

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo:	0514/10
Data do Acórdão:	10-10-2012
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	DULCE NETO
Descritores:	IVA DEDUÇÃO DE IMPOSTO DIRECTIVA COMUNITÁRIA
Sumário:	I - Os artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva), devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efectuar a dedução prevista nas referidas disposições com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os sectores em que esses sujeitos passivos apenas efectuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis, no denominador da fracção que serve para determinar o pro rata de dedução. II - Dado que a Impugnante optou por autonomizar, nos termos do artigo 23.º do CIVA, os seus sectores de actividade, isentos e tributáveis, pelo método de dedução por afectação real dos bens e serviços utilizados em cada um desses sectores - opção essa que não sofreu oposição nem conheceu quaisquer limitações por parte da Administração Fiscal, e que é conforme à lei comunitária, mormente ao artigo 17.º n.º 5 da 6ª Sexta Directiva - tal autonomia tributária determina ser inadmissível a limitação ao direito à dedução de sectores sujeitos a IVA com dedução integral, por tal contrariar o disposto nos aludidos arts. 17º, n.ºs. 2 e 5, e 19º, da Sexta Directiva 77/388/CEE.
Nº Convencional:	JSTA00067825
Nº do Documento:	SA2201210100514
Data de Entrada:	17-06-2012
Recorrente:	B....., SA
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE
Meio Processual:	REC JURISDICIONAL.
Objecto:	SENT TAF PORTO PER SALTUM.
Decisão:	PROVIDO.
Área Temática 1:	DIR FISC - IVA.
Área Temática 2:	DIR COMUN.
Legislação Nacional:	DL 275/2001 DE 2001/10/17 ART5 N1 N2 N3. CIVA08 ART23. DL 323/98 DE 1998/10/30.
Legislação Comunitária:	DIR CONS CEE 77/388/CEE DE 1977/05/17 ART17 N2 N5 ART19.
Aditamento:	

 Texto Integral

Texto Integral: Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. B....., S. A., melhor identificada nos autos, recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, relativamente à impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios referentes aos exercícios de 2002, 2003 e 2004, no montante global de € 496.697,14, julgou improcedente a impugnação quanto às liquidações de IVA e parcialmente procedente quanto às liquidações de juros compensatórios na parte respeitante ao alegado erro no montante contabilizado.

1.1. Terminou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. A primeira dedução em litígio nos autos encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro, com plena correspondência com o primeiro parágrafo da alínea f) do n.º 2 da cláusula 4ª do contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar, na zona de jogo da
2. A segunda dedução em discussão nos autos, por sua vez, vem estabelecida no n.º 2 e n.º 3 do já referido artigo 5º do Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro, obrigação que tem plena correspondência com os segundo e terceiro parágrafos da alínea f) do n.º 2 da cláusula 4ª do contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar, na zona de jogo da, celebrado com a B.....
3. A matéria de direito em discussão no presente recurso reporta-se à qualificação jurídica-tributária dessas duas deduções previstas na lei e no contrato de concessão como sendo (ou não) subsídios à exploração não tributados e, mesmo admitindo ser essa a correcta qualificação em sede de IVA, se tais subsídios condicionam a existência de pro ratas específicos nos sectores sujeitos e não isentos da B..... (i.e., nos sectores da Animação e Restauração), como concluiu a Inspecção Tributária e a Douta Sentença recorrida.
4. A qualificação jurídico-tributária correcta para as referidas deduções será a de considerar as mesmas completamente fora do campo de imposto, pois são meras “deduções” às contrapartidas devidas pelo contrato de concessão, ou seja, são uma forma de pagamento do preço/remuneração inerente a um contrato administrativo oneroso, no qual as partes expressaram uma (e não outra) vontade de contratar.
5. O “contrato de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar” é um contrato administrativo expressamente elencado na alínea f) do n.º 2 do artigo 178.º do Código do Procedimento Administrativo, nos termos do qual o Estado concede essa exploração, de forma exclusiva, a determinada entidade, assumindo a concessionária A..., como contrapartida de tal

contrato, um conjunto de obrigações que o Estado lhe impõe.

6. Tais contraprestações/contrapartidas são coactivas, devidas a um ente público para a satisfação de necessidades públicas, faltando apenas a “unilateralidade” de tal prestação para estarmos inquestionavelmente perante um imposto, dado que a concessionária recebe uma contrapartida: o direito à concessão, de forma exclusiva, na área em questão.

7. Sem prejuízo da falta de tal “unilateralidade”, uma vez que as contrapartidas previstas na lei e no contrato de concessão destinam-se, não só a compensar o Estado pelo uso ou exploração dos seus bens, como também, neste caso concreto dos jogos de fortuna ou azar, a compensar o Estado pelos proveitos obtidos por essa actividade, a fórmula utilizada contratualmente para determinar as contrapartidas devidas segue uma filosofia muito próxima à dos impostos sobre o rendimento, sendo, na prática, o seu substituto (pois há rendimentos auferidos pela concessionária a tributar pelo Estado).

8. A concessão desse monopólio é devidamente remunerada, não só através de rendas “fixas”, quanto aos bens objecto de concessão, como também através de componentes variáveis próximas à de um imposto sobre o rendimento, ao serem aferidas directamente em função dos proveitos/resultados obtidos no âmbito das actividades concessionadas.

9. Concretizando: a contrapartida referida no n.º 1, da cláusula 4ª, do contrato de concessão reveste a natureza de renda patrimonial fixa e, já a contrapartida referida no n.º 2, dessa cláusula, reveste a natureza de semelhante à de um imposto (sendo, na prática, e incontestavelmente, o seu substituto), ao operar da seguinte forma: *Incide sobre as receitas brutas de jogo (rendimento), com a expressa indicação, não só de uma colecta mínima (valor fixado no quadro anexo a um diploma legal), como também de uma taxa de tributação máxima - 50% das receitas brutas de jogo. Por fim, no cálculo anual da contrapartida devida ao Estado (de natureza obviamente pecuniária) concorrem ainda uma série de deduções ao respectivo valor tributário/preço devido a final (incluindo-se nas mesmas as duas deduções cumulativas enunciadas na respectiva alínea f), do n.º 2, da cláusula 4ª e que são o objecto mais directo da presente discussão).*

10. Deduções essas - saliente-se, assim exactamente denominadas no contrato de concessão e na própria Lei do Jogo - que não perdem a natureza intrínseca de abatimento ou dedução ao valor da contrapartida pecuniária anual (remuneração), apenas porque são prestadas em “espécie” - como é manifestamente a situação das duas deduções em discussão.

11. Daí que não faz qualquer sentido qualificarem-se estas deduções como “subsídios à exploração”, quando são, pelo

contrário, formas historicamente “típicas” de pagar a contraprestação/preço ao Estado pela concessionária, ou seja, são apenas e exclusivamente componentes negativas de determinação exacta da contrapartida anual pecuniária devida ao Estado (i.e., do pagamento devido ao Estado pela concessão e pelos proveitos que retira da mesma).

12. Como reforço da fundamentação supra, valore-se ainda que as subvenções implicam, no respectivo conceito, uma entrega pecuniária directa (ou indirecta) à entidade subsidiada (ou seja, o conceito de subsídio esgota-se na entrega de quantias monetárias por entes públicos a determinadas entidades), quando nas deduções *sub judice* existirão, não proveitos - como no caso de subsídios - antes e só uma forma (ainda que complexa, inquestionavelmente obrigatória) de pagamento ao Estado.

13. Mais: conceptualmente, os subsídios ao investimento ou à exploração têm necessariamente uma natureza extracontratual, ao serem sempre atribuídos por terceiros, o que manifestamente não sucede na presente situação, ao estarmos perante um contrato administrativo; tal implicaria que a entidade que contrata, i.e., a entidade que atribui a concessão, fosse, simultaneamente, a entidade que subsidia a actividade concessionada, o que não cabe manifestamente no conceito invocado.

14. Sem prejuízo da clareza das conclusões supra expostas, admitindo que as duas deduções em análise devem ser antes qualificadas como “subsídios à exploração não tributados”, também neste caso, deverá concluir-se que tal qualificação jurídico tributária não sustenta a legalidade das correcções em sede de IVA que foram realizadas, contrariamente ao sufragado pela Inspeção Tributária e confirmado pela Doute Sentença aqui recorrida.

15. Desde logo, mesmo admitindo que tais deduções devem ser classificadas como “subsídios à exploração”, então respeitariam, *prima facie*, exclusivamente ao sector do jogo, bastando, para tanto, aferir que os montantes dos alegados “subsídios” não são calculados com base no volume de “encargos” que a B..... suporta directa ou indirectamente na área da animação ou restauração, antes com base no volume das receitas brutas do jogo.

16. Por outras palavras, o elemento fundamental na determinação da referida dedução é a receita bruta do jogo, pois apenas se se verificar um crescimento desta verificar-se-á, com a mesma proporcionalidade/representatividade, o aumento do referido “subsídio”. Ou, em sentido contrário, mesmo que a B..... realize um enorme esforço suplementar com mais encargos elegíveis nesses sectores da animação e restauração, tal esforço não terá qualquer efeito na sua esfera patrimonial (dedução à contrapartida anual devida) se não se verificar um efectivo crescimento anual das

receitas dos jogos.

17. Por fim, admitindo ainda, no limite, que tais deduções são efectivamente subsídios à exploração e que se destinam à realização de actividades que se relacionam com os sectores tributados, sujeitos e não isentos de IVA — i. e., com os sectores de Animação e Restauração -, nessa situação dever-se-á concluir, de igual forma, que a posição defendida pela Inspecção Tributária e sufragada na Doute Sentença aqui recorrida, conduz a uma distorção em matéria de dedução de imposto, em clara violação da 6.^a Directiva de IVA, aliás conforme entendimento uniforme do TJCE (vd. Acórdão de 10 de Março de 2005, Processo C-204/03, Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha e Acórdão de 10 de Março de 2005, Processo C-243/03, Comissão das Comunidades Europeias contra a República Francesa).

18. Decorre da legislação comunitária, conforme interpretação uniforme do TJCE, que os subsídios não tributados não têm quaisquer consequências no tocante à limitação do direito à dedução dos sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações tributadas, influenciando apenas o pro rata de sujeitos passivos mistos.

19. Tal interpretação uniforme já foi expressamente acolhida na legislação nacional, pela expressa revogação do n.º 7 do artigo 16.º do CIVA, operada pela Lei n.º 67- A/2007, 31.12, ou seja, em fase posterior aos ajustamentos aqui realizados, os quais, ao serem inquestionavelmente contrários à mesma, são desconformes e violadores do estatuído nos artigos 17.º, nºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

20. Dado que a B..... optou por claramente autonomizar, nos termos do artigo 23.º do CIVA, os seus sectores, isentos e tributáveis, pelo método de dedução por afectação real a cada um desses sectores - opção essa que não conheceu quaisquer limitações por parte da Administração Fiscal e, saliente-se, é absolutamente conforme à lei comunitária, mormente ao artigo 17.º n.º 5 da 6.^a Directiva de IVA - tal autonomia tributária determina ser inadmissível a limitação ao direito à dedução de sectores sujeitos, com dedução integral, como a que foi realizada e se encontra em litígio nos presentes autos.

21. Ou, dito de outra forma, atenta a legislação comunitária e a jurisprudência do TJCE uniforme nessa matéria, resulta que as subvenções não tributados destinadas aos “inputs” de actividades tributadas em sede IVA, apenas poderão influenciar o pro rata de dedução que a empresa definiu para o sector comum - sector administrativo e financeiro -, não podendo ter como efeito limitar o direito à dedução nos sectores da B..... em que, utilizando o método de afectação real, realizam exclusivamente operações tributáveis, com dedução integral do IVA suportado.

22. Mais: na eventualidade do Douto Tribunal considerar que o litígio *sub judice* deve ser decidido de acordo com as normas comunitárias supra referidas e que estas não são (ainda) suficientemente claras para sua decisão, solicita-se a suspensão da instância até que o TJCE decida sobre a questão de reenvio prejudicial apresentada a esse propósito e com tal conteúdo específico.

23. Pelo que, qualquer que seja o itinerário cognitivo técnico que se considere correctamente aplicável às duas deduções supra, as correcções *sub judice* não têm fundamento para a respectiva manutenção pois, qualquer das qualificações jurídico-tributárias que se aponte, conclui-se que a dedução de IVA praticada pela RECORRENTE nos anos de 2002 a 2004 foi totalmente correcta. Termos em que dever-se-á sempre concluir que as correcções realizadas não têm fundamento juridico-tributário para a respectiva manutenção, por a dedução de IVA realizada pela B..... ter sido absolutamente correcta nos anos de 2002 a 2004 *sub judice*.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu duto parecer a fls. 468 a 470, no sentido de que o recurso merecia provimento, alinhando com as razões invocadas pela impugnante e com o parecer junto aos autos da autoria de notável jurisconsulto.

1.4. Por acórdão proferido em 10 de Novembro de 2010 por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a fls. 479 a 489 dos autos, foi ordenada a suspensão da instância até que fosse proferida decisão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, em termos de reenvio prejudicial formulado ao abrigo do disposto no artº 234º do Tratado de Roma, de duas questões relativas à interpretação dos nºs 2 e 5 do art.º 17º e do art.º 19.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva), em matéria de tratamento em IVA das alegadas subvenções não tributadas auferidas pela Impugnante por força da concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo da, questões que foram consideradas relevantes face ao teor das conclusões 17º e seguintes e que foram colocadas da seguinte forma àquele Tribunal:

«O artº 23º do CIVA é compatível com os artºs 17º, nºs 2 e 5 e 19º da Sexta Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977»;

«Em caso afirmativo, é conforme aos artºs 17º, nºs 2 e 5 e 19º da citada Directiva o estabelecimento de um pro rata específico de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis,

ainda que por afectação real, com base na existência de subvenções não tributadas a esse sector (“inputs”), nos termos do predito artº 23º».

1.5. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) apreciou o pedido no acórdão que proferiu em 16/02/2012, a fls. 572 a 583, e que se encontra rematado com a seguinte declaração:
«Os artigos 17.º, nºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução prevista nas referidas disposições com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os setores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o pro rata de dedução.».

1.6. Colhidos os vistos legais, cumpre, então, apreciar e decidir as questões colocadas nestes recurso à luz da declaração formulada pelo TJUE no aludido acórdão

2. Na sentença recorrida constam como assentes os seguintes factos:

- a). Em 14/12/2001 foi outorgado o contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo permanente da pelo Governo Português à B....., S. A., nos termos e com as cláusulas que constam de fls. 220 a 226 e cujo teor se dá por integralmente reproduzido;
- b). Segundo a cláusula quarta do referido contrato de concessão, a concessionária [impugnante] obrigou-se, nos termos do DL 275/2001 e Decreto Regulamentar 29/88, a:
 1. *«Prestar uma contrapartida inicial, no montante global de 58.359.353,96 euros (11 700 000 000\$00), a preços de 31 de Dezembro de 2000, a pagar do seguinte modo: (...)*
 2. *Para além da contrapartida referida no número anterior, prestar, em cada ano, contrapartida do valor de 50% das receitas brutas declaradas dos jogos explorados no casino; todavia, em caso algum a contrapartida prestada nos termos deste número poderá ser inferior aos valores indicados no anexo ao Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro, depois de serem previamente convertidos em euros correntes do ano a que respeitam, nos termos do n.º 3 do art.º 20 do mesmo diploma legal**A contrapartida referida neste número realiza-se pelas seguintes*

formas:

a) (...)

b) Através da dedução, até 1% das receitas brutas dos jogos, dos encargos relativos ao cumprimento das obrigações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 422/89 de 2 de Dezembro, na redacção do Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro, encargos que não poderão ser inferiores a 3% das receitas brutas dos jogos. Caso estes encargos, adicionados aos custos líquidos com animação e restauração e aos encargos com publicidade e marketing, ultrapassem um valor correspondente a 3% das receitas brutas dos jogos, a concessionária tem, adicional e complementarmente, direito a deduzir 50% dos encargos em excesso do referido mínimo exigível, não podendo esta dedução suplementar exceder 3% das receitas brutas dos jogos.

Esta última dedução só será exequível na medida e dentro dos limites de 25% do acréscimo de receitas brutas dos jogos de cada exercício, relativamente ao exercício anterior.».

c). Ao abrigo do referido contrato de concessão, a impugnante exerce a actividade de exploração de jogos de fortuna ou de azar no casino existente na zona de jogo da;

d). A impugnante está enquadrada para efeitos de IVA como sujeito passivo misto, com operações sujeitas, não isentas (art. 3.º e 4.º do CIVA), isentas (art. 9.º do CIVA) e fora do campo do imposto, com dedução parcial e periodicidade mensal;

e). Na sequência de uma acção de fiscalização a que procederam os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção do Porto, foram efectuadas correcções à impugnante, em sede de IVA, relativamente aos anos de 2002, 2003 e 2004 - cfr. relatório de fls. 52/127 dos autos.

f). Do relatório de inspecção subjacente às correcções efectuadas cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, consta designadamente o seguinte:

3. ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DAS “DEDUÇÕES ANUAIS DE EXPLORAÇÃO” (previstas na alínea f) da Cláusula 4ª do contrato de concessão).

3.1.) Enquadramento conceptual

Nos termos do contrato de concessão a B....., S.A., está obrigada a efectuar anualmente o pagamento de contrapartidas ao estado Português pela actividade de exploração de jogo. A essa contrapartida anual de exploração pode deduzir parte dos encargos que suporta directamente nos sectores de animação e restauração (alínea f) da cláusula 4ª do contrato de concessão), como sejam:

(...)

Como refere o próprio Decreto-Lei n.º 275/2001 de 17/10 (preâmbulo), as deduções em análise têm o objectivo de estimular as concessionárias da actividade de jogo para o investimento nas

áreas culturais e de animação, de modo a reforçar a promoção turística local e regional. Também no preâmbulo da Lei do Jogo, o legislador acentua a responsabilidade das concessionárias pela legalidade e regularidade da exploração rentável, factor que beneficia, designadamente, a animação e equipamento turístico das regiões, bem como a respectiva promoção.

Por outro lado, o art. 16º da Lei do Jogo refere que para o cumprimento dessas obrigações, a concessionária deverá afectar uma verba não inferior a 3% das receitas brutas de jogo apuradas no ano anterior. O fim de interesse público que a dedução para manifestações culturais e desportivas assume (a qual é inerente ao conceito de subsídio) e a finalidade de compensação de prejuízos de exploração (dos sectores de animação e restauração) qualificam as deduções como subsídios à exploração (...).

3.3.) Procedimento adoptado pela contribuinte

Relativamente à dedução prevista na alínea f) da cláusula 4ª do contrato de concessão, o sujeito passivo adopta os seguintes procedimentos: - qualifica-a contabilisticamente como um subsídio à exploração, que regista na conta 74 - subsídios à Exploração - Do Estado e Outros Entes Públicos; - considera-a no denominador da percentagem de pro rata geral que aplica às deduções do IVA nos encargos do sector comum; - contudo, não o considera para efeitos da dedução do IVA exactamente nos sectores respectivos de animação e restauração, fazendo uma dedução total do IVA (em activo imobilizado e em custos correntes).

3. 4). Qualificação como subsídio à exploração não tributado

3.4.1.) Informação nº 2035 de 07/12/2005 da DSIVA

Perante a especificidade da actividade exercida pela A... e pretendendo-se a qualificação da dedução anual de exploração, foi solicitado parecer à DSIVA que, através da Informação n.º 2035 de 07/12/2005, com despacho do Exmo. Sr. Subdirector Geral datado de 09/12/2005, sancionou o seguinte: - as subvenções do tipo “à exploração” atribuídas para melhorar a posição económica da empresa (cobertura de déficits, responsabilização em parte das despesas de funcionamento, participação à “forfait” em certo tipo de despesas, as quais não sendo calculadas em função de preços ou quantidades vendidas, integram a categoria de subvenções não tributadas (n.º 16); - assim, ..., estamos perante subsídios à exploração e, como tal, não tributadas em IVA (n.º 17); - estes sectores (animação e restauração) podem de facto, nalguns casos realizar simultaneamente operações que não conferem direito à dedução (“subsídios à exploração não tributáveis” por força do n.º 5). Caso isto aconteça, deverão aqui seguir o mesmo regime do pro rata geral aplicável ao sector comum, ou um pro rata específico (n.º 21); - poderá, em alternativa, o sujeito passivo aplicar aos referidos sectores de animação e restauração pro ratas específicos (nº 35).

(...)

3.5.) *Implicação no direito à dedução*

A qualificação das deduções anuais de exploração como subsídio à exploração, tem implicações no exercício do direito à dedução do imposto suportado, nos termos do art. 23º do CIVA, que refere: (...). Assim, a B....., S.A., realiza, nos sectores de animação e de restauração, conjuntamente com operações que não conferem direito à dedução, outras operações que conferem esse direito, pelo que fica obrigada à disciplina do referido art. 23º. Refira-se que, da análise efectuada à contabilidade, se conclui que grande parte dos custos/encargos suportados pela empresa, que sustentam a possibilidade de dedução nos termos do art. 5.º do DL n.º 275/2001, de 17/10, estão relacionados com ambos os sectores de animação e restauração, havendo interligação dos espectáculos/animação com os restaurantes e bares. Ainda de referir que, para efeitos da dedução, a IGJ verifica, por amostragem, os documentos de custos/encargos, não existindo uma elegibilidade por documento, mas sim por totais de encargos suportados.

4) *CÁLCULO DAS PERCENTAGENS DE PRO RATA ESPECÍFICO E COMUM*

(...)

4.4. *Regularizações anuais do activo imobilizado, prevista no art. 24º do CIVA*

(...)».

g). No seguimento das referidas correcções, a Administração Tributária emitiu as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios constantes de fls. 128 a 200 dos autos, que constituem o objecto da presente impugnação, cujo teor se dá por reproduzido e cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 31/10/2006.

h). Em 31/10/2006, a impugnante procedeu ao pagamento das liquidações constantes de fls. 184 a 200 dos autos, no valor total de 301.332,23 euros - cfr. fls. 236 dos autos.

i). A presente impugnação foi apresentada em 30/1/2007 - cfr. fls. 3 dos autos.

j). Dá-se por reproduzido o teor da informação n.º 2035 da DSIVA de 7/12/2005 junta a fls. 201 a 207 dos autos.

k). Dá-se por reproduzido o teor das conclusões do parecer junto a fls. 227/233 dos autos.

l). A actividade da impugnante desenvolve -se em 4 sectores e com o seguinte enquadramento em sede de IVA: a) sector do jogo (actividade isenta de IVA, com afectação real dos respectivos custos e sem qualquer dedução do IVA suportado); b) sector da restauração (actividade sujeita a IVA à taxa intermédia de 12%, com afectação real dos respectivos custos, com dedução integral

do IVA suportado); c) sector de animação (actividade sujeita a IVA à taxa reduzida de 5%, com afectação real dos respectivos custos, com dedução integral do IVA suportado); d) sectores comuns - administrativo e financeiro - (actividade sem receitas associadas, com dedução parcial do IVA nos inputs, com base em percentagem do pro rata apurado com base nas receitas totais da actividade, ou seja, tendo em conta quer as actividades isentas, quer as actividades tributadas).

m). Inicialmente, os contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar previam apenas contrapartidas em espécie, designadamente construção de equipamentos hoteleiros e de várias infra-estruturas. Só mais recentemente é que as contrapartidas em espécie evoluíram para contrapartidas monetárias.

n). No início de cada ano, a impugnante elabora um plano de actividades (de animação, culturais e promocionais da zona em que o casino se insere) que apresenta ao Instituto de Turismo de Portugal para aprovação.

o). Dá-se por reproduzido o teor dos contratos de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo permanente da pelo Governo Português em 3/12/1975 e em 20/12/1988, constantes de fls. 209/220 dos autos.

p). Na liquidação correctiva referente ao período de Maio de 2002 (nº 06213078), no valor de € 144.618,74, a Administração Tributária utilizou o crédito da impugnante no montante de € 44.425,80, resultando o valor a pagar de € 35.144,45 (depois de deduzido o crédito de € 44.425,80 e o valor da liquidação anterior de € 64.948,49) - cfr. fls. 128 dos autos.

q). Na liquidação adicional de juros compensatórios referentes ao período de Maio de 2002 (nº 06213077) foi aplicada uma taxa de juro sobre imposto no valor de € 35.144,45, relativamente ao período de 10/7/2002 a 10/8/2006 - cfr. fls. 129 dos autos.

r). No anexo 24 do relatório de inspecção referente ao resumo mensal das correcções de IVA - 2003", a impugnante surge, no mês de Dezembro, com uma posição credora perante o Estado no valor de € 44.525,80 - cfr. fls. 124 dos autos.

s). A impugnante encontrava-se numa situação de crédito acumulado desde Dezembro de 2000, tendo solicitado, por referência ao período de Julho de 2004, um pedido de reembolso de IVA no valor de € 367.065,46.

3. Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que tendo julgado parcialmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade B....., S.A., contra os actos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios referentes aos anos de 2002, 2003 e 2004, anulou parcialmente as

liquidações de juros por erro no montante contabilizado, e manteve, por válidas, as liquidações do imposto, no entendimento de que não se verificavam os vícios de violação de lei que a Impugnante lhes imputava e que se traduziam na errada qualificação jurídico-tributária como *subsídios à exploração* dos montantes ou deduções tidos em conta no cálculo das contrapartidas previstas no contrato de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo da que aquela celebrou com o Governo Português, e que encontram previsão nos n.ºs. 1, 2 e 3 do art. 5.º do Dec.Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro, e na alínea f) do n.º 2 da cláusula 4.ª desse contrato, bem como na errada interpretação e aplicação do disposto no art. 23.º do CIVA.

Neste contexto, e visto que a Impugnante, ora Recorrente, refuta o decidido na parte que lhe é desfavorável, as questões que se colocam à apreciação deste Tribunal são as de saber se a sentença padece de erro de julgamento em matéria de direito na análise dos referidos vícios, decidindo no sentido de que, tratando-se de um sujeito passivo misto quanto a IVA (com operações sujeitas a imposto que conferem direito à dedução, com operações isentas sem direito à dedução, e com operações comuns que levam à dedução parcial do IVA nos *inputs* com base na percentagem do *pro rata* apurado com base nas receitas totais da actividade) se deve aplicar, a todas as operações sujeitas imposto e que conferem direito à dedução, o *pro rata* determinado nos termos do n.º 4 do art. 23.º do CIVA, não obstante a Impugnante ter optado pela afectação real de bens e serviços e dos respectivos custos nas operações sujeitas a imposto e que conferem direito à dedução integral do IVA.

Atentas as questões colocadas, impõe-se apreciar, em primeiro lugar, a questão referente à conformidade da aplicação da lei nacional com a directiva comunitária em matéria de IVA, por imperativo legal de harmonização da legislação dos vários Estados Membros nesta matéria.

3.1. DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 23.º DO CÓDIGO DO IVA FACE À SEXTA DIRECTIVA 77/388/CEE, DO CONSELHO, DE 17 DE MAIO DE 1977.

Nos termos do contrato de concessão da exploração de jogos que em 14/12/2001 celebrou com o Governo Português, a Impugnante assumiu a obrigação de prestar a favor do Estado as contrapartidas definidas na cláusula 4.ª desse contrato e que, fundamentalmente, são constituídas por duas componentes: (i) uma prestação inicial, fixada no n.º 1 da dita cláusula contratual, (ii) uma prestação anual, correspondente a 50% das receitas brutas dos jogos, com um limite mínimo fixado no anexo ao Dec.Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro, realizada nos moldes previstos nas várias alíneas do n.º 2 da

mesma cláusula.

Por outro, na alínea f) do nº 2 dessa cláusula 4ª encontra-se estipulada – em consonância, aliás, com as normas prescritas nos nºs. 1, 2 e 3 do artigo 5º do 275/2001, de 17 de Outubro – que a Impugnante pode deduzir às contrapartidas anuais de exploração a que está obrigada nos termos do nº 2 da referida cláusula, os seguintes montantes:

- 1) o valor correspondente a 1% das receitas brutas dos jogos, desde que tenha suportado encargos com programas de animação de nível artístico, manifestações turísticas, culturais e desportivas com valor igual ou superior a 3% das receitas brutas dos jogos;
- 2) 50% dos encargos com programas de animação de nível artístico, manifestações turísticas, culturais e desportivas que, somados com os custos líquidos com animação, restauração, publicidade e marketing, excedam o montante de 3% das receitas brutas dos jogos, sendo que esta dedução suplementar apenas ocorrerá no caso de se verificar um acréscimo mínimo anual de 25% das receitas brutas dos jogos relativamente ao ano anterior, não contemplando, no entanto, acréscimos dessas receitas superiores a 25%, nem podendo também exceder o valor correspondente a 3% das receitas brutas do jogo.

É quanto à relevância destas duas parcelas a deduzir ou abater pela Impugnante (ou deduções de encargos), previstas tanto nesta cláusula contratual como, analogamente, no art. 5º do Dec. Lei n.º 257/2001, de 17 de Outubro – e para efeitos do direito à dedução do IVA suportado nos sectores da restauração e da animação (turística, cultural e desportiva) – que se coloca a questão da interpretação e aplicação do art. 23º do CIVA, tendo em conta que, enquanto a Impugnante considera que elas são inócuas para os efeitos tributários referidos (isto é, não afectam negativamente a medida do seu direito à dedução integral do IVA suportado a montante), a Administração Tributária defende o seu relevo e pertinência, por entender que elas constituem subsídios à exploração não tributados, que afectam a medida do direito à dedução de que a Impugnante é titular, determinando a necessidade de aplicar um *pro rata* específico nas deduções de IVA nestes sectores de actividade.

Com efeito, encarada a questão na óptica da Administração, esses sectores de actividade em que a Impugnante disporia, *a priori*, da possibilidade de dedução integral do IVA suportado a montante face à afectação real dos bens e serviços e dos respectivos custos – sectores de restauração e animação – teriam, por força desse subsídio não tributado, uma limitação no direito à dedução do IVA suportado, estando a Impugnante obrigada a calcular um *pro rata* de dedução, o que conduziu à realização das liquidações adicionais

aqui em causa.

A Impugnante atacou a legalidade dessas liquidações, alegando, em suma, que essas parcelas de deduções não constituíam subsídios à exploração e, ainda que o fossem, não poderiam afectar a medida do direito à dedução integral do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços exclusivamente destinados aos sectores de restauração e de animação, tendo em conta a afectação real dos respectivos bens e serviços utilizados.

Segundo o entendimento vertido na sentença recorrida, «(...) a impugnante é um sujeito passivo misto (de IVA), uma vez que pratica, simultaneamente, operações isentas sem direito à dedução e operações tributadas que conferem direito a dedução.(...)»

É no n.º 4 do art.º 23º do CIVA que se encontra estabelecida a forma de cálculo do pro rata. De acordo com esta norma, a percentagem de dedução (pro rata) resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar à dedução nos termos do artigo 19º e n.º 1 do art.º 20º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento. (...).»

Argumenta-se, ainda, na sentença recorrida, que tendo essas deduções, previstas no art. 5º do DL 257/2001 e na alínea f) da cláusula 4ª do contrato, como principal objectivo «o estímulo das concessionárias “ao investimento na área cultural e de animação de forma a reforçar a promoção turística local e regional” (cfr. preâmbulo do DL 257/2001)», devem, por isso, tais deduções ser consideradas para efeitos de dedução do IVA no sector da animação e restauração, como entendeu a Administração Tributária.

Insurge-se a Impugnante contra o assim decidido, por entender que o art. 23º do CIVA não comporta a interpretação defendida pela Administração e acolhida na sentença, dado que contraria a lei comunitária, mormente o art. 17º, nº 5, da 6ª Directiva de IVA. Em defesa da sua tese, invoca que optou pelo método da dedução por afectação real dos bens e serviços utilizados em cada um dos sectores de actividade - isentos e sujeitos - que autonomizou, opção que não mereceu qualquer reparo por parte da Administração Fiscal e que é consentânea com a lei comunitária, pois desta decorre que em face da mencionada autonomia tributária sectorial, com afectação real, é inadmissível a limitação no direito à dedução do imposto nos sectores da restauração e animação com afectação real dos respectivos custos e dedução integral do IVA suportado.

Vejamos.

Conforme resulta da alínea l) do probatório, a actividade a Impugnante é exercida nas áreas do jogo, da restauração e da animação, as quais, sendo autónomas entre si, comungam, no entanto, com a distinta área administrativa e financeira. Além disso, cada um dos referidos sectores de actuação da Impugnante tem também um diferente enquadramento em sede de IVA. Com efeito, enquanto o sector do jogo está isento de IVA, sem direito a dedução, os sectores da restauração e da animação estão sujeitos a IVA, com afectação real e direito à dedução do IVA suportado a montante; por sua vez, o sector administrativo e financeiro, que não tem receitas associadas e é comum aos demais sectores, deduz parcialmente o IVA suportado nos inputs, na percentagem do *pro rata* apurado com base nas receitas totais da actividade.

A Impugnante é, pois, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto, com operações sujeitas, não isentas, operações isentas e operações fora do campo do imposto, regendo, nesta matéria, o art. 23º, do CIVA, na redacção que lhe foi dada pelo Dec.Lei nº 323/98, de 30/10, por estarem em causa liquidações referentes aos anos de 2002, 2003 e 2004.

O nº 1 da referida disposição legal determina que «*Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.*». Porém, o nº 2 da mesma norma, ao abrigo do qual a Impugnante operou as deduções nos sectores de actividade de restauração e animação, estabelece que «*Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução, segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunique o facto à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, sem prejuízo da possibilidade de esta lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.*».

Ora, a divergência entre a Impugnante e a Administração Fiscal circunscreve-se aos sectores da restauração e da animação e à aplicação da norma contida no nº 4 dessa disposição legal, a qual, fixando a forma de cálculo *pro rata*, determina que «*A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do art. 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as*

subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento»

Com efeito, enquanto a Administração Fiscal defende que nos sectores da restauração e da animação a dedução do IVA é parcial por efeito do *subsídio à exploração não tributado* - de que, no seu entender, a Impugnante beneficia – a inscrever no denominador para o cálculo do *pro rata* específico nos termos do nº 4 do art. 23º do CIVA, já a Impugnante advoga que, independentemente da qualificação jurídico-tributária das deduções previstas na al. f) do nº 2 da cláusula 4ª do contrato de concessão, o referido método de percentagem de dedução não pode aplicar-se a esses dois sectores de actividade porque, quanto a eles, e atenta a incontestada opção pelo método da afectação real, a dedução do IVA suportado é total, sendo legalmente inadmissível a sua redução por tal contrariar, desde logo, o disposto nos artigos 17º, nºs 2 e 5, e 19º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

Colocada a questão nestes termos, entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 10/11/2010, a fls. 479 a 489 dos autos, que *«(...) na prática, o que se pretende saber é se, ao limitar o direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado dos sujeitos passivos que recebem subvenções com vista a financiar as suas actividades, nos termos do disposto no artº 23º do CIVA, tal limitação é conforme com os artºs 17º, nºs 2 e 5 e 19º da 6ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977. Daqui resulta que se questiona a interpretação de preceitos comunitários, concretamente, dos preditos artigos da citada Directiva.*

Entende-se, por isso, necessário pronúncia do Tribunal de Justiça das Comunidades, nos termos do disposto no artº 234º do Tratado de Roma, sendo o reenvio obrigatório, uma vez que da decisão deste Tribunal não cabe recurso.».

Neste contexto, foi pedido ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em termos de reenvio prejudicial, que se pronunciasse sobre as seguintes questões:

- *«O artº 23º do CIVA é compatível com os arts 17º, nºs 2 e 5 e 19º da Sexta Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977»;*
- *«Em caso afirmativo, é conforme aos arts 17º, nºs 2 e 5 e 19º da citada Directiva o estabelecimento de um pro rata específico de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis, ainda que por afectação real, com base na existência de subvenções não tributadas a esse sector (“inputs”), nos termos do predito artº 23».*

O TJUE proferiu, como se viu, o acórdão junto aos autos fls. 572/583, no qual considerou, no ponto 35, que *«Através das suas questões, que importa apreciar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efectuar a dedução prevista nas referidas disposições, com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os sectores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o pró rata de dedução»*, concluiu, declarando que *«Os artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução prevista nas referidas disposições, com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os setores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o pro rata de dedução.»*.

É, pois, à luz da interpretação alcançada pelo TJUE quanto ao conteúdo das normas comunitárias convocadas – e que conformam e visam harmonizar em matéria de IVA a legislação de todos os Estados Membros – que caberá apreciar a concreta situação em litígio.

No caso vertente, a Impugnante autonomizou todos os sectores da sua actividade, optando, com assentimento da Administração Fiscal e sem que esta tivesse oposto qualquer objecção aquando da acção inspectiva, pelo método da afectação real, de harmonia com o disposto no n.º 2, da art. 23º, o que determina a dedução integral do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços inerentes às actividades da restauração e da animação sujeitas a imposto.

Ora, como se refere nos pontos 37 a 42 da decisão proferida pelo TJUE, se, por um lado, dos primeiro e segundo parágrafos do n.º 5 do art. 17º da Sexta Directiva se retira que os Estados Membros podem incluir no denominador, para cálculo do *pro rata*, as subvenções que não estão directamente relacionadas com o preço, como se determina no art. 19º, por outro lado, o terceiro parágrafo do n.º 5 do art. 17º autoriza os Estados Membros a estabelecer um

pro rata distinto para cada sector de actividade ou a dedução com base na afectação real dos bens e serviços a uma determinada actividade, sendo certo que, nos termos do nº 2 do art. 17º, quanto às operações tributáveis, o sujeito passivo pode deduzir, do IVA de que é devedor, o IVA pago na aquisição de bens e serviços prestados por outro sujeito passivo, e, por conseguinte, atento o que se dispõe, no nº 2 e no parágrafo terceiro do nº 5, do art. 17º, tendo a Impugnante sido autorizada a deduzir o imposto com base na afectação real, o seu direito de dedução incide sobre a totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante, não podendo ser limitado por via das referidas subvenções.

Ora, como se viu, a Administração Tributária não colocou qualquer óbice à opção da Impugnante pelo regime contido no mencionado nº 2 do art. 23º do CIVA.

Por outro lado, embora a Administração Tributária considere que as deduções em apreço, contempladas no contrato de concessão, não estão directamente relacionadas com o preço, constituindo, no seu entender, subvenções não tributadas, o certo é que, como claramente transparece da decisão proferida pelo TJUE, está vedado à Administração limitar, com o invocado fundamento da existência de uma subvenção não tributada, o direito à dedução integral do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços inerentes aos sectores da restauração e da animação, atenta a posição que assumiu ante a opção da Impugnante pela afectação real dos bens e serviços quanto a esses sectores de actividade sujeitos a imposto, com direito a dedução, por tal contrariar o disposto nos arts. 17º, nºs. 2 e 5, e 19º, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

Neste contexto, torna-se evidente que o nº 4 do art. 23º do CIVA não é aplicável às deduções de imposto nos mencionados sectores da restauração e da animação, que, como se viu, podem deduzir integralmente o IVA suportado a montante nas respectivas actividades, em virtude de estarem sujeitas a tributação, com válida afectação real dos respectivos bens e serviços, e, por conseguinte, não podem subsistir as liquidações adicionais de IVA impugnadas. Deste modo, ao julgar a impugnação improcedente por via da aplicação do art. 23º, nº 4 do CIVA, o tribunal recorrido incorreu em erro de julgamento em matéria de direito, pelo que se impõe revogar a sentença recorrida e substituí-la por acórdão que julgue procedente a impugnação no que toca aos actos de liquidação de imposto impugnados, tendo em conta que a apreciação da questão da qualificação jurídico-tributária das deduções previstas na alínea f), do nº 2 da cláusula 4ª do contrato, também submetida a este Tribunal pela Impugnante, se mostra prejudicada ante a decisão que ora se profere.

A ilegalidade destas liquidações de imposto implica, inevitavelmente, a ilegalidade completa e integral das correspondentes liquidações de juros compensatórios, determinando a procedência total da impugnação judicial.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar totalmente procedente a impugnação judicial, com a anulação total dos actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios. Custas pela Recorrida, mas apenas na 1ª Instância por ora não ter alegado.

Lisboa, 10 de Outubro de 2012. - *Dulce Manuel Neto* (relatora) - *Ascensão Lopes* - *Casimiro Gonçalves*.