

“Temas de Direito Tributário”  
Tratamento em IVA das operações  
principais *versus* acessórias

Centro de Estudos Judiciários, 18 de Janeiro, Lisboa

CLOTILDE CELORICO PALMA

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Enquadramento da temática
- Jurisprudência do TJUE
- Alguns casos práticos
- Conclusões

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente - *Vide Caso CPP*, Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Proc. C-349/96, n.º 29, e *Caso Levob Verzekeringen e OV Bank*, Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04, n.º 20.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes.

Isto é, de acordo com a jurisprudência e a doutrina, neste contexto deve seguir-se o velho princípio *accessorium sequitur principale* - Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Caso *Part Service*, Proc. C-425/06, n.ºs 51 e 52.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Importa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória.

Ora, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa, operação prévia esta que por vezes envolve alguma complexidade e subjectividade - Acórdãos de 17 de Janeiro de 2013, Caso *BGŻ Leasing*, Proc. C-224/11, n.º 32, e de 16 de Abril de 2015, Caso *Wojskowa Agencja*, Proc. C-42/14, n.º 32.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

É jurisprudência firmada pelo TJUE que “...se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.” - Caso CPP, já cit., n.º 30.

Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma única operação quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única operação económica indissociável cuja decomposição teria natureza

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- *“... quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços”;*
- *“O mesmo se passa [ou seja, está-se na presença de uma prestação única] quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor ... estão tão estreitamente conexionsados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.”*

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Card Protection Plan*, esteve em apreciação o facto de uma entidade, a *Card Protection Plan* - CPP, propôr aos detentores de cartões de crédito, contra o pagamento de um certo montante, um plano de protecção contra os prejuízos financeiros e os inconvenientes resultantes do extravio ou do furto dos cartões e de alguns outros objectos, como chaves de automóveis, passaportes ou documentos de seguros.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Como decidiu o TJUE, « 31. Nestas condições, o facto de ser facturado um preço único não reveste importância decisiva. É certo que, quando um prestador fornece aos seus clientes uma prestação de serviços composta por vários elementos contra o pagamento de um preço único, este último pode ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única. No entanto, não obstante o preço único, se decorresse de circunstâncias como as descritas nos n.ºs 7 a 10 do presente acórdão que os clientes pretendem adquirir duas prestações distintas, isto é, uma prestação de seguros e uma prestação de serviço de registo de cartões, haveria que isolar a parte do preço único relativa à prestação de seguros, que permanece, em qualquer caso, isenta. Para este efeito, deve adoptar-se o método de cálculo ou de apreciação mais simples possível (v., neste sentido, o acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.ºs 45 e 46). »

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Comissão/França*, esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à electricidade, concretamente à subscrição de electricidade - Acórdão de 8 de Maio de 2003, Caso *Comissão/França*, Proc. C-384/01.

O TJUE, no tocante à acusação suscitada a título subsidiário relativa à violação do princípio da uniformidade da taxa de imposto, veio invocar o seguinte:

*«89. Tal como já se expôs, a subscrição e o fornecimento de gás natural e/ou de electricidade consubstanciam, para a grande maioria dos consumidores finais, uma prestação integrada que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens e não prestações distintas. É apenas o preço da prestação que é dividido em duas partes, que são o montante da subscrição e o valor variável a pagar em função da quantidade do consumo.»*

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Levob* esteve em apreciação a cessão de um programa informático gravado em suporte e a respectiva adaptação posterior às necessidades específicas do adquirente.

Pretendia-se aferir se o fornecimento de *software*, como no caso em apreço, em que eram fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro, deveria ser considerado como a realização de uma única prestação - Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O TJUE veio apelar à figura do « consumidor médio », concluindo que, « 20. ...*importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29).* »

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O mesmo raciocínio foi adoptado pelo TJUE no seu Acórdão de 3 de Abril de 2008, no Caso *Finanzamt Oschatz*, tendo-se concluído que um ramal de ligação não era distinto da distribuição de água, devendo ser-lhe aplicada a mesma taxa reduzida de IVA da electricidade - Proc. C-442/05.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Don Bosco* o TJUE concluiu que a entrega de um terreno no qual ainda está implantado um velho edifício, que deve ser demolido para dar lugar a uma nova construção e cuja demolição foi iniciada antes dessa entrega, assim como a demolição desse edifício devem, nas circunstâncias como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, deve considerar-se uma operação única para efeitos de IVA, tendo, no seu conjunto, como objecto, não a entrega de um edifício existente, mas a de um terreno para construção - Acórdão de 19 de Novembro

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

No Caso *Wojskowa Agencja* , o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação, devem ser considerados uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA -Acórdão de 16 de Abril de 2015, Proc. C-42/14.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- o TJUE salienta que « 37. Decorre do acórdão *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, n.ºs 44 e 45) que importa, no âmbito de cada locação de bens imóveis, procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de faturação. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respectivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao uso do bem ».

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Termos em que o TJUE conclui que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Caso prático – Serviços de nutricionismo prestados pelos ginásios - Há diversos ginásios que têm vindo a adoptar sistemas integrados de saúde aos seus utentes proporcionando serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo e de educação física de acordo com os padrões internacionais e nacionais de um conceito integrado de saúde e bem estar – impõe-se considerar a relevância própria e a autonomia das actividades de nutricionismo e de educação física, embora sejam complementares na óptica da promoção da saúde pública?

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados para o exercício de tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O Tribunal Arbitral, no Proc. n.º 454/2017-T, com decisão de 2 de Abril de 2018, apreciou a situação de uma entidade que se dedicava à prestação de serviços relacionados com o desporto, disponibilizando aos seus clientes um espaço para a prática desportiva, composto por várias máquinas cardiovasculares e de musculação, estúdios, uma zona de piscina para a prática da natação e de hidroginástica, uma área com jacuzzi, saunas, banho turco, bem como um espaço dedicado a serviços não desportivos como centro de estética, gabinetes médicos, zonas de relaxamento, solários, bar/restaurante, babysitting e estacionamento privado.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

O Tribunal concluiu que a prestação de serviços de nutrição era, no caso, autonomizável das prestações que integram a sua actividade principal, tendo em conta que:

A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição;

Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente;

A Requerente tinha tarifários onde incluía uma consulta de acompanhamento nutricional mensal, e outros onde não incluía tal acompanhamento;

Neste segundo grupo de tarifários a Requerente oferecia uma consulta gratuita de acompanhamento nutricional aos seus clientes, sendo a factura da mensalidade relativa ao mês onde aquela ocorria idêntica à dos restantes, ou seja, não fazendo qualquer menção a serviços de nutrição e liquidando IVA a 23% sobre a totalidade do valor facturado;

A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso para sócios e para não sócios;

Na facturação relativa aos tarifários que incluía uma consulta de acompanhamento nutricional, a Requerente discriminou um valor relativo a serviços de nutrição, sobre o qual não liquidou IVA, e liquidou IVA a 23% sobre o remanescente.

Para prestação dos serviços de nutrição aos seus clientes, a Requerente subcontratou os serviços de uma nutricionista a uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de cuidados de saúde;

Pelos referidos serviços acordou o pagamento de uma quantia fixa mensal à referida sociedade que lhe cedeu os serviços da nutricionista;

A referida sociedade as consultas, nas suas instalações, com a mesma nutricionista;

A referida nutricionista auferia ao serviço da sua entidade empregadora um salário mensal.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Caso prático - Taxa a aplicar às transacções de coroas, implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transaccionados em separado – Interpretação da Verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.
- Na alínea e) do n.º1 do art.º 132.º, a DIVA determina que os EM devem isentar “As prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias **efectuadas por dentistas e protésicos dentários.**”
- O n.º3 do artigo 9.º do CIVA manda exonerar de IVA “As prestações de serviços efectuadas no exercício da sua actividade por protésicos dentários;”

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- O Anexo III da Directiva IVA contém o elenco das transmissões de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º, e contempla, no respectivo ponto 4, as seguintes realidades: “Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças”.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A verba 2.6. da Lista I, do CIVA representa a transposição ao nível do direito interno do referido ponto 4 do Anexo III da DIVA, nos termos da qual se determina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos seguintes bens: “2.6. Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, ***artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano*** ou a tratamento de fracturas e as lentes para correcção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos a regulamentar pelo Governo no prazo de 30 dias.”

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A transmissão “individualizada” de implantes e pilares poderá ser tributada à taxa reduzida de 6% por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA?

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

## Posição da AT:

- Os vários componentes por que são constituídos os implantes dentários quando transaccionados em separado devem ser classificadas como peças ou acessórios de um implante, não podendo ser enquadradas na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA por não constituírem, autonomamente ou unitariamente, uma peça artificial que substitui um órgão do corpo ou parte dele (a AT utiliza a este propósito a expressão “bens completos”, em substituição do conceito antes por si utilizado de “unidade única de implante”), no sentido de assumir ou substituir, efectivamente, a função da parte do corpo com deficiência ou enfermidade, sendo-lhes aplicável a taxa normal do imposto;
- Com efeito, as partes e acessórios das próteses como as peças em questão, para além de não serem prótese, não são aptos, considerados individualmente, a substituir uma parte do corpo ou a sua função, ou seja, não se configuram como “bens completos” – i.e., aqueles que, por si mesmos, são aptos a substituir uma parte do corpo ou a sua função;
- Só quando a transacção incide sobre os transplantes completos, montados tal como são aplicados na boca dos pacientes, haverá lugar ao benefício da taxa reduzida de IVA nos termos do disposto na referida verba.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Processo n.º 188/2015-T, de 5 de Novembro de 2015 (há no total 12 processos no CAAD):

- A prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, peças de ligação/pilar e coroa.
- As três peças básicas com que é constituído o implante não têm qualquer outra utilização que não seja para fazer os implantes.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

## Conclusões :

- A interpretação que a AT pretende fazer da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, de acordo com a qual a taxa reduzida do IVA se aplica apenas às “unidades completas de implante”, mas não às peças que constituem o implante dentário completo, não tem qualquer apoio no texto legal e, a ser seguida, introduziria tratamento fiscal discriminatório para as próteses por implante;
- Não sendo susceptíveis de qualquer outra utilização que não seja em medicina dentária, devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA, por estarem enquadradas na verba 2.6 da referida Lista I.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

## Conclusões :

- Importa ainda notar a questão das prestações compostas *versus* prestações independentes, objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos.
- A este respeito, decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente.
- Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (nomeadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso CPP, Proc. C-349/96, n.º 27, e de 27 de Outubro de 2005, Caso Levob Verzekeringen e OV Bank, Proc. C-41/04, n.º 18).

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- A AT recorreu para o STA – Proc. n.º 01563/14, de 15-04-2015 - O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido – ou sendo-o, não devendo prosseguir para conhecimento do respectivo mérito – se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “*ex vi*” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)
- A AT apresenta como estando em oposição dois acórdãos cujas situações não têm qualquer semelhança, sendo que o acórdão fundamento envolve dois produtos alimentares (“tofu” e “seitan”) e o acórdão recorrido trata de próteses por implantes dentários, sendo que, nos dois casos, as normas legais convocadas são também distintas.
- AT identifica a contradição quanto à questão fundamental de direito numa suposta “interpretação extensiva” feita pelo CAAD da norma apontada, quando a decisão em nenhum momento faz apelo a este critério hermenêutico, bem pelo contrário.

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

Ofício Circulado n.º 30183 2016-10-28:

- “5. Na medida em que não possam ter outra utilização que não a de integrarem a prótese dentária, os implantes, pilares de fixação e coroas dentárias estão aptos a cumprir o fim de substituir um órgão do corpo humano ou parte deste.
6. Ao contemplar na sua redação o material de prótese que se destine a substituir, no todo ou em parte, um órgão do corpo humano, a citada verba permite incluir no seu âmbito de aplicação a transmissão destes bens, ainda que transacionados separadamente.
7. Nestes termos, a transmissão de implantes e demais peças de ligação ou fixação de próteses dentárias, em qualquer fase do circuito comercial, incluindo a importação, está sujeita a IVA à taxa reduzida, por aplicação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.
8. O seu fornecimento por odontologistas ou por protésicos dentários no âmbito das prestações de serviços realizadas aos seus pacientes, constitui parte destas, isentas de IVA ao abrigo, respetivamente, das alíneas 1) e 3) do artigo 9.º do CIVA.”

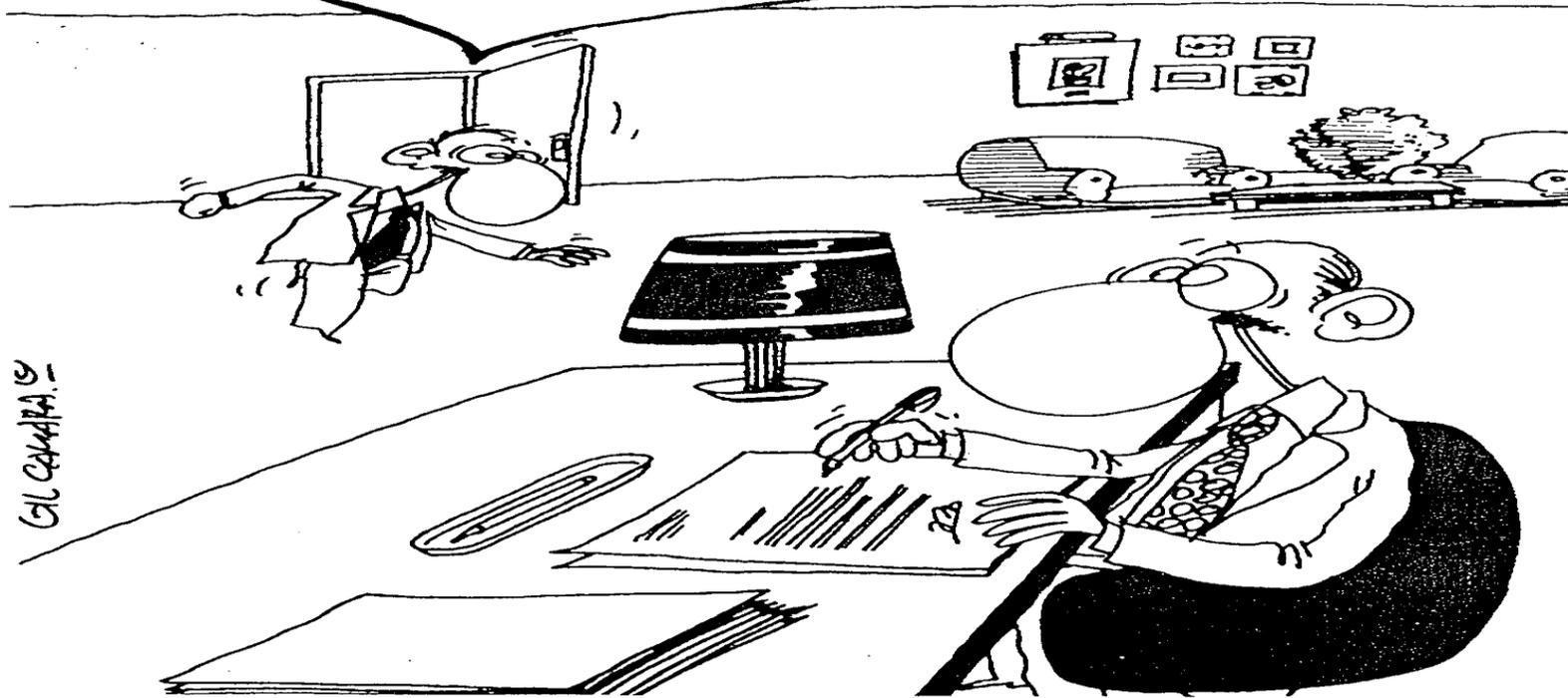
# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

A Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que veio aprovar o Orçamento de Estado para 2017, veio contemplar no nosso Código do IVA a isenção obrigatória contemplada no sistema comum do IVA, alterando em conformidade a alínea 3) do artigo 9.º do CVA – “3) *As prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade por protésicos dentários bem como as transmissões de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários.*”

# Tratamento em IVA das operações principais *versus* acessórias

- Conclusões - Em IVA a maioria dos casos não se resolve com recurso ao CIVA nem tão pouco fazendo apelo à Directiva IVA, mas sim através da análise da vasta jurisprudência do TJUE.
- A relevante questão do tratamento das operações principais e secundárias é precisamente um desses casos paradigmáticos.

MONSIEUR LE  
DIRECTEUR GENERAL !!  
IL FAUT MODIFIER LA DIRECTIVE  
PORTANT MESURES DE  
SIMPLIFICATION TVA !!!  
IL YA UN ASSUJETTI  
QUI LA COMPREND !!!



GIL CAVALIERE