

O IVA e os modelos de gestão das estradas

*Mário Braz**

Este artigo refere-se ao impacto a nível de IVA da evolução de um modelo de gestão pública, em que administração e autoridade rodoviária se confundiam numa só entidade, para um modelo de gestão privada da rede rodoviária nacional, com a função de administração inteiramente subordinada a um contrato de Concessão e a regras de gestão privada. Em especial aborda-se a qualificação do concessionário-geral da rede rodoviária nacional, da natureza das suas receitas sujeitas a IVA e do conseqüente impacto ao nível do direito à dedução desse imposto.

VAT and roads' management models

This paper refers to the VAT consequences arising with the evolution from a public management model, in which roads' administration and authority were carried out by a single entity, to a private management model of the national roads' network, where the administration function is carried out under a public concession contract, subject to private management rules. The qualification on general-concessionary of the national roads' network is referred to in detail, as the nature of its income subject to VAT and the consequences of it at the level of VAT recovery through the right to deduction.

* mario.braz@pt.pwc.com. Senior Manager da Divisão de Impostos Indirectos da PwC

1. Modelo de gestão pública das estradas
2. Alterações ao nível da JAE/ as Estradas de Portugal
3. Modelo de gestão privada das estradas
4. A EP, S.A.
5. O INIR i.p.
6. A EP, S.A. – atribuições e competências
7. A contribuição de serviço rodoviário (CSR)
8. O mecanismo de individualização do serviço e da contraprestação
9. Consequências em sede de IVA
10. Forma de cobrança da CSR
11. IVA sobre a CSR – incidência e forma de cobrança
12. A posição da concessionária face ao IVA
13. Os poderes de autoridade e a questão da concorrência
14. Posições da administração tributária (AT)
15. Crítica da solução legislativa
16. Interpretação da lei – a solução mais correcta
17. O enquadramento legal nacional e comunitário
18. Conclusão
 - I. Nota de actualidade
 - II. Jurisprudência relevante

Modelo de Gestão Pública das Estradas

Desde sempre que foi reconhecida a importância política, social, económica e cultural das estradas, dado que a mobilidade representa um aspecto fundamental para a qualidade de vida dos cidadãos, bem como um aspecto determinante para a competitividade das regiões e para promover a coesão económica, social e cultural.

As estradas, e nesse sentido, também as entidades pelas mesmas responsáveis, sempre assumiram um papel fulcral em qualquer país desenvolvido.; Assim, o Estado chama a si a maior parte das funções necessárias para dar resposta às necessidades colectivas essenciais, como garante do serviço público, assegurando directamente o serviço de administração rodoviária em sentido lato, compreendendo os relacionados com o projecto, financiamento, construção, manutenção e funções de autoridade relativos à rede rodoviária.

Neste contexto, em 1927 foi criada a Junta Autónoma das Estradas (JAE) juntamente com a Direcção-Geral de Estradas, em substituição da Administração Geral das Estradas e Turismo.

À JAE, organismo com autonomia administrativa e contabilidade própria, foi atribuída

"a construção de modernas pavimentações, a reconstrução das antigas em grandes troços, a reparação e construção das obras de arte mais importantes e o estudo e construção das grandes extensões de estradas que faltam para concluir a rede do Estado",

tendo ficado afecto à Direcção-Geral de Estradas o serviço de manutenção corrente.

Todavia, logo em 1929 o Decreto-Lei n.º 16:866 de 22 de Maio extinguiu a Direcção-Geral de Estradas, passando todos os serviços relacionados com estradas a estar concentrados num só organismo – a JAE, que a partir dessa data foi exercendo as funções de construção, administração e autoridade rodoviária.

Em 1972, o Decreto-Lei n.º 605/72, de 30 de Dezembro, veio enquadrar no âmbito da JAE o Gabinete da Ponte sobre o Tejo, criado em 1960, e até aí sob a dependência directa do Ministro das Obras Públicas, tendo transitado também para a JAE as competências relativas às estradas e caminhos municipais, com a criação da Direcção dos Serviços de Viação Rural.

Em 18 de Julho de 1978 foi publicado o Decreto-Lei n.º 184/78 onde se reconhece que face "*à manifesta inadequação da sua orgânica, à insuficiência de quadros e à falta de mecanização*", se impõe "*a reformulação das leis regulamentadoras da JAE*".

Também por essa altura, eram criadas as Direcções de Serviços Regionais de Estradas

"com vista a promover uma adequada descentralização dos serviços e sua regionalização".

Paralelamente ao processo descrito, avançava em simultâneo uma não menos importante parte do processo de modernização da estrutura rodoviária nacional, surgindo em 1045 o PRN, diploma definidor da classificação e das características das comunicações públicas rodoviárias.

Devido ao sub-dimensionamento das estradas portuguesas e à sua dificuldade no acompanhamento do desenvolvimento económico e social em Portugal, em 1978 iniciaram-se os estudos para a revisão do PRN e, depois de ouvidos os pareceres de diversas organizações, com base na proposta apresentada pela Junta Autónoma de Estradas, como os Ministérios da Tutela, da Defesa e da Administração Interna, as Comissões de Coordenação Regional, 147 Câmaras Municipais e o Automóvel Clube de Portugal, com aprovação do Conselho Superior de Obras Públicas, Transportes e Comunicações, o PRN foi aprovado pelo Conselho de Ministros de 1 de Agosto de 1985, publicado em Diário da Republica, I Série - N.º 222 (Decreto Lei n.º380/85).

Este novo Plano Rodoviário viria a integrar uma Rede Nacional constituída por apenas duas categorias de estradas: a Rede Nacional Fundamental e a Rede Nacional Complementar.

A Rede Nacional Fundamental de menor extensão, visa dotar a Rede Nacional de características técnicas indispensáveis num período de tempo aceitável.

Já a Rede Nacional Complementar, com a extensão total de 7 500 km, viria a assegurar as ligações entre os centros urbanos que não sejam sede de distrito ou equiparado, assim como as ligações operacionais e as resultantes do critério de acessibilidade.

Dez anos após estas alterações, em resposta aos desenvolvimentos sócio-económicos verificados após a adesão de Portugal à União Europeia, o PRN veio a ser alvo de revisão com o Decreto-Lei n.º 222/98 de 17 de Julho, tendo este diploma introduzido significativas inovações.

Assim, este novo Plano pretendeu potenciar

“o correcto e articulado funcionamento do sistema de transportes rodoviários, o desenvolvimento de potencialidades regionais, a redução do custo global daqueles transportes, o aumento da segurança da circulação, a satisfação do tráfego internacional e a adequação da gestão da rede, sem prejuízo de terem sido respeitados os grandes objectivos do PRN85” visando ainda “aumentar a sua densidade nas zonas fronteiriças, promover o fecho de malhas viárias, assim como melhorar a acessibilidade de alguns concelhos, o que contribuirá para a correcção das assimetrias que ainda se verificam no desenvolvimento sócio-económico do País. O método adoptado foi o de reclassificar algumas das estradas não incluídas no anterior plano rodoviário nacional como estradas nacionais e instituir uma nova categoria viária, a das estradas regionais” (Preâmbulo do Decreto-Lei nº 222/98).

Nessa altura ficaram constituídas as bases do PRN actual.



Alterações ao nível da JAE / As Estradas de Portugal

No seguimento da reestruturação da JAE, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho, a administração rodoviária em Portugal viria a evoluir para um modelo de organização e gestão assente na existência de três institutos:

O Instituto das Estradas de Portugal (IEP), com competências, entre outras, na promoção e coordenação do desenvolvimento das infra-estruturas rodoviárias, no exercício dos deveres do Estado no domínio do planeamento estratégico e no fomento e gestão de concessões;

O Instituto para a Construção Rodoviária (ICOR), que assume as competências da JAE. As suas atribuições compreendem a construção de novas estradas e túneis, grande reparação ou reformulação de traçado ou características de estradas e pontes existentes, a fiscalização e assistência técnica nas fases de execução de empreendimentos rodoviários; e

O Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária (ICERR) direccionado, fundamentalmente, para a promoção das condições de circulação das infra-estruturas rodoviárias e sua funcionalidade, para a actualização do registo do estado de conservação do património rodoviário nacional e para a conservação e exploração do património rodoviário nacional bem como para a conservação e exploração das estradas e pontes nacionais sob sua jurisdição.

Através do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, e face à necessidade de uma efectiva coordenação dos objectivos a prosseguir no âmbito da rede rodoviária nacional, ocorreu a fusão dos três institutos públicos numa só entidade, conforme previsto no Programa do XV Governo Constitucional, procedendo-se à transferência das competências cometidas a cada organismo para o Instituto das Estradas de Portugal - IEP.

Em 2004, através do Decreto-Lei n.º 239/2004, de 21 de Dezembro, publicado no Diário da República n.º 297 - I Série A, o IEP é transformado em entidade pública empresarial, com a denominação de EP — Estradas de Portugal, Entidade Pública Empresarial (EP — Estradas de Portugal, E. P. E.).

Nos termos do artigo 2.º deste diploma, A EP — Estradas de Portugal, E. P. E., conserva a universalidade dos direitos e obrigações, legais e contratuais, que integram a sua esfera jurídica no momento da transformação.

Esta nova entidade, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, é expressamente classificada pelo artigo 3.º deste diploma como uma “*pessoa colectiva de direito público*”.

Nos termos do artigo 8.º deste Decreto-Lei, sob a epígrafe de “Equiparação ao Estado”:

“1 - A EP — Estradas de Portugal, E. P. E., representa o Estado como autoridade nacional de estradas em relação às infra-estruturas rodoviárias concessionadas e não concessionadas.

2 — Relativamente às infra-estruturas rodoviárias nacionais não concessionadas, compete à EP — Estradas de Portugal, E. P. E., zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação.”

Este foi, assim, o primeiro passo no sentido da

“conversão da administração rodoviária numa entidade de natureza empresarial”.

Modelo de gestão privada das estradas

Cerca de três anos volvidos após a constituição da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., e devido às acentuadas transformações no âmbito do sector das infra-estruturas rodoviárias, operadas quer ao nível da organização do Estado e do tipo de relacionamento contratual entre o Estado e os privados, quer no plano da própria relação entre os utilizadores e a rede rodoviária, impôs-se uma nova alteração no modelo de gestão das estradas, submetendo-o definitivamente às regras e práticas de gestão privada.

Nesse sentido a Resolução do Conselho de Ministros n.º 89/2007 de 11 de Julho, constata que:

“Em Julho de 1998, o movimento reformador do sector rodoviário nacional prosseguiu com a aprovação do novo Plano Rodoviário Nacional, definindo o quadro de desenvolvimento das vias de comunicação de carácter nacional, o qual constituiu um instrumento de planeamento essencial para o País.

Entretanto, e do ponto de vista da organização institucional no sector, foi, em 1999, refundada a antiga Junta Autónoma das Estradas (JAE), através da criação de três institutos que, já em 2002, foram consolidados no Instituto das Estradas de Portugal, I.P. (IEP), transformado, em 2004, numa entidade de natureza empresarial, a EP Estradas de Portugal, E.P.E., que iniciou a actividade em 1 de Janeiro de 2005.”;

Pelo que:

*Decorridos 10 anos sobre este intenso movimento de redefinição da intervenção e do papel do Estado no sector rodoviário, impõe-se agora **desenvolver um novo modelo de gestão e financiamento, assente num maior aprofundamento da gestão empresarial do sector e num envolvimento mais profundo da iniciativa privada.***

*Assente nestes princípios-base, visa-se promover uma maior eficiência na afectação dos recursos e uma maior aproximação ao mercado, **implementando princípios de gestão privada e transferindo de forma sistemática os riscos de projecto, de construção e financiamento, originariamente a cargo do Estado, para os operadores do sector.***

Ao mesmo tempo, pretende-se centrar energias no reforço e consolidação dos conceitos base da solidariedade intergeracional, da coesão nacional, da transparência dos custos das funções do Estado e da auto-sustentabilidade do sector rodoviário.

Entende-se como essencial, para o sucesso da implementação deste novo modelo, dotar a EP, E.P.E., de uma maior agilidade e autonomia empresarial, fundamentais para o seu renovado papel, procedendo à sua transformação em sociedade anónima, com atribuição de objectivos de gestão mais ampla e operacional.

A nova natureza societária da EP Estradas de Portugal, SA (EP, S.A.), permitirá associar, ao nível da estrutura accionista, capitais privados e capitais públicos no desenvolvimento do sector rodoviário e reforçar o princípio de que o Estado não garante ou avaliza, directa ou indirectamente, qualquer dívida ou obrigação desta sociedade, nem assume qualquer responsabilidade pelos seus passivos, seja qual for a sua natureza.

Adicionalmente, a relação entre o Estado e a EP, S. A., deve seguir e seguirá os princípios relativos ao bom governo societário, recentemente aprovados pelo Governo através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 49/2007, de 28 de Março.

A adopção destes princípios requer, da parte do Estado, uma alteração estrutural de fundo na sua relação com a rede rodoviária nacional e uma reorganização total das estruturas da Administração Pública que nela intervêm.

Esta alteração essencial do paradigma histórico do sector rodoviário será consubstanciada na atribuição de uma concessão relativa à rede rodoviária nacional à EP, S.A., em termos a definir em decreto-lei.

*Este **novo modelo organizativo, traduzido num contrato de concessão de longo prazo a celebrar entre o Estado e a EP, S.A.**, representa uma modificação histórica do papel até aqui desempenhado pela EP, E.P.E., e, antes desta, pela JAE e pelo IEP, assegurando, de um só passo, um maior envolvimento de investidores e financiadores privados em moldes mais competitivos; a transparência nos custos e tarifas aplicadas no sector; o controlo público do desempenho e da eficiência da EP, S.A. e a fixação de objectivos públicos e contratualizados no que se refere à qualidade de serviço das vias nacionais, à redução da sinistralidade, e um **modelo de gestão empresarial que permitirá tornar o sector rodoviário auto-sustentável e geracionalmente equitativo.***

Resumindo, dá-se um último passo no aprofundamento de uma filosofia de gestão empresarial do património público afecto à infra-estrutura rodoviária, autonomizando o risco de exploração.

A EP, SA

Dando execução a essa Resolução do Conselho de Ministros, o Decreto-Lei nº 374/2007, de 7 de Novembro, transforma a EP — Estradas de Portugal, E. P. E. em sociedade anónima de capitais públicos, com a denominação de EP — Estradas de Portugal, S. A (EP, S.A.).

Este novo modelo visa, segundo o preâmbulo deste Decreto-Lei:

“dar um novo impulso a este movimento de redefinição da intervenção do papel do Estado no sector das infra-estruturas rodoviárias, através da implementação de um novo modelo de gestão que promova uma maior eficiência na afectação dos recursos e uma maior aproximação ao mercado por parte dos seus operadores. Com este novo modelo de gestão e financiamento do sector das infra-estruturas rodoviárias, cujos princípios gerais se encontram plasmados na Resolução do Conselho de Ministros n.º 89/2007, de 11 de Julho, pretende-se

reforçar e consolidar os conceitos base da solidariedade intergeracional, da coesão territorial e, sobretudo, da transparência dos custos das funções do Estado e da auto-sustentabilidade do sector.”

Assim se começou a concretizar o novo modelo de gestão privada da RRN.

Como desde logo se pode verificar, o regime jurídico aplicável à EP — Estradas de Portugal, E. P. E., pessoa colectiva de direito público, Estado portanto, nada tem a ver com o regime da EP, S.A, pessoa colectiva de direito privado com capitais públicos.

Na realidade, e de acordo com este novo modelo de gestão empresarial que se visa instituir, o artigo 4.º do citado Decreto-Lei refere-nos que

*“A EP – Estradas de Portugal, S.A. tem como missão global a prestação, **em moldes empresariais**, de um serviço público cujo objecto consiste, por um lado, no financiamento, conservação, exploração, requalificação e alargamento das vias que integram a Rede Rodoviária Nacional e por outro, na concepção, projecto, construção, financiamento, conservação, exploração, requalificação e alargamento das vias que integram a Rede Rodoviária Nacional Futura.”*

Com a finalidade de dotar esta nova entidade jurídica da qualidade para que foi criada, e tal como previsto no Decreto-Lei n.º 374/2007, foi assinado, em 23 de Novembro de 2007, um **contrato de Concessão entre o Estado Português e a EP, S.A.**, cujas bases foram aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, e que torna a EP, S.A. concessionária geral da rede rodoviária nacional (Resolução do Conselho de Ministros n.º 174-A/2007).

Através deste diploma, à EP, S.A. foi atribuída, após a sua transformação em sociedade anónima, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da Rede Rodoviária Nacional (RRN) por 75 anos.

O IniR I.P.

Na pendência de todos estes desenvolvimentos e tendo já em vista a transformação da E.P. – E.P.E em EP, S.A., foi constituído pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril, um novo instituto

público denominado Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias IP (IniR), ao qual cabem funções de autoridade rodoviária, tendo por missão a regulação e fiscalização do sector das infra-estruturas rodoviárias, supervisionando e regulamentando a execução, conservação, gestão e exploração dessas infra-estruturas.

Assim, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 148/2007, o InIR, surge-nos como um instituto público integrado na administração indirecta do Estado, dotado apenas de autonomia administrativa.

Verifica-se que o novo paradigma do relacionamento do Estado com o sector das infra-estruturas rodoviárias teve reflexo nas actividades a desenvolver pelo InIR, e pela EP, S. A.

Tal como expressamente é enunciado neste diploma, as atribuições do IniR I.P. implicavam, ainda, uma clara separação deste em relação à EP Estradas de Portugal E.P.E., que até à data desempenhava, para além das funções de administração, funções de fiscalização e supervisão, já em preparação do momento em que a segunda passaria a desempenhar apenas funções de administração rodoviária (tal como efectivamente ocorreu com a transformação desta entidade em sociedade anónima: EP, S.A.).

As atribuições da antiga EP — Estradas de Portugal, E. P. E., depois transformada em sociedade anónima pelo Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, foram assim, em matéria de supervisão das infra-estruturas rodoviárias, transferidas para aquele organismo público.

O IniR foi criado para desempenhar as funções de autoridade antes detidas pela JAE e depois pela EP, E.P.E., e que viriam a ser retiradas do acervo da EP, S.A..

O IniR foi, assim, criado para fiscalizar a administração efectuada pela EP, S.A., bem como para exercer os poderes de autoridade do Estado a título principal relativamente à RRN.

1. A EP, S.A. – atribuições e competências

Tal como já supra referido, à EP, S.A. foi atribuída, a concessão do financiamento, a concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da RRN.

Assim, nos termos do contrato de concessão celebrado com o Estado Português, a EP, S.A. tem por objecto, enquanto concessionária geral da RRN, (RCM n.º 174-A/2007):

“o financiamento, a conservação, a exploração, a requalificação e o alargamento das vias que integram a RRN; a concepção, projecto, construção, financiamento, conservação, exploração, requalificação e alargamento das vias que integram a RRN Futura. A obrigação de manter em bom estado de funcionamento, conservação e segurança, nos termos e condições estabelecidos nas disposições aplicáveis do contacto de concessão, durante a sua vigência e a expensas suas, os bens que integram a concessão, efectuando, em devido tempo, as reparações, renovações, adaptações, requalificações e alargamentos que, de acordo com as mesmas disposições, para o efeito se tornem necessárias”.

A EP, S.A. surge assim como uma sociedade anónima de capitais públicos, constituída em moldes empresariais e cujo objecto principal é o de administração da RRN presente e futura não lhe cabendo o exercício dos poderes de autoridade relativamente à mesma.

O exercício de funções de administração rodoviária pela EP, S.A. permitiria ao Estado afastar-se da actividade de administração das infra-estruturas rodoviárias, contratualizando-a através de um contrato de concessão, o que implica desde logo a autonomia financeira do modelo, retirando-o do Orçamento do Estado.

Aliás, refira-se como no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374/2007:

“o Estado não garante ou avaliza, directa ou indirectamente, qualquer dívida ou obrigação desta sociedade, nem assume qualquer responsabilidade pelos seus passivos, seja qual for a sua natureza”.

Enquanto prestadora de serviços de disponibilização em boas condições e de valorização da RRN aos utilizadores desta mesma rede – generalidade dos condutores que utilizam o estabelecimento concessionado - a EP, S.A. recebe, na qualidade de entidade independente e prestadora de um serviço, determinadas contraprestações.

Assim, nos termos do contrato de concessão celebrado (artigo 7.º da RCM n.º174-A/2007), para financiamento da sua actividade, a EP, S.A. tem direito a receber:

- ***O valor das taxas de portagem cobradas nas Vias Portajadas;***
- ***O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário;***
- ***Os rendimentos de exploração do estabelecimento da concessão e do empreendimento concessionado, obtidos, nomeadamente, através do subconcessionamento parcial da concessão;***
- ***Outros rendimentos, desde que previstos no referido contrato e obtidos no âmbito da Concessão;***
- ***Outros montantes, desde que se encontrem previstos na lei.”***

A existência de contraprestação traduz o carácter oneroso da prestação de serviços da EP, S.A. face ao IVA.



A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR)

Uma das contraprestações devidas à EP, SA pelos serviços que presta é a CSR, a qual representa uma receita de cerca de 550 M€ para a EP, SA e mais de 120 M€ de IVA para o Estado.

A CSR foi criada pela Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto, constituindo a contraprestação pela utilização da RRN a cargo da EP, SA.

De acordo com os artigos 2.º e 3.º da Lei nº 55/2007, a CSR é suportada pelos respectivos utilizadores aquando da aquisição de gasolina ou gasóleo para utilização em viaturas.

O produto da contribuição de serviço rodoviário é, nos termos do artigo 6.º desta mesma Lei, receita própria da EP, SA.

A CSR constitui o preço pago pelos utilizadores pela utilização da rede rodoviária, estando como tal legalmente prevista, segundo um princípio de equivalência.

Se entendermos que as contribuições especiais constituem prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, dir-se-á que a CSR tem algumas das características próprias de uma contribuição especial, dentro da moderna trilogia tributária prevista nos artigos 165, n.º 1. al. i) da Constituição e artigo 4 da Lei Geral Tributária, mas relativamente às quais não existe ainda um regime geral.

À semelhança da contribuição para o áudio-visual (criada pela Lei 30/2003 de 22 de Agosto e revista pelos Decretos-lei 169-A/2005, de 3 de Outubro, e 230/2007 de 14 de Junho), trata-se de uma contribuição consignada por lei à prestação de um serviço público, no caso presente definido no Contrato de Concessão de que é objecto.

O mecanismo de individualização do serviço e da contraprestação

A CSR constitui a contraprestação pela utilização da rede rodoviária nacional, medindo-se essa utilização pelo consumo de combustíveis (artigo 3.º da Lei 55/2007).

Esse princípio constava da RCM nº 89/2007 como um dos princípios em que deve assentar o novo modelo de gestão e financiamento do sector das infra-estruturas rodoviárias:

“a definição do preço global do serviço representado pelo uso e disponibilidade da RRN a cargo da EP, S.A. e assente na criação da CSR como receita própria desta entidade”;

Acrescentando que:

“a CSR deverá incidir sobre os utilizadores das infra-estruturas rodoviárias, tendo por referência os quilómetros percorridos com base numa unidade de consumo de combustível, garantindo uma discriminação positiva dos utilizadores de veículos mais eficientes em termos ambientais, ou movidos a fontes de energia menos poluentes.”

De facto, não sendo exequível medir a distância percorrida, as vias transitadas e o momento de utilização dessas vias por cada utilizador em concreto, o legislador optou por estabelecer expressamente que esta utilização será medida através do consumo de combustíveis verificado.

Assim sendo, na prática, e de acordo com o prescrito na Lei, se a CSR é a contraprestação da utilização das estradas e se os veículos ao circularem nas estradas consomem combustível, quem abastece uma maior quantidade de combustível irá, mais cedo ou mais tarde, circular nas estradas na mesma medida do combustível abastecido e por isso pagará um maior valor de CSR.

Para efeitos de determinação do quantitativo a pagar pelos utilizadores, teve-se ainda em conta que os veículos pesados devem pagar um preço mais alto, quer face ao benefício auferido, quer face ao maior desgaste causado na RRN, bem como ao maior rendimento do gasóleo em termos de distâncias que permite percorrer.

Portanto, quando uma viatura abastecer 35 litros de combustível, paga através da CSR o serviço correspondente a cerca de 500 Km de utilização da RRN.

Já se essa viatura abastecer 50 litros, pagará através da CSR o serviço correspondente a 700 Km de utilização da RRN.

O carácter signalagmático deste sistema de fixação e cobrança do preço pela utilização da RRN, radica assim no facto deste ser o que permite aproximar com maior rigor o valor pago ao benefício auferido substituindo, com vantagem, a medição para cada utilizador, das vias transitadas, distâncias percorridas e do momento de utilização das vias.

Em suma, a EP, S.A. presta um serviço de disponibilização da RRN.

Por esse serviço, i.e. pelo uso da RRN os utilizadores da mesma pagam um preço: a CSR.

Ou seja, constata-se verificar-se a existência de um prestador de serviços, de um adquirente, de um serviço individualizável (com referência aos quilómetros percorridos com base numa unidade de consumo de combustível) e de um preço pelo serviço prestado (a CSR), cujo valor é medido pela utilização do serviço disponibilizado.

Assim, existe, neste modelo, uma transacção entre as partes com a estipulação de um preço ou de um contravalor e um nexo directo estabelecido entre um cliente e um fornecedor, não ficando prejudicada a existência deste nexo pela falta de uma relação inicial entre a EP, SA e cada um dos utilizadores da RRN.

De facto, não sendo possível estabelecer *a priori* quem efectivamente age como utilizador da RRN, o nexo existente é estabelecido directamente com o utilizador da viatura que circula nas estradas da rede concessionada, presumindo-se ser utilizador (beneficiário do serviço) aquele que suporta o encargo directo da utilização da viatura (combustível).

Idêntico raciocínio ocorre no pagamento das portagens em que não é também possível aferir quem efectivamente age na qualidade de adquirente e pagador do serviço.

Não obstante a possibilidade de ilidir esta presunção em determinados casos concretos, (cfr artigo 350.º do Código Civil), este facto não lhe retira a sua validade, nos termos do regime legal estabelecido pela Lei 55/2007.

Assim, constata-se existir uma proposta de utilização (proposta de contratar) – a disponibilização da rede rodoviária – existe uma aceitação dessa proposta – aquando da circulação nessa rede – da qual decorre um pagamento – o da CSR aquando do abastecimento de combustível – livremente aceite pelas partes.

É indiscutível a qualidade de utilizador da RRN existente em cada um dos que circulam na RRN, tal como é indiscutível que cada indivíduo que utiliza as vias portajadas deverá efectuar um pagamento.

E não afecta esta conclusão o facto de, à partida, a EP, SA não ter conhecimento da identidade dos utilizadores da RRN, ou não celebrar previamente qualquer acordo (expresso) com esses utilizadores.

Consequências em sede de IVA

Assim, estamos perante o exercício de uma actividade económica empresarial sujeita a IVA, não sendo possível pela análise da realidade de facto e pela lei argumentar-se que não existe um nexo efectivo e directo entre o serviço prestado e o valor recebido.

A CSR paga o serviço de disponibilização da RRN básica. Aos utilizadores que pretendam um serviço de maior valor, porque pretendem circular mais depressa ou com maior segurança a EP, SA cobra as receitas de portagem das vias portajadas.

A CSR é, assim, o preço do serviço-base; sendo as portagens o preço de um serviço de maior excelência, numa óptica de utilizador-pagador. No entanto, ambas (CSR e portagem) têm idêntica natureza, correspondendo á contrapartida de idêntico serviço, diferenciado apenas pela “qualidade” do mesmo.

Forma de cobrança da CSR

Dadas as especificidades do sector, designadamente o grande número de utilizadores, no modelo de gestão e financiamento do sector rodoviário nacional foi adoptado para a CSR um mecanismo de cobrança diferente daquele que é normalmente conhecido, não cabendo à EP, S.A. facturar a CSR aos utilizadores da RRN.

Assim, nos termos deste modelo, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), sendo liquidada e paga ao Estado nos termos do Código dos Impostos

Especiais de Consumo (CIEC) (Decreto-Lei nº 566/99 de 22 de Dezembro) e demais legislação aplicável.

Segundo o CIEC (arts. 6.º a 9.º) a exigibilidade da CSR (e do ISP) ocorre com a introdução no consumo dos produtos petrolíferos, sendo formalizada através de uma declaração de introdução no consumo, ou DIC, pelos sujeitos passivos do ISP (principalmente as empresas distribuidoras).

O ISP (acrescido do Fundo Florestal Permanente) e a CSR devidos pelas introduções no consumo, feitas num determinado mês, são liquidados pela DGAIEC (através de um documento único de cobrança ou DUC) até ao dia 20 do mês seguinte, sendo o pagamento feito até ao final desse mês.

Isto é, no caso da CSR, são as distribuidoras de combustíveis (e não os utilizadores/beneficiários dos serviços, como usualmente) que adiantam a CSR ao Estado (DGAIEC) por conta dos utilizadores da RRN que a irão pagar no combustível abastecido.

O montante da CSR é posteriormente transferido pela DGAIEC para a EP, S.A., deduzidos os encargos com a liquidação e cobrança incorridos pela DGAIEC, estes compensados através da retenção de uma percentagem do produto da CSR (art. 5.º Lei 55/2007).

Esta transferência constitui um mero movimento financeiro, sem relevância para efeitos de IVA, feito no âmbito de um serviço de cobrança prestado pela DGAIEC à EP, S.A., e remunerado, enquanto tal, através da retenção da referida percentagem.

Aqui não se pode deixar de manifestar alguma perplexidade pelo facto de a lei consagrar que uma empresa que se pretende governada por regras de direito privado venha a “aproveitar” de uma estrutura pública para cobrança dos respectivos rendimentos... *quid juris?*

2. IVA sobre a CSR – incidência e forma de cobrança

Desde a introdução do IVA, em 1986, que os combustíveis foram objecto de uma regulamentação particular.

Assim, o Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro, veio estabelecer, em síntese, que o IVA era liquidado pelas empresas distribuidoras (com base no PVP que na altura se encontrava administrativamente fixado), enquanto os revendedores não deduziam ou liquidavam IVA relativamente aos combustíveis adquiridos, pelo que apenas entregam ao Estado o IVA incidente sobre a respectiva margem de comercialização.

Actualmente, o referido regime encontra-se parcialmente vertido, quanto aos revendedores nos artigos 69.º a 75.º do CIVA.

Nos termos da referida regulamentação particular em sede de IVA que vigora para os combustíveis:

- **o IVA é liquidado pelas distribuidoras aos revendedores de combustíveis;**
- **os revendedores não deduzem esse IVA e apenas liquidam IVA aos consumidores/utilizadores da RRN sobre a respectiva margem comercial..**

Segundo o mecanismo de cobrança da CSR previsto na Lei nº 55/2007, após a introdução no consumo, as distribuidoras de combustíveis debitam no preço que cobram aos seus clientes (revendedores ou consumidores directos) o montante correspondente ao custo das mercadorias vendidas e a CSR paga à DGAIEC, que nessa altura passou a fazer parte do custo, bem como outros impostos, direitos, taxas e outras imposições e a respectiva margem de comercialização.

E sobre esse montante fazem incidir IVA, como é de lei (art.16º nº5, al.a) do CIVA).

Neste contexto, o adquirente de combustíveis compra um pacote que contém (para aproximadamente 1000 litros de gasóleo):

Gasóleo	1,200
ISP	278
CSR	86
FFP (fundo florestal permanente)	3
IVA	313
Margem revenda	19
IVA sobre margem revenda	4
Preço venda	1903

Assim, de acordo com a opção legislativa seguida, o Estado recebe antecipadamente, em momento anterior ao consumo e à utilização da RRN, a CSR.

Também em momento anterior ao consumo e à utilização da RRN, o IVA que incidiu sobre a CSR é pago ao Estado (DGCI) pelas distribuidoras de combustíveis, que o liquidam quando vendem esses combustíveis após introdução no consumo.

Vendo isoladamente a CSR, que é receita da EP, SA, ao liquidar e entregar à DGCI o IVA sobre a CSR, as distribuidoras estão a entregar ao Estado IVA sobre uma receita que não é sua, ao contrário do que normalmente sucede.

O Estado arrecada assim, por essa via, a receita correspondente ao IVA da CSR que em condições normais lhe seria entregue pela EP, S.A.

Embora não expressamente qualificado na lei como tal, é um mecanismo de substituição tributária similar ao previsto para a contribuição do áudio-visual, sobre a qual também incide IVA, pois ambas são a contra-prestação devida pela prestação de um serviço e como tal sujeitas a IVA.

A posição da concessionária face ao IVA

À luz do artigo 2º do Código do IVA (CIVA) são sujeitos passivos desse 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 (...)”.

O que significa ser sujeito passivo de IVA? Nos termos do CIVA significa basicamente ter de cumprir com um conjunto determinado de obrigações e exercer certos direitos, passando a fazer parte da “máquina” formada por organismos do Estado administrador e entidades públicas e privadas de índole empresarial necessários para o funcionamento dos mecanismos de gestão e cobrança desse imposto.

Esses mecanismos, por utilização do chamado método indirecto subtrativo, implicam:

a liquidação do IVA, em cada fase do circuito económico, sobre o valor das receitas nela geradas; e

a dedução do IVA pago na fase anterior.

Dessa forma se atinge o escopo de recolha do IVA correspondente ao valor acrescentado em cada fase, gerando ainda fluxos de caixa apreciáveis para o Estado.

Para aferir se a EP, SA se deve considerar, à luz do CIVA, um sujeito passivo, atenta a actividade que desenvolve, há que submetê-la ao crivo do artigo 2.º do CIVA.

A EP, SA é uma pessoa colectiva que tem por finalidade a exploração de um bem incorpóreo (direito de exploração da RRN conforme Contrato de Concessão) com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, o que é considerado uma actividade económica, nos termos do Art. 9, n.º 1 da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro (Directiva IVA).

A sua actividade qualifica, para efeitos de IVA, como prestação de serviços (Art. 25.º da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro):

“c) A execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei”.

Efectivamente essa actividade:

- tem significado económico;
- é exercida de forma habitual;
- em território nacional;
- de forma onerosa;
- por uma sociedade comercial sujeita ao regime do direito privado, e que actua perante os utentes da RRN na qualidade de prestador de serviços

(conforme Decreto-Lei n.º374/2007: “ A EP – Estradas de Portugal, S.A. rege-se (...) pelo Código das Sociedades Comerciais...”).

Através desta análise confirma-se o inegável, isto é, que a EP, SA é um sujeito passivo de IVA e que a actividade exercida pela EP, S.A., se enquadra directamente no âmbito das prestações de serviços sujeitas a IVA (artigos 1.º e 4.º do CIVA).

Estando perante uma actividade sujeita a IVA, resta-nos verificar se a mesma é tributável por este imposto ou se beneficia de uma qualquer isenção.

Não existe qualquer norma de isenção aplicável à actividade de exploração de redes rodoviárias em regime de concessão, o que resulta da análise do artigo 9.º do CIVA.

Por fim, haverá que indagar se a actividade da EP, SA está afinal subsumida nos poderes de autoridade do Estado sem com isso provocar distorções de concorrência, caso em que estaria fora do campo do IVA.

É certo que a EP, SA não é o Estado, sendo igualmente certo que a EP, SA actua num contexto de concorrência com outros concessionários do Estado.

Por fim, é certo que a sua actividade de prestação de serviços não é exercida ou remunerada com recurso a prerrogativas de autoridade, através da imposição de penalidades, multas, taxas ou equivalente.

Os poderes de autoridade e a questão da concorrência

O n.º2 do artigo 2.º do CIVA estabelece que

“O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”.

Fixam-se portanto várias condições cumulativas para a não sujeição a IVA:

- a) **Tratar-se do Estado ou de pessoas colectivas de direito público;**
- b) **Realização de operações no exercício dos seus poderes de autoridade;**
- c) **A exclusão do IVA não implicar distorções de concorrência.**

Quanto à primeira condição – alínea a), - a EP, SA não é o Estado nem uma pessoa colectiva de direito público, pelo que esta condição não se verifica.

Quanto à segunda condição – alínea b) - como se sabe, a EP, S.A. exerce a sua actividade ao abrigo de um contrato de concessão celebrado com o Estado Português e não ao abrigo de poderes de autoridade.

Na verdade, e não se contradizendo que determinados e específicos poderes de autoridade, podem ser exercidos pela EP, S.A. nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei 347/2007, tais como, processos de expropriação, embargo administrativo, demolições, entre outros, facilmente se verifica também que não é ao seu abrigo que a EP, S.A. exerce a sua actividade normal ou é remunerada.

É normal que a EP, S.A. tenha certos poderes de autoridade específicos e acessórios ao exercício da sua actividade. Contudo, a sua actividade não é ela própria, desenvolvida e remunerada no âmbito desses poderes de autoridade.

Também aos demais concessionários do Estado são conferidos poderes de autoridade para efeitos do exercício da sua actividade de administração rodoviária. A actividade dos concessionários caracteriza-se por ser de administração rodoviária e não de autoridade rodoviária.

Por isso, será de concluir que a segunda condição também não se verifica.

Quanto à terceira condição – alínea c) - o sector das concessões e subconcessões rodoviárias é um sector cuja exploração tem progressivamente vindo a ser aberta a empresas privadas.

As receitas das concessionárias da Rede Concessionada pela administração desta, feita ao abrigo dos respectivos contratos de concessão, são sujeitas a IVA. Essas

concessionárias têm direito à recuperação do IVA pago nos inputs da sua actividade empresarial, uma vez que é essência do IVA tributar apenas o consumo.

Assim sendo, a não sujeição a IVA da EP, S.A., enquanto concessionária geral, iria implicar que esta não poderia deduzir o valor do IVA dos respectivos inputs. Tal facto provocaria uma de duas situações:

- Em operações com pouco IVA na estrutura de custos, a EP, S.A. estaria em vantagem face aos operadores privados;**
- Inversamente, naquelas em que o volume dos inputs fosse significativo, seria a EP, S.A. a apresentar-se ao mercado em situação desvantajosa.**

Portanto, a não sujeição a IVA provocaria de facto distorções de concorrência.

Assim, conclui-se que a EP, S.A. efectua prestações de serviços sujeitas a IVA, as quais em termos normais, assegurariam o direito à dedução do IVA pago nos *inputs*.

Posições da administração tributária (AT)

No entanto, quanto à dedução do IVA dos *inputs* por parte da EP, SA, foram veiculados vários equívocos por parte da AT, os quais implicariam um severo desvio aos princípios que ficaram elencados.

Efectivamente, se estivéssemos perante uma situação normal na cadeia de liquidação do IVA, teríamos que:

- A EP, S.A. debitaria aos revendedores o valor da CSR e o IVA sobre esta;**
- Os revendedores de combustíveis cobrariam aos clientes a CSR, e o respectivo IVA, nos postos de abastecimento;**
- Os revendedores entregariam ao Estado (DGCI) o valor do IVA liquidado sobre o combustível e a CSR, deduzido do IVA pago à EP, S.A..**

De facto o IVA arrecadado pelo Estado, correspondente à CSR, não tem a ver com a actividade das distribuidoras, nem com o valor por elas acrescentado na fase do circuito económico em que actuam. Trata-se apenas de entidades que pela sua posição no circuito económico e pela sua dimensão, têm capacidade para adiantar ao Estado o pagamento da CSR e respectivo IVA que virão a receber dos utilizadores da RRN, por intermédio dos revendedores de combustível.

Relativamente ao IVA, no caso da EP, S.A., verificamos que a lei aplica aqui uma regra semelhante ao processo de substituição tributária, em que (pragmaticamente) uma entidade se substitui a outra na liquidação do IVA que cabia à primeira delas.

Esse processo é largamente utilizado no ordenamento fiscal português, por exemplo, nos casos de

- **Aquisições de imóveis em que tenha havido renúncia à isenção de IVA (art. 6.º, n.º 2 do Regime anexo ao Decreto-Lei 21/2007 de 29-01);**
- **Aquisições de bens ou serviços localizadas em Portugal a fornecedores não estabelecidos ou registados em Portugal (art. 2.º, n.º 1, al. g) do CIVA);**
- **Entregas de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (art. 2.º, n.º 1, al. i) do CIVA);**
- **Serviços de construção (art. 2.º, n.º 1, al. j) do CIVA);**
- **Vendas por particulares no sistema habitualmente designado por vendas "porta-a-porta" (Despacho n.º 19081 de 16-07-86 da DSIVA);**
- **Em sede de Imposto sobre Veículos (ISV), o pagamento ao Estado é feito pelo operador registado que admitiu a viatura em território nacional, quando quem cobra esse imposto no preço ao adquirente da viatura é o concessionário (Art. 6.º do Código do ISV, aprovado pela Lei 22-A/2007).**

Poderá manifestar-se, é certo, alguma perplexidade pelo facto de a lei consagrar que uma empresa que se pretende governada por regras de direito privado venha a “aproveitar” de uma estrutura pública para cobrança dos respectivos rendimentos!

Crê-se-, no entanto, que a razão de ser da CSR ser cobrada e entregue pela distribuidora está simplesmente relacionada com meras razões de simplificação: utilização de um mecanismo já existente e em funcionamento, sendo que a CSR não veio implicar oneração adicional dos utilizadores das infra-estruturas rodoviárias.

De facto, a Lei n.º 55/2007, ao criar a CSR, refere expressamente que a entrada em vigor desta será feita “por forma a garantir neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis”, portanto, sem encargo adicional para os utilizadores (art. 7.º).

Na sequência da criação da CSR foi proporcionalmente reduzida a taxa de ISP, mantendo-se inalterado o mecanismo de cobrança.

Sendo a CSR receita própria da EP, S.A., ao liquidar e entregar à DGCI o IVA que incide sobre a CSR, as distribuidoras estão a actuar por conta e por ordem da EP, S.A.

Em síntese, o esquema actualmente vigente corresponde aos seguintes procedimentos: as distribuidoras de combustíveis (entidades em reduzido número e com acompanhamento permanente da AT) adiantam a CSR ao Estado (DGAIEC) por conta dos utilizadores da RRN que a irão pagar no combustível abastecido e entregam também ao Estado (DGCI) o IVA que incide sobre essa CSR, também adiantadamente em relação ao momento da utilização da RRN.

Critica da solução legislativa

Não sendo esta a sede própria para análise e crítica da opção seguida pelo legislador, admite-se que a solução legislativa adoptada poderia ter passado por consagrar expressamente na lei o que ficou somente implícito.

Assim, se dúvidas não existem quanto ao mecanismo de liquidação e cobrança do IVA sobre a CSR - que ademais, é colocado diariamente em prática aquando da liquidação e cobrança da CSR e respectivo IVA pelas distribuidoras de combustível e cuja receita o Estado tem vindo a recolher sem protestar – deveria ter ficado (ainda mais) claro que os efeitos da liquidação do IVA sobre a CSR se produzem na esfera da EP, SA.

Na realidade, as aludidas dúvidas da AT nunca existiriam se, quando da feitura da Lei n.º 55/2007, o artigo 5.º da mesma fizesse expressa referência ao facto de que o IVA da CSR é liquidado pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos em nome e por conta da EP, S.A..

O art. 5.º da Lei 55/2007 poderia por exemplo referir que:

“1 - A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação (...)

2 - O IVA correspondente à cobrança da CSR é liquidado pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos em nome e por conta da EP, S.A..

3 - actual n.º 2 (...)”

No entanto, face ao direito constituído e como ficou referido, a proposta clarificação mais não seria do que isso mesmo: uma redundante clarificação. Em termos de proposta legislativa, porém, entende-se que a utilização de uma entidade pública para a cobrança da receita da CSR devia ter sido consagrada na lei como um mecanismo transitório, a substituir por outro em que intervissem apenas entidades privadas.

3. Interpretação da lei – a solução mais correcta

Todavia, independentemente da falta de referência expressa – o que facilitaria certamente a interpretação - é um facto que o mecanismo de liquidação e cobrança do IVA sobre a CSR tem ocorrido de acordo com o enunciado supra.

De facto, analisando a Lei em si mesma facilmente se conclui que:

A contribuição de serviço rodoviário constitui a contraprestação pela utilização da rede rodoviária nacional, nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 55/2007;

A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo – artigo 5.º desta Lei;

O produto da contribuição de serviço rodoviário constitui receita própria da actual EP, S.A. – artigo 6.º da Lei.

Ora, de acordo com o n.º3 do artigo 9.º do Código Civil,

“na fixação da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Referindo-nos o n.º 1 do mesmo artigo que na interpretação da lei o intérprete não deve cingir-se à letra, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, devendo ainda ter em conta as circunstâncias em que a lei foi elaborada.

Assim, quando o legislador estabeleceu na Lei nº 55/2007 que a CSR seria a contraprestação paga pelos utentes das estradas pela utilização destas, teve a intenção clara de estabelecer um sinalagma entre, por um lado o dever de a EP, S.A. disponibilizar a RRN em boas condições de utilização e por outro lado, o pagamento da respectiva utilização pelos utilizadores das infra-estruturas rodoviárias.

O facto de o pagamento ser feito quando da aquisição de combustível é apenas um processo relativo à fase da cobrança, mas que não põe em causa a reciprocidade das prestações de cada uma das partes nem a existência de uma prestação de serviços efectuada pela EP, S.A. aos utilizadores da RRN, pela qual é paga uma contraprestação e pela qual é devido IVA, nos termos legais.

Todo o mecanismo de liquidação e cobrança da CSR e respectivo IVA foi instituído pelo legislador e decorre de um conjunto de disposições, e não de uma só norma legal, que a AT hesitou em aplicar.

Do mesmo mecanismo decorre a clara relação existente entre os serviços prestados, a contraprestação auferida e o IVA desta.

Desta análise evidencia-se a existência de uma prestação de serviços onerosa, pensada pelo legislador e traduzida neste diploma, com a intenção expressa de criar um

“novo modelo de gestão de afectação dos recursos e uma maior aproximação ao mercado, implementando princípios de gestão privada e transferindo de forma sistemática os riscos de projecto, de construção e financiamento, originariamente a cargo do Estado, para os operadores do sector” (vide Preâmbulo da Lei nº 374/2007 e RCM nº 89/2007).

Facilmente se reconstrói o pensamento legislativo, estando na verdade claramente enunciada a intenção do legislador, já que tudo na lei deixa compreender a intenção e o espírito do legislador quanto a esta matéria. E é por este meio, criado legalmente, que o Estado arrecada a receita correspondente ao IVA sobre a CSR.

É importante sublinhar o seguinte:

- **O Estado tem vindo a arrecadar o IVA correspondente à CSR;**
- **Não colocou, em momento algum, qualquer entrave ao recebimento desses montantes;**
- **Nada muda pelo facto de não ser a EP, S.A. a entregar directamente o IVA correspondente à CSR;**
- **O esquema está previsto na Lei e é incontornável;**
- **Há liquidação de IVA sobre a CSR todos os dias e esse IVA é entregue ao Estado nos termos legais;**
- **Também nos termos legais, o IVA liquidado a jusante dá direito à dedução do IVA suportado a montante.**

A não se entender deste modo, cairíamos no absurdo de considerar que:

A EP, S.A. é um sujeito passivo **no exercício da sua actividade, quando se trata de receber a receita e de se liquidar IVA a favor do Estado;**

A EP, S.A. não é um sujeito passivo **quando está em causa o IVA que incidiu sobre os custos de exploração e desenvolvimento da RRN**, deduzindo-se IVA a favor do sujeito passivo.

Efectivamente, ao receber o IVA sobre a CSR, o Estado está a auferir a receita de IVA relativa à utilização/consumo da RRN pelos respectivos utilizadores. Se além desta receita de IVA o Estado se apropria também do IVA pago pela EP, S.A. aos fornecedores, negando-lhe o direito à dedução que lhe assiste, estar-se-ia a encarecer o custo da actividade da EP, S.A. agravando injustificadamente, com um imposto aplicado em cascata, a carga de IVA incidente sobre a utilização da RRN.

Digamos que os utilizadores da RRN estariam a pagar duas vezes o IVA sobre o serviço: o que incidiu sobre a CSR e o que a EP, S.A. não pode deduzir sobre os custos com a administração da CSR.

4. O enquadramento legal nacional e comunitário

Nos termos do artigo 19.º do CIVA:

“Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;”

O artigo 20º do CIVA estabelece que:

“1 – Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (...).”

Nos termos do artigo 22.º do mesmo código:

“1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível exigível durante o mesmo período.

(...)

4 – Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes.

5 – Se passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso”.

Quanto aos normativos comunitários, o artigo 168º da Directiva 2006/112/CE 1 dispõe que:

“ Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos

serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo”.

Também o artigo 179º da Directiva 2006/112/CE, dispõe:

“O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução (...)”

Segundo as regras relativas ao direito à dedução fixadas na Directiva do IVA (2006/112/CE) e no Código do IVA (Art. 19.º e 20.º), a recuperação do imposto incorrido na aquisição de bens e serviços pelos sujeitos passivos desse imposto depende da sua afectação a actividades tributáveis.

Acerca deste nexo de causalidade entre actividades tributáveis e direito à dedução do imposto veio o TJ pronunciar-se por diversas vezes no sentido de que

“...o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA, que não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações tributáveis efectuadas a montante.”

Com efeito,

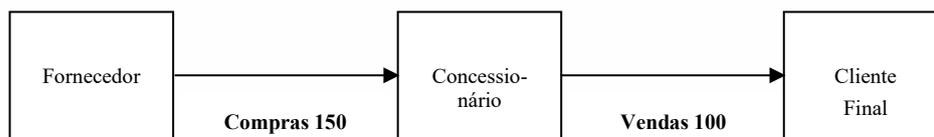
“... o regime das deduções instituído pela Sexta Directiva visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito das suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados das mesmas.” (Acórdão C-437/06 de 13 de Março de 2008 e outros aí referidos).

Atendendo ao enquadramento legal e jurisprudencial acima referido, torna-se evidente que o facto de a CSR estar sujeita a IVA, tal como as receitas de portagem, e

aquelas corresponderem inequivocamente à contraprestação de um serviço individualizável prestado pela EP, S.A. aos utilizadores da RRN, faz nascer o direito à dedução do IVA suportado pela EP, S.A. nas aquisições de bens e serviços adquiridos para o exercício da sua actividade.

Demonstra-se pois, que, à parte o mecanismo especial instituído por lei no que respeita à cobrança e liquidação do IVA pela EP, S.A., nada verdadeiramente muda quanto ao princípio do direito à dedução e correlativo direito ao reembolso do imposto.

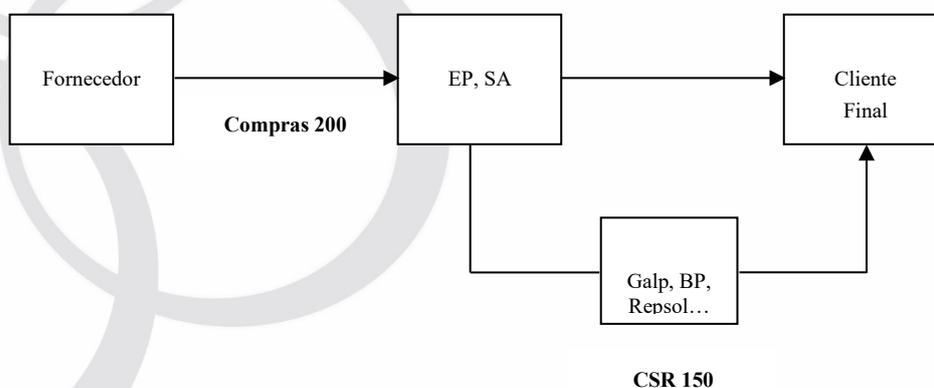
Assim, atente-se no seguinte esquema, correspondente a uma situação de reembolso de um concessionário da RRN que não a EP, SA:



Logo, neste caso a conta de IVA deste período apresentar-se-ia assim:

IVA cobrado nas vendas: 20
IVA pago nas compras: -30
Resultado: -10 reembolso do Estado

A verdade é que nada no caso da EP, S.A. se altera quanto a estes princípios:



Neste caso, a conta de IVA do período apresentaria aos seguintes valores:

IVA cobrado nas vendas (csr):	30
IVA pago nas compras:	-40
Resultado:	-10 <u>reembolso do Estado</u>

Conclusão

É determinante compreender que a única diferença existente entre as duas situações supra mencionadas está no facto de na segunda existir um cobrador diferente, necessário em virtude do sistema de tributação dos combustíveis em Portugal, e sobre o qual já manifestámos reserva.

Mas, que em nada invalida o direito à dedução do IVA, o qual existe pelo facto de a EP, SA exercer uma actividade sujeita a IVA e dele não isenta. Negar o direito à dedução desse IVA contra todo o IVA cobrado nas receitas, tratando a concessionária como entidade pública no que toca à dedução mas privada quanto à liquidação de IVA, viria a pôr em causa o próprio princípio da não contradição que Aristóteles há tantos séculos nos legou: uma coisa não poder ser ela própria e o seu contrário ao mesmo tempo...

I. Nota de actualidade

Têm sido públicos os desenvolvimentos do diferendo entre a EP, SA e o Ministério das Finanças, tendo a EP, SA recorrido aos tribunais para ver reconhecido o seu direito à recuperação do IVA.

Se o Estado ganhar, a EP, SA, além de perder o direito à recuperação do IVA que paga a terceiros terá ainda que pagar ao Estado o IVA que autoliquida na aquisição de serviços de manutenção da rede rodoviária nacional.

Se a EP, SA vir confirmado o seu entendimento quanto ao IVA, o Estado terá de lhe reembolsar cerca de 230 milhões de Euros, e correspondentes juros, mais o IVA que entretanto tenha sido registado a favor da empresa.

II. Jurisprudência relevante

Processo, data	Partes
C-231/87 e C-129/88, 17-10-1989	Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda contra Comune di Carpaneto Piacentino e Comune di Rivergaro contra Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza
C-4/89, 15-05-1990	Comune di Carpaneto Piacentino contra contra Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza
C-202/90, 25-07-1991	Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de Tributos
C-110/94, 29-02-1996	Intercommunale voor zeewaterontzilting contra Estado Belga
C-400/98, 8-06-2000	Finanzamt Goslar contra Brigitte Breitsohl
C-446/98, 14-12-2000	Fazenda Pública contra Câmara Municipal do Porto
C-32/03, 3-03-2005	I/S Fini H contra Skatteministeriet
C-498/03, 26-05-2005	Kingscrest Associates Ltd e Montecello Ltd contra Commissioners of Customs & Excise
C-437/06, 13-03-2008	Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG contra Finanzamt Göttingen