, se está inscrito ou não no IGAC, etc, etc – mas à ***actividade de promoção propriamente dita efectuada por um profissional***.

O princípio comunitário da neutralidade fiscal assim o reclama, tornando inaplicáveis todos e quaisquer mecanismos, de ordem legal ou administrativa, criadores de distorções de regime para ***uma e a mesma actividade material***.

Ora, a desconsideração de toda actividade de promoção que não seja efectuada por um promotor inscrito no IGAC, viola, quanto a nós, o ***princípio comunitário da neutralidade fiscal***, sendo consequentemente violadores deste mesmo princípio todos os actos de liquidação promovidos officiosamente com fundamento v.g., em o promotor se não encontrar inscrito no IGAC, ou em se tratar de uma actividade promoção efectuada por *manager* ou agente, excluída, nos termos da informação n.º 2330, do conceito de promotor – mas não, claro, na realidade, da actividade de promoção.

Tais liquidações de IVA, com estes fundamentos, estão assim, em nossa opinião, vedadas por este princípio.

6.5) Os Erros da informação vinculativa n.º 2330.

São vários os erros, de facto e de direito, de que a informação vinculativa n.º 2330 padece.

Vai já assinalado no ponto 6.4) anterior, um dos *erros* em que esta informação incorre, e que resulta da criação de requisito formal e da consequente desconsideração da actividade efectiva (material) de promoção artística, desenvolvida por quem não seja promotor nos termos (ilegalmente) ali postos pela Administração Fiscal.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

76

Saliente-se aqui que, como resultado desta interpretação, do universo de promotores, de entidades que prosseguem efectiva e materialmente essa actividade, apenas 20% reúnem o “requisito” administrativamente criado – a inscrição e registo no IGAC⁸⁰.

Acresce, em segundo lugar, que o Decreto-Lei n.º 315/95, de que a Administração Fiscal lança mão para fundar este requisito, apenas regula a instalação e funcionamento dos recintos de espectáculos públicos (ao vivo) e estabelece o regime jurídico dos espectáculos de natureza artística.

Consequentemente, não abarca a prestação de serviços do actor, músico e bailarino quando ele é contratado, v.g., por um produtor fonográfico, audiovisual, cinematográfico, operador de cabo, organismo de radiodifusão, prestador de serviços da internet, **os quais também são promotores**, mas que não estão registados no IGAC, por se não tratar de espectáculos ao vivo.

Em consequência encontram-se todos estes promotores, e todas estas prestação artísticas que lhe são efectuadas, excluídas, segundo esta informação vinculativa, da norma da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA, por não reunirem aquele requisito formal.

⁸⁰ Como exemplos de promotores excluídos por esta errada interpretação podem indicar-se desde Câmaras Municipais aos Casinos, das Comissões e Organizações de Festas a Discotecas, ou mesmo as Empresas, nas festas de Natal ou em outros eventos comerciais. Toda esta realidade é excluída sem que se avance para uma justificação relevante.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

77

O que em nossa opinião não pode deixar de qualificar como um *erro grosseiro* da Administração.

Com efeito, a realidade abarcada pela informação vinculativa n.º 2330 é muito diversa, e bem mais restrita, que a realidade do mercado a que se pretende aplicar, demonstrando mesmo um completo desconhecimento deste.

Ora, todo este mercado artístico – da prestação de serviços do actor, músico e bailarino quando ele é contratado, por um produtor fonográfico, audiovisual, cinematográfico, operador de cabo, organismo de radiodifusão, prestador de serviços da internet – está obviamente contemplado na incidência normativa da al. a), do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA.

Pelo que a Administração Fiscal *erra* na interpretação que faz, ao não considerar variadíssimas actividades de promoção e promotores, também previstos na norma e que vão muito para além da actividade de promoção de espectáculos musicais em recintos públicos – ou com a qual até não têm mesmo nada a ver.

Outro dos *erros* incorridos na informação vinculativa n.º 2330 também já foi abordado neste parecer.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

78

Com efeito, quanto às *prestações de serviços destinados à realização de spot ou anúncio publicitário*, ainda que prestadas ao respectivo promotor, respondeu-se naquela informação que as mesmas *nunca beneficiam da isenção da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, encontrando-se sujeitas a IVA e dele não isentas*, “... porquanto tais serviços se consubstanciam na publicidade de um determinado produto (prestações de publicidade comercial), excepcionadas da referida isenção, de acordo com o disposto no anexo X (parte B, alínea d) do n.º 2 da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (Directiva que reformulou a 6.ª Directiva do Conselho), havendo neste caso lugar à liquidação de imposto por parte dos artistas”.

Ora, como tivemos oportunidade de ver nos pontos 3.3) e 3.4) supra deste parecer, para os quais remetemos o leitor, o artigo 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho prevê uma derrogação (de aplicação especial) a Portugal, ali se determinando que “*Portugal pode continuar a isentar as operações enumeradas nos pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da Parte B do Anexo X, nas condições em vigor neste Estado-Membro em 1 de Janeiro de 1989*”.

Pelo que, ao contrário do entendido pela Administração Fiscal, na informação vinculativa n.º 2330, da Parte B do Anexo X não valem para o caso português, as situações elencadas nas alienas a) a j)), do n.º 2, *que se lhe não aplicam sequer*, mas sim *as condições de isenção previstas na*

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

79

legislação portuguesa, em 1 de Janeiro de 1989 quanto às mesmas prestações.

Com efeito, como já demonstramos, a *derrogação especial* prevista para Portugal no citado artigo 377.º, permite que a legislação portuguesa continue a isentar aquelas prestações de acordo, não com aquele n.º 2 e alíneas de excepção, mas nos termos e condições regulados na legislação em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Isto é, nos termos das condições previstas na al. a) do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA, que não faz esta distinção nem consagra esta excepção.

A informação vinculativa n.º 2330 *erra* assim, também por aqui, ao chamar à colação uma excepção que, como se viu, não é sequer aplicável a Portugal.

6.6) Violação do princípio da justiça

Por último entendemos que o entendimento vertido na informação vinculativa n.º 2330, e os actos de liquidação que sejam realizados com seu fundamento, violam ainda o *princípio da justiça*.

Nos termos do artigo 6.º do CPA, sobre os princípios da justiça e da imparcialidade, prescreve-se que *“No exercício da sua actividade, a Administração Pública deve tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela entrem em relação”*

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

81

Como defendido por MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA⁸¹, o *princípio da justiça*, numa perspectiva invalidante dos actos da administração, constitui “... *uma última ratio da subordinação da Administração ao Direito, permitindo invalidar aqueles actos que, não cabendo em nenhuma das condicionantes jurídicas expressas da actividade administrativa, constituem, no entanto, uma afronta intolerável aos valores elementares da Ordem Jurídica, sobretudo aos plasmados em normas respeitantes à integridade e dignidade das pessoas, à sua boa fé e confiança no Direito*”.

Ora, entendemos que qualquer liquidação de IVA que seja promovida com fundamento nesta interpretação vinculativa, para períodos de tributação transactos, que não estejam a coberto de caducidade, constituirá a tal “... *afronta intolerável aos valores elementares da Ordem Jurídica* ...” de que fala este Autor, e que tornam inválidos os actos administrativos assim praticados.

Com efeito, como referido no ponto 4.3) *supra* deste parecer, o estabelecimento de isenções simples, sem crédito de imposto, origina sempre efeitos cumulativos, quando os sujeitos passivos ou as actividades isentos se situem em estádios *intermédios* da produção, tendo como efeito um *aumento da receita fiscal*.

⁸¹ In *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª Edição, Almedina, 1998, pág. 106

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

82

Como também se viu ali, a isenção prevista na al. a), do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA é uma isenção simples, localizada num estágio ou fase intermédia desta actividade.

Pelo que, como irrefutavelmente se demonstrou no **Quadro II**, do ponto 3.4) *supra*, esta isenção constituiu, afinal, uma oneração ou agravamento tributários dos artistas, que por via dela não puderam deduzir o imposto suportado nos seus *in puts* produtivos, sendo assim tratados como se de consumidores finais se tratasse e sendo este IVA um custo da sua actividade.

Ora, em nossa opinião, ofende intoleravelmente o direito, constituindo uma *imoralidade administrativa invalidante*, nos termos deste princípio da justiça, a liquidação de IVA nestas operações, com base neste novo entendimento, quando os artistas até já foram prejudicados por se encontrarem isentos, por isenção simples.

É que eles não vão poder sequer, **mais uma vez**, nas liquidações officiosas de IVA que lhe sejam efectuadas, deduzir o IVA que suportaram nas suas aquisições – até porque muito deles nem terão já as respectivas facturas.

Resultado, tendo os artistas sido já onerados com esta isenção simples, da qual resultou mais receita fiscal para o Estado Português,

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

83

pretende agora a Administração Fiscal ir buscar **mais receita de IVA**, promovendo estas liquidações com este seu novo entendimento⁸².

Julgamos que o princípio da justiça, tal como configurado na legislação portuguesa, enquanto manifestação (também) do princípio do Estado de Direito Democrático, a tal se opõe, *pela clamorosa injustiça decorrente, na prática, de uma mais do que dupla tributação dos mesmos factos tributários aos mesmos sujeitos passivos.*

De tudo se retiram as seguintes.

CONCLUSÕES

- a) A Informação Vinculativa n.º 2330, de 11 de Dezembro de 2008, da Direcção de Serviços do IVA, relativa à interpretação pelos serviços da al. a) do n.º 15 do artigo 9.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) – anterior al. b) do n.º 16.º do mesmo artigo 9.º, antes da renumeração efectuada pelo artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho –, que mereceu em 5 de Janeiro de 2009 despacho de concordância do Senhor Director Geral dos

⁸² Se o Estado Português não fosse uma pessoa de bem, quase que poderíamos dizer que se tratava mais de um expediente do que de um entendimento.

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

84

Impostos, encerra, em nossa opinião, uma interpretação inconstitucional, ilegal, errada e injusta do quadro normativo aplicável;

- b) Sendo conseqüentemente ilegais, errados, geradores de prejuízos irreparáveis, e até injustos e imorais, como se viu, os actos de liquidação de IVA que foram e que venham a ser promovidos pelos serviços aos artistas, com base neste novo entendimento;
- c) O regime do IVA quanto às prestações dos serviços dos artistas é, desde a entrada em vigor do CIVA, em 1988, o mesmo, não tendo as respectivas normas, em qualquer altura, e até à presente data, sido alteradas pelo legislador na sua letra ou conteúdo;
- d) Desde a data da entrada em vigor do CIVA que as prestações de serviços artísticas estão, pois, em regra, sujeitas a IVA, com excepção das enunciadas na al. a), do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, que são isentas;
- e) Esta isenção qualifica para efeitos de IVA como uma *isenção simples*, sem direito a dedução do imposto suportado pelos artistas nos *in puts* produtivos;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

85

- f) E situa-se numa fase intermédia desta actividade, originando por isso efeitos cumulativos e aumento da receita fiscal para a Fazenda Pública;
- g) Os artistas, *managers*, agentes e outros intermediários artísticos sempre entenderam que as actuações dos profissionais enunciados na alínea a), do n.º 15, do artigo 9.º do CIVA, quando efectuadas ao público através de “promotores”, estão isentas de IVA nos termos desta norma;
- h) E que o conceito ou actividade de promoção abrange todas as actividades dos artistas em que estes não cobram directamente o pagamento pela sua prestação artística ao público, consumidor final, mas a um terceiro, envolvido total ou parcialmente na organização do espectáculo ou na prestação do seu serviço, que fica contratualmente incumbido de proceder a esse pagamento, e que, por esse facto, assume, sempre, a veste de “promotor”;
- i) Qualificando assim como promotor qualquer entidade que contratualmente assuma essa responsabilidade, que poderá ser o respectivo *manager*, mas também um qualquer outro terceiro organizador ou envolvido na organização da prestação de serviço artística;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

86

- j) Entendimento este que até tem por base orientações genéricas vinculativas da Administração Fiscal, que até há bem pouco tempo fazia igual interpretação desta norma;
- k) Estas orientações datam de Abril de 1988, Setembro de 1993 e de Fevereiro de 1996, e consagram, todas, o mesmo entendimento, quanto a diferentes prestações de serviço artísticas, isto é, que para alguém qualificar como promotor basta que seja este a efectuar o pagamento aos artistas;
- l) Havendo uma situação de promoção sempre que os honorários dos artistas não sejam cobrados directamente pelo artista prestador;
- m) A mudança de entendimento efectuada pela Administração Fiscal na informação vinculativa n.º 2330, se invocada retroactivamente, violará, assim, os princípios da boa fé e da protecção da confiança, constitucional e legalmente consagrados, no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, e nos artigos 6.º-A do CPA, e 59.º, n.º 2, e 68.º, n.º 5, da LGT, nomeadamente este último que prescreve que não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

87

- n) Tendo a relevância da conduta de boa fé já sido reconhecida pela própria Administração Fiscal em casos análogos – nomeadamente para fundar a revogação da liquidação de IRC efectuada pela Inspeção Tributária a um Instituição bancária portuguesa, pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do despacho n.º 1132/2006 de 12 de Setembro de 2006 – entendemos que quaisquer actos que possam ser liquidados em sede de IVA aos artistas, com fundamento na informação vinculativa n.º 2330, ficarão feridos de ilegalidade, quer com fundamento na violação dos referidos princípios da boa fé e da protecção da confiança, quer ainda, e também, com fundamento na violação do princípio da igualdade de tratamento, dado que, em nosso entender, nada justifica que seja dispensado aos artistas um tratamento diferenciado do efectuado pela Administração Fiscal àquele banco, estando em causa a aplicação do mesmo princípio jurídico da igualdade;
- o) E mais a mais quando, como também se viu, a situação dos artistas e do banco nem é materialmente idêntica, estando os artistas até melhor suportados na sua actuação, para este efeitos invalidantes;
- p) Julgamos que a informação vinculativa n.º 2330 viola também o princípio constitucional da reserva de lei em matéria de interpretação de leis, prescrita no art.º 112.º, n.º 6 da CRP, por ali se efectuar, como ficou demonstrado, uma interpretação autêntica da al. a), do n.º 15, do artigo 9.º do CIVA, padecendo assim a referida informação

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

88

vinculativa ainda de inconstitucionalidade e ilegalidade por usurpação de poderes legislativos;

- q) Pois a informação vinculativa n.º 2330 veio recortar e delimitar o conceito de promotor, dali resultando, face à letra da lei, uma expressiva restrição do âmbito de facto desta actividade, através da previsão, por via administrativa, de um critério de qualificação formal traduzido na inscrição ou registo do promotor na IGAC;
- r) Sendo em consequência nulos os actos de liquidação que já foram e os que venham a ser promovidos aos artistas com base neste entendimento autêntico da lei, nos termos do art.º 133.º, n.º 2, al. a), do CPA;
- s) Também julgamos que a desconsideração de toda actividade de promoção que não seja efectuada por um promotor inscrito no IGAC, viola o princípio comunitário da neutralidade fiscal, sendo consequentemente violadores deste mesmo princípio todos os actos de liquidação promovidos oficiosamente com fundamento em o promotor se não encontrar inscrito no IGAC, ou em se tratar de uma actividade promoção efectuada por *manager* ou agente, excluída, nos termos da informação n.º 2330, do conceito de promotor – mas já não, claro, como se viu, da actividade material de promoção;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

89

- t) Assinalámos vários erros, de facto e de direito, de que a informação vinculativa n.º 2330 em nosso entender também padece;
- u) Desde logo pela criação do referido requisito formal, e da consequente desconsideração da actividade efectiva de promoção artística, desenvolvida por quem não seja promotor nos termos ilegalmente considerados pela Administração Fiscal, daqui resultando que do universo de entidades que prosseguem efectiva e materialmente a actividade de promoção, apenas 20% reúnem o “requisito” administrativamente criado – a inscrição e registo no IGAC;
- v) Em segundo lugar, assinalou-se o erro que decorre da circunstância de o Decreto-Lei n.º 315/95, de que a Administração Fiscal lança mão para fundar este requisito, apenas regular a instalação e funcionamento dos recintos de espectáculos públicos (ao vivo) e de apenas estabelecer o regime jurídico dos espectáculos de natureza artística, não abarcando, assim, na sua previsão, a prestação de serviços do actor, músico e bailarino quando ele é contratado, *v.g.*, por um produtor fonográfico, audiovisual, cinematográfico, operador de cabo, organismo de radiodifusão, prestador de serviços da internet, os quais também são promotores, mas que não estão registados no IGAC, por se não tratar de espectáculos ao vivo;

JÚLIO CORRÊA MENDES

& ASSOCIADOS

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

90

- w) Em terceiro lugar, salientou-se o erro incorrido na informação vinculativa n.º 2330, ao se entender que as prestações de serviços destinados à realização de spot ou anúncio publicitário, ainda que prestadas ao respectivo promotor, nunca beneficiam da isenção da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, porque estes serviços se consubstanciam na publicidade de um determinado produto (prestações de publicidade comercial), excepcionadas da referida isenção, de acordo com o disposto no Anexo X, parte B, alínea d) do n.º 2 da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006;
- x) Tendo-se aqui demonstrado que o art.º 377.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho prevê uma derrogação especial para Portugal, permitindo que a nossa legislação de IVA possa continuar a isentar as operações enumeradas no ponto 2), da Parte B do Anexo X, nas condições em vigor em 1 de Janeiro de 1989;
- y) Errando-se assim na informação vinculativa n.º 2330, ao chamar à colação uma excepção que, como se viu, não é sequer aplicável a Portugal;
- z) Por último, entendemos que o entendimento vertido na informação vinculativa n.º 2330, e os actos de liquidação que sejam promovidos com seu fundamento, violam ainda o princípio da justiça, ofensa, esta, que decorre da circunstância de os artistas terem já sido

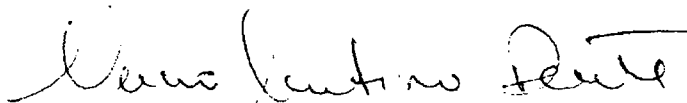
JÚLIO CORRÊA MENDES
& ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

91

fiscalmente mais onerados com a consagração da isenção prevista na al. a), do n.º 15, do art.º 9.º do CIVA, por se tratar de uma isenção simples, numa fase intermédia desta actividade, da qual até resultou mais receita fiscal para o Estado Português, pretendendo-se agora liquidar oficiosamente mais IVA, daqui resultando uma (mais do que) dupla tributação efectiva.

Esta é, salvo melhor, a minha opinião,

Lisboa, 28 de Junho de 2009



(Nuno Monteiro Dente)