

Processo: 01095/11
Data do Acórdão: 22-01-2014
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ASCENSÃO LOPES
Descritores: IVA
TAXA DE EXIBIÇÃO DE PUBLICIDADE

Sumário: A taxa de exibição prevista no art. 28º, nº 1 da Lei 42/2004 de 18 de Agosto está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do artº 16º, nº 5, al. a) do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.

Nº Convencional: JSTA000P16905
Nº do Documento: SA22014012201095
Data de Entrada: 30-11-2011
Recorrente: A....., S.A.
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

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

1 – RELATÓRIO

A sociedade “ A....., S.A, deduziu impugnação judicial da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentada do acto de auto-liquidação de IVA por si efectuado, nos termos do disposto no artº 131º, nº2, do CPPT, relativo ao mês de Maio de 2005.

Por sentença de 22 de Março de 2011, o TAF de Sintra entendeu que nada havia a censurar na autoliquidação do imposto em causa. Reagiu a ora recorrente A sociedade “A....., S.A, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

1. O montante da taxa de exibição deve ser excluído do valor tributável para efeitos de IVA, porquanto assim o impõem o artigo 16º, n.º 1 e n.º 6, al. c) do CIVA, o artigo 11.º, A, n.º 1, al. a) e n.º 3, al. c) da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17.05.1977) e bem assim a jurisprudência emanada do TJCE.

2. A taxa de exibição devida pelos anunciantes é liquidada, por substituição tributária, pelos operadores ou distribuidores de televisão que a tem que entregar ao Estado no prazo referido pelo artigo 52.º do Decreto-lei n.º 227/2006, e informar o mesmo sobre: teor das exibições, identificação dos anunciantes,

importância sobre a qual recaiu a taxa e montantes de contribuição liquidados a cada anunciante.

3. No caso em apreço não ocorre retenção na fonte, contrariamente ao pressuposto de que parte o M.º Juiz *a quo* e que normalmente está associado ao mecanismo da substituição.

4. A melhor doutrina considera haver substituição tributária quando a lei determina que um dado sujeito passivo se substitua àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário, ocupando o seu lugar na obrigação de imposto e, via de regra, beneficiando do direito de haver aquilo que pagou.

5. Alexandre do Amaral distingue claramente entre o sujeito *passivo por débito próprio* e o *sujeito passivo por débito alheio*, sendo o sujeito passivo por débito próprio aquele em que confluem as qualidades de sujeito passivo e contribuinte, enquanto o sujeito passivo por débito alheio é aquele que, sendo embora sujeito passivo, não é contribuinte. O ilustre Autor dá como exemplo deste último caso o substituto tributário, qualidade que a ora Recorrente assume por força da lei no presente caso.

6. Todos os autores são unânimes em considerar que substituição fiscal não se confunde com a retenção e em afirmar que a substituição não é ditada por nenhum princípio de equilíbrio ou justiça, mas tão só por um princípio de eficácia, ou seja, por razões de natureza técnica (vg. um pagamento mais rápido ao Estado, a redução do número de sujeitos, etc.).

7. De acordo com o probatório, a Recorrente prestou serviços de publicidade, emitiu facturas aos seus clientes anunciantes, exigiu-lhes a taxa de 4% a que alude o Decreto-lei n.º 227/2006 e liquidou IVA sobre o valor dos serviços prestados e ainda sobre o montante arrecadado dos 4%, entregando-o ao Estado.

8. Mais se provou que a Recorrente contabilizou os montantes referentes à taxa de exibição acima referida em contas de terceiros, i.e., em contas transitórias referentes a cada um dos próprios clientes.

9. Não obstante a prova dos referidos factos entendeu o M.º Juiz *a quo* não se dever aplicar ao caso em apreço o disposto na al. c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, porquanto, na sua óptica, o obrigado, ao efectuar a liquidação do tributo aos anunciantes e na medida em que recebe as quantias apuradas, fica constituído na posição de devedor do mesmo e, não suportando o encargo tributário, não pode pretender que tais quantias pagas aos titulares do crédito sejam efectuadas em nome e por conta do destinatário do serviço.

10. Ora, salvo o devido respeito, não tem o M.^o Juiz *a quo* razão e desde logo porque, receba ou não (e em tempo) dos anunciantes, a Recorrente tem sempre que entregar o montante da contribuição ao Estado, o que resulta expressamente do artigo 52.^o do Decreto-lei n.^o 227/2006, além de que sempre que a Recorrente recebe tais montantes - e é o mais comum - recebe-os a título de direito de regresso sobre os seus clientes.

11. O substituto realiza uma prestação que constitui objecto de uma obrigação alheia, i.e., do substituído, que é quem realiza o facto tributário. Embora seja devedor, *“não preencheu o facto tributário, mas outro pressuposto de facto conexo ao facto gerador”* (Diogo Leite de Campos, ob. cit.).

12. Ao indicar ao Estado o nome dos anunciantes, ao calcular o valor das contribuições devidas pelos mesmos, ao recolher junto deles tais valores e entregá-los ao Estado, é evidente que a Recorrente entrega uma contribuição em nome e por conta de outrem.

13. O momento exacto em que essa recolha é feita - antes ou depois do prazo definido no artigo 52.^o do referido Decreto-lei n.^o 227/2006 para entrega ao Estado, ou seja, saber se estamos perante um adiantamento ou perante um reembolso do anunciante devidamente registado nas já aludidas contas de terceiros transitórias - não pode alterar o facto de, perante o Estado, tratar-se sempre de um pagamento que, embora obrigatório, é feito em nome e por conta de outrem.

14. Assim entendeu a Advogada-Geral no Processo n.^o C-98/05, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), a respeito da interpretação do artigo 11.^o, A., n.^o 3, al. c) da Sexta Directiva: *“O momento em que o imposto deve ser pago não representa, pelo contrário, um critério distintivo em si mesmo... Se, designadamente, o imposto for de qualificar como valor a registar na conta transitória, na acepção do artigo 11.^o, A., n.^o 3, alínea c) da Sexta Directiva, não é incluído na matéria colectável, ainda que o fornecedor o tenha pago antes da entrega”*.

15. Por conseguinte, fica claro que o momento em que o tributo é recolhido junto do cliente (substituído) não contende com o enquadramento desse montante na al. c) do n.^o 3 do artigo 11.^o, A da Sexta Directiva.

16. É certo que a Recorrente, quando liquida e entrega ao Estado as quantias devidas pelos anunciantes, fá-lo no interesse de terceiros e por isso mesmo é tão feliz a expressão *“sujeito passivo por débito alheio”* de Alexandre do Amaral.

17. Só em face do exposto se atenderá ao princípio da

qualificação dos factos de acordo com a sua substância económica, aliás consagrado no n.º 3 do artigo 11.º da LGT.

18. Em face do exposto, o entendimento consagrado pelo M.º Juiz *a quo* contraria o disposto na al. c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA e a al. c) do n.º 3 do artigo 11.º, A da Sexta Directiva, sendo certo que de acordo com a orientação que tem sido seguida pelo TJCE (ver conclusões do Advogado-Geral no Processo n.º C-18/92 do TJCE (Chaussures Bally SA. contra o Estado Belga), “a alínea c) destina-se a precisar que existem montantes que o fornecedor na prática recebe do comprador, mas que não deve, porém, incluir na matéria tributável, uma vez que só correspondem a um reembolso de despesas efectuadas pelo fornecedor no interesse do comprador e que não podem ser consideradas parte da contrapartida do bem entregue”.

19. No conhecido Acórdão do TJCE proferido no Processo n.º C-98/05 (Danske Bilimportører contra Skatteministeriet) a respeito do Imposto Automóvel Dinamarquês, o TJCE configurou bem a questão e concluiu que a matrícula, embora requerida pelo distribuidor, era efectuada em nome e por conta do cliente, acrescentando que, sendo um pressuposto para a circulação do veículo na via pública, constituía um interesse exclusivo do cliente, pelo que havia lugar à aplicação do n.º 3, alínea c), do artigo 11.º, A da Sexta Directiva.

20. De acordo com as conclusões da Advogada-Geral neste processo, “se a matrícula for efectuada em nome do cliente deve assumir-se que o imposto também será pago em seu nome e registado na contabilidade do distribuidor como conta transitória. Esta configuração da legislação fiscal está em perfeita conformidade com a Sexta Directiva, cujo artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c) também contém uma norma expressa aplicável aos impostos sobre os montantes registados nas contas transitórias”.

21. Adaptando tais conclusões ao caso em apreço, conclui-se que a taxa de exibição se enquadra no “*conceito comunitário de acção em nome e por conta de outrem*”

22. Em face de todo o exposto, é lícito concluir que, ao contrário do que foi sufragado pelo M.º Juiz *a quo*, o montante correspondente à taxa de exibição deve estar excluído da base tributável para efeitos de IVA.

23. Ainda que assim não se entenda, sempre se dirá que mesmo em face do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA e do artigo 11.º, A, n.º 1, al. a) da Sexta Directiva, as contribuições em causa não apresentam uma ligação directa com a prestação de serviço para que se integrem no valor da contraprestação, contrariamente ao que foi entendido pelo M.º Juiz *a quo*, pois as taxas de exibição não constituem uma contrapartida do serviço prestado pela Recorrente, nem apresentam ligação directa com a prestação do

serviço.

24. Com efeito, a contrapartida pela difusão da publicidade por parte da Recorrente - uma prestação de serviços - é o pagamento do preço pelo anunciante. É esse preço que apresenta uma ligação directa com a prestação da Recorrente.

25. Isso sem contar com a circunstância de o facto gerador da taxa ou contribuição em apreço não ser idêntico ao do IVA: o primeiro (facto gerador da taxa) é a exibição de publicidade comercial nos moldes definidos pelo artigo 50º, n.º 1 do Decreto-lei 227/2006 e o segundo (facto gerador do IVA) é toda actividade de prestação de serviços.

26. Acresce que a actividade da Recorrente não consiste na mera exibição da publicidade comercial em causa e o valor pela contrapartida da prestação do serviço (preço global) não coincide com o valor base da taxa de exibição (preço da exibição/difusão) sendo o primeiro superior ao segundo.

27. Relativamente ao caso concreto das prestações de serviços, atente-se no Acórdão do TJCE de 05.02.1981 (Processo n.º 154/80) onde se refere que “a matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado; deve, portanto, existir um vínculo directo entre o serviço prestado e o valor recebido para que uma prestação de serviços seja tributável (...)”.

28. Ora, a taxa de exibição não tem a natureza de uma contrapartida pelo serviço prestado, visando exclusivamente “o *financiamento do fomento e desenvolvimento das artes cinematográficas e do audiovisual*” sendo evidente a falta de nexos sinalagmático entre o serviço prestado aos anunciantes e o pagamento da taxa de exibição.

29. Em consequência do exposto, a taxa de exibição não pode integrar o conceito de valor tributável para efeitos do artigo 16.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

30. Importa ainda realçar que, embora não se confunda com a taxa de exibição, a contribuição prevista no artigo 23º, n.º 1 da Lei n.º 42/2004 tem em comum com esta a finalidade intrínseca — o financiamento do desenvolvimento do cinema e do audiovisual — e o mecanismo de liquidação — por substituição tributária.

31. Em ambos os casos, as contribuições não apresentam qualquer ligação directa com a prestação do operador e, quer num caso, quer no outro, não é o substituto um “sujeito passivo por débito próprio”, pois quem pratica o facto tributário é o

anunciante ou o operador/distribuidor.

32. Todavia, o legislador, no artigo 23.º da Lei n.º 42/2004, preocupou-se em consagrar expressamente a não incidência de outros tributos sobre essa contribuição mas, pelo menos em matéria de IVA, esta incidência sempre ficaria afastada pelo artigo 16.º, n.º 6, al. c) do CIVA. À mesma conclusão chegaríamos por aplicação do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, porquanto a contribuição não constitui contrapartida do que quer que seja.

33. Quer isto dizer que, no que concerne especificamente ao IVA, mesmo que o artigo 24.º, n.º 2 não existisse a solução adoptada teria de ser a mesma, pelo que, não obstante a consagração expressa da não incidência de imposições fiscais sobre a contribuição do artigo 23º, n.º 1 da Lei n.º 42/2004, ao contrário do que sucede para a taxa de exibição, o mesmo entendimento terá de valer para esta última taxa. Tratam-se, conforme exposto, de situações materialmente idênticas.

34. Dessa forma, não tem razão o Tribunal *a quo* quando refere que, se o legislador tivesse pretendido afastar a taxa da exibição da incidência de qualquer imposição tributária, teria obrigatoriamente de consagrar uma regra igual à do artigo 24º, n.º 2 da Lei 42/2004.

35. Concluindo, também por força do disposto no artigo 16º, nº 1 do CIVA o montante correspondente à taxa de exibição liquidada aos anunciantes deve ser excluído da base tributável para efeitos de IVA.

36. Finalmente, o caso vertente suscita um conjunto de questões relativas à interpretação de normas de direito comunitário, o que justifica um pedido de clarificação perante o TJCE, com vista a uma correcta interpretação e, subsequentemente, boa aplicação das referidas normas jurídicas, o caso em apreço suscita, pelo menos, as seguintes questões, cuja submissão a apreciação prejudicial do TJCE a Recorrente requer a V. Exas.

37. Sobre o sentido e alcance do disposto no artigo 11º, A, n.º 1, al. a) da Directiva 77/388/CE, nomeadamente: qual a *ratio legis* subjacente a esse preceito? Qual o conteúdo do conceito de “*contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações*”? A taxa de exibição liquidada pela Recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária, nos termos do artigo 50º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 227/2006, enquadra-se nesse conceito? Em consequência, as quantias liquidadas pela Recorrente a título de taxa de exibição devem ser incluídas na base tributável para efeitos de IVA?

38. Sobre o sentido e alcance do disposto no artigo 11º, A, n.º 3, al. c) da Directiva 77/388/CE, nomeadamente: Qual a *ratio legis* subjacente a esse preceito? Qual o conteúdo do conceito de “*quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias*”? A taxa de exibição liquidada pela Recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária e contabilisticamente registada numa conta de terceiros, enquadra-se nesse conceito? Em consequência, essas quantias liquidadas pela Recorrente a título de taxa de exibição devem ser incluídas na base tributável para efeitos de IVA?

NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO, DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO TOTALMENTE PROCEDENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, SER A DOUTA DECISÃO RECORRIDA SUBSTITUÍDA POR OUTRA QUE CONSIDERE QUE A TAXA DE EXIBIÇÃO LIQUIDADADA PELA RECORRENTE NOS TERMOS LEGAIS ESTÁ EXCLUÍDA DA BASE TRIBUTÁVEL EM **IVA**.

REQUER-SE AINDA SEJA ORDENADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA EM VIGOR, O REENVIO PREJUDICIAL PARA O **TJCE** TENDO EM VISTA O ESCLARECIMENTO DAS QUESTÕES SUPRA IDENTIFICADAS.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se num primeiro momento a fls. 250 nos seguintes termos:

- 1.** As questões enunciadas nas *conclusões* 36.37, cuja submissão à apreciação prejudicial pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) é suscitada pela recorrente, foram objecto de reenvio prejudicial no processo nº 138/11, sendo manifesto o seu interesse para a decisão da presente causa (art.267º TFUE).
- 2.** Nesta conformidade promove o Ministério Público:
 - a)** a suspensão da instância, até pronúncia do TJUE sobre o pedido de reenvio prejudicial formulado no processo supra identificado (art.279º CPC)
 - b)** oportuna junção ao processo de cópia da decisão a proferir pelo TJUE

Por despacho de fls. 251 verso, foi decidida a suspensão da instância nos termos da promoção do MP.

A fls. 255 e seguintes, foi junto ao processo o acórdão do TJCE, proferido no âmbito do reenvio prejudicial suscitado no Proc. nº 138/11, neste STA.

O acórdão do TJCE termina com a seguinte decisão:

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 11º, A, nºs 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa a 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, e os artigos 73º, 78º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79º, primeiro parágrafo, 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 uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

Após o que, o EMMP se pronunciou uma segunda vez emitindo o seguinte parecer:

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: inclusão no valor tributável em IVA pela prestação de serviços da taxa de exibição devida pelos anunciantes de publicidade comercial (art.28º nº1 Lei nº 42/2004, 18 agosto; arts.50º nºs 1e 3 e 51º DL nº227/2006, 15 novembro)

O acórdão TJUE proferido em 5 dezembro 2013 pronunciou-se sobre a questão decidenda (no âmbito de pedido de decisão prejudicial formulado pelo STA-SCT no processo nº 138/11, onde se aprecia idêntica questão), nos seguintes termos:

O artigo 11º, A nºs 1, alínea a), 2, alínea a) e 3, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa á harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios-Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, e os artigos 73º 78º primeiro parágrafo, alínea a), e 79º primeiro parágrafo, alínea c) da Directiva 2006/112/CEE 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 uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial

Nenhuma censura merece a sentença impugnada que,

sustentado entendimento em conformidade com a doutrina do acórdão TJUE, declarou a legalidade da autoliquidação de IVA impugnada

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

A) A impugnante, no âmbito da sua actividade audiovisual operando no mercado televisivo, prestou serviços de publicidade comercial a diversos anunciantes no mês de Maio de 2005, no âmbito do qual facturou aqueles clientes pelos serviços prestados, no qual se inclui o valor de 4% sobre o preço facturado pela exibição e difusão de publicidade e relativo à taxa de exibição enquanto contribuição para apoio ao cinema e audiovisual, nos termos do disposto no Dec.-Lei nº 227/2006, de 15.11., sobre a qual fez incidir o IVA sobre a totalidade das importâncias facturadas apurando o imposto a pagar, procedendo à entrega do imposto liquidado no período e devidamente incluída na respectiva declaração periódica. — cfr Declaração Periódica de fls 31 a 35, e cópia de extractos de conta corrente de fls 101 a 169, dos autos.

B) Em resultado da liquidação da taxa de exibição referida supra, foram contabilizados os montantes de receita a favor da Cinemateca Portuguesa e do Instituto do Cinema e do Audiovisual e Multimédia através de contas de terceiros, processadas e pagas as importâncias assim apuradas. — cfr documentos de fls 36 a 53 e de fls 86 e 87, dos autos.

C) Da autoliquidação de imposto referida supra apresentou, em 30.09.08, pedido de revisão oficiosa do acto tributário constante de fls 19 a 30, dos autos, a qual foi recebida na mesma data, não tendo merecido qualquer decisão.- cfr artº 1º e 2º da p.i. e artº 6º e segs, da Informação de fls 61 a 76, dos autos.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Sintra entendeu que nada havia a censurar na autoliquidação do imposto em causa, por entender que: (destacam-se os trechos com relevância para o presente recurso)

“Relatório

A sociedade “A....., S.A”, com os demais sinais dos autos que se dão por reproduzidos, veio deduzir impugnação judicial da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentada do acto de auto-liquidação de IVA por si efectuado, nos termos do disposto no artº 131º, nº2, do CPPT, relativo ao

mês de Maio de 2005, com os seguintes fundamentos:
Exercendo a actividade audiovisual e operando no mercado televisivo presta serviços de difusão e exibição de diversa publicidade comercial aos anunciantes sendo que, sobre estes líquida a correspondente taxa de exibição enquanto contribuição para apoio ao cinema e audiovisual, nos termos do disposto no Dec.-Lei nº 227/2006, de 15.11., devida pelos clientes e por si entregue às entidades beneficiárias por substituição tributária, sobre a qual faz incidir o IVA, pelo que o valor tributável deste imposto inclui indevidamente aquelas taxas porquanto, não sendo sujeito passivo originário daquela contribuição para o audiovisual, apenas resultando da lei o fenómeno da substituição tributária, pelo que não é o impte que suporta o encargo da taxa, antes resulta que é a entidade que procede ao seu pagamento enquanto e apenas como devedora do tributo. Assim, trata-se de quantias pagas em nome e por conta do destinatário dos serviços e por si registadas em contas de terceiros, pelo que estaria excluído do respectivo valor tributável, nos termos do disposto na alínea c), do nº 6, do artº 16º do CIVA, não se compreendendo na noção de contrapartida de qualquer serviço por si prestado, a qual é inerente ao valor tributável para efeitos de IVA, revestindo aquela tributação num verdadeiro imposto por falta de sinalagma inerente à noção de taxa.

Conclui pugnando pela procedência da impugnação, sendo de anular o valor de liquidação de imposto sobre a referida taxa.

Com a petição juntou documentos e arrolou testemunha.

Recebida liminarmente, foi determinado a notificação da F.P. que apresentou contestação de fls 59 e segs, em que sustenta a improcedência da impugnação com fundamento na Informação da Justiça Contenciosa da D.F. de Lisboa, suscitando a intempestividade da petição e a verificação de uma excepção dilatória de ilegitimidade do impte.

Saneamento da Instância

(...)

Fundamentação

Factos Provados

(...)

Questões que cumpre solucionar

Em face da matéria dada como provada as questões que importa solucionar prendem-se com a análise do erro na autoliquidação de imposto efectuada pelo sujeito passivo.

Enquadramento Jurídico

Importa agora proceder à subsunção jurídica da matéria de facto provada em ordem a posterior decisão da causa.

Em 1º lugar importa dizer que a presente petição inicial não resulta intempestiva face à apresentação do pedido de revisão e

formação do seu indeferimento tácito sendo que, embora do erro na autoliquidação de imposto decorra processualmente a necessária apresentação de prévia impugnação administrativa no prazo estabelecido no nº1, do artº 131º do CPPT, tal não impede, no entendimento deste Tribunal que, sendo solicitado pelo interessado, com fundamento em erro na autoliquidação do imposto, que se proceda à revisão do acto no caso de esta iniciativa pertencer à Adm. Fiscal, nos termos da 2ª parte do nº1 e do nº2, do artº 78º, da LGT, cabendo a esta apreciar aquele pedido, sendo que da sua decisão expressa ou tácita, cabe impugnação judicial, nos termos gerais, pelo que carece de razão a questão posta pela F.P. (apenas em sede de contestação) quanto à referida inconcludência jurídica da petição apresentada. Em 2º lugar importa dizer que não colhe a argumentação da F.P. quanto à invocada falta de legitimidade do impte por efeito da figura da repercussão tributária já que, precisamente no IVA, a pessoa que suporta o imposto por repercussão não é sujeito passivo nem devedor do imposto, sendo o impte que se constitui com aquelas qualidades na relação obrigacional tributária, pelo que tem legitimidade substantiva e processual para demandar o correspondente sujeito activo. — cfr artºs 15º e segs, e artº 95º, todos da LGT e artº 9º do CPPT.

Em 3º lugar importa dizer que não colhe a argumentação da F.P. quanto a possibilidade aventada pela Adm. Fiscal de se incluir, na prestação de serviços efectuada pelo impte, dos custos relativos à substituição tributária a que aquela liquidação da contribuição está sujeita, nos termos do disposto no nº3, do artº 50º do Dec-Lei nº 227/2006, de 15.11., não tem sustentação legal. Desde quando é que tais custos, efectivamente suportados pelos contribuintes no âmbito da substituição tributária e em benefício do sujeito activo da relação jurídica, são restituídos ao substituto ou constituem-se como prestações de serviços efectuados aos clientes e assim remunerados em resultado dessas despesas? Tanto quanto se sabe a única remuneração estabelecida por lei diz apenas respeito às entidades que se encontram legitimadas a proceder à respectiva cobrança dos tributos.

Esclarecidas as dúvidas assim suscitadas, importa agora analisar se aquela taxa assim liquidada, deve ser incluída no valor tributável das prestações de serviços efectuada naquele período pelo impte, como defende a Adm. fiscal, ou ao invés deve ser tida como quantias pagas em nome e por conta do destinatário dos serviços. A 1ª dificuldade resulta logo em saber se, para efeitos desta última situação se será de considerar no âmbito das despesas suportadas em nome alheio e objecto de reembolso também as importâncias relativas a tributos, ou se limita a despesas inerentes à actividade. Atento a utilização na lei interna que transpõe a Sexta Directiva e tais normas comunitárias, da noção de quantias pagas e de despesas efectuadas (Cfr alínea c), do nº6, do artº 16º, do CIVA e alínea c), do nº 3, do ponto A),

do artº 11º da Sexta Directiva), sem discriminar relativamente à sua natureza jurídica, admitimos como possível nela se enquadrar as obrigações dos tributos emergentes das relações jurídicas tributárias. Assim sendo, as despesas ou quantias pagas foram em nome e por conta do destinatário dos serviços a que se referem os referidos preceitos legais?. Não se questiona nos autos que naquele tributo (não se vê como não considerá-la como uma taxa dado que se apresenta como contrapartida de um serviço público no domínio audiovisual em benefício, neste caso, dos anunciantes, criado pela Lei nº 42/2004, de 18.08 e regulamentada pelo referido Dec-Lei nº 227/2006, de 15.11.), constituem-se como contribuintes de direito os utilizadores, sendo contribuintes de facto as entidades que prestam tais serviços no âmbito do audiovisual, típico do fenómeno da substituição tributária, o que significa que são distintas as entidades que suportam o encargo tributário e aqueles que procedem ao seu pagamento e entrega, sendo que este último fica "... colocado na posição de devedora.., o procedimento da entrega da quantia em dívida estar a cargo do obrigado fiscal distinto do titular do rendimento (leia-se, o destinatário do serviço)... ", nas palavras do Ilte Jurista A. Lima Guerreiro, in "LGT Anotada", 2000, pags 122 e segs, em comentário ao artº 20º da LGT. Ora,

Aquele obrigado, ao efectuar a liquidação do tributo aos anunciantes e na medida em que recebe as quantias apuradas, fica constituído na posição de devedora do mesmo, pelo que não suportando o encargo tributário não pode pretender que tais quantias pagas aos titulares do crédito são efectuadas em nome e por conta do destinatário do serviço como alega, nem se constituindo como titulares do direito de reembolso das importâncias dispendidas a cargo dos destinatários dos serviços. Ainda assim haverá de se averiguar se aquelas taxas apresentam uma ligação directa com a prestação de serviço de forma a serem consideradas no âmbito do valor da contraprestação. Tendo aquela tributação, no âmbito da sua incidência, como objecto os serviços prestados de exibição ou difusão de publicidade comercial (cfr artº 28º da Lei nº 42/2004, de 18.08.- lei que criou o regime geral da arte cinematográfica e do audiovisual) , não parece restar dúvidas que o mesmo é inerente ao serviço prestado, ainda que em benefício das referidas entidades públicas, pelo que o IVA deverá ser considerado como abrangendo aquela tributação incidente sobre a referida prestação de serviços, como foi efectuado pelo impte na auto-liquidação do imposto. De resto, repare-se que nos casos em que o legislador em causa, ao criar uma outra contribuição distinta da ora controvertida, pretendeu afastar qualquer incidência sobre a mesma de qualquer imposição de natureza fiscal ou outra, disse-o expressamente, conforme resulta do disposto no nº 2, do artº 24º, da referida Lei nº

42/2004, pelo que não restam dúvidas de que aquele valor deve ser incluída na respectiva base tributária do IVA, nos termos supra expostos e ao abrigo da alínea a), do nº5, do artº 16º do Código.

Dispositivo

Nos termos expostos nada há a censurar na autoliquidação de imposto, sendo válido e legal aquele acto tributário ora controvertido.”

DECIDINDO NESTE STA

O Ora relator já interveio em julgamento relativo a caso idêntico no rec. 271/11-30.

Remeteremos para o que ali foi dito. Assim:

Considerando que a decisão a proferir no recurso envolvia a interpretação de normas de direito comunitário, mais concretamente dos artigos 11.º, n.º 1, al. a) e 11.º, A, n.º 3, al. c) da Directiva 77/388/CE, do Conselho, de 17.05.1977 (actuais artigos 79º, al. c) e 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006), e que não se conhecia jurisprudência do TJUE directamente aplicável, por despacho de 08/02/2012, proferido a fls. 251 Vº dos presentes autos, foi suspensa a instância até ser emitida pronúncia pelo TJUE, em reenvio prejudicial, sobre as questões abaixo indicadas, colocadas àquele tribunal de justiça no âmbito de vários recursos, pendentes neste Supremo Tribunal Administrativo, recursos esses interpostos pela mesma recorrente e também relativos ao mesmo imposto, mas a outros períodos de tempo.

Foram então submetidas à apreciação do TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1. A taxa de exibição liquidada pela recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária, nos termos do artigo 50º, nº 1 do Decreto-lei nº 227/2006, enquadra-se no conceito de matéria colectável de IVA, na acepção do artº 11.º, A, n.º 1, al. a) da Directiva 77/388/CE (actual artigo 79.º c) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, nomeadamente por constituir de “contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber” em relação a entregas de bens e prestações de serviços?
2. A taxa de exibição liquidada pela recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária e contabilisticamente registada numa conta de terceiros, é de qualificar como valor que “um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias” na acepção do artigo 11º, A, n.º 3, al. c) da Directiva 77/388/CE (actual artigo 79.º c) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006)?
3. Em consequência, essas quantias liquidadas pela recorrente a título de taxa de exibição devem ser incluídas na base tributável

para efeitos de IVA?

E por acórdão de 05.12.2013, proferido nos aludidos processos n.ºs C-618/11, C-637/11 e C-659/11, e que consta de fls.182 e segs. dos presentes autos, o Tribunal de Justiça da União declarou que “O artigo 11.º, A, n.ºs 1, alínea a), 2, alínea a), e 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, e os artigos 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, 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 uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial”.

Em face deste acórdão do TJUE cumpre decidir tendo presente a interpretação que o TJUE deu às normas comunitárias em causa.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se o montante da *taxa de exibição* de publicidade comercial, liquidada aos anunciantes pelos operadores ou distribuidores de televisão, deve ser incluído no valor tributável para efeitos de IVA ou se, como alega a recorrente, deve ser excluído do valor tributável para efeitos daquele imposto ex vi do disposto no artigo 16.º n.º 1 e n.º 6 alínea c) do Código do IVA (CIVA), interpretados em conformidade com o disposto no artigo 11.º A, n.º 1, al. a) e n.º 3, al. c) da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17.05.1977).

Como se constata dos autos a decisão recorrida, julgou improcedente a impugnação deduzida contra autoliquidação de IVA referente ao mês de Maio de 2005, considerando que o *montante da taxa de exibição* de publicidade comercial liquidada pela impugnante aos anunciantes se inclui na base tributável do imposto ao abrigo da alínea a) do n.º 5 artigo do 16.º do CIVA. Considerou-se na sentença recorrida que os montantes da taxa de exibição de publicidade não podiam ser considerados como “quantias pagas em nome e por conta do destinatário dos serviços”, ainda que registadas em contas provisórias de terceiros, para efeitos da exclusão prevista na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, porquanto «*Aquele obrigado, ao efectuar a liquidação do tributo aos anunciantes e na medida em que recebe as quantias apuradas, fica constituído na posição de devedora do mesmo, pelo que não suportando o encargo tributário não pode pretender que tais quantias pagas aos*

titulares do crédito são efectuadas em nome e por conta do destinatário do serviço como alega, nem se constituindo como titulares do direito de reembolso das importâncias dispendidas a cargo dos destinatários dos serviços»

Julgou-se ainda que as taxas apresentam uma ligação directa com a prestação de serviço, pois que «tendo aquela tributação, no âmbito da sua incidência, como objecto os serviços prestados de exibição ou difusão de publicidade comercial (cfr artº 28º da Lei nº 42/2004, de 18.08.....), não parece restar dúvidas que o mesmo é inerente ao serviço prestado, ainda que em benefício das referidas entidades públicas, pelo que o IVA deverá ser considerado como abrangendo aquela tributação incidente sobre a referida prestação de serviços, como foi efectuado pelo impugnante na auto-liquidação do imposto».

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente A..... alegando que a decisão recorrida não terá andado bem porquanto o montante da taxa de exibição deve ser excluído do valor tributável para efeitos de IVA, porquanto assim o impõem o artigo 16.º, n.º 1 e n.º 6, al. c) do CIVA, o artigo 11.º, A, n.º 1, al. a) e n.º 3, al. c) da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17.05.1977) e bem assim a jurisprudência emanada do TJCE. Subsidiariamente, e se assim não se entender, argumenta que mesmo em face do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA e do artigo 11.º, A, al. a) da Sexta Directiva, as contribuições em causa não apresentam uma ligação directa com a prestação de serviço para que se integrem no valor da contraprestação, contrariamente ao que foi entendido pelo M.º Juiz “a quo”, pois as taxas de exibição não constituem uma contrapartida do serviço prestado pela Recorrente, nem apresentam ligação directa com a prestação do serviço, não podendo, em consequência, integrar o conceito de valor tributável para efeitos do artigo 16.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

Esta argumentação não pode, no entanto, proceder já que, como foi declarado pelo TJUE, o artigo 11.º, A, n.º^{OS} 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), 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 colectável uniforme) e os artigos 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 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 a taxa de exibição liquidada pela recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.

Como esclareceu o Tribunal de Justiça «para que os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos possam ser

incluídos no valor tributável de IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a contrapartida económica de uma prestação de serviços, devem apresentar uma ligação directa com essa prestação (v., neste sentido, acórdãos de 20 de maio de 2010, Comissão/Polónia, C-228/09, n.º 30, e Lidl & Companhia, já referido, n.º 33).»

Ora, no caso subjudice resulta do artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 42/2004 que a publicidade comercial exibida nas salas de cinema e difundida pela televisão, mais precisamente os anúncios publicitários, os patrocínios, as televendas, o teletexto, a colocação de produtos em cena ou incluída nos guias electrónicos 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 por este.

Reverte, pois, daquele normativo que o facto gerador da taxa de exibição coincide com o do IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial. Com efeito, a taxa de exibição torna-se exigível no momento em que os serviços são prestados e só é exigível se esses serviços forem prestados.

Consequentemente a referida taxa de exibição apresenta uma ligação directa com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial, uma vez que os factos geradores da taxa de exibição e do IVA coincidem. A mesma insere-se, pois, no conceito de «*impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos*» referido no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e no artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112.

Acresce que, como de igual modo sublinha o TJUE, esta conclusão não é invalidada pelo facto de a taxa de exibição ser liquidada, através de um mecanismo de «*substituição tributária*», pelos prestadores de serviços de exibição de publicidade comercial.

Com efeito, segundo o referido mecanismo, a taxa de exibição, ainda que devida pelos destinatários de serviços de exibição de publicidade comercial, a saber, os anunciantes, é paga pelo prestador desses serviços.

Estando em causa no caso subjudice uma liquidação da contribuição por 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 (artº 28º nº 1 da Lei Geral Tributária).

Trata-se de uma retenção efectuada a título liberatório, sendo o responsável pela retenção o sujeito passivo da relação tributária

(artº 18º, nº 3 da Lei Geral Tributária), ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade pelo seu pagamento.

Quer isto dizer que, tal como concluiu o TJUE, resulta da legislação nacional, nomeadamente do disposto nos arts. 18.º e 28.º da Lei Geral Tributária, que é a pessoa que paga a taxa de exibição na sua qualidade de substituto tributário que é considerada o seu sujeito passivo, que a recorrente é obrigada a pagar esta taxa mesmo que os anunciantes não tenham pago os serviços de exibição de publicidade comercial em questão, e mesmo que esta não lhe seja reembolsada pelos referidos anunciantes.

Daí que se conclua, em face das considerações precedentes, que a taxa de exibição prevista no art. 28º, nº 1 da Lei 42/2004 de 18 de Agosto está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e se insere no conceito de «*impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos*», na acepção do artigo 11.º, A, nº 2, alínea a), da Sexta Directiva, do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do artº 16º, nº 5, al. a) do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.

A decisão recorrida, que assim decidiu, não merece censura, e deve ser confirmada.

4- Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 3 ucs.
Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. - *Ascensão Lopes* (relator) -
Pedro Delgado - *Valente Torrão*.