

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. a) do n.º 5 do art. 16.º
- Assunto: Taxas – IVA - Taxa instituída pela Portaria n.º 74 C/2016, de 23/03, e o que respeita à sua inclusão na base tributável das prestações de serviços faturadas aos clientes .
- Processo: **nº 15035**, por despacho de 2020-05-05, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - QUESTÃO APRESENTADA

- 1.** A requerente, com inscrição na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e inscrita na Comissão do Mercado de Valores Imobiliários (CMVM), é uma sociedade anónima com o objeto social de "Atividades de Contabilidade e Auditoria; Consultoria fiscal), e configura uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), do regime normal mensal do IVA, que desenvolve a atividade em território nacional.
- 2.** No desempenho da respetiva atividade comercial, está sujeita ao pagamento de uma taxa à CMVM, como "«Contrapartida da prestação de serviços de supervisão contínua da atividade de auditoria»", ao abrigo da Portaria n.º 74-C/2016, de 23 de março (art. 1.º).
- 3.** De acordo com a Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro (que aprovou o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), transpondo a Diretiva n.º 2014/56/EU, de 16 de abril, relativa à revisão legal de contas anuais consolidadas e assegurando a execução do Regulamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, referente aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, foi atribuída à CMVM a responsabilidade pela supervisão pública de revisores oficiais de contas (ROC), sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), auditores e entidades de auditoria, por exemplo, de Estados-Membros.
- 4.** A antedita taxa é paga trimestralmente pela exponente e em conformidade com os honorários cobrados aos seus clientes, sendo possível apurar com exatidão o montante concreto da taxa.
- 5.** A requerente questiona, assim, o enquadramento legal da taxa instituída pela Portaria n.º 74 C/2016, de 23/03, designadamente no que respeita à sua inclusão na base tributável das prestações de serviços faturadas aos clientes [art. 16.º, n.º 5, al. a) do Código do IVA (CIVA)]; ou à exclusão, se for considerada uma despesa nos termos do art. 16.º, n.º 6, al. c) do CIVA; ou se configura um débito de despesas incorridas em nome próprio; ou, ainda, se a taxa cobrada pela CMVM é não sujeita a imposto, por aplicação do n.º 2 do art. 2.º do CIVA a estas operações efetuadas pela CMVM.

## **II - ENQUADRAMENTO FACE AO CIVA**

**6.** O IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, de matriz comunitária, que foi concebido tendo como pressuposto uma base de incidência objetivamente alargada, abrangendo toda a atividade económica de produção, comercialização e prestação de serviços, ainda que correspondente a uma prática ocasional. Integra, nesta medida, como conceito de sujeito passivo um vasto leque de operadores económicos como decorre do n.º 1 do art. 1.º, conjugado com as várias alíneas do n.º 1 do art. 2.º, ambos do CIVA.

**7.** Sendo um imposto indireto e destinando-se a ser suportado, em última instância, pelo adquirente ou utilizador finais, o IVA abstrai-se do fim ou do resultado da atividade do sujeito passivo.

**8.** As regras de concetualização da não sujeição ou da isenção de operações sujeitas são, necessariamente, de interpretação estrita, dado que constituem exclusão ao princípio geral, de acordo com o qual, o IVA tributa qualquer operação (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) efetuada, a título oneroso, por um sujeito passivo.

**9.** As pessoas coletivas de direito público são consideradas sujeitos passivos de IVA na medida em que exerçam atividades económicas destacáveis, de facto, do exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, quando desenvolvam atividades que, por não terem conexão direta com as suas atribuições típicas, sejam suscetíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado.

**10.** De facto, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não limitam a sua atividade ao exercício das funções públicas, exercendo, amiúde, nomeadamente como forma de obter receitas, atividades de natureza privada, que poderão ser concorrenciais com as de outras entidades.

**11.** Neste contexto, o âmbito do conceito de sujeito passivo do imposto sofre restrições relativamente aos entes públicos, nos termos expressamente estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do art. 2.º do CIVA.

**12.** Com efeito, o n.º 2 do art. 2.º determina que *"O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por eles recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência"*. Ou seja, quando atuem no âmbito das suas atribuições típicas, com vista a uma satisfação imediata do interesse público, fazendo uso das suas prerrogativas de autoridade.

**13.** Por exercício de poderes de autoridade deve entender-se a atividade de um organismo agindo no exercício de funções que lhe sejam conferidas por um regime jurídico de implique a utilização de prerrogativas de autoridade pública.

**14.** De acordo com a parte final da citada disposição, o regime de não sujeição das entidades públicas é também limitado ao exercício de atividades cuja não sujeição não origine distorções de concorrência.

**15.** O regime da não tributação é aplicável quando a atividade desenvolvida pelo respetivo ente público represente, de forma direta e imediata, a prossecução do interesse público ou das atribuições típicas desse organismo,

tendo subjacente um "regime de exclusividade" legalmente consagrado.

**16.** Importa referir que o n.º 2 do art. 2.º do CIVA tem por base comunitária o atual n.º 1 do art. 13.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), correspondente ao anterior n.º 5 do art. 4.º da Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (Sexta Diretiva).

**17.** Aquelas disposições do Direito da União estabelecem como condição expressa, para que não possa ser aplicável o regime de não sujeição das autoridades públicas, que estejam em causa distorções de concorrência significativas.

**18.** O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se, em 17/10/1989, nos processos apensos C-231/87 e C-129/88, declarando que "o primeiro parágrafo do n.º 5 do art. 4.º da sexta diretiva deve ser interpretado no sentido de que as atividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas» na aceção desta disposição são desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados".

**19.** Esta regra de não sujeição aplica-se no que diz respeito às operações ativas dos organismos, uma vez que só não são sujeitos passivos quando realizam operações no exercício dos seus poderes de autoridade.

**20.** Na verdade, o TJUE, relativamente à norma em questão, entende que são as modalidades de exercício das atividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos.

**21.** De facto, na medida em que esta disposição subordina a não sujeição dos organismos de direito público à condição de atuarem na qualidade de autoridades pública, exclui da não sujeição as atividades realizadas por estes organismos não na qualidade de sujeitos de direito público, mas enquanto sujeitos de direito privado.

**22.** Entende aquele tribunal que o único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é, por conseguinte, o regime jurídico aplicável com base no direito nacional.

**23.** Assim, os organismos de direito público visados na norma de delimitação negativa de incidência referida, exercem atividades na qualidade de autoridades públicas, quando as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico. Em contrário, quando atuam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados, não pode considerar-se que exerçam as atividades na qualidade de autoridades públicas.

**24.** A CMVM, de acordo com os respetivos Estatutos, aprovados pelo Decreto-lei n.º 5/2015, de 08 de janeiro, e alterados pela Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro, nos termos do art. 1.º, é uma pessoa coletiva de direito público, com a natureza de entidade administrativa independente, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio. Tem poderes de regulação, de regulamentação, de supervisão, de fiscalização e de sanção de infrações, e integra o Sistema Europeu de Supervisores Financeiros e o Conselho Nacional de Supervisores Financeiros, estando adstrita ao membro do Governo responsável pela área das Finanças.

**25.** Quanto à missão e atribuições, o art. 4.º dos Estatutos, determina que:

"1 - A CMVM tem por missão a regulação e supervisão dos mercados de instrumentos financeiros, bem como das entidades que neles atuam, nos termos previstos no Código dos Valores Mobiliários e na respetiva legislação complementar.

2 - São atribuições da CMVM:

- a) Regular e supervisionar os mercados de instrumentos financeiros, promovendo a proteção dos investidores;
- b) Assegurar a estabilidade dos mercados financeiros, contribuindo para a identificação e prevenção do risco sistémico;
- c) Contribuir para o desenvolvimento dos mercados de instrumentos financeiros;
- d) Prestar informação e apoio aos investidores não qualificados;
- e) Coadjuvar o Governo e o respetivo membro responsável pela área das finanças, a pedido destes ou por iniciativa própria, na definição das políticas relativas aos instrumentos financeiros, respetivos mercados e entidades que nestes intervêm;
- f) Desempenhar as demais funções que lhe sejam atribuídas por lei.

3 - A CMVM desempenha as suas atribuições no âmbito do Sistema Europeu de Supervisores Financeiros e do Conselho Nacional de Supervisores Financeiros, integrando os respetivos órgãos, de acordo com o disposto nos presentes estatutos.

4 - No âmbito da prossecução das suas atribuições e quando isso se mostre necessário ou conveniente, a CMVM estabelece formas de cooperação e associação:

- a) Com outras entidades reguladoras, designadamente o Banco de Portugal, o Instituto de Seguros de Portugal e a Autoridade da Concorrência;
- b) Com autoridades de outros Estados que exerçam funções de supervisão e de regulação no domínio dos instrumentos financeiros e do sistema financeiro em geral;
- c) Com organizações internacionais e respetivos membros, no âmbito do sector financeiro;
- d) Com associações relevantes, designadamente com associações de investidores, a Direção-Geral do Consumidor, na divulgação e dinamização dos direitos e interesses dos investidores não qualificados no sector de atividade sob supervisão;
- e) Com outras entidades de direito público ou privado.

5 - A CMVM pode exigir a qualquer entidade, pública ou privada, que lhe sejam fornecidas diretamente as informações que se revelem necessárias para o estrito cumprimento das suas atribuições.

6 - Sem prejuízo da observância do princípio da legalidade no domínio da gestão pública e salvo disposição expressa em contrário, a capacidade jurídica da CMVM abrange o gozo de todos os direitos, a sujeição a todas as obrigações e a prática de todos os atos jurídicos necessários à prossecução

das suas atribuições.

7 - A CMVM não pode exercer atividades ou usar os seus poderes fora do âmbito das suas atribuições, nem dedicar os seus recursos a finalidades diversas das que lhes tenham sido cometidas.

8 - A CMVM não pode criar ou participar na criação de entidades de direito privado com fins lucrativos, nem adquirir participações em tais entidades.

9 - A CMVM não pode garantir a terceiros o cumprimento de obrigações de outras pessoas jurídicas, públicas ou privadas."

**26.** De acordo com a Lei Orgânica do Ministério das Finanças, aprovada pelo Decreto lei n.º 117/2011, de 15/12, na versão atualizada, a CMVM, encontra-se, nos termos do art. 24.º, integrada nas "Entidades Administrativas Independentes" do Estado, sendo definida do seguinte modo: "Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, enquanto autoridade de regulação e supervisão do mercado de valores mobiliários, é independente no exercício das suas funções, sem prejuízo dos poderes conferidos ao membro do Governo responsável pela área das finanças, nos termos previstos na Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, que aprova a lei quadro das entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo e nos respetivos estatutos."

**27.** Como entidade administrativa independente com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo a que se refere a Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto (Lei-quadro daquelas entidades), pressupõe-se que exerce, a título principal a prossecução do interesse público, ou seja, de atividades públicas, não lhe sendo vedada, todavia, a prossecução dos seus fins por via de atividades de gestão privada, designadamente enquanto geradoras de receitas.

**28.** Na medida em que a CMVM não atua como sujeito passivo de IVA na missão que lhe é incumbida, agindo antes na prossecução do interesse público, ou seja, exercendo atividades públicas, está, como tal, abrangida pela não sujeição a imposto nos termos do n.º 2 do art. 2.º do CIVA, sendo, na verdade, a única entidade habilitada (por determinação legal) para executar aquelas funções.

**29.** Assim, conclui-se, que a cobrança, pela CMVM, da taxa a que se refere a exponente, instituída pela Portaria n.º 74 C/2016, de 23/03, "(...) devida à CMVM pela prestação de serviços de supervisão contínua da atividade de auditora" não é sujeita a IVA, uma vez que tem subjacente operações exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, não sendo aquela entidade sujeito passivo do imposto na sua execução, por aplicação do n.º 2 do art. 2.º do CIVA.

**30.** No entanto, e relativamente à questão que a requerente coloca, importa referir que a portaria n.º 74-C/2016 de 23/03 não considera os seus clientes como destinatários da referida taxa, embora, a mesma contribua para a formação do valor dos honorários pagos pelos clientes, como qualquer outro custo da atividade.

**31.** Uma vez que a al. a) do n.º 5 do art. 16.º do CIVA determina que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção

do próprio IVA, o valor correspondente à referida taxa deve ser incluído na base tributável das prestações de serviços faturadas pela exponents aos respetivos clientes.