

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

CRUZ VILLALÓN

apresentadas em 11 de junho de 2013 (1)

Processos apensos C-618/11, C-637/11 e C-659/11

TVI — Televisão Independente, SA

contra

Fazenda Pública

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Tributação — IVA — Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho — Artigo 11.º, A, n.os 2, alínea a), e 3, alínea c) — Diretiva 2006/112/CE do Conselho — Artigos 78.º, alínea a), e 79.º, alínea c) — Valor tributável — Inclusão de taxas no valor tributável — Taxa de exibição — ‘Substituição tributária’»

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) pergunta se a imposição de uma «taxa de exibição» sobre a exibição e a difusão de publicidade liquidada ao anunciante, mas paga ao Estado pelo prestador de serviços («substituto tributário»), deve ser incluída no valor tributável para efeitos de cálculo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), isto é, se é aplicável o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), ou o artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva do Conselho (2). Os presentes processos apresentam particularidades, em razão de duas circunstâncias.
2. A primeira, que ainda não foi analisada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, respeita ao impacto da existência de um «terceiro» na relação tributária entre o Estado e os anunciantes, quando esse «terceiro» está obrigado por lei a pagar ao Estado a taxa em questão («substituto tributário»), embora a taxa constitua «encargo» do anunciante.
3. A segunda circunstância, que confere particularidade a estes processos, é que o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu ao Tribunal de Justiça informação específica suficiente sobre a natureza e o âmbito do mecanismo da «substituição tributária», em especial no contexto preciso do regime legal da taxa de exibição. As partes nos processos também não chegaram a acordo a esse respeito.
4. Nestas circunstâncias, proponho ao Tribunal de Justiça uma resposta que depende diretamente do entendimento do mecanismo da «substituição tributária» que o juiz nacional venha a adotar. Em especial, proponho que o critério da relação tributária de direito público seja determinante. Se, no que respeita às obrigações legais em causa, a relação tributária decisiva for a relação entre o «substituto tributário» (o prestador de serviços) e o Estado, deve assumir-se que o caso em apreço se enquadra no âmbito de aplicação do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta

Diretiva. No entanto, se a relação tributária decisiva de direito público for a relação entre o destinatário do serviço e o Estado, deve aplicar-se o artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva.

I — Quadro jurídico

A — Direito da UE

5. Os presentes processos dizem respeito à liquidação do IVA em três momentos diferentes: fevereiro de 2004 (processo C-637/11), outubro de 2004 (processo C-618/11) e janeiro de 2007 (processo C-659/11).

6. Na altura dos factos que estão na origem dos processos C-637/11 e C-618/11, estava em vigor a Sexta Diretiva. Em 1 de janeiro de 2007, a Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho (3), nos termos dos artigos 411.º, n.º 1, e 413.º desta. Apesar de algumas diferenças de redação, as disposições da Diretiva 2006/112 relevantes para o presente processo são idênticas às disposições pertinentes da Sexta Diretiva.

7. O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112] sujeita a IVA as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. No que respeita ao valor tributável, o artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva dispõe o seguinte:

«1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

[...]

2. A matéria coletável inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

[...]

3. A matéria coletável não inclui:

[...]

c) As quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias. O sujeito passivo deve justificar o montante efetivo de tais deduções e não pode proceder à dedução do imposto que eventualmente tenha incidido sobre elas.»

8. As disposições equivalentes ao artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva são, respetivamente, os artigos 73.º, 78.º, alínea a), e 79.º, alínea c), da Diretiva 2006/112.

B — *Direito nacional* (4)

1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Lei Geral Tributária

9. Em Portugal, o IVA é regulado pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA, a seguir «CIVA»), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 8 de dezembro de 1984, e posteriormente alterado várias vezes.

10. De acordo com o artigo 16.º, n.º 1, do CIVA, o valor tributável das prestações de serviços é «o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro». Nos termos do artigo 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, o valor tributável inclui «[o]s impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado». Por último, o artigo 16.º, n.º 6, alínea c), do CIVA exclui do valor tributável «[a]s quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas».

11. O artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (a seguir «LGT») prevê que «[o] sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável».

12. O artigo 20.º da LGT, sobre a substituição tributária, estabelece:

«1. A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

2. A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.»

13. O artigo 28.º da LGT regula a responsabilidade em caso de substituição tributária e dispõe:

«1. Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2. Quando a retenção for efetuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

3. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.»

2. Taxa de exibição

14. O artigo 28.º da Lei n.º 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), de 18 de agosto de 2004, dispõe:

«1. A publicidade comercial exibida nas salas de cinema e difundida pela televisão, abrangendo os anúncios publicitários, os patrocínios, as televentas, o teletexto, a colocação de produtos em cena e ainda a publicidade incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a

plataforma de emissão, está sujeita a uma taxa de exibição, que constitui encargo do anunciante, de 4% sobre o preço pago.

2. A liquidação, a cobrança e a fiscalização dos montantes a arrecadar com a taxa de exibição são definidas em diploma próprio.»

15. O Decreto?Lei n.º 227/2006, de 15 de novembro de 2006, regula em pormenor a taxa de exibição.

16. O artigo 50.º do Decreto?Lei n.º 227/2006 dispõe:

«1. A publicidade comercial exibida nas salas de cinema, difundida pela televisão ou incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de emissão, fica sujeita a uma taxa de exibição que é devida pelos anunciantes e constitui receita do ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] e da CP?MC [Cinemateca Portuguesa — Museu do Cinema].

[...]

3. A contribuição referida nos números anteriores é liquidada, por substituição tributária, pelas empresas concessionárias da exploração de espaço publicitário em salas de cinema, pelos operadores ou distribuidores de televisão que ofereçam serviços de teletexto ou guias eletrónicos de programação.»

17. A taxa de exibição deve ser entregue nos cofres do Estado, até ao dia 10 do mês seguinte ao da sua liquidação (artigo 52.º do Decreto?Lei n.º 227/2006).

18. O artigo 51.º do Decreto?Lei n.º 227/2006, sobre o montante da taxa, estabelece:

«A taxa de exibição é de 4% sobre o preço da exibição ou difusão da referida publicidade ou da sua inclusão em guias eletrónicos de programação, constituindo 3,2% receita do ICAM e 0,8% receita da CP?MC» (5).

II — Matéria de facto e processo principal

19. No âmbito da sua atividade no mercado de televisão, a TVI presta serviços de publicidade comercial a diversos anunciantes. As faturas que emitiu para esses serviços incluíam a taxa de exibição de 4% sobre o preço dos serviços. A TVI aplicou IVA sobre o valor total faturado. Por conseguinte, incluiu a taxa de exibição no valor tributável. O IVA foi pago e incluído na respetiva declaração periódica em conformidade.

20. A TVI pagou a taxa de exibição. Por sua vez, recebeu o pagamento da taxa cobrada aos seus clientes antes ou depois de ela própria pagar a taxa de exibição. A TVI alega que deve informar o Estado sobre o conteúdo das exibições, a identidade dos anunciantes, o montante sobre que recaiu a taxa e o montante da contribuição liquidada relativamente a cada anunciante. Portugal alega que esta informação não é fornecida ao Estado.

21. Em resultado da liquidação da taxa de exibição, a TVI efetuou registos contabilísticos a favor do ICAM e da CP?MC em contas transitórias de terceiros. Segundo a TVI, foram criadas contas deste tipo para cada um dos clientes e em benefício do ICAM e da CP?MC. Portugal alega que as contas não estavam em nome dos clientes, mas do ICAM e da CP?MC.

22. Tendo dúvidas sobre se a taxa de exibição devia realmente ser incluída no valor tributável, a TVI apresentou pedidos de revisão oficiosa dos atos tributários relativos aos serviços de publicidade prestados a diversos anunciantes nos meses de fevereiro de 2004 (processo

C?637/11), outubro de 2004 (processo C?618/11) e janeiro de 2007 (processo C?659/11). O pedido de revisão no processo C?659/11 foi indeferido pelo Chefe de Divisão da Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa. As autoridades não responderam aos outros dois pedidos de revisão e, portanto, estes foram indeferidos por decisão tácita.

23. A TVI recorreu quer da decisão expressa quer das duas decisões tácitas para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Os três recursos foram julgados improcedentes (6). O tribunal considerou que o montante da taxa de exibição deve ser incluído no valor tributável, nos termos dos artigos 16.º, n.os 1 e 5, alínea a), do CIVA, porquanto a TVI fica constituída na posição de devedora da taxa, ao efetuar a sua liquidação aos anunciantes e a partir do momento em que recebe as quantias apuradas. Considerou também que as taxas apresentam uma ligação direta com a prestação de serviços, na medida em que são inerentes ao serviço prestado.

24. As três decisões foram objeto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (7).

25. Em todos os três processos, a TVI alegou novamente que a taxa de exibição devia ser excluída do valor tributável, para efeitos de cálculo do IVA, apresentando fundamentos idênticos nos três processos. A TVI argumenta, designadamente, que o artigo 16.º, n.º 6, alínea c), do CIVA e o artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva deviam ser aplicados, visto que os verdadeiros contribuintes fiscais são os anunciantes e não a TVI, que, nos termos da lei portuguesa («substituição tributária»), apenas intervém no interesse dos primeiros. Além disso, a taxa de exibição devia ser excluída do valor tributável, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, do CIVA e do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, uma vez que não constitui contrapartida dos serviços prestados pela TVI e não tem ligação direta com os mesmos. Acresce que, segundo a TVI, o facto gerador da taxa de exibição é a exibição de publicidade e, portanto, difere do facto gerador do IVA, que é a prestação de vários serviços, incluindo a exibição.

III — Questões prejudiciais e tramitação no Tribunal de Justiça

26. Neste contexto, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo decidiu, em 12 de outubro de 2011 (processo C?618/11), 2 de novembro de 2011 (processo C?637/11) e 16 de novembro de 2011 (processo C?659/11), respetivamente, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, que são idênticas nos três processos:

«1) O artigo 16.º n.º 1 do CIVA, tal como interpretado pela sentença recorrida (no sentido de que a *taxa de exibição* de publicidade comercial é inerente à prestação de serviços publicitários razão pela qual deve ser incluída no valor tributável da prestação de serviços para efeitos de IVA) é compatível com o disposto no artigo 11.º, A, n.º 1, al. a) da [Sexta Diretiva] (atual artigo 73.º da [Diretiva 2006/112]), em particular com o conceito de ‘contrapartida que o [...] prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações’?

2) O artigo 16.º n.º 6 alínea c) do CIVA, tal como interpretado pela sentença recorrida (no sentido de que a *taxa de exibição* de publicidade comercial não constitui *quantia paga em nome e por conta do destinatário dos serviços*, ainda que contabilisticamente registadas em contas transitórias de terceiros e destinadas a ser entregues a entidades públicas, pelo que não estariam excluídas do valor tributável para efeitos de IVA) é compatível com o disposto no artigo 11.º, A, n.º 3, al. c) da [Sexta Diretiva] (atual artigo 79 c) da [Diretiva 2006/112]), em particular com o conceito de ‘*quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias*’?»

27. Os três processos foram apensados por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 18 de janeiro de 2012.

28. Foram apresentadas observações escritas pela TVI, pela Grécia, por Portugal (8) e pela Comissão.

29. Na audiência, realizada em 31 de janeiro de 2013, a Grécia, Portugal e a Comissão apresentaram observações.

IV — **Apreciação**

A — *Admissibilidade*

30. Portugal argumenta que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça são inadmissíveis. Considera que, nos três processos, a descrição do quadro jurídico é insuficiente. Observa que esse facto pode inviabilizar que os governos dos Estados-Membros apresentem observações numa área de interesse vital para eles. No que respeita ao direito da União, o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva ou o seu equivalente artigo 78.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 não são mencionados. Quanto ao direito nacional, o artigo 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA escapou à atenção do órgão jurisdicional de reenvio. Além disso, segundo Portugal, aquele órgão jurisdicional não descreveu o regime jurídico da taxa de exibição com o pormenor suficiente e omitiu inteiramente as disposições pertinentes da LGT.

31. Adicionalmente, no que concerne aos processos C-618/11 e C-637/11, Portugal salienta que os mesmos respeitam a factos que ocorreram antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 227/2006. Segundo Portugal, a atual taxa de exibição não podia ser implementada sem o referido decreto-lei e, por conseguinte, só foi aplicada depois de 22 de novembro de 2006. Também de acordo com as observações submetidas por Portugal, a taxa em vigor anteriormente a esse período estava sujeita a um regime jurídico diferente. Na medida em que as petições de recurso não referem nada sobre este assunto, Portugal alega que não contêm as descrições necessárias para permitir ao Tribunal de Justiça responder utilmente. Por conseguinte, segundo Portugal, as questões prejudiciais submetidas são hipotéticas. No entanto, a Comissão observou na audiência que, apesar das várias alterações legislativas, a essência da taxa de exibição não mudou desde 1971. No que respeita ao processo C-659/11, Portugal salienta que o mesmo se devia basear na Diretiva 2006/112 e devia ser reformulado em conformidade.

32. Não estou convencido dos argumentos de Portugal. Não há dúvida de que a partir do seu acórdão Telemarsicabruzzo e o. (9), o Tribunal de Justiça tem recusado pronunciar-se sobre questões, quando não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (10). Essa informação é também necessária para permitir aos governos dos Estados-Membros e às demais partes interessadas apresentarem observações nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça (11). Portugal tem razão em afirmar que o órgão jurisdicional de reenvio não referiu várias disposições pertinentes e podia ter descrito de forma mais aprofundada a medida em questão no caso em apreço. No entanto, tendo em consideração a relação de cooperação entre o Tribunal de Justiça da União Europeia e o órgão jurisdicional de reenvio, este não tem de resolver todas as dúvidas sobre a interpretação da legislação nacional aplicável ao caso, mas sim possibilitar que o Tribunal de Justiça dê uma resposta útil às questões submetidas. O pedido fornece ao Tribunal de Justiça a informação necessária para o efeito.

33. No que respeita à questão de que, em dois dos processos, o órgão jurisdicional de reenvio aplicou legislação nacional que ainda não estava em vigor, tornando hipotéticas as questões

submetidas, basta afirmar que, de acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, cabe, em princípio, aos órgãos jurisdicionais nacionais que são chamados a conhecer do litígio determinar a pertinência das questões que submetem ao Tribunal de Justiça (12). O Tribunal de Justiça só pode discordar da apreciação do órgão jurisdicional de reenvio, quando for «manifesto» (13) que a interpretação da norma de direito da União não é pertinente para o caso em apreço. Não compete ao Tribunal de Justiça questionar a aplicação do direito nacional feita pelo órgão jurisdicional de reenvio.

34. No entanto, o Governo português tem razão em sublinhar que a Diretiva 2006/112/CE é aplicável ao processo C-659/11 e que o órgão jurisdicional de reenvio não referiu o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva nem o equivalente artigo da Diretiva 2006/112. As questões devem ser reformuladas em conformidade (14). Nada impede o Tribunal de Justiça de fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação do direito da União Europeia que possam ser úteis para a resolução do caso em apreço, quer o órgão jurisdicional de reenvio lhes tenha ou não feito expressamente referência (15).

B — *Análise de mérito*

35. No essencial, o órgão jurisdicional nacional pergunta se o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva e os artigos 73.º, 78.º, alínea a), e 79.º, alínea c), da Diretiva 2006/112 (16) devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos de cálculo do IVA sobre serviços de publicidade, impõem que se inclua ou que se exclua, consoante o caso, do valor tributável uma taxa como a taxa de exibição portuguesa em benefício das artes, que é devida pelos anunciantes, mas paga pelos operadores de televisão, por substituição tributária, e registada em contas provisórias de terceiros.

36. Considerada em si mesma e à partida, afigura-se que, nos termos da lei, a taxa de exibição incide explicitamente sobre os anunciantes, o que parece sugerir que não é um dos impostos considerados no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, mas sim uma quantia que os prestadores de serviços recebem dos seus clientes, a título de reembolso de despesas, no sentido amplo do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva. Entrando mais em pormenor, se a taxa de exibição *pudesse* ser paga diretamente pelos anunciantes ao Estado, isto é, se os anunciantes pudessem escolher entre pagar eles próprios a taxa ou encarregar um terceiro, designadamente o prestador de serviços, do pagamento, aplicar-se-ia o racional do processo *De Danske Bilimportører* (17) e deveria considerar-se que a taxa de exibição ficava excluída do âmbito de aplicação do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva.

37. O problema é que, nos termos da lei portuguesa, parece estar excluído que o anunciante possa cumprir diretamente o que se afigura ser a sua própria obrigação tributária. A razão para isso é que a pessoa legalmente vinculada ao pagamento da taxa ao Estado é um «terceiro», o designado «substituto tributário», que não é outro senão o prestador de serviços, que também tem de pagar o IVA. A existência do substituto tributário no contexto exato da taxa de exibição constitui, como já referi, a origem das perplexidades do caso em apreço. Começarei por comentar as posições das partes e dar uma visão global da jurisprudência. A terminar, proporei um critério suscetível de fornecer uma orientação para a interpretação correta do direito da União pelo juiz nacional.

38. A TVI alega que, com base no direito da União Europeia, a taxa de exibição deve ser excluída do valor tributável. Todos os demais intervenientes no processo defendem a inclusão da taxa de exibição.

39. Em princípio, o valor tributável dos serviços prestados é a contrapartida obtida ou a obter por esses serviços [artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva]. No entanto, o artigo 11.º, A,

n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva considera alguns itens como parte do valor tributável, independentemente de representarem algum valor acrescentado e contrapartida económica, no sentido de fazerem parte da transação voluntária ou não (18). O artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), exclui também expressamente outros itens do valor tributável. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, deve examinar-se em primeiro lugar o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea c) (19).

40. Segundo jurisprudência constante, para se determinar se um tributo como a taxa de exibição deve ser incluído no valor tributável, deve, portanto, apurar-se, em primeiro lugar, se o mesmo se enquadra na definição de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», nos termos do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, e, em segundo lugar, se é aplicável a exceção prevista no artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c) (20).

41. Para determinar se um tributo se enquadra no âmbito de aplicação do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, o Tribunal de Justiça tem exigido sistematicamente que o mesmo apresente uma «ligação direta» com o fornecimento de bens em causa (21). O mesmo é, sem dúvida, aplicável à prestação de serviços. Concorde com a afirmação da advogada-geral Kokott no processo *De Danske Bilimportører* no sentido de que este requisito decorre da leitura da disposição à luz do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva: a inclusão dos itens referidos no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva só se justifica se forem tão estreitamente relacionados com a entrega de bens ou a prestação de serviços que foram incluídos no seu valor (22).

42. Para estabelecer uma ligação direta entre o tributo e a prestação de serviços, o Tribunal de Justiça tem examinado se o facto gerador do tributo está relacionado com a prestação de serviços (23) e se o prestador de serviços pagou o tributo em seu nome e por sua própria conta (24).

43. Quanto ao facto gerador, a TVI alega que o facto gerador da taxa de exibição é distinto do facto gerador do IVA. Segundo a TVI, o facto gerador da taxa de exibição é a difusão de publicidade ou, mais precisamente, como referiu a TVI na audiência, o recebimento pelo anunciante de serviços de difusão. Por outro lado, os serviços prestados pela TVI como facto gerador do IVA incorporam várias atividades para além da difusão, como a análise, a verificação de conteúdos, a preparação das imagens, etc. Acresce que, segundo a TVI, também não existe ligação entre a prestação de serviços e a taxa de exibição, porquanto esta taxa, em vez de constituir uma contrapartida pelos serviços, é imposta com uma finalidade — o benefício das artes — que não está relacionada com os serviços.

44. Pelo contrário, Portugal não só encara a taxa de exibição como parte da contrapartida pelos serviços como também considera que o facto gerador da taxa está diretamente ligado à prestação de serviços de difusão. A Comissão concorda com este último argumento.

45. Parece-me que o facto gerador da taxa de exibição está suficientemente relacionado com o facto gerador do IVA. A taxa de exibição incide sobre a difusão de publicidade. A TVI presta esse serviço e fatura-o, acrescentando o IVA ao preço do serviço. O facto de a TVI também prestar serviços adicionais, igualmente sujeitos a IVA, não elimina a ligação direta que existe entre os serviços de difusão que presta e a taxa de exibição. O facto de a taxa beneficiar o ICAM e a CP&MC, que não têm relação com os serviços, é irrelevante no contexto do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva.

46. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça deve analisar se o prestador de serviços pagou a taxa em seu nome e por sua própria conta. Este exame que o Tribunal efetua nos termos do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva concilia, de forma eficaz, a análise nos termos do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva com a análise nos termos do artigo 11.º, A, n.º 2,

alínea a), da Sexta Diretiva. Se o prestador de serviços pagar a taxa em seu nome e por sua própria conta, a taxa deve ser incluída no valor tributável. Se, pelo contrário, pagar a taxa em nome e por conta dos seus clientes e registrar o montante na sua contabilidade, numa conta transitória, o montante recebido do cliente como um mero reembolso das suas despesas não faz parte do valor tributável (25).

47. Como já referi, o problema no caso em apreço é identificar os efeitos jurídicos do peculiar mecanismo português da «substituição tributária», ao abrigo do qual a lei estabelece simultaneamente que a taxa de exibição é devida pelos anunciantes e que é efetivamente paga pelos prestadores de serviços de difusão, como a TVI.

48. De acordo com as observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, a LGT portuguesa descreve o conceito de «substituição tributária» nos seus artigos 18.º, n.º 3, e 20.º, nos termos dos quais o sujeito passivo é a pessoa que paga o imposto na qualidade de substituto (nos casos em apreço, a TVI). O artigo 28.º da LGT regula a responsabilidade das partes envolvidas na relação. No entanto, o artigo 20.º da LGT também parece indicar que aquelas normas foram concebidas para os casos de retenção do imposto. Não é claro em que medida é que essas normas podem ser úteis para os casos em apreço.

49. As partes no processo discordam das consequências da «substituição tributária» no que respeita à taxa de exibição. A TVI entende o mecanismo como um mero instrumento de simplificação da administração da taxa, por razões de eficiência. Embora a TVI pague a taxa, paga uma taxa que, do ponto de vista da TVI, constitui encargo dos anunciantes, na medida em que liquida a esses anunciantes as quantias devidas, regista-as em contas transitórias, entrega-as ao Estado e informa o Estado sobre a identidade dos anunciantes. Segundo a TVI, se ela pagasse a taxa de exibição, mas os seus clientes não lhe pagassem essa mesma taxa por si faturada, a TVI poderia obter o reembolso pelo Estado da quantia paga. A TVI alegou também na audiência que se ficasse insolvente, o Estado poderia, em alternativa, exigir aos anunciantes o pagamento da taxa de exibição. Consequentemente, do seu ponto de vista, a TVI paga a taxa de exibição em nome e por conta dos seus clientes, procedendo ao registo contabilístico das quantias recebidas, numa conta transitória.

50. Pelo contrário, Portugal considera que a taxa de exibição é devida pela TVI. Portugal fundamenta a sua afirmação no facto de a TVI ter de pagar a taxa de exibição num prazo fixado por lei, independentemente de os anunciantes terem ou não pago os serviços e a taxa de exibição que lhes foi faturada. De acordo com Portugal, a TVI é quem tem de declarar a taxa e cumprir as obrigações acessórias do contribuinte nos termos da lei portuguesa, entre as quais está a prestação de determinadas informações. Na audiência, Portugal acrescentou que as autoridades só podem obter a taxa de exibição da TVI e não podem nunca exigí-la aos anunciantes, nem sequer em caso de insolvência da TVI. Além disso, segundo Portugal, a TVI não registou as quantias em contas transitórias em nome dos seus clientes, mas em nome do ICAM e da CP/MC, o que Portugal considera insuficiente.

51. A Comissão também considera que a obrigação de a TVI, como substituto tributário, pagar a taxa de exibição é uma obrigação própria. De acordo com a Comissão, a TVI é a única responsável pelas taxas e tem de as pagar independentemente de o anunciante proceder ou não ao reembolso da quantia. A Comissão também concorda com Portugal em que não existe relação direta entre os anunciantes e as autoridades tributárias.

52. Os pontos acima expostos demonstram que não há consenso quanto às consequências da «substituição tributária», no caso da taxa de exibição. O órgão jurisdicional de reenvio não tomou posição a esse respeito. O Tribunal de Justiça não tem competência para decidir esta questão de direito nacional. No entanto, o Tribunal de Justiça é competente para fornecer ao órgão

jurisdicional de reenvio critérios pertinentes para a interpretação do conceito de «em nome e por conta de». Como a advogada?geral Kokott sublinhou no acórdão De Danske Bilimportører, esse conceito é um conceito do direito da União e não uma referência a disposições nacionais em matéria de representação e mandato (26).

53. Nestas condições, pode o juiz nacional assumir que a taxa de exibição é um imposto na aceção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva? Em minha opinião, é necessário que o juiz nacional chegue à conclusão de que a taxa de exibição dá origem a uma relação tributária de direito público que se limita, no essencial, à relação que o direito nacional estabelece entre o Estado e o substituto tributário. Por outras palavras — e tendo em vista dar alguma orientação ao juiz nacional —, é necessário que, por exemplo, na linha de algumas declarações feitas pela maioria das partes nestes processos, o Estado só possa exigir o pagamento da taxa de exibição ao substituto tributário e que o substituto tributário seja «autonomamente» responsável pelo pagamento da taxa de exibição. Implica também, entre outras coisas, que qualquer reclamação do substituto tributário destinada a obter do anunciante o reembolso do montante da taxa de exibição se situe no âmbito do direito privado.

54. Se o juiz nacional determinar que é este o caso, em minha opinião, não será difícil concluir que a taxa de exibição foi paga pelo substituto tributário em seu nome e por sua própria conta e, por último, que a taxa está diretamente ligada à prestação de serviços. Nesse caso, aplicar-se-ia o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva e, por conseguinte, a taxa de exibição devia ser incluída no valor tributável.

55. Se, no entanto, o juiz nacional, pelo contrário, chegar à conclusão de que a relação tributária decisiva de direito público, no essencial, liga o anunciante e o Estado, isto é, por exemplo, que o Estado pode, em determinadas circunstâncias, reclamar diretamente ao anunciante a taxa de exibição ou, dito de outro modo, que a presença do substituto tributário não é indispensável a todo o tempo e em quaisquer circunstâncias, não se pode considerar aplicável o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva. Neste caso, ter-se-ia de concluir que a taxa não é paga pelo prestador de serviço em seu nome e por sua própria conta e que, por conseguinte, não está diretamente ligada ao serviço. Ao invés, a taxa seria, em substância, paga em nome e por conta do substituído, isto é, do anunciante, e, atendendo a que o órgão jurisdicional de reenvio declarou que o montante está registado em contas transitórias de terceiros, insere-se no âmbito de aplicação do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva.

V — Conclusão

56. À luz das considerações expostas, sou de opinião de que o Tribunal de Justiça deve responder do seguinte modo às questões submetidas:

¾ O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea c), 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, assim como os artigos 73.º, 78.º, alínea a), e 79.º, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos de cálculo do IVA sobre serviços de publicidade, impõem a inclusão, no valor tributável, de uma taxa como a taxa de exibição portuguesa em benefício das artes, que é devida pelos anunciantes, mas paga pelos operadores de televisão, por substituição tributária, e registada em contas provisórias de terceiros, se a relação tributária decisiva de direito público for entre as autoridades tributárias e os operadores de televisão.

¾ Se, relativamente à referida taxa, a relação tributária decisiva de direito público for entre os

anunciante e as autoridades tributárias, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea c), da Diretiva 77/388 assim como os artigos 73.º, 78.º, alínea a), e 79.º, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que proíbem a inclusão da referida taxa no valor tributável.

¾ Compete ao juiz nacional determinar qual destes dois entendimentos da natureza da substituição tributária no contexto preciso da taxa de exibição é o correto de acordo com o direito nacional.

1 — Língua original: inglês.

2 — 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), conforme alterada.

3 — Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva 2006/112»), conforme alterada.

4 — Os detalhes da exposição do direito nacional têm por base as observações apresentadas pela Comissão. O texto da Lei Geral Tributária, referido, mas não citado textualmente pelas partes, consta do sítio da Internet «Portal das Finanças» da «Autoridade Tributária e Aduaneira».

5 — Na audiência, Portugal informou que, em 23 de fevereiro de 2013, entrava em vigor uma nova lei sobre a taxa de exibição, que prevê a sua exclusão do valor tributável para efeitos de aplicação do IVA.

6 — As decisões datam de 29 de novembro de 2010 (C-618/11), 21 de outubro de 2010 (C-637/11) e 16 de setembro de 2010 (C-659/11).

7 — No processo C-659/11, o recurso foi inicialmente apresentado no Tribunal Central Administrativo Sul, que, no entanto, em 3 de maio de 2011, declarou que não era competente para conhecer do processo.

8 — Em particular, Portugal pediu uma limitação dos efeitos temporais da decisão, no caso de a taxa de exibição não dever ser incluída no valor tributável.

9 — Acórdão de 26 de janeiro de 1993, Telemarsicabruzzo e o. (C-320/90 a C-322/90, Colet., p. I-393, n.º 6).

10 — Acórdão de 13 de março de 2001, PreussenElektra (C-379/98, Colet., p. I-2099, n.º 39).

11 — Acórdão de 23 de março de 1995, Saddik (C-458/93, Colet., p. I-511, n.º 13).

12 — Acórdãos de 29 de novembro de 1978, Redmond (83/78, Recueil, p. 2347, n.º 25), e de 30 de novembro de 1995, ESO Espanhola (C-134/94, Colet., p. I-4223, n.º 9).

13 — Acórdão de 16 de junho de 1981, Salonia (126/80, Recueil, p. 1563, n.º 6).

14 — V. acórdão de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colet., p. I-6325, n.º 32).

- 15 — Acórdão de 25 de janeiro de 2007, Dyson (C-321/03, Colet., p. I-687, n.º 24).
- 16 — Por uma questão de facilidade de referência, passarei a mencionar exclusivamente as disposições da Sexta Diretiva. As referências devem ser consideradas como incluindo as disposições equivalentes da Diretiva 2006/112. Do mesmo modo, da jurisprudência relativa a uma diretiva decorre a interpretação da outra.
- 17 — Acórdão de 1 de junho de 2006, De Danske Bilimportører (C-98/05, Colet., p. I-4945).
- 18 — Acórdão De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.º 17) e acórdão de 28 de julho de 2011, Lidl & Companhia (C-106/10, Colet., p. I-7235, n.º 33).
- 19 — Acórdãos de 27 de março de 1990, Boots Company (C-126/88, Colet., p. I-1235, n.os 15 e 16), e de 3 de julho de 2001, Bertelsmann (C-380/99, Colet., p. I-5163, n.º 15), e conclusões da advogada-geral Kokott no processo De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.º 15).
- 20 — Acórdão Lidl & Companhia (já referido na nota 18, n.º 32).
- 21 — Acórdão De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.º 17); acórdãos de 20 de maio de 2010, Comissão/Polónia (C-228/09, n.º 30), e de 22 de dezembro de 2010, Comissão/Áustria (C-433/09, n.º 34); e acórdão Lidl & Companhia (já referido na nota 18, n.º 33). A jurisprudência remonta ao acórdão de 23 de novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colet., p. 6365, n.os 15 e 16).
- 22 — Conclusões da advogada-geral Kokott no processo De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.º 17).
- 23 — Acórdãos De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.º 18) e Comissão/Polónia (já referido na nota 21, n.os 31 a 50).
- 24 — Acórdãos Comissão/Polónia (já referido na nota 21, n.º 40) e Lidl & Companhia (já referido na nota 18, n.º 34).
- 25 — Conclusões da advogada-geral Kokott no processo De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.os 18 e 19).
- 26 — Conclusões da advogada-geral Kokott no processo De Danske Bilimportører (já referido na nota 17, n.os 40 e 41).