

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º e 18º
- Assunto: Taxas – Operações realizadas por Fundação que tem por objecto a prossecução de acções de ordem cultural, educativa e filantrópica,...
- Processo: nº 2235, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-09-15.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, pessoa colectiva de direito privado, enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação por opção, de periodicidade trimestral, pelo exercício da actividade de associações culturais e recreativas, vem expor e requerer nos seguintes termos:

1.1. "(...) 'A Fundação tem por objecto a prossecução de acções de ordem cultural, educativa e filantrópica, podendo também actuar nas áreas da ciência, social e desporto'. Desde que foi constituída (...) tem vindo a desenvolver escavações arqueológicas na Cidade da xxxxx (...). O terreno onde se encontra esta cidade e onde se realizam as escavações pertence à Fundação, tendo sido recuperada uma casa e nela instalado um museu com as peças encontradas nas escavações. O início de actividade da Fundação (...) ocorreu em 1998, tendo esta entidade sido enquadrada para efeitos de IVA no Artº 9º do CIVA [Código do IVA], tendo sido, recentemente reconhecida como pessoa colectiva de utilidade pública. (...) Foi ponderada pela Fundação a realização de prestações de serviços a outras entidades, bem como aproveitar outros recursos para obter algumas receitas para financiamento dos objectos sociais. A nossa TOC entendeu que face ao tipo de serviços a efectuar, os mesmos estariam sujeitos a IVA, pelo que a Fundação deveria passar a ser um sujeito passivo de IVA passando a ser um sujeito passivo misto, isto porque iria efectuar operações isentas e outras sujeitas a IVA. Deste modo, entregou uma declaração de alterações, através da qual a Fundação (...) passou a estar enquadrada no regime normal por opção do IVA, estando sujeita a afectação real."

1.2. "(...) pretendemos confirmar se o nosso enquadramento está correcto, e quais as isenções ou sujeições em sede de IVA e respectivos artigos aplicáveis, para cada uma das transmissões e prestações de serviços que efectuamos e as que pretendemos vir a efectuar, conforme a seguir se discriminam:

a) A venda de bilhetes de entrada para o museu está sujeita a IVA ou enquadra-se na isenção do nº 13 do artº 9º do CIVA? Esta prestação de serviços é efectuada exclusivamente por intermédio dos agentes da Fundação.

b) A Fundação adquiriu equipamentos de laboratório para sua utilização. No entanto, como forma de se financiar, está a ponderar a hipótese de prestar serviços a outras entidades. Relativamente ao IVA, qual o enquadramento desta situação? Na nossa opinião trata-se de prestações de serviços sujeitas a IVA à taxa normal. E qual o enquadramento em IRC?

c) No museu existe uma máquina de café para consumo interno e para os visitantes. Pode esta entidade cobrar um valor pelo café e águas que adquire? Na nossa opinião encontra-se sujeita a IVA, mas qual a taxa a cobrar? E em IRC qual o enquadramento?

d) No terreno da Fundação existem árvores de fruto, cuja produção, embora muito pequena, poderá ser vendida. Qual o enquadramento do IVA para esta situação? E em IRC? e) (...) esses mesmos frutos podem ser aproveitados e transformados em doces que se podem vender eventualmente em feiras. Qual o enquadramento para efeitos de IVA destas vendas? E em IRC?

f) Pretendem-se vender no museu recordações, tais como postais, livros, réplicas de objectos encontrados nas escavações — loja de souvenirs. Qual o enquadramento desta situação para efeitos de IVA? Estará também enquadrado na isenção do n.º 13.º do art.º 9.º do CIVA. E em IRC?

g) Existe a possibilidade de fazer cursos especializados de Verão na área da arqueologia sobre a Cidade da xxxxx, pelo que a Fundação pretende cobrar um valor por inscrição a alunos dessa área e a técnicos no activo, suportando todos os custos de alimentação, estadia, e de materiais a utilizar. Estará esta prestação de serviços abrangida pela isenção do n.º 14.º do art.º 9.º do CIVA? E qual o enquadramento em IRC?

h) Para as situações acima mencionadas no que se refere às vendas e prestações de serviços, que documentos deverá esta entidade emitir para cada uma das situações (recibos, facturas, vendas a dinheiro). Poderá utilizar uma máquina registadora para registar as receitas com as vendas de bilhetes e souvenirs, em substituição dos documentos manuais?"

2. Para análise do pedido no que concerne ao IVA (a matéria respeitante ao IRC não compete a esta Direcção de Serviços), solicitou-se que a requerente apresentasse, como elementos adicionais, cópias do acto constitutivo e dos Estatutos da Fundação, os quais não trouxeram à colação factos mercedores de relevo.

3. Deste modo e antes de mais, cumpre evocar, sucintamente, alguns princípios basilares que sustentam a estrutura do imposto e que, conjugados com a descrição das actividades a exercer pela requerente, permitem estabelecer o enquadramento pretendido.

4. Assim, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

5. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do citado Código define como sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades

extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)".

6. Por outro lado, os art.ºs 3.º, n.º 1 e 4.º, n.1, ambos do CIVA, estabelecem, respectivamente, os conceitos gerais de transmissão de bens e prestação de serviços, pelo que se transcrevem, de seguida, aquelas normas: — *"Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade";* — *"São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".*

7. Pelo atrás exposto, verifica-se que a noção de prestação de serviços, apresentada pela negativa, assume um carácter residual, ou seja, prestações de serviços são as operações tributáveis que, pelas suas características, não podem ser classificadas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

8. Explanados, de uma forma geral e abreviada, os conceitos estruturantes da incidência real ou objectiva e pessoal ou subjectiva, importa referir que, no quadro das isenções previstas, o art.º 9.º desempenha um papel fulcral ao consagrar um extenso elenco de actividades que, pelo seu carácter eminentemente social, e desde que cumpram os requisitos enumerados, não são tributadas.

9. É neste contexto que os organismos sem finalidade lucrativa, nomeadamente as fundações, genericamente consideradas, podem, eventualmente, exercer algumas das suas actividades usufruindo daquele benefício.

10. Refira-se, ainda, que as isenções previstas no art.º 9.º do CIVA são incompletas, isto é, caracterizam-se pelo facto de os sujeitos passivos não liquidarem imposto nas operações que pratiquem naquele âmbito, ficando, porém, privados do direito à dedução do imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados para a realização das mesmas (art.º 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, a contrario sensu).

11. No que respeita à noção de organismos sem finalidade lucrativa para efeitos de isenção, o art. 10.º do CIVA define-a assim: *"Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismo sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente: a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."*

12. Fora dos parâmetros traçados no ponto precedente, ou seja, se não se verificar a ocorrência simultânea dos quesitos assinalados, o organismo não é considerado sem finalidade lucrativa e não pode beneficiar das isenções que, no art.º 9.º do CIVA, contemplam aquele tipo de instituição.

13. Munidos da doutrina expendida nos pontos anteriores, ocupar-nos-emos, a seguir, das operações discriminadas pela requerente, por forma a enquadrá-las na disciplina do CIVA.

14. No que concerne à "venda de bilhetes de entrada para o museu (...) por intermédio dos agentes da Fundação", o n.º 13 do supra-referido art.º 9.º, consigna que podem beneficiar de isenção *"as prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas"*. Deste modo, a venda de bilhetes nas condições expressas pode, efectivamente, beneficiar desta isenção, se a requerente obedecer aos requisitos elencados no ponto 11 da presente informação.

15. No que diz respeito às vendas, "no museu", de "recordações, tais como postais, livros, réplicas de objectos encontrados nas escavações", estas operações podem, ainda, beneficiar da parte final do normativo mencionado no ponto precedente, se, com efeito, além das restantes condições nele incluídas, essas mesmas recordações forem clara e inequivocamente identificadas como objectos documentais do museu.

16. Tendo ainda como pano de fundo o estatuto de organismo sem finalidade lucrativa como critério *sine qua non* para efeitos de isenção, os "cursos especializados de Verão na área da arqueologia sobre a Cidade da xxxxx" podem fruir da isenção estatuída no n.º 14 do citado art.º 9.º, cujo enunciado se transcreve: *"As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica"*.

17. Quando a requerente declara que "no terreno da Fundação existem árvores de fruto, cuja produção, embora muito pequena, poderá ser vendida", está-se perante uma transmissão de bens à qual é aplicável a isenção prevista no n.º 33 do art.º 9.º a que nos vimos referindo e que diz textualmente: *"As transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações enunciadas no anexo A ao presente Código, bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola e silvícola". De facto, no citado anexo A (Lista das actividades de produção agrícola), o item 1 — 2 contempla a "fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas"*.

18. Se "esses mesmos frutos" forem "aproveitados e transformados em doces que se podem vender eventualmente em feiras", a operação em causa

aproveita, ainda, da isenção descrita no ponto anterior, por se encontrar enquadrada no item V do citado anexo ao Código do IVA, o qual prescreve que *"são igualmente consideradas actividades de produção agrícola as actividades de transformação efectuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respectiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas."*

19. Se "no museu existe uma máquina de café para consumo interno e para os visitantes", "cobrar [ou não] um valor pelo café e águas que adquire", é uma opção da requerente. Contudo, se a decisão a tomar for no sentido da cobrança, transformando esse equipamento num dispositivo susceptível de produzir receitas, esse facto terá implicações no que ao IVA respeita.

20. Para se proceder ao necessário enquadramento da operação, imprescindível se torna verificar se o fornecimento de café é efectuado apenas com recurso a uma máquina de venda automática, qualificando-se, nessa eventualidade, a operação como transmissão de bens (art.º 3.º, n.º 1, alínea a), do CIVA), ou se, ao invés, esse fornecimento incorpora, com cariz predominante, uma componente de serviço (a disponibilização de loiça, mobiliário e trabalho humano), tratando-se, nesse caso, de uma prestação de serviços (alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA).

21. Esta distinção releva igualmente para efeitos de determinação da taxa a aplicar, na medida em que o café obtido da máquina de venda automática se tributa à taxa normal, referida na alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA (23%), enquanto que a prestação de serviços, subsumida na verba 3.1 — Prestações de serviços de alimentação e bebidas — da Lista II anexa àquele Código, é tributada à taxa intermédia de 13% (alínea b) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA).

22. Continuando a apreciar a actividade que vimos analisando nos pontos precedentes, convém determo-nos na expressão "consumo interno", porquanto ela, na acepção de prestações de serviços, pode configurar aquilo que o art.º 9.º, n.º 36, do CIVA, nomeia como *"os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus trabalhadores"*, podendo beneficiar, assim, de isenção de imposto.

23. A prestação de serviços a "outras entidades", a partir de "equipamentos de laboratório" configura, ainda, uma prestação de serviços tributada à taxa normal (alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º em conjugação com a alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º, ambos do CIVA).

24. Relativamente às isenções referidas nos pontos 17, 18 e 22 da presente informação, a requerente pode renunciar às mesmas, optando pela aplicação do imposto às suas operações, de harmonia com o art.º 12.º, n.º 1, alíneas a) e c), do mencionado Código.

25. O direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, da declaração de alterações, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação (art.º 12.º, n.º 2).

26. Tendo exercido o direito de opção, a requerente é obrigada a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção, apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o regime de opção, a declaração a que se

refere o art.º 32.º do CIVA (declaração de alterações), a qual produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação. (art.º 12.º, n.º 3, alínea a)).

27. A requerente questiona, por fim, "que documentos deverá (...) emitir para cada uma das situações", bem como se "poderá utilizar uma máquina registadora para registar as receitas com as vendas de bilhetes e souvenirs".

28. A obrigação de facturação encontra-se consagrada na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, que obriga os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a "emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º deste diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços".

29. O art.º 36.º do CIVA, que se ocupa do prazo de emissão e das formalidades das facturas e documentos equivalentes, determina, no seu n.º 5, que *"as facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos":* a) *Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;* b) *A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;* c) *O preço, líquido de imposto, e outros elementos incluídos no valor tributável;* d) *As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;* e) *O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;* f) *A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura."*

30. Todavia, está consignada também a dispensa da obrigação de facturação no articulado do CIVA. Deste modo, o n.º 1 do art.º 40.º dispõe: *"É dispensada a obrigação de facturação nas operações a seguir mencionadas sempre que o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e a transmissão seja efectuada a dinheiro: a) Transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes; b) Transmissões de bens feitas através de aparelhos de distribuição automática; c) Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador comprovativo do pagamento; d) Outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a € 10.*

31. Não obstante a dispensa de facturação referida no número anterior, *"os retalhistas e os prestadores de serviços são obrigados a emitir talão de venda previamente numerado, nos termos do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, ou através de máquinas registadoras, terminais electrónicos ou balanças electrónicas com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços",* de harmonia com o n.º 2 do mencionado art.º 40.º.

32. São ainda dignos de menção os n.ºs 3 e 4 deste artigo que aqui transcrevemos: "3 — Os talões de venda devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; b) Denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; c) O preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis. 4 — Os retalhistas e prestadores de serviços abrangidos pela dispensa de facturação prevista no n.º 1 estão sempre obrigados a emitir factura quando transmitam bens ou serviços a sujeitos passivos do imposto, bem como a adquirentes não sujeitos passivos que exijam a respectiva emissão."

33. É possível então afirmar que as operações que consistem na "venda de bilhetes de entrada para o museu", de café em máquinas de distribuição automática, bem como de doces em feiras e recordações no museu estão dispensadas de facturação nos termos do art.º 40.º, n.º 1, alíneas a), b) e c) do CIVA. No primeiro e no último dos casos referenciados é obrigatória, contudo, a emissão de talão de venda, a qual se pode efectuar através de máquina registadora, em cumprimento do estabelecido no n.º 2 deste artigo.

34. Idêntica dispensa ocorre também para as prestações de serviços anteriormente identificadas desde que o seu montante seja inferior a € 10 (alínea d) do artigo mencionado no ponto precedente).

35. Nas situações assinaladas nos pontos 33 e 34, a dispensa de facturação tem, ademais, como condições, que o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e a transacção seja efectuada a dinheiro.

36. Ainda assim, nas ocorrências reportadas nesses mesmos pontos (33 e 34), se o adquirente, embora particular, exigir a emissão de factura, ela é obrigatória, com uma única excepção para a transmissão de café em máquinas de distribuição automática.

37. As restantes situações descritas pela requerente determinam obrigatoriamente a emissão de factura ou documento equivalente, que pode revestir a forma, entre outras, de factura-recibo ou de venda a dinheiro.

38. Finalmente, observando-se que o sujeito passivo realiza, em simultâneo, operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do art.º 20.º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada de acordo com os métodos de dedução relativa a bens e serviços de utilização mista, a que se refere o art.º 23.º daquele Código.

39. Compete ao sujeito passivo misto optar pelo método de dedução que se afigurar mais consentâneo com as características concretas do exercício da sua actividade. No exercício dessa opção, a requerente optou pela hipótese da afectação real de todos os bens e serviços utilizados, o que tem cabimento legal no normativo constante do n.º 2 do referido art.º 23.º.

40. Atente-se, ainda, no concernente ao enquadramento da requerente, na necessidade de entrega de uma declaração de alterações (art.º 32.º do CIVA) para conformar o quadro respeitante às actividades efectivamente

exercidas com a panóplia de interesses manifestados no presente pedido.