tindo já aplicações de IA com capacidade para se reprogramarem, autoprogramarem ou programarem novas IA, o que as impediria, enquanto sujeitos passivos, de criarem esquemas de evasão fiscal que as favorecessem?

ChatGPT: *Se uma IA tem a capacidade de se reprogramar ou programar novas IA e é considerada um sujeito passivo de imposto, tecnicamente ela poderia criar esquemas de evasão fiscal que a favorecessem.*

O *Quantum* da Contraprestação no IVA e a Estrutura do Imposto: Algumas Reflexões¹

MIGUEL CORREIA

ÍNDICE: 1. Enquadramento 2. O papel da relação de causalidade entre os elementos da transação na estrutura do imposto 3. O *quantum* da contraprestação no IVA 4. *Quantum* da contraprestação e incidência do imposto 4.1. Introdução 4.2. Carácter oneroso da prestação 4.3. Conceito de atividade económica 4.4. Quantum da contraprestação e atividade económica 5. Conclusões

1. Enquadramento

A Contraprestação desempenha um papel central na estrutura jurídica e mecânica do IVA². Dedicaremos estas breves reflexões ao seu estudo. Olharemos, primeiro, para a arquitetura do imposto, para aí a enquadrarmos funcionalmente. Realizado este enquadramento, centrar-nos-emos, então, no exame da relevância do seu *quantum* para a operação do imposto.

¹ O processo iniciado há um par de anos que conduziu à produção deste estudo beneficiou de profícuas conversas e troca de pontos de vista com o Dr. Rui Campos Laires e com o Dr. Eduardo Almeida Rodrigues. A ambos gostaria de deixar o meu agradecimento. Eventuais erros ou omissões são, naturalmente, da exclusiva responsabilidade do autor. Atenta a pressão do tempo, apresento o estudo numa versão mais curta e compacta do que inicialmente idealizada, esperando regressar noyamente a estas reflexões quando o tempo assim o permita.

² Por mecânica do imposto referir-nos-emos neste estudo ao processo técnico regra de determinação do montante do imposto devido.

É de notar que este estudo circunscrever-se-á ao exame das operações onerosas propriamente ditas, em sentido estrito, não incluindo no seu aprofundamento, quer as operações assimiladas a tal, quer as próprias operações onerosas total ou parcialmente compensadas por subvenções³.

2. O Papel da Relação de Causalidade entre os Elementos da Transação na Estrutura do Imposto

O IVA é um imposto de base transaccional. A transação assume-se, sem surpresa, como o epicentro da sua edificação jurídica. O sistema do IVA assenta numa forte relação de causalidade entre os elementos basilares da transação. Estruturalmente, a transação reconduz-se a um conjunto reduzido de elementos nucleares: Prestador e Adquirente; Prestação e Contraprestação⁴. O sistema do IVA exige uma forte relação de causalidade entre estes quatro elementos.

Prestador e Adquirente deverão estar interligados através de uma relação jurídica. Uma relação com um conteúdo definido de forma singular para efeitos da aplicação do imposto, independente do sistema jurídico de um qualquer Estado⁵, caracterizada pela especificidade da sua aceção de

³ Atento o seu objeto e a sua brevidade, este estudo concentrar-se-á primariamente no exame da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado ("Diretiva IVA") e da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE"). Não obstante, sempre que considerado relevante, será também feita referência à legislação nacional. A jurisprudência e a doutrina administrativa nacionais não integram o perímetro de análise deste estudo.

⁴ Para efeitos deste estudo, utilizaremos o termo Prestação numa aceção jurídica lata que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens. Assim, por Prestador referir-nos-emos ao prestador de serviços e ao fornecedor de bens, em suma, àquele a quem incumbe a Prestação. Já o termo Contraprestação será utilizado em referência ao valor pago em contrapartida pela Prestação, líquido de IVA. Equivalerá, em suma, ao termo "*Consideration*" em língua inglesa, constituindo em termos práticos, e por via de regra, o ponto de partida para a determinação do valor tributável do imposto. Assim, ao valor da Contraprestação será, por regra, adicionado o eventual montante de imposto a liquidar. Note-se que, embora na Diretiva IVA, no seu artigo 2.º, a tradução do termo "*consideration*" seja realizada com recurso à expressão "*a título oneroso*", no seu artigo 73.º, encontramos a tradução direta para o termo "*contraprestação*", com o sentido aqui adotado.

⁵ Cfr. Acórdão de 17 de setembro de 2002 (C-498/99, *Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs and Excises*, ECLI:EU:C:2001:494). Cfr., também, Conclusões da

reciprocidade e pelo seu reduzido requisito de formalidade⁶. Um acordo informal, assente meramente na honra, do qual resulte, em termos práticos, uma vinculação das partes, bastará para assegurar a existência de uma relação jurídica válida no contexto deste imposto⁷. Visa-se assegurar, como é bom de ver, a abrangência na definição de relação jurídica, capaz de englobar no escopo do IVA todo o tipo de vínculo que motive o surgimento de uma Prestação e Contraprestação funcionalmente relacionadas⁸.

Por sua vez, também Prestação e Contraprestação se encontram umbilicalmente relacionadas na estrutura do imposto. Regra geral, a existência de uma transação tributável em IVA requer uma Prestação efetuada mediante o pagamento de uma Contraprestação, que com a primeira mantenha um nexo direto⁹. Deparamo-nos aqui com três conceitos de particular densidade. Percorramos, para já de forma muito sumária, os conceitos de Prestação e Contraprestação para em momento subsequente abordarmos o requisito da relação de causalidade entre ambas.

Advogada-Geral Christine Stix-Hackl de 27 de setembro de 2001 (C-498/99, *Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs and Excises*, ECLI:EU:C:2001:494), parágs. 22, 29, 36 et seq.

⁶ Cfr. discussão *infra* na Secção 4 para aprofundamento do tópico.

⁷ Cfr. Acórdão de 17 de setembro de 2002 (C-498/99, *Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs and Excises*, ECLI:EU:C:2001:494), parág. 24.

⁸ Esta abordagem não surpreende no âmbito tributário, ainda por demais num imposto que se deseja tão abrangente na sua incidência como o IVA. Como já há muito notado por Soares Martinez, por regra, a aplicação da lei fiscal assenta maioritariamente na verificação de um conteúdo económico, que a lei fiscal define, e menos em qualificações jurídicas. Um princípio de realidade económica, que nem a ilicitude coloca em causa. Cfr. Pedro Soares MARTINEZ, *Da Personalidade Tributária*, 2.ª ed, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1969, p. 333. No IVA, como princípio geral, as transações ilícitas encontram-se abrangidas pela incidência do imposto. Assim o exige o princípio da neutralidade. Tal não sucederá, somente, quando as transações sejam intrinsecamente ilícitas, ou seja, quando não exista um mercado lícito para o bem ou serviço em causa. Cfr. por exemplo, Acórdão de 11 de junho de 1988 (C-283/95, *Fischer v. Finanzamt Donaueschingen*, ECLI:EU:C:1998:276), parág. 21.

⁹ Sublinha-se que esta regra geral encontra um conjunto de exceções, em casos especialmente previstos, de que aqui não se cuidará, atento o foco deste estudo na onerosidade propriamente dita. Cfr. para uma boa discussão de casos de assimilação de operações gratuitas a onerosas, por exemplo, Rui LAIRES, "O Regime do IVA das Amostras e das Ofertas de Valor Reduzido", TOC: Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, ano IX, n.º 130, Janeiro de 2011, pp. 49-53. Pense-se, também, na transmissão ou utilização de bens e prestações de serviços a título gratuito, nas situações descritas nos artigos 16.º, 18.º, 26.º e 27.º da Diretiva IVA. De sublinhar, também, as especificidades de certos pagamentos que, atenta a sua natureza, não constituem geralmente contraprestação para efeitos de IVA, como, por via de regra, as compensações por danos ou as doações.

Não é qualquer Prestação que interessa ao IVA. Para a definição do seu facto tributário originário releva somente a Prestação abarcada pelo seu âmbito de incidência¹⁰. Uma definição abrangente, em linha com o objetivo de lançamento de uma rede de incidência o mais larga possível, com o propósito de assegurar a neutralidade de um imposto que visa, em termos ideais, tributar todo o consumo¹¹.

Obedecendo a motivações semelhantes, a natureza da Contraprestação caracteriza-se, igualmente, pela sua amplitude¹². Já o mesmo não poderá dizer-se da abordagem à sua forma de determinação. A aproximação aqui não é tão lassa. De forma breve, no que respeita à sua natureza, a Contraprestação poderá consistir num pagamento em dinheiro, em espécie, ou em forma de vale¹³. Fundamental para assegurar a operação mecânica do imposto é que a Contraprestação seja passível de ser expressa em dinheiro¹⁴, assim se viabilizando a aplicação de uma taxa *ad valorem* sobre um valor tributável preciso.

¹⁰ Em geral, em termos de incidência objetiva do imposto, uma Prestação enquadrável como uma transmissão de bens ou prestação de serviços efetuada, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal. Cfr., em particular, artigo 2.º da Diretiva IVA e artigo 1.º do Código do IVA (“CIVA”). Frise-se, atenta a sua excecionalidade neste domínio, que a importação de bens não exige qualquer onerosidade, nem sequer transação, o mesmo sucedendo em assimilações a aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso.

¹¹ Entre o ideal e o possível existe o fosso cavado pelas delimitações negativas de incidência e as várias isenções ao imposto. Sublinhe-se, também, a necessidade de o Prestador dos bens ou dos serviços atuar na qualidade de sujeito passivo, deixando de fora, por essa via, inúmeras transações ocorridas no mundo real.

¹² Também aqui uma definição própria para efeitos do IVA, um conceito de Direito Europeu. Cfr. Acórdão de 5 de fevereiro de 1981 (C-154/80, *Staatsecretaris van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38), parág. 9: “*Consideration is an European concept fully based on the EU Directive. Member States cannot interpret this term.*”.

¹³ Não nos debruçaremos neste breve estudo sobre as problemáticas várias associadas à natureza da Contraprestação, nomeadamente no que respeita aos pagamentos total ou parcialmente realizados em espécie (transações conhecidas na literatura em língua inglesa como “*Barter Transactions*”) ou com o tema dos vales, merecedor igualmente de uma análise autónoma que em muito extravasa o propósito deste estudo.

¹⁴ Cfr., entre outros, Acórdão de 16 de setembro de 2020 (C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG v. Finanzamt Y*, ECLI:EU:C:2020:712), parág. 44-45; Acórdão de 10 de janeiro de 2019 (C-410/17, *A Oy v. Veronsaajien oikeudenvolontayksikkö*, ECLI:EU:C:2019:12), parág. 36.

Pelo que respeita à sua forma de determinação, importa dar conta de que o valor da Contraprestação, ainda que simbólico, deverá ser determinado em função da natureza da Prestação. O seu método de determinação não deverá derivar do acaso, do acidental¹⁵. Ainda que desproporcional relativamente ao que foi prestado, na medida em que, regra geral, não se exige que a Contraprestação cubra o real valor, ou mesmo o custo, da Prestação¹⁶, deverá possuir uma forma de determinação causalmente relacionada com o que é recebido¹⁷. O contrário também será verdade, em ambos os casos, salvo prática abusiva.

O valor da Contraprestação, o seu *quantum*, enquanto ponto de partida para a determinação do valor do imposto a pagar, é, com efeito, inteiramente subjetivo, fixado livremente pela vontade das partes. As coisas passam-se deste modo seja em razão do reconhecimento da liberdade contratual que caracteriza o imposto¹⁸, seja para garantir um eficaz funcionamento do sistema do IVA¹⁹. Tal não sucederá, somente, quando a dinâmica do mercado não assegurar a determinação fidedigna do preço, ou seja, quando o Prestador e o Adquirente sejam partes relacionadas, sujeitas a uma direção económica unitária²⁰, caso em que o valor normal – preço que seria cobrado numa transação equivalente entre dois entes independentes – vigorará²¹;

¹⁵ Cfr., por exemplo, Acórdão de 10 de novembro de 2016 (C-432/15, *Odvolačí finanční reditelství v. Pavlína Bastová*, ECLI:EU:C:2016:855), parág. 29.

¹⁶ Cfr. Acórdão de 20 de janeiro de 2005 (C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v. Riksskatteverket*, ECLI:EU:C:2005:47), parág. 24.

¹⁷ Cfr., entre outros, Acórdão de 29 de outubro de 2009 (C-246/08, *Comissão das Comunidades Europeias v. República da Finlândia*, ECLI:EU:C:2009:671), parág. 48 et seq.

¹⁸ O IVA parte da posição de princípio do reconhecimento do princípio da liberdade contratual, só o excecionado em situações limite, nomeadamente, com o propósito de prevenir abuso. Cfr. Ad van DOESUM *et alii*, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2.ª ed., Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, 2020, p. 413 et seq.

¹⁹ Tomar o valor definido pelas partes, enquanto posição de princípio, como o valor adequado da transação, assegura a agilidade de um imposto como o IVA, que de outra forma, atenta a quantidade massiva de factos tributários sobre que incide, se tornaria impraticável. Note-se que este princípio tem depois repercussão na operacionalização da fatura, com todos os impactos daí decorrentes.

²⁰ Neste caso, a dinâmica do mercado assente nos interesses económicos divergentes das partes – Prestador querendo vender pelo mais elevado preço possível, Adquirente pretendendo comprar pelo mais reduzido – não se encontra presente, não sendo aqui possível beneficiar da dinâmica económica estabelecida entre as partes para a fixação de um preço fidedigno.

²¹ Cfr. artigos 80.º e 72.º da Diretiva IVA. Cfr., também, artigo 16.º do CIVA, n.ºs 10 a 12.

ou, ainda, numa panóplia de outras situações em que a Prestação ocorre sem o correspondente pagamento, onde se incluem, por exemplo, os casos de auto-fornecimento ou de utilização de ativos da empresa para objetivos que extravasam o seu propósito²². Nestes casos, outros referentes, de carácter objetivo, serão privilegiados, tais como o montante de despesas suportadas, o preço de custo ou de compra da Prestação, ou o seu valor normal de mercado²³.

Entre a Prestação efetuada pelo Prestador e a Contraprestação realizada pelo Adquirente deverá existir um *nexo direto*. O IVA tributa o fornecimento de bens e a prestação de serviços, e não a mera existência de pagamentos entre duas partes²⁴. Embora o conceito de *nexo direto* vá ser densificado posteriormente neste estudo, vale a pena desde já relevar que esta relação direta implica que o destinatário de uma Prestação deve obter uma vantagem da mesma e que a extensão desta vantagem deve estar relacionada com a sua Contraprestação²⁵. Para avaliar a presença deste desempenho mútuo, o objetivo das partes deverá ser tido em conta²⁶. A avaliação é, portanto, subjetiva²⁷. Não é pelo facto de serem trocadas prestações equivalentes que existe necessariamente um *nexo direto*²⁸. O contrário é igualmente verda-

deiro. Se a contrapartida for desproporcional, pode ainda assim existir uma relação direta²⁹.

A mecânica do imposto exige que se verifique também um *nexo direto e imediato* entre a Contraprestação originariamente paga pelo Prestador para adquirir os elementos constitutivos da Prestação, e o valor da Prestação³⁰. O IVA suportado nos custos incorridos para realizar a Prestação só será dedutível, geralmente, na medida em que os elementos em apreço sejam incorporados na Prestação, e sob o valor da Contraprestação a pagar pelo Adquirente se liquide IVA³¹.

Há, pois, um *nexo de causalidade* em cadeia entre Contraprestação paga pelo Prestador para adquirir os elementos constitutivos da Prestação; Prestação; e Contraprestação paga pelo Adquirente. As características desta relação de causalidade asseguram o funcionamento coeso da tributação multifásica. A sua mecanização eficaz assenta no instrumento da fatura, em particular, nos requisitos que impõe à formalização da transação e nas garantias de que beneficia³².

Em suma, a estrutura do IVA assenta numa forte relação de causalidade entre os elementos basilares da transação, em que se inclui a Contraprestação. O papel da Contraprestação no funcionamento do imposto não se fica, no entanto, por aqui.

Embora o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade não se encontrem numa relação direta com a Contraprestação, também nesta sede, em casos especiais, esta tem uma função a desempenhar. Por princípio, o

²² Cfr. a este propósito, em particular, artigos 16.º, 18.º, 26.º e 27.º da Diretiva IVA. Esta abordagem justifica-se, geralmente, quando o montante de IVA suportado para assegurar a realização dessa Prestação tenha sido previamente deduzido pelo Prestador. Cfr., no entanto, exceção a esta regra no artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

²³ Cfr., em particular, artigos 74.º, 75.º e 77.º da Diretiva IVA.

²⁴ Cfr. Erik STESSENS, *European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, 2023, p. 123; Ad van DOESUM *et alii*, *Fundamentals of EU VAT Law*, p. 148 et seq. Cfr., também, Ben TERRA & Julie KAJUS, *Introduction to European VAT*, Global Topics IBFD (acesso a 15 de Julho 2023), Secção 8.4.4.

²⁵ Cfr. Jasmin KOLLMANN, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT*, Doctoral Series, IBFD, Amsterdão, 2019, Secção 4.2.2.1. De notar que, em casos específicos, pode ser conferida relevância à Contraprestação ainda que a Prestação não venha a ser materialmente concretizada. Cfr., a este propósito, por exemplo, Rui LAIRES, "Tributação em IVA da venda pelas companhias aéreas de bilhetes que não vêm a ser utilizados pelos clientes – Comentário ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Primeira Secção) de 23 de Dezembro de 2015, processos apensos C-250/14 e C-289/14, casos «Air-France-KLM e Hop!-Brit Air» (relator: A. Borg Barthet)", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano VIII, n.º 4, Inverno de 2015, pp. 277-293.

²⁶ Cfr. Jasmin KOLLMANN, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT*, Secção 4.2.2.2.

²⁷ Cfr. Erik STESSENS, *European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice*, p. 123.

²⁸ Cfr. *Ibid.*

²⁹ Cfr. *Ibid.*

³⁰ Cfr. Acórdão de 8 de junho de 2000 (C-98/98, Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc, ECLI:EU:C:2000:300), parág. 24. Cfr., também, artigo 168.º da Diretiva IVA.

³¹ Embora a incorporação dos custos no preço dos produtos seja o critério-regra para assegurar a dedutibilidade, note-se que nem sempre é necessário considerar se os custos foram efetivamente incorporados no preço para estabelecer que o direito à dedução existe. Cfr., a este propósito, por exemplo, o Acórdão de 18 de outubro de 2018 (C-153/17, Volkswagen Financial Services, ECLI:EU:C:2018:8) (neste caso, o TJUE determinou que os custos relacionados com o *leasing* de automóveis poderiam ser parcialmente deduzidos apesar de terem sido integralmente incorporados na atividade isenta de concessão de crédito).

³² A reflexão sobre a função (vital) da fatura na operação do IVA extravasava o âmbito deste estudo. Para uma boa análise do tema, cfr., em particular, Augusta ANDRADE LOPES *et alii*, "Importância da Fatura no Edifício do IVA: A Formalidade da Substância e a Substancialidade na Forma" in *Cadernos IVA 2022*, Almedina, Coimbra, 2022.

facto gerador do imposto e a sua exigibilidade encontram-se alicerçados na efetivação da Prestação³³. A realização da Prestação, por via de regra, é o pilar onde assenta o facto gerador do imposto³⁴. Já no que respeita à exigibilidade, quando exista obrigação de emissão de fatura, a primeira poderá ser tornada pelo legislador nacional dependente da emissão atempada desta última, como ocorre, por via de regra, em Portugal³⁵. Embora a Contraprestação não se intrometa no desenho do facto gerador do imposto, desempenha, no entanto, uma função residual na sua exigibilidade. No caso de a Contraprestação ser efetuada antes da emissão de fatura mas após a realização da Prestação³⁶, a exigibilidade do imposto ocorrerá no momento desse pagamento, e circunscrita ao seu montante. Assim sucederá, também, quando a Contraprestação seja realizada, ainda que parcialmente, antes da própria efetivação da Prestação³⁷.

Por último, em certos casos, as características do ente vinculado ao pagamento da Contraprestação podem marcar o funcionamento das regras de localização das operações sujeitas ao imposto. As regras de localização do imposto poderão, em certos casos, divergir dependendo de o Adquirente, sobre o qual impende a obrigação de pagamento da Contraprestação, ser considerado localizado no território nacional, noutro Estado Membro ou num Estado terceiro, bem como de ter ou não a condição de sujeito passivo

³³ Cfr. artigo 63.º da Diretiva IVA (“O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços”). Cfr., também, artigos 62.º a 71.º da Diretiva IVA, e o artigo 7.º do CIVA.

³⁴ Assim, no caso especial da importação de bens, o facto gerador ocorrerá no momento da sua importação, em termos práticos, aquando da sua introdução no consumo, conforme disciplinada nas regras aduaneiras (em termos práticos, por via de regra, a data de aceitação da Declaração Aduaneira de Importação pelas Alfândegas).” POR: “Assim, no caso especial da importação de bens, o facto gerador ocorrerá no momento da sua importação, em termos gerais, aquando da sua introdução em livre prática, conforme disciplinada nas regras aduaneiras (em termos gerais, por via de regra, a data de aceitação da Declaração Aduaneira de Importação pelas Alfândegas)

³⁵ Cfr., em particular, artigo 66.º, alíneas a) e c) da Diretiva IVA. Cfr., também, artigo 8.º do CIVA.

³⁶ Neste último caso, no caso dos Estados Membros que adotaram postura similar à adotada pelo legislador nacional. Cfr. artigos 65.º e 66.º da Diretiva IVA e artigo 8.º n.º 1 c) (Contraprestação realizada, ainda que parcialmente, antes da emissão da fatura, mas após a efetivação da Prestação).

³⁷ Cfr. artigo 66 da Diretiva IVA e artigo 8.º n.º 2 do CIVA (Contraprestação realizada, ainda que parcialmente, antes da efetivação da Prestação).

do imposto³⁸. Este impacto é particularmente notório quando a Prestação assume a forma de serviços, caso em que as características do Adquirente marcam com incisividade a aplicação das regras de localização³⁹. No caso da transmissão de bens, assim não sucede. Aqui, os atributos do ente vinculado ao pagamento da Contraprestação possuem um papel mais residual⁴⁰.

Enquadrada, de forma sumária, a Contraprestação na estrutura jurídica e mecânica do IVA, e exposta a sua centralidade na operação do imposto, concentremos agora a nossa atenção no estudo do seu *quantum* e respetiva relevância.

³⁸ De forma sumária, o artigo 9.º da Diretiva IVA define como sujeito passivo *qualquer pessoa que exerça de modo independente em qualquer lugar uma atividade económica* seja qual for o fim ou resultado dessa atividade, desconsiderando assim, ao abrigo do princípio da neutralidade, a forma jurídica na delimitação da base de incidência do imposto. Embora o Código do IVA no seu artigo 2.º se refira somente a pessoas singulares ou coletivas, omitindo qualquer referência aos entes desprovidos de personalidade jurídica que encontramos, por exemplo, no artigo 2.º do Código do IRC, a jurisprudência do TJUE é clara a afirmar que um ente *sem personalidade jurídica* será sujeito passivo de IVA sempre que realize operações tributáveis de forma independente. Entende o TJUE que a noção de sujeito passivo para efeitos de IVA deve ser definida da forma *o mais lata possível* de forma a assegurar que o IVA possua um âmbito suficientemente alargado para integrar todos os estádios da produção distribuição e prestação de serviços. Visa-se, naturalmente, assegurar que todo o consumo privado seja efetivamente tributado, evitando-se, também, num imposto harmonizado, que a definição de sujeito passivo varie de Estado para Estado ao sabor das regras que governam a forma jurídica das entidades no direito civil. Cfr., a este propósito, por exemplo, Acórdão de 29 de Abril de 2004 (C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land v. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, ECLI:EU:C:2004:267); e Acórdão de 12 de outubro de 2016 (C-340/15, Christine Nigl e outros v. Finanzamt Waldviertel, ECLI:EU:C:2016:764). Para o conceito de personalidade tributária passiva em sede de IVA, cfr. Miguel CORREIA, “A Personalidade Tributária Passiva e a Configuração do Facto Jurídico-Tributário: Algumas Reflexões” in *Católica Talks – Direito e Personalidade*, UCP Editora, Lisboa, 2023, pp. 221-259. Para uma análise em profundidade do tema, cfr. Clotilde Celorico PALMA, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2015.

³⁹ Cfr., nomeadamente, o artigo 6.º, n.º 6 do CIVA.

⁴⁰ Cfr., por exemplo, artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do CIVA, onde as características do ente vinculado ao pagamento da Contraprestação são de todo irrelevantes. Assim não sucede, no entanto, em certos casos especiais, nomeadamente na caracterização de uma transação como uma venda à distância intracomunitária de bens ou como uma venda à distância de bens importados. Nestes casos, os atributos do ente vinculado à Contraprestação assumem um papel fulcral na caracterização da transação para efeitos da aplicação das regras de localização. Cfr. artigo n.º 1 do CIVA, alíneas p) e q).

3. O Quantum da Contraprestação no IVA

Como princípio, para efeitos de IVA, a Contraprestação incluirá tudo o que é recebido em contrapartida pela entrega de bens ou prestação de serviços⁴¹. A jurisprudência do TJUE tem vindo a demonstrar que a simplicidade desta formulação é enganadora⁴². A determinação do montante da Contraprestação pode envolver uma complexidade considerável. Esta complexidade densifica-se na medida em que o correspondente pode ser recebido tanto do Adquirente, como de um terceiro⁴³.

O montante da Contraprestação, o seu *quantum*, enquanto ponto de partida para a determinação do valor do imposto a pagar, é um valor subjetivo⁴⁴. Por princípio, mesmo uma remuneração simbólica, face ao real valor da Prestação, constitui Contraprestação para efeitos de IVA⁴⁵. O que tende

⁴¹ Cfr. artigo 73.º da Diretiva IVA. Cfr., também, Acórdão de 5 de fevereiro de 1981 (C-154/80, Staatsecretaris van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, ECLI:EU:C:1981:38), parág. 10.

⁴² A qualificação da transação, nos diferentes aspetos que relevam para a aplicação do imposto, é causa frequente desta complexidade. Cfr., por exemplo, Acórdão de 22 de junho de 1993 (C-333/91, Sofitam v. Ministre chargé du Budget, ECLI:EU:C:1993:261, parág. 13) (caso envolvendo o recebimento de dividendos, onde apesar de ocorrer um pagamento em dinheiro, o Tribunal negou a existência de uma Contraprestação para efeitos de IVA).

⁴³ Cfr. artigo 73.º da Diretiva IVA. Conforme notado, este estudo não inclui no seu aprofundamento os pagamentos realizados por terceiros, nomeadamente, as operações total ou parcialmente compensadas por subvenções, tema cuja abrangência impõe um estudo autónomo. Para uma boa análise do tema, cfr. Rui LAIRES, “O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 419, Centro de Estudos Fiscais, Janeiro-Junho de 2007, pp. 7-88.

⁴⁴ Cfr., por exemplo, Acórdão de 5 de fevereiro de 1981 (C-154/80, Staatsecretaris van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, ECLI:EU:C:1981:38), parág. 13; e Acórdão de 23 de novembro de 1988 (C-230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1988:508), parág. 16.

⁴⁵ Cfr. Acórdão de 20 de janeiro de 2005 (C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB v. Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2005:47), onde o Tribunal estabeleceu com clareza que é indiferente que o preço pago seja inferior ao preço de custo da prestação. Só é necessário que exista um nexo direto entre a Prestação e a Contraprestação. No entanto, cfr. Acórdão de 29 de outubro de 2009 (C-246/08, Comissão das Comunidades Europeias v. República da Finlândia, ECLI:EU:C:2009:671), onde, como se notará mais abaixo neste estudo, o TJUE veio condicionar esta regra geral. Cfr., também, para uma boa análise das consequências associadas a uma Prestação remunerada abaixo do seu preço de custo, ou sem qualquer remuneração, Madeleine MERKX, “Supplies Below Cost Price or Free of Charge” in *Virtues and Fallacies of VAT – An Evaluation After 50 Years*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, 2021, p. 453 et seq.

a relevar é o valor efetivamente recebido como correspondente da Prestação, abstraindo de quaisquer critérios de índole objetiva⁴⁶.

A necessidade de assegurar o eficaz funcionamento do imposto e o respeito pela liberdade contratual que permeia a estrutura do imposto, resultam em que se tome por base da determinação do valor do imposto a pagar aquilo que é efetivamente recebido. Não surpreende, assim, por exemplo, que as reduções de preços, descontos por pagamentos antecipados ou abatimentos, entre outros, não incorporem o valor tributável⁴⁷. As reduções de preços diminuem o montante da Contraprestação, não refletindo, nessa medida, o valor recebido pelo Prestador⁴⁸.

Este *quantum* desempenha uma função de particular relevo na mecânica do IVA, tanto na perspetiva do Prestador como do Adquirente. Num cenário-base em que Prestador e Adquirente são ambos sujeitos passivos não isentos de imposto⁴⁹, para o Prestador, o montante da Contraprestação definirá, via de regra, o valor tributável, e nesta medida, o valor do IVA a ser liquidado⁵⁰. Para o Adquirente, será a base sobre a qual se fixará o valor de IVA suportado⁵¹, e, por arrasto, o montante de IVA eventualmente dedutível⁵².

Além da sua centralidade no funcionamento da mecânica do imposto, o *quantum* da Contraprestação, em casos limite, poderá condicionar a aplicabilidade do imposto. A este tema nos dedicaremos agora.

⁴⁶ Repisamos, não obstante, e conforme já notado, que em casos excecionais, o sistema do IVA é forçado a recorrer a valores determinados de forma objetiva. Cfr. *supra* Secção 2.

⁴⁷ Cfr. artigo 79.º da Diretiva IVA e artigo 16.º do CIVA. Cfr., também, Acórdão de 27 de março de 1990 (C-126/88, Boots v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1990:136), parág. 19 et seq; e Conclusões do Advogado-Geral Walter Van Gerven de 24 de janeiro de 1990 (C-126/88, Boots v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1990:31) parág. 12 et seq.

⁴⁸ Neste sentido, cfr., por exemplo, Acórdão de 24 de outubro de 1996 (C-317/94, Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1996:400), parág. 29.

⁴⁹ Neste cenário cenário-base não abordamos as situações de auto-liquidação do imposto e abstraímos-nos do papel da fatura na operacionalização desta mecânica.

⁵⁰ Em princípio, o valor tributável deverá coincidir com o montante da Contraprestação. Conforme já notado, esta regra é sujeita a um conjunto significativo de exceções.

⁵¹ Uma base que poderá incorporar também montantes como impostos, direitos e outras imposições; certas despesas acessórias; ou subvenções diretamente conexas com o preço da operação. Cfr., a este propósito, artigos 78.º e 73.º da Diretiva IVA e artigo 16.º n.º 5 do CIVA.

⁵² Para os diferentes requisitos e limitações à dedutibilidade do imposto, cfr., em geral, artigo 167.º e seguintes da Diretiva IVA e artigos 19.º e seguintes do CIVA.

4. Quantum da Contraprestação e Incidência do Imposto

4.1. Introdução

Em casos limite, o *quantum* da contraprestação pode condicionar a própria incidência do imposto. Propomos abordar o tema iniciando pela análise em profundidade de um acórdão recente do TJUE, o acórdão C-846/19, que nos servirá de guia para o exame cuidadoso dos conceitos de operação a título oneroso e de atividade económica. A exposição seguirá a matéria de arresto sem prejuízo de pequenos excursos sobre outras decisões destinadas a completar a matéria daquele.

Neste caso estavam em causa prestações de serviços realizadas por um advogado no quadro de mandatos de proteção de maiores legalmente incapazes que lhe foram confiados por lei pela autoridade judiciária competente. De forma sumária, os factos do caso são os seguintes: EQ, um advogado inscrito na respetiva Ordem no Luxemburgo, prestava desde 2004 serviços de representação de maiores incapazes na qualidade de mandatário, curador e tutor, nos termos de regimes de proteção legal⁵⁴. Por liquidação de imposto de 2018, relativa aos anos de 2014 e 2015, a Administração Tributária Luxemburguesa fixou oficiosamente os montantes de IVA devidos por EQ, considerando que aquelas atividades de representação constituíam prestações de serviços tributadas.

⁵³ Acórdão de 15 de abril de 2021 (C-846/19, EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277).

⁵⁴ O direito luxemburguês consagra diversos regimes de proteção, dos quais a tutela e a curatela, das necessidades de maiores legalmente incapazes que padeçam de uma alteração das suas faculdades mentais, derivada da doença, incapacidade ou debilidade devido à idade. Estes permitem aconselhar, supervisionar ou mesmo representar essas pessoas em matéria de vida civil e conferem poderes de gestão e de representação a terceiros. De forma habitual, o tribunal competente encarrega um terceiro de poderes de gestão e, sendo caso disso, de representação do incapaz para os atos da vida civil e gestão do seu património. A aplicação desses regimes de proteção pode dar lugar à nomeação de um mandatário especial pelo juiz do processo tutelar, enquanto se aguarda a decisão sobre o regime de proteção a instituir, bem como de um mandatário *ad hoc* em situação de conflito de interesses. Na prática, são os curadores, os tutores, os mandatários especiais e os mandatários *ad hoc* são escolhidos, nomeadamente, entre membros da família, mas também entre outras pessoas, como assistentes sociais, associações não lucrativas e advogados, como acabou por suceder neste caso. Cfr. EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA.

Nesses processos de representação a remuneração era fixada caso a caso, tendo em conta a situação financeira do incapaz, pela autoridade judicial competente a pedido do prestador, que teria regularmente de prestar contas das suas operações a essa autoridade. Em caso de indigência do incapaz a remuneração do prestador de serviços incumbiria ao Estado. A referida remuneração seria geralmente composta por uma quantia mensal fixa (*comme mensuelle forfaitaire*), a título da gestão corrente dos negócios da pessoa incapaz e, eventualmente, de um montante a título de prestações suplementares, calculado, em princípio, numa base horária, não correspondendo assim, necessariamente, a remuneração atribuída, em todos os casos, ao valor real da prestação fornecida.

EQ, perante o tribunal de reenvio, sustentou que as atividades desenvolvidas nos anos em causa em prol de incapazes não constituíam uma atividade económica⁵⁵. Em contestação a Administração Tributária Luxemburguesa contendeu que as prestações de serviços realizadas para proteção de maiores constituíam efetivamente uma atividade económica, dado que EQ as realizava no âmbito da sua atividade profissional de advogado, daí obtendo um rendimento considerável.

Na sua decisão, o TJUE começa por observar que, embora a Diretiva IVA atribua um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, *apenas atividades de natureza económica são abrangidas pelo imposto*⁵⁶. De seguida, refere que uma atividade pode ser qualificada de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, *se ela corresponder a uma das operações tributáveis definidas no artigo 2.º, n.º 1*. Nesta medida, o Tribunal inicia o seu itinerário começando por analisar se os serviços em causa correspondem a prestações de serviços a título oneroso, nos ter-

⁵⁵ EQ apresentou, ainda, dois argumentos adicionais de cuja análise não se cuidará neste estudo, dado que não relevam para a análise aqui efetuada. Em particular, EQ defendeu também que, em qualquer caso, as prestações de serviços estariam isentas de IVA nos termos da transposição nacional do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA. Adicionalmente, sustentou que a Administração Tributária Luxemburguesa tinha admitido, desde 2004 até 2013, que as referidas atividades não fossem sujeitas a IVA, pelo que passar a sujeitá-las a IVA para os anos de 2014 e 2015 constituiria uma violação do princípio da confiança legítima. Cfr. EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, parág. 20.

⁵⁶ Acórdão de 17 de dezembro de 2020 (C-449/19, WEG Tevesstraße, EU:C:2020:1038), parág. 24 e jurisprudência aí referida.

mos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva⁵⁷. Acompanhemos o roteiro seguido pelo Tribunal.

4.2. Caráter Oneroso da Prestação

Conforme discutido nas secções precedentes deste estudo, de acordo com jurisprudência consolidada, a possibilidade de qualificar uma prestação de serviços como uma operação a título oneroso requer apenas a existência de um *nexo direto* entre essa Prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal *nexo* direto estabelece-se quando existe entre o Prestador e o Adquirente uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas⁵⁸, constituindo a retribuição recebida pelo Prestador a contrapartida efetiva da Prestação efetuada ao Adquirente⁵⁹.

Neste contexto, o tribunal de reenvio tinha questionado a verificação dessa relação legal entre o prestador e o adquirente, atendendo a que, nestes casos, se estava perante uma relação triangular entre o prestador, o incapaz beneficiário dos serviços e a autoridade judiciária que incumbiu esse prestador de uma missão de gestão. Por outras palavras, o prestador dos serviços é incumbido de os prestar por uma entidade diferente do beneficiário dos

⁵⁷ Ao abrigo do qual estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

⁵⁸ No caso EQ, o TJUE recorre ao seu Acórdão de 29 de Outubro de 2015 (C-174/14, Saudaçor, ECLI:EU:C:2015:733), parág. 32, para reafirmar esta abordagem já muito consolidada na sua jurisprudência. Recordar-se que o conceito de relação jurídica, enquanto requisito essencial para a existência de uma prestação tributável, foi introduzido na jurisprudência do TJUE através do Acórdão de 3 de março de 1994 (C-16/93 Tolsma, ECLI:EU:C:1994:80). No Acórdão de 8 de março de 1988 (C-102/86, Apple and Pear, ECLI:EU:C:1988:120), este requisito foi densificado, notando-se que a relação jurídica deverá originar uma relação recíproca entre as partes (ou seja, as prestações efetuadas só deverão ser fruídas por adquirentes pagadores).

⁵⁹ Embora a relação jurídica seja, sem sombra de dúvida, um critério decisivo para determinar quem é o destinatário da Prestação, este critério, onde necessário, pode ser enriquecido (ou temperado) com a determinação de quem tem o “uso, benefício ou consumo” numa transação. Esta abordagem justifica-se em situações de abuso, quanto os termos contratuais não refletem a realidade económica. A aplicação deste critério, dito de “salvaguarda”, penaliza a certeza jurídica, razão pela qual, ou mais uma razão pela qual, a relação jurídica tem vindo a ser privilegiada como critério-base pelo TJUE. Cfr. Ad van DOESUM *et alii*, *Fundamentals of EU VAT Law*, pp. 413-414.

mesmos. Acrescentou ainda que, em caso de indigência do incapaz, a remuneração do prestador de serviços ficaria a cargo do Estado.

Neste quadro e, de certa forma compreensivelmente por estarem em causa realidades do direito nacional, o TJUE escudou-se de resolver ou indicar um critério para determinar quem deveria ser considerado o adquirente ou destinatário dos serviços, entendido como aquele que é a contraparte na relação jurídica, em contraposição a um mero beneficiário da sua prestação, recorrendo ao entendimento de o facto de a atividade consistir no cumprimento de deveres conferidos e regulados por lei no interesse público ser irrelevante para efeitos de determinar se essa atividade pode ser classificada como uma prestação de serviços a título oneroso, baseado no artigo 25.º, alínea c), da Diretiva, o qual estabelece que uma prestação de serviços pode consistir na “*execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei*”.

Quanto ao aspeto de, em casos de indigência do incapaz, a remuneração do prestador de serviços ficar a cargo do Estado recordou que, em face do artigo 73.º da Diretiva, não é requisito para uma operação ser considerada a título oneroso que a contrapartida tenha de ser obtida diretamente do adquirente ou destinatário dos serviços, podendo ser obtida de um terceiro.

Em relação ao procedimento de *determinação* da remuneração, o tribunal de reenvio tinha questionado a noção de *nexo* direto pelo facto de a remuneração ser determinada caso a caso pelo tribunal competente, em função do património do incapaz, de sorte que essa remuneração não era *fixada antecipadamente e não assegurava necessariamente em todas as circunstâncias os custos operacionais incorridos*.

O TJUE aborda o tema evocando a doutrina do acórdão Le Rayon d'Or⁶⁰, de acordo com a qual o facto de a remuneração das prestações de serviços em causa ser paga sob a forma de um *montante fixo não é suscetível de afetar o nexo* direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida. Adicionalmente, repisa, em linha com jurisprudência anterior, que o *facto de o preço pago por uma operação económica ser superior ou inferior ao preço de custo*, e, portanto, superior ou inferior ao preço normal de mercado, é *irrelevante* para estabelecer se a operação

⁶⁰ Acórdão de 27 de março 2014 (C-151/13, Le Rayon d'Or, ECLI:EU:C:2014:185).

foi efetuada *a título oneroso*, pelo que essa circunstância não é suscetível de afetar o nexo direto entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é *determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados*⁶¹.

O Tribunal considerou que a fixação da remuneração na forma descrita, realizada à medida que o prestador em causa desenvolve as suas atividades e submete as contas correspondentes à autoridade judicial competente, não impede que se considere que o montante assim fixado foi determinado antecipadamente e de acordo com critérios bem determinados, em conformidade com a jurisprudência anterior, “*desde que as modalidades dessa fixação sejam previsíveis e de modo a assegurar que esse prestador receberá, em princípio, um pagamento por essas prestações*”⁶².

4.3. Conceito de Atividade Económica

Adotando o roteiro fixado em jurisprudência anterior, nomeadamente no acórdão C-520/14 *Gemeente Borsele v Staatssecretaris van Financiën*, o Tribunal avança então para o segundo passo da sua análise, ou seja, o exame da atividade desenvolvida por EQ à luz do conceito de atividade económica propriamente dito⁶³.

Note-se, como a própria doutrina tem feito questão de repisar⁶⁴, que desde o caso *Gemeente Borsele* ficou claro que o TJUE adota uma aborda-

⁶¹ O Tribunal sustenta-se, para este ponto, no Acórdão de 2 de Junho de 2016 (C-263/13, Lajvér, ECLI:EU:C:2016:392), parágs. 45-46, e na jurisprudência aí citada.

⁶² Note-se que aqui o Tribunal alarga o conceito de “fixação por critérios bem determinados”, considerando que o exemplo dos autos se integra no conceito, sem verdadeiramente rever a sua definição, exceto, porventura, no segmento citado, onde a fixação passa de antecipada a previsível e os critérios de determinação a uma mera garantia, em princípio, de recebimento de um pagamento.

⁶³ Para uma boa introdução ao conceito de Atividade Económica em sede de IVA, cfr., por todos, Sérgio VASQUES, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2020, pp. 129-157.

⁶⁴ Cfr., por exemplo, TERRA & WATTEL, *European Tax Law – Indirect Taxation*, p. 82 (“... since the ECJ case *Gemeente Borsele* it became clear that a two-step-approach is necessary to determine whether an economic activity exists. First it must be established whether a transaction against consideration takes place. When applying this test, the fact that the price paid for an economic transaction is higher or lower than the cost price is irrelevant to the

gem faseada à determinação da existência de uma atividade económica para efeitos de IVA. Primeiro, estabelece se ocorreu uma transação onerosa, não atribuindo, como acabámos de comprovar em EQ, particular significado ao *quantum* da contraprestação nesta sua avaliação. Em seguida, determina se a atividade em causa constitui uma atividade económica propriamente dita para efeitos de IVA. Alicerça-se para tal fundamentalmente no requisito constante do segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de acordo com o qual é necessário que o ente exerça uma atividade “*com o fim de auferir receitas com carácter de permanência*”⁶⁵. Como veremos, é no contexto deste segundo passo cognitivo que o particular *quantum* da Contraprestação é trazido à colação⁶⁶.

Da jurisprudência consolidada do Tribunal resulta que o âmbito do conceito de “atividade económica” é muito lato e possui carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente do seu propósito ou resultados. Deste modo, uma atividade é, em geral, qualificada de económica quando tem carácter permanente e é realizada mediante remuneração recebida pelo seu autor. Atentos os contributos dos

question whether a transaction is to be regarded as a ‘transaction effected for consideration’. As a second step it must be established whether the activity is indeed an economic activity.). No mesmo sentido, cfr., também, Ad van DOESUM et alii, Fundamentals of EU VAT Law, p. 153, falando-se aí, na mesma linha, de uma “Transaction Level Analysis” (“determining if a person carries out transactions for consideration”) e de uma “Economic Activity Level Analysis” (“obtaining income on a continuous basis”).

⁶⁵ Como é bom de ver, o Tribunal considera que a aplicação do requisito deste excerto do segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, não se circunscreve ao caso específico que aborda (i.e., exploração de propriedade tangível ou intangível), mas, pelo contrário, se aplica à interpretação do artigo 9.º na sua integralidade. As Conclusões da Advogada-Geral Kokott são particularmente claras neste ponto, ao notar que este requisito deverá ser aplicado não só à exploração de propriedade, mas “*a todas as atividades*”, sustentando-se, em especial, no Acórdão de 13 de dezembro de 2007 (C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft v. Franz Götz, EU:C:2007:789) para o efeito. Cfr. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott de 23 de dezembro de 2015 (C-520-14, Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2015:855), parág. 39.

⁶⁶ De frisar que é nas Conclusões da Advogada-Geral que estes passos argumentativos se encontram particularmente bem detalhados e justificados. Embora no acórdão o TJUE acabe por sublinhar a sua concordância, por mais de uma vez, com as Conclusões da Advogada-Geral, não foi tão detalhado na justificação da abordagem adotada. Cfr., em particular, parág. 43 e seguintes das Conclusões da Advogada-Geral, onde se estabelece com clareza a distinção entre o requisito da onerosidade do artigo 2.º da Diretiva e a exigência de obtenção de receitas com carácter de permanência, que se encontra na segunda parte do artigo 9.º, n.º 1, do mesmo diploma.

acórdãos *Gemeente Borsele e Comissão v. Finlândia*⁶⁷, nesta avaliação será necessário ponderar todas as condições em que a prestação é realizada, incluindo se o nível da compensação foi determinado segundo critérios que garantam que era suficiente para cobrir os custos operacionais, ou, mais genericamente, o montante das receitas e outros fatores, como o número de clientes.

Considerando as conclusões dos acórdãos *Gemeente Borsele* e, sobretudo, *Comissão v. Finlândia*, o TJUE em EQ avalia então se não se verifica uma atividade económica com fundamento, entre outros, em as contribuições pagas pelos beneficiários dos serviços em causa apenas se destinarem a cobrir uma pequena parte da totalidade dos custos operacionais incorridos pelos prestadores.

Dos factos do caso transparece que a atividade de EQ é continuada e exercida em troca de uma remuneração. Contudo, o tribunal de reenvio expressou dúvidas neste aspeto devido aos serviços não serem em todas as circunstâncias remunerados de forma a cobrir os custos operacionais incorridos. Em EQ, o TJUE resolve esta dificuldade inovando na sua jurisprudência neste domínio, através de um apelo à atividade no seu conjunto: “a circunstância de que cada prestação de serviços, considerada individualmente, não ser remunerada a um nível correspondente aos custos incorridos não é suficiente para demonstrar que a atividade como um todo não é remunerada na base de critérios que assegurem a cobertura dos custos operacionais do prestador”.

Assente neste pressuposto, o TJUE nota que, da factualidade, nada sugere que o nível de rendimento auferido por EQ seja insuficiente face aos respetivos custos operacionais. Em todo o caso, acrescenta o Tribunal, os resultados da atividade não são, em si, decisivos para a análise, que deve ter em conta todas as circunstâncias em que a atividade é desenvolvida. Note-se, portanto, e também aqui em linha com jurisprudência anterior, que embora o *quantum* da Contraprestação seja invocado neste segundo passo cognitivo da decisão, o Tribunal recusa-se a atribuir-lhe um papel decisivo, classificando-o como mais um elemento de uma avaliação holística que deverá tomar em conta “todas as circunstâncias” em que ocorre a prestação.

⁶⁷ Acórdão de 29 de outubro de 2009 (C-246/08, Comissão das Comunidades Europeias v. República da Finlândia, ECLI:EU:C:2009:671).

O Tribunal acaba por remeter a questão para verificação pelo tribunal de reenvio, declarando apenas que não parece que a atividade de EQ não seja de natureza económica.

A este ponto, antes de extrairmos conclusões finais da análise deste caso, recordemos primeiro, de forma breve, atento o seu relevo na fundamentação deste acórdão, os casos *Comissão v. Finlândia* e *Gemeente Borsele*.

No caso *Comissão v. Finlândia*, a Comissão Europeia interpôs um processo de infração contra a Finlândia, pelo facto de esta não tributar serviços de apoio judiciário prestados por gabinetes públicos em procedimentos legais, em troca de uma contribuição parcial do beneficiário. Este facto, no entender da Comissão, significava que serviços do mesmo tipo eram tratados diferentemente consoante prestados por gabinetes públicos ou por operadores privados, gerando significativa distorção de concorrência em detrimento destes últimos.

O Tribunal concluiu que a Comissão não conseguiu provar o seu caso. Por um lado, a contribuição representava apenas um pagamento parcial que não cobria todos os honorários estabelecidos no regime legal, facto secundado por evidência estatística fornecida pelo governo finlandês de que o montante das contribuições constituía uma pequena parte dos custos operacionais brutos dos gabinetes (essa diferença sugerindo que o pagamento parcial deveria ser encarado mais como um encargo, o recebimento do qual não significa, *per se*, que uma dada atividade é de natureza económica, do que como remuneração no sentido estrito). Por outro lado, o montante da contribuição, enquanto percentagem dos honorários totais, era determinado consoante o rendimento e património do beneficiário, e não o número de horas ou a complexidade do caso, dependendo apenas parcialmente do valor real dos serviços prestados, enfraquecendo o nexo direto entre estes e a contribuição.

Já no caso *Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën*, o município de Borsele adquiria serviços de transporte para a deslocação de crianças elegíveis de e para a escola. Consoante o nível de rendimentos os pais podiam ter de pagar uma contribuição, variável consoante a distância percorrida. Cerca de um terço dos pais pagavam contribuições, representando 3% do total dos custos de transporte incorridos pelo município, o qual entendia que, em relação a estes transportes remunerados tinha direito a deduzir o

IVA suportado. A administração fiscal holandesa rejeitou o pedido com fundamento em que o município não prestava serviços a título oneroso e, portanto, não exercia uma atividade económica.

O Tribunal começou por considerar que, não obstante a contribuição parental para as despesas de transporte escolar não ser calculada em função dos custos reais dos serviços prestados (não estando associada ao número de quilómetros efetuados por dia, ao preço de custo por trajeto e por aluno ou à frequência das jornadas), o facto de o preço pago por uma transação económica ser superior ou inferior ao preço de custo é *irrelevante* para a qualificar de “operação a título oneroso”. Este conceito *pressupõe unicamente a existência de um nexa direto* entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contrapartida efetivamente recebida. Assim, o facto de aproximadamente um terço dos pais pagarem a contribuição permitiu ao Tribunal inferir que o município prestou serviços remunerados na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

Porém, a existência de uma prestação de serviços a título oneroso não foi considerada suficiente para declarar a existência de uma atividade económica. Invocando o acórdão *Comissão v Finlândia*, o Tribunal considerou que esta diferença entre os custos operacionais e os montantes recebidos em contrapartida dos serviços prestados, sugere que a contribuição parental deveria ser encarada mais como um encargo do que remuneração. Atenta a falta de simetria, o Tribunal considerou que inexistia um genuíno nexa entre o montante pago e os serviços prestados, donde, não surgia que o nexa entre o serviço e a contrapartida fosse suficientemente direto para que esta pudesse ser considerada remuneração daquele e, daí para que o serviço fosse considerado uma atividade económica.

O Tribunal concluiu referindo que as condições em que os serviços em causa são prestados são diferentes daquelas em que os serviços de transporte de passageiros são habitualmente realizados, dado que o município não oferece serviços no mercado geral do transporte de passageiros. Acautelando, assim, questões de neutralidade e concorrência, e consolidando a análise assente na necessidade de tomar em linha de conta “*todas as circunstâncias*” em que ocorre a prestação, que vimos aplicada no caso EQ.

A abordagem que resulta do acórdão *Gemeente Borsele*, adotada e complementada em alguns pontos menores pelo acórdão EQ, parece ter-se con-

solidado na jurisprudência do TJUE, conforme o comprova o recentíssimo acórdão *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej v Gmina L.*⁶⁸, de 30 de março de 2023, assente, também, nas Conclusões da mesma Advogada-Geral, Kokott⁶⁹.

4.4. *Quantum da Contraprestação e Atividade Económica*

Em casos limite, o *quantum* da contraprestação pode condicionar a incidência do imposto. Trata-se de situações de fronteira, onde o TJUE, através de uma abordagem particular ao conceito de atividade económica, tem dado relevo ao *quantum* da Contraprestação, geralmente em situações em que este assume um valor muito reduzido relativamente ao preço de custo da Prestação e, via de regra, quando a determinação do seu montante é baseada em critérios considerados desadequados, atenta a natureza da

⁶⁸ Acórdão de 30 de março de 2023 (C-616/21, Gmina L., ECLI:EU:C:2023:280).

⁶⁹ Cfr., pelo interesse que reveste, Conclusões da Advogada-Geral Kokott de 10 de novembro de 2022 (C-616/21, Gmina L. ECLI: EU:C:2022:875). Adicionalmente, em caso de interesse num estudo mais detalhado do tema na jurisprudência do TJUE neste domínio, recomenda-se, em particular, uma revisão atenta dos seguintes acórdãos: Para acórdãos relativos a *operações tributáveis que foram consideradas onerosas*, cfr. em particular, envolvendo sujeição a IVA de atividades com financiamento público, Acórdão de 29 de outubro de 2015 (C-174/14, Sudaçor, ECLI:EU:C:2015:733); Acórdão de 2 de junho de 2016 (C-263/15, Lajvér, ECLI:EU:C:2016:392); Acórdão de 22 de fevereiro de 2018 (C-182/17, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., ECLI:EU:C:2018:91); Acórdão de 15 de abril de 2021 (C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277). Cfr., também, no âmbito da sujeição a IVA de fornecimento de bens para compensação de prejuízos, Acórdão de 19 de julho de 2012 (C-263/11, Rēdlihs, ECLI:EU:C:2012:497). Já no que respeita à sujeição a IVA de operações mediante pagamento de um preço reduzido ou “simbólico”, cfr. Acórdão de 20 de janeiro de 2005 (C-412/03, Hotel Scandic Gäsabäck, ECLI:EU:C:2005:47); Acórdão de 9 de junho de 2011 (C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, ECLI:EU:C:2011:381); Acórdão de 24 de fevereiro de 2022 (C-605/20, Suzlon Wind Energy Portugal, ECLI:EU:C:2022:116). Por outro lado, para acórdãos relativos a *operações tributáveis que não foram consideradas onerosas*, ver em particular, envolvendo a não sujeição a IVA de atividades de entes públicos sem contraprestação ou com pagamento reduzido ou “simbólico” por parte dos administrados, Acórdão de 12 de maio de 2016 (C-520/14, Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2016:334); Acórdão de 30 de março de 2023 (C-612/21, Gmina O., ECLI:EU:C:2023:279); Acórdão de 30 de março de 2023 (C-616/21, Gmina L., ECLI:EU:C:2023:280). Por último, para um caso de não sujeição a IVA de uma atividade de propaganda por um partido político, cfr. Acórdão de 6 de outubro de 2009 (C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten, ECLI:EU:C:2009:619).

Prestação. Mesmo nestes casos de fronteira, resulta claro da recente jurisprudência do TJUE que o *quantum* da contraprestação é somente um elemento entre vários para se proceder à determinação da eventual existência de uma atividade económica.

Desde o caso *Gemeente Borsele* o TJUE tem adotado uma abordagem faseada para proceder a esta determinação. Primeiro, o Tribunal estabelece se ocorreu uma transação onerosa, não atribuindo nesta sede particular significado ao *quantum* da contraprestação. Em seguida, determina se a atividade em causa constitui uma atividade económica propriamente dita, alicerçando-se para tal fundamentalmente no requisito constante do segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de acordo com o qual é necessário que o ente exerça uma atividade “*com o fim de auferir receitas com caráter de permanência*”. É o no contexto deste segundo passo cognitivo que o particular *quantum* da Contraprestação é trazido à colação.

Embora o *quantum* da Contraprestação seja invocado neste segundo passo cognitivo, o Tribunal tem vindo a recusar atribuir-lhe um papel decisivo, classificando-o como *mais um* elemento de uma avaliação holística que deverá tomar em conta “*todas as circunstâncias*” em que ocorre a prestação. A análise efetuada ao abrigo do segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA tem, pois, vindo a afirmar-se como uma verdadeira “válvula de escape” do sistema, na medida em que possibilita ao Tribunal retirar do âmbito da incidência do imposto situações, como aquelas em que vemos envolvidos certas entidades públicas que prestam serviços públicos em grande medida financiados pelo erário público, onde permitir a aplicabilidade do imposto iria ao arrepio dos princípios estruturantes do IVA. A relativa incerteza que a abordagem induz deixa no ar a questão sobre se não existiriam caminhos mais simples para obter iguais resultados⁷⁰.

⁷⁰ A abordagem do TJUE parece também esquecer a opção dada aos Estados-Membros, no artigo 12.º da Diretiva de, em casos limitados, atribuir personalidade tributária passiva em sede de IVA a entes que pratiquem somente atividades numa base ocasional.

5. Conclusões

A Contraprestação desempenha um papel central na estrutura jurídica e mecânica do IVA. Sendo o IVA um imposto de base transacional, a transação assume-se, sem surpresa, como o epicentro da sua edificação jurídica. A estrutura do IVA assenta numa forte relação de causalidade entre os elementos basilares da transação, em que se inclui a Contraprestação.

O *quantum* da Contraprestação desempenha uma função de particular relevo no IVA, podendo, em casos limite, condicionar a aplicabilidade do imposto. Trata-se de situações de fronteira, onde o TJUE, através de uma abordagem particular ao conceito de atividade económica, tem dado relevo ao *quantum* da Contraprestação, geralmente em situações em que este assume um valor muito reduzido relativamente ao preço de custo da Prestação e, via de regra, quando a determinação do seu montante é baseada em critérios considerados desadequados, atenta a natureza da Prestação. Mesmo nestes casos de fronteira, resulta claro da recente jurisprudência do TJUE, que o *quantum* da contraprestação é somente um elemento entre vários para se proceder à determinação da eventual existência de uma atividade económica.

A relativa incerteza que a abordagem induz deixa no ar a questão sobre se não existiriam caminhos mais simples para obter iguais resultados.