

4. O procedimento por ajuste direto deixou de ser sancionável, aplicando-se o disposto na alínea a) do artigo 19.º do C.C.P. por ser este o regime concretamente mais favorável, ficando, por esta via, excluída a ilicitude e, conseqüentemente, a infração por que os Demandados vêm condenados.

Acórdão n.º 11/2014 -3.ª S – RO n.º 17 – ROM – 2.ª S/2013

Presidente. Freguesia. Prestação de contas. Responsabilidade sancionatória. Dispensa da pena

1. A Recorrente cometeu a infração prevista no art.º 66.º, n.º 1-a), da LOPTC, por não terem sido apresentadas justificações para a entrega tardia e incompleta da prestação de contas.

2. Contudo, a Recorrente liderava uma autarquia que não integrava qualquer outro membro eleito, situação que é inadmissível e absurda, violadora dos preceitos constitucionais relativos ao Poder Local, “*maxime*” os artigos 239.º, n.º 1, e 3 da CRP.

3. A fragilidade institucional da Recorrente, enquanto Presidente e único titular eleito de uma Junta de Freguesia é evidente e não pode ser desvalorizada. As condições para um funcionamento normal da Junta de Freguesia não existiam, não se podendo assegurar, de forma regular e tempestivamente o cumprimento dos deveres inerentes à sua função, o que nos conduz a considerar como diminuta a sua culpabilidade.

4. Face à diminuta culpabilidade e à ausência de antecedentes da Recorrente determina-se a dispensa da pena nos termos do art.º 74.º, n.º 1, do C. Penal, como é Jurisprudência aceite por esta 3.ª Secção no âmbito da responsabilidade sancionatória.

ALEXANDRA PESSANHA
NUNO CUNHA RODRIGUES

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, DO TRIMESTRE

0. Número do processo: C-300/12

Nome: ***Ibero Tours***

Data: **Acórdão de 16 de Janeiro de 2014**

Assunto: **IVA – Operações de agências de viagens – Concessão de descontos aos viajantes – Determinação da matéria colectável para os serviços prestados no âmbito de uma actividade de intermediação.**

Factos

A *Ibero Tours* actua como intermediária de serviços de viagem que são prestados pelos organizadores de circuitos turísticos aos clientes e, em contrapartida, recebe comissões. Muito embora os serviços de viagem se encontrem sujeitos a um regime especial, este não é aplicável às prestações de serviços levadas a cabo pela *Ibero Tours*, visto que, nestes casos, a mesma actua como intermediária.

No âmbito da sua actividade, a *Ibero Tours* concedeu reduções de preços aos seus clientes viajantes, as quais foram financiadas parcialmente através das suas comissões.

Atendendo a que efectuou o pagamento do IVA que onerava a totalidade das comissões, solicitou à Administração tributária alemã a alteração do cálculo do IVA liquidado, por forma a que as reduções de preços que a mesma concedeu aos seus clientes fossem reduzidas da matéria colectável.

A Administração tributária não concedeu e no âmbito do litígio que se seguiu com a *Ibero Tours*, foi suscitada a seguinte questão prejudicial

ao Tribunal de Justiça da União Europeia: os princípios definidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão *Elida Gibbs*, respeitantes à determinação da matéria colectável de IVA são aplicáveis quando uma agência de viagens, agindo como intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os custos, uma redução de preço na prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos?

Apreciação do tribunal

No acórdão *Elida Gibbs*, o Tribunal declarou que, quando um fabricante de um produto, que não está contratualmente vinculado ao consumidor final, mas é o primeiro elo de uma cadeia de operações que conduz a este último, concede um desconto ao referido consumidor final, por intermédio de cupões de redução, recebidos pelos retalhistas e a estes reembolsados pelo fabricante, a matéria colectável deve ser reduzida no valor desse desconto.

No entanto, no caso ora em apreço, a contrapartida recebida pelo sujeito passivo que se encontra no primeiro elo de uma cadeia de operações era, neste caso, reduzida pelo desconto concedido por esse mesmo sujeito passivo directamente ao consumidor final, enquanto no caso em apreço o organizador de circuitos turísticos não se encontra no primeiro elo de uma cadeia de operações, dado que presta os seus serviços directamente ao consumidor final, intervindo a *Ibero Tours* apenas como intermediária desta operação única.

Assim, entendeu o Tribunal que os princípios enunciados no acórdão *Elida Gibbs* não são aplicáveis no caso ora em apreço.

Além disso, entende o Tribunal que o operador turístico não concede um desconto, propriamente dito, uma vez que a *Ibero Tours* é obrigada, em qualquer caso, a pagar o preço estipulado, independentemente de qualquer desconto que tenha concedido ao viajante.

Decisão

O Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu no presente caso que o desconto não implicaria uma redução da matéria colectável para a operação principal, nem para os serviços prestados pela *Ibero Tours*.

Implicações no direito português

O referido acórdão contribui para a clarificação do alcance do artigo 16.º n.º 6 alínea b) do Código do IVA, que determina a exclusão dos descontos da matéria colectável

1. Número do processo: C-424/12

Nome: *SC Fatorie SRL*

Data: Acórdão de 6 de Fevereiro de 2014

Assunto: Direito de dedução – Autoliquidação

Factos

A sociedade romena *SC Fatorie SRL* celebrou um contrato-quadro com a fornecedora *SC Megasal Constructii SRL* (doravante “*Megasal*”) para obras destinadas a um edifício de suinicultura e à modernização de uma exploração de suínos. No âmbito do referido contrato, foram emitidas várias facturas relativas a adiantamentos, nas quais foram aplicadas as regras de autoliquidação. Posteriormente, foi emitida uma factura pelo valor total das obras, na qual foi liquidado IVA, o qual foi pago à *Megasal* pela *SC Fatorie SRL*.

O referido IVA foi deduzido e reembolsado à *SC Fatorie SRL*, na sequência de um pedido de reembolso por si apresentado.

Contudo, no seguimento de uma inspecção, a Direcção-Geral de Finanças Públicas romena solicitou à *SC Fatorie SRL* o pagamento do IVA referente à factura relativa ao valor total das obras, por entender que não tinham sido respeitadas as medidas de simplificação que regulam o sistema de autoliquidação.

Dos elementos remetidos ao Tribunal resulta, também, que a *Megasal* não entregou o IVA à Administração tributária romena

A Administração tributária romena considera que a *SC Fatorie SRL* perdeu o direito à dedução porque, por um lado, o fornecedor emitiu a factura de uma forma errónea ao aplicar as regras gerais referentes à liquidação do IVA e, por outro lado, porque a *SC Fatorie SRL* ao não inserir, por sua iniciativa, a menção “autoliquidação” na factura, e ao pagar o imposto, não cumpriu as obrigações decorrentes da lei romena.

No âmbito do litígio que opôs a *SC Fatorie SRL* à Administração tributária romena, foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais:

- As disposições da Directiva do IVA permitem aplicar a um sujeito passivo a sanção de perda do direito à dedução de IVA num caso de redacção incorrecta por um terceiro da factura apresentada pelo sujeito passivo para exercer o direito à dedução devido à não aplicação das medidas de simplificação, tendo o sujeito passivo pago o IVA?
- O princípio da segurança jurídica obsta à prática administrativa da Administração tributária romena, que primeiramente reconheceu o direito à dedução do IVA, tendo posteriormente determinado a obrigação do sujeito passivo em pagar o imposto acrescido de juros de mora?
- É compatível com o princípio da neutralidade fiscal do IVA privar o sujeito passivo do direito à dedução do IVA num caso em que o sujeito passivo pagou o IVA incorrectamente indicado na factura por um terceiro, num tal cenário em que as autoridades tributárias não solicitaram ao terceiro a correcção da mesma, tendo-se tornado impossível a correcção da factura devido à declaração de insolvência do terceiro?

Apreciação do tribunal

A sociedade *SC Factorie* alegou que o seu caso era semelhante ao caso *Bockemühl*, do qual resulta que quando o mecanismo da autoliquidação for aplicável, o não preenchimento dos requisitos exigidos quanto à facturação não condiciona o direito à dedução.

No entanto, o Tribunal de Justiça considerou que o entendimento veiculado no caso *Bockemühl* não era aplicável ao presente caso, por um lado, porque da factura ora em apreço não constava a menção à autoliquidação e, por outro lado, porque a *SC Factorie* efectuou o pagamento do imposto indevido ao fornecedor.

Com efeito, pretende-se com o sistema de autoliquidação a inversão do sujeito passivo, tendo a beneficiária dos serviços de pagar o IVA às autoridades fiscais, sob pena de não preencher o requisito substantivo do regime da autoliquidação.

O Tribunal entende, ainda, que a situação de falência da fornecedora *Megasal* não é susceptível de pôr em causa a recusa de dedução do IVA

imputável ao incumprimento pela *SC Fatorie* de obrigações essenciais para efeitos da aplicação do regime da autoliquidação.

No que respeita à questão relativa ao princípio da segurança, entende o Tribunal que tal princípio não se opõe a uma prática administrativa que se consubstancie na revogação, dentro de prazo legal, de uma decisão em que reconhecem ao sujeito passivo o direito à dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de uma inspecção, o pagamento desse imposto e de uma sanção pecuniária de mora.

Decisão

O Tribunal entendeu que numa operação sujeita ao regime da autoliquidação, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa factura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador.

No que respeita ao princípio da segurança jurídica, este não se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo legal, uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento desse imposto e de uma sanção pecuniária pela mora.

Implicações no direito português

O presente Acórdão contribui para clarificar o alcance das normas que determinam a obrigatoriedade do regime de autoliquidação de imposto.

2. Número do processo: C-18/13

Nome: *Maks Pen EOOD*

Data: Acórdão de 13 de Fevereiro de 2014

Assunto: **Direito à dedução e o conceito de fraude fiscal.**

Factos

O litígio em causa refere-se à recusa da Autoridade tributária Búlgara em aceitar a dedução do IVA relativa a facturas emitidas por certos

fornecedores da *Maks Pen*, sociedade que tem por actividade o comércio de equipamentos de escritório e de material publicitário, por entender que os fornecedores mencionados nas facturas ou os seus subcontratados não provaram possuir os recursos materiais e humanos necessários para assegurar as prestações facturadas.

Por sua vez, a *Maks Pen* entende que estava na posse de facturas e de documentos contratuais regulares, que essas facturas foram efectivamente pagas por transferência bancária, que estavam registadas na contabilidade dos fornecedores, e que, nessa medida, a realidade das prestações em questão estava provada.

No âmbito do litígio que opôs a Autoridade tributária Búlgara à *Maks Pen*, foram suscitadas ao Tribunal de Justiça, entre outras, as seguintes questões prejudiciais:

- Para efeitos de dedução de IVA, devem ser tratadas como fraude fiscal as circunstâncias de facto em que o fornecedor mencionado na factura, ou o seu subcontratado, não dispõe do pessoal, nem do equipamento necessários à prestação de serviços, não documenta os custos da prestação de serviços e não lança esses custos na sua contabilidade?
- Do dever do tribunal resulta também o dever de averiguar oficiosamente, no caso concreto, a existência de uma fraude fiscal quando aprecia novos factos que incluem provas que se referem a actos simulados, documentos falsos e conteúdos incorrectos, quando simultaneamente tem de seguir o princípio de não colocar a demandante numa posição mais desfavorável?

Apreciação do tribunal

Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que nos casos em que (i) o interessado seja um sujeito passivo na acepção da directiva, (ii) os bens ou os serviços invocados que estão na base desse direito sejam utilizados pelo sujeito passivo para os fins das suas operações tributadas (iii) e esses bens ou serviços sejam prestados por outro sujeito passivo, não deve ser recusado o direito à dedução.

Contudo, o Tribunal admite que o direito a dedução possa ser recusado a um sujeito passivo se, à luz de elementos objectivos, se demonstrar que este sujeito passivo, ao qual foram fornecidos os bens ou prestados

os serviços que estão na base do direito a dedução, sabia ou deveria saber que, ao adquirir estes bens ou estes serviços, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante ou a jusante na cadeia destes fornecimentos ou destas prestações.

O Tribunal recorda, ainda, que não é competente para verificar nem para apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. No processo principal, compete ao órgão jurisdicional de reenvio efectuar, em conformidade com as regras do direito nacional em matéria de prova, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se, à luz dos elementos objectivos fornecidos pelas autoridades fiscais, a *Maks Pen* sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução estava envolvida numa fraude cometida pelos seus fornecedores.

Decisão

O Tribunal conclui que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um sujeito passivo proceda à dedução do IVA que consta das facturas emitidas por um fornecedor quando, embora o serviço tenha sido prestado, se verifique que não o foi efectivamente por esse fornecedor ou pelo seu subcontratado, designadamente porque estes não dispunham do pessoal, do equipamento nem dos activos necessários, não documentaram os custos da sua prestação na respectiva contabilidade ou porque a identidade das pessoas que assinaram determinados documentos na qualidade de fornecedores se revelou falsa, na dupla condição de que esses factos sejam constitutivos de um comportamento fraudulento e que se prove que, atendendo aos elementos objectivos apresentados pelas autoridades fiscais, o sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte dessa fraude, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Implicações no direito português

A presente decisão contribui para clarificar o alcance do direito à dedução, em casos de fraude fiscal.

3. Número do Processo: C-454/12 e C-455/12 (ECLI:EU:C:2014:111)
Apensos.

Nome: **Pro Med Logistik GmbH contra Finanzamt Dresden-Süd (C-454/12) e Eckard Pongratz – enquanto administrador da insolvência de K. Oertel – contra Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt (C-455/12).**

Data: 27 de Fevereiro de 2014

Assunto: **Princípio da Neutralidade Fiscal – Transporte de pessoas e respectiva bagagem – Taxas aplicáveis a transporte em táxi e transporte em viatura de aluguer com condutor.**

Factos

No presente Acórdão foram apreciados dois litígios que, considerando a similitude da questão de fundo, foram julgados conjuntamente pelo Tribunal.

No processo C-454/12, estava em causa uma situação em que a *Pro Med Logistik GmbH*, enquanto detentora de licença administrativa para transporte em viaturas de aluguer, efectuava, durante os anos de 2006 e 2007, transporte de doentes por conta de seguros de saúde em viaturas que não estavam especificamente equipadas para o transporte de doentes, carecendo, por exemplo, de material de reanimação.

Em Novembro de 2007, a *Pro Med Logistik GmbH* subscreveu as condições previstas num contrato celebrado entre um seguro de saúde e uma associação de empresas de táxis e carros de praça, relativo ao transporte dos doentes subscritores desse seguro de saúde. Por efeito do contrato, as empresas de táxi parte no referido contrato, comprometiam-se a transportar os doentes, mediante preço fixado no contrato.

A administração tributária alemã, bem como o tribunal de primeira instância, entenderam que, não sendo a *Pro Med Logistik GmbH* uma empresa que explorasse a actividade de táxi, mas antes uma actividade diversa ainda que também de transporte de pessoas, não seria de se lhe aplicar a taxa reduzida de IVA prevista para aquelas actividades.

Por outro lado, no processo C-455/12, estava em causa o transporte de pessoas e bagagens, ao qual, em percursos que não excedessem os 50 Km, a *K. Oertel* aplicou a taxa reduzida de IVA.

A taxa reduzida de IVA encontrava-se prevista, pela legislação alemã, para o mesmo tipo de circuitos, mas apenas quando prestada por empresas de táxi.

No âmbito dos litígios entre as referidas empresas e a Administração tributária alemã, foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais:

- As disposições constantes da Directiva IVA e, bem assim, o princípio da neutralidade opõem-se a que dois tipos de serviço de transporte local de passageiros, prestados em táxi, e em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de IVA diversas?
- Relativamente à questão anterior, será relevante o facto das empresas de táxis e as empresas de viaturas de aluguer com motorista estarem obrigadas a prestar os seus serviços em virtude de um acordo específico, aplicável indistintamente a essas empresas em condições praticamente idênticas.

Apreciação do tribunal

Relativamente à primeira questão, comum a ambos os processos, o Tribunal entendeu, em conformidade com o entendimento que resulta da jurisprudência assente – que a Directiva IVA não impõe a aplicação das taxas reduzidas a todos os elementos de uma categoria prevista no anexo da Directiva IVA. Por essa razão, assiste, pois, aos Estados Membros uma margem de discricionariedade e de escolha consubstanciada na aplicação selectiva da taxa reduzida, quanto às prestações de serviços elencadas naquele anexo, desde que essa interpretação não crie o risco de distorções da concorrência.

Com efeito, o Tribunal entende que a escolha dos Estados Membros na aplicação selectiva de uma taxa reduzida de IVA está sujeita a uma dupla condição: por um lado, incumbe aos Estados Membros isolar os critérios concretos e específicos da categoria de prestações de serviços em causa e, por outro lado, observar o princípio da neutralidade fiscal.

Quanto à apreciação da questão de se o transporte local de passageiros em táxi constitui um aspecto concreto e específico das prestações realizadas pelas empresas de transporte de pessoas e respectivas bagagens, cumpre apreciar se se trata de uma prestação de serviços identificável em si mesma, separadamente de outras prestações dessa categoria.

O Tribunal entendeu que a actividade de transporte urbano de passageiros em táxi poderia ser considerada uma prestação de serviços identificável, desde logo, porque, contrariamente às empresas de aluguer de viaturas com motorista, a lei obriga as empresas de táxis a prestar serviços de transporte assumindo uma obrigação de permanência, que as proíbe de recusar um transporte na expectativa de por exemplo beneficiar de um trajecto mais rentável.

Segundo o princípio da neutralidade fiscal seria oponível uma situação em que duas prestações de serviços semelhantes que estivessem em concorrência entre si fossem tratadas de forma distinta do ponto de vista do IVA. No entanto, o Tribunal foi da opinião de que em determinados casos excepcionais, em face das especificidades dos sectores em causa, as diferenças do quadro regulamentar das prestações de serviços poderiam ser vistas de forma distinta, desde logo porque ambas as prestações de serviços consubstanciam características que as distingue, como por exemplo o facto de empresas de aluguer de viaturas com motoristas só poderem aceitar pedidos de transporte recebidos na sede da empresa ou no domicílio do empresário e dos mesmos terem de ter disponibilidade mediante chamada.

Quanto à segunda questão, relevante apenas para o processo C-454/12, o Tribunal decidiu que, como o transporte dos doentes foi efectuado com base num acordo entre o seguro de saúde e a associação, sem qualquer distinção quanto às empresas de táxis e às empresas de viaturas de aluguer com motorista, as empresas de táxi não estão sujeitas, no caso em análise, às exigências legais que lhes são impostas fora desse quadro contratual. Assim, no âmbito do referido contrato, prestações de serviços semelhantes, não devem ser sujeitas a taxas de IVA diferentes.

Decisão

Considerando o âmbito da análise, o Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu que será conforme à Directiva, a legislação nacional que preveja uma taxa reduzida para determinado tipo de transporte, atendendo às diferentes exigências legais a que estão sujeitos os dois tipos de transporte, e sempre que a actividade de transporte urbano de passageiros em táxi constitua um elemento concreto e específico da categoria de serviços de transporte de pessoas e respectivas bagagens e desde que as referidas

diferenças tenham uma influência determinante na decisão do utilizador médio de recorrer a um e outro serviço.

Contudo, o Tribunal entende que os dois tipos de serviços em causa não devem estar sujeitos a taxas de imposto diferentes quando existir por base um acordo que não os diferencie, tendo em conta que numa tal situação, o transporte de passageiros em táxi já não constitui um aspecto concreto e específico do transporte de pessoas e respectivas bagagens.

Implicações no direito português

Atendendo ao facto da lei portuguesa prever já a aplicação da taxa reduzida também para a actividade de aluguer de veículos com motorista, o caso presente não tem aplicações directas em Portugal. Contudo, este Acórdão não deixa de relevar, na medida em que densifica os critérios que a lei portuguesa poderá utilizar para determinação das actividades concretas, em cada categoria de prestação de serviços, às quais se podem aplicar as taxas reduzidas.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
MARTA MACHADO DE ALMEIDA
PEDRO FONSECA PIRES
FILIPA BELCHIOR COIMBRA