

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 2.º
Assunto: Poderes de autoridade - Sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos
Processo: A200 2005045– despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 30-03-06
Conteúdo: A exponente pretende saber, em concreto, se o exercício da sua actividade se considera realizado no âmbito dos poderes de autoridade, abrangido pelo disposto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA ou, se diferentemente, qual o enquadramento da sua actividade e empresa em sede de IVA. Acompanha o pedido uma informação da Direcção de Finanças X.

1. A entidade exponente, sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, criada ao abrigo do Decreto-Lei nº 558/99, de 17 de Dezembro, pretende que esta Direcção de Serviços se pronuncie sobre o parecer que explana na sua exposição e que assenta no entendimento de que a sua actividade se subsume no exercício dos poderes de autoridade do Estado, enquanto pessoa colectiva de direito público e, portanto, fora do campo do imposto, por aplicação do n.º 2 do art.º 2.º do Código do IVA.

2. Pretende, também, saber qual o tratamento a dar em sede de IVA às verbas transferidas para a requerente pelo Governo Regional, em contrapartida das funções e obrigações a si adstritas, que qualifica de subsídios e que entende não serem sujeitos a imposto, por beneficiar do regime de excepção previsto no referido art.º 2.º n.º 2 do CIVA.

ENTENDIMENTO DA EXPONENTE

3. Na sua exposição, considera que a aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA obriga ao preenchimento cumulativo de três requisitos, que considera verificados no seu caso: que estejamos em presença do Estado ou demais pessoas colectivas de direito público; que tais entidades se encontrem a realizar operações no exercício dos seus poderes de autoridade; finalmente, que a não sujeição a imposto não origine distorções de concorrência.

4. Quanto ao primeiro requisito, entende que, de acordo com o Decreto-Lei nº 558/99, de 17 de Dezembro, as empresas públicas se podem dividir em três grupos: empresas públicas, entidades públicas empresariais (EPE) e entidades públicas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral. Embora considere difícil classificar o tipo concreto a que esta sociedade se subsume, pois apresenta simultaneamente elementos de uma EPE e de uma entidade pública encarregada da gestão de serviços de interesse económico geral, entende que tem, indubitavelmente, a natureza jurídica de empresa pública.

5. Quanto ao segundo requisito, refere que a actividade primordial da empresa é realizada sob supervisão do Governo da Região Autónoma e encontra-se perfeitamente definida no contrato programa assinado entre ambos, resultando deste que a sociedade age em substituição do

Governo Regional no uso dos seus poderes de autoridade relativamente à gestão do Serviço Regional de Saúde (SRS).

6. Quanto ao terceiro requisito, considera que, tendo como missão a prestação de serviços de interesse económico na área da saúde e, como objecto, o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde, como consta do art.º 2.º do Decreto Legislativo Regional X, é uma empresa pública que não tem como objectivo primacial o lucro, mas que substitui o Governo Regional na actividade de gestão do SRS, a qual é regulada exclusivamente pelo Estado, pelo que não é sequer admissível a hipótese de haver distorção de concorrência.

REGIME JURÍDICO DO SECTOR EMPRESARIAL DO ESTADO

7. O Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, estabelece, no seu artigo 3.º, a definição de empresas públicas. Considera como tais as sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais o Estado ou outras entidades públicas estaduais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante, por via da detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto, ou ainda pelo direito de designar ou de destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização. Considera ainda a mesma norma que são também empresas públicas as entidades com natureza empresarial e as empresas públicas existentes à data da entrada em vigor do referido, às quais se referia o Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril, revogado pelo mesmo diploma legal.

8. As empresas públicas em geral regem-se pelas normas específicas do diploma em apreço e dos diplomas que tenham aprovado os respectivos estatutos, e pelo direito privado, estando sujeitas a tributação directa e indirecta, nos termos gerais.

9. As empresas públicas estão igualmente sujeitas às regras gerais de concorrência, nacionais e comunitárias, não podendo resultar, das relações entre empresas públicas e o Estado ou outros entes públicos, situações susceptíveis de impedir, falsear ou restringir a concorrência no todo ou em parte do território nacional. Todavia, esta sujeição às regras gerais de concorrência não prejudica a aplicação de regimes derogatórios especiais, devidamente justificados, sempre que tais regras possam frustrar, de direito ou de facto, as missões confiadas às empresas públicas incumbidas da gestão de serviços de interesse económico geral ou que apoiem a gestão do património do Estado, conforme determina o art.º 9.º do diploma.

10. Sem prejuízo do dever de informação aos accionistas nos termos da lei comercial, as empresas públicas estão obrigadas a um dever especial de informação ao Governo, nomeadamente, ao Ministro das Finanças e ao ministro responsável pelo respectivo sector.

11. Às empresas públicas são facultados poderes e prerrogativas de autoridade de que goza o Estado, a atribuir por diploma legal ou definidas em contrato de concessão, relativamente a:

- a) Expropriação por utilidade pública;
- b) Utilização, protecção e gestão das infra-estruturas afectas ao serviço público;
- c) Licenciamento e concessão, nos termos da legislação aplicável à

utilização do domínio público, da ocupação ou do exercício de qualquer actividade nos terrenos, edificações e outras infra-estruturas que lhe estejam afectas.

12. O Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro define dois grupos de empresas públicas, que se distinguem, no essencial, quanto à sua forma, princípios orientadores e relação com o Estado: as empresas públicas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral, de que trata o capítulo II, e as entidades públicas empresariais referidas no capítulo III.

13. São empresas públicas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral, a que se refere o capítulo II do diploma, as empresas cujas actividades devam assegurar a universalidade e continuidade dos serviços prestados, a coesão económica e social e a protecção dos consumidores, sem prejuízo da eficácia económica e do respeito dos princípios de não discriminação e transparência. Estas empresas são constituídas nos termos da lei comercial e caracterizam-se por a sua relação com o Estado assentar na celebração de contratos tendentes à prossecução de alguns ou de todos os princípios orientadores que vêm elencados no art.º 20.º do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro.

14. Por outro lado, as empresas públicas caracterizadas no capítulo III do diploma legal, são pelo mesmo designadas como "entidades públicas empresariais" e, de harmonia com o seu art.º 23.º, compreendem as pessoas colectivas de direito público, com natureza empresarial, bem como as empresas públicas a que se refere o art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril, que existiam à data da entrada em vigor do diploma.

15. Estas entidades empresariais são criadas por decreto-lei e, na sua denominação, deverão integrar a expressão «Entidade Pública Empresarial» ou as iniciais «E.P.E.», conforme determina o art.º 24.º.

16. Embora dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, as entidades públicas empresariais estão, nos termos do art.º 29.º do diploma, subordinadas à tutela económica e financeira do Ministro das Finanças e do ministro responsável pelo respectivo sector de actividade.

17. O capital das entidades públicas empresariais, designado por «capital estatutário», é detido pelo Estado ou por outras entidades públicas, podendo ser aumentado ou reduzido nos termos previstos nos estatutos.

CARACTERIZAÇÃO E ÂMBITO DA ACTIVIDADE DA EXPONENTE

18. A exponente foi criada pelo Decreto Legislativo Regional X, através da transformação do Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma, instituto público dotado de personalidade jurídica, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial, em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

19. Da análise do referido diploma legal, pode observar-se o seguinte:

19.1 A exponente tem por missão a prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde, sendo seu objecto o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde e dos respectivos sistemas de informação, infra-estruturas e instalações, bem como a realização de obras de construção, de conservação, de recuperação e de reconstrução de unidades e serviços de saúde, nomeadamente em áreas abrangidas por catástrofes

naturais e em áreas consideradas zonas de risco.

19.2 Pode, acessoriamente, explorar os serviços e efectuar as operações civis e comerciais relacionadas com o seu objecto, ou que sejam susceptíveis de facilitar ou favorecer a sua realização. Poderá ainda participar na constituição e adquirir participações em sociedades de qualquer natureza e objecto, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos de empresas de interesse económico.

19.3 São atribuições da exponents, consagradas no artigo 3.º do Decreto Legislativo Regional X:

“(…)

- a) *Efectuar de forma centralizada o aprovisionamento para o sector regional da saúde;*
- b) *Fornecer bens e serviços às entidades integrantes do sistema regional de saúde;*
- c) *Atribuir financiamentos às unidades de saúde, de acordo com as metas de prestação de cuidados a que cada unidade se obrigue no quadro dos contratos com elas celebrados;*
- d) *Definir regras e princípios orientadores da gestão orçamental das unidades de saúde, bem como acompanhar a respectiva execução;*
- e) *Avaliar a gestão económico-financeira das instituições e serviços integrados no SRS, ou por ele financiados e elaborar relatórios periódicos sobre a sua situação financeira e sobre a gestão dos seus recursos humanos e materiais;*
- f) *Promover o desenvolvimento de sistemas de informação para as instituições dependentes do SRS;*
- g) *Executar obras, no domínio do SRS, cuja realização seja conveniente para o interesse público;*
- h) *Prestar apoio aos serviços e estabelecimentos do SRS nas matérias que se revelem necessárias. »*

19.4 Para prossecução das suas atribuições, a exponents dispõe dos seguintes poderes de autoridade, previstos no artigo 10.º do referido Diploma legal:

(…)

- a) *Requerer a expropriação por utilidade pública de imóveis e dos direitos a eles inerentes, bem como para requerer a constituição de servidões administrativas;*
- b) *Utilizar e administrar bens, do domínio público ou privado, da Região Autónoma, que estejam ou venham a estar afectos ao exercício da sua actividade;*
- c) *Concessionar, nos termos da legislação aplicável à utilização do domínio público, a ocupação ou o exercício de qualquer actividade relacionada com o domínio público ou com o seu objecto social nos terrenos, edificações e outras infra-estruturas que lhe sejam afectas;*
- d) *Exercer os poderes e prerrogativas da Região Autónoma quanto à*

protecção, desocupação, demolição e defesa administrativa da posse de terrenos e ou instalações que lhe estejam afectos e das obras por si contratadas, podendo, ainda, nos termos da Lei, ocupar temporariamente os terrenos de particulares de que necessite para estaleiros, depósitos de materiais, alojamento de pessoal e instalação de escritórios, sem prejuízo do direito a indemnização a que haja lugar;

e) Exercer as demais competências e prerrogativas especiais que lhe venham a estar cometidas.»

19.5 O capital social inicial é integralmente subscrito e realizado pela Região Autónoma, podendo ser alterado sem outra formalidade para além do registo de alteração, sem prejuízo do disposto no Código das Sociedades Comerciais.

20. Por outro lado, da leitura dos Estatutos da exponente realça-se o seguinte:

20.1. A exponente rege-se pelos estatutos, pelo regime jurídico do sector empresarial do Estado consagrado no Decreto-Lei nº 558/99, de 17 de Dezembro, e pelo direito privado, conformando-se, na sua actividade, com as normas de organização e funcionamento do SRS da Região Autónoma.

20.2. A gestão da exponente terá como objectivo prioritário a prestação do serviço de interesse económico geral de gestão e planeamento do SRS, devendo nortear-se pela busca do equilíbrio económico no desenvolvimento das suas competências, assegurando níveis de autofinanciamento e de remuneração do capital investido.

20.3. Para a realização das atribuições da exponente, esta celebrará contratos-programa com o Governo Regional, definindo metas e objectivos a alcançar, fixando as contrapartidas públicas a atribuir, em resultado da gestão de serviços de interesse geral e na medida do estritamente necessário à manutenção do equilíbrio de exploração.

20.4. A exponente exerce as suas competências no domínio do planeamento e da gestão do SRS relacionando-se com as unidades de saúde através de contratos de gestão, de acordo com as metas de prestação de cuidados de cada unidade de saúde.

20.5. As acções representativas do capital social devem pertencer exclusivamente à Região Autónoma, a pessoas colectivas de direito público ou a outras entidades de capitais públicos.

20.6. Mediante deliberação da Assembleia Geral, a Sociedade pode emitir, tanto no mercado interno como no mercado externo de capitais, obrigações e outros títulos de dívida, nos termos da legislação em vigor.

20.7. Compete à Assembleia Geral, entre outras atribuições, deliberar sobre:

- aumentos de capital;
- a emissão de obrigações ou outros títulos de dívida;
- a emissão ou conversão de acções ou outros títulos em forma meramente escritural.

20.8. Constituem receitas da exponente, de acordo com o art.º 22.º dos Estatutos:

(...)

- a) O rendimento do seu património bem como o produto da sua alienação e da constituição de direitos sobre o mesmo;
- b) O pagamento de serviços prestados;
- c) As participações e indemnizações compensatórias, no quadro dos contratos celebrados com a Região Autónoma;
- d) As dotações, participações ou verbas provenientes de outros actos ou contratos de que seja beneficiária;
- e) Doações, heranças e legados;
- f) As disponibilidades financeiras provenientes da contracção de empréstimos ou de outras formas de financiamento resultantes do recurso a contractos celebrados com instituições de crédito;
- g) Os juros de importâncias depositadas e o rendimento de quaisquer aplicações financeiras relativas à Sociedade;
- h) Quaisquer outros rendimentos ou valores que resultem da sua actividade ou que, por Lei ou contrato, lhe devam pertencer. »

21. Perante os estatutos e o diploma constitutivo da sociedade, verifica-se que as suas características congregam aspectos dos dois tipos de empresa pública caracterizados no Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, que se mencionam no n.º 12 da presente informação. No entanto, não colocando em causa a natureza de empresa pública da exponente, que reveste a forma de sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, pode afirmar-se com certeza que a mesma não é uma entidade pública empresarial, por a sua denominação não obedecer ao disposto no art.º 24.º do mesmo Decreto-Lei (inclusão da expressão «Entidade Pública Empresarial» ou as iniciais «E.P.E.»), nem a sua relação com o Estado apresentar os requisitos determinados no Capítulo III do referido diploma, uma vez que a mesma assenta na base da celebração de contratos programa, cujas regras se encontram definidas no Capítulo II, art.º 21.º do diploma.

SITUAÇÃO FACE ÀS REGRAS DE INCIDÊNCIA DO CIVA

22. A realidade referida no n.º anterior contende directamente com a possibilidade de aplicação da exclusão prevista no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA à consulente. Com efeito, determina esta norma que o *Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são 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*. Verifica-se, pela leitura da norma legal, que a mesma confina a exclusão do campo do imposto, nas condições nela descritas, ao Estado e às pessoas colectivas de direito público, não aproveitando a outras entidades, ainda que revistam a natureza de empresas públicas nos termos do regime jurídico do sector empresarial do Estado, como é o caso de uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, mesmo que a esta sejam cometidas algumas operações no exercício dos poderes de autoridade delegada e que não originem distorções de concorrência.

23. Refira-se, aliás, que, ao próprio Estado, seus organismos e demais pessoas colectivas de direito público, não aproveita a exclusão do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA em toda a extensão da sua actividade exercida no uso dos seus

poderes de autoridade.

24. Afastada a hipótese de exclusão do campo de incidência do imposto à actividade da exponente, pelos motivos que antecedem, importa aferir a natureza das operações por si realizadas, onde se incluem as verbas transferidas pelo Governo Regional, tendo em vista o respectivo enquadramento em sede de IVA.

25. Infere-se do diploma constitutivo e dos estatutos da sociedade, que esta realiza, essencialmente, operações de aprovisionamento e fornecimento de bens às entidades integrantes do Sistema Regional de Saúde, de financiamento, definição de critérios de gestão orçamental e acompanhamento da sua execução pelas unidades de saúde, de acordo com os contratos com elas celebrados.

26. Esta actividade é desenvolvida no âmbito do contrato programa celebrado com o Governo da Região Autónoma, o qual define os serviços a prestar e a compensação a pagar pela Região por essas prestações de serviços, como se observa pela leitura da Cláusula 1.^a do contrato.

27. Também a alínea a) da Cláusula 2.^a estabelece que, como contrapartida da realização das prestações objecto do contrato, a RA obriga-se a pagar à exponente o valor global de € 15 905 000 (*isento de IVA*, na terminologia do contrato), em regime duodecimal e escalonado pelos anos de 2005 a 2008, conforme o mapa designado por "anexo I" ao contrato.

28. Por outro lado ainda, a clausula 7.^a prevê outras formas de remuneração da exponente, resultantes, nomeadamente, de prestações de serviços a terceiros, no âmbito de actividades acessórias.

29. Por fim, a clausula 9.^a prevê que, para a realização do objecto do contrato, a exponente deve celebrar contratos de gestão com as unidades de saúde, destinados a definir e quantificar as actividades a realizar por cada unidade de saúde e as contrapartidas financeiras a auferir em função dos resultados obtidos, bem como os termos pelos quais se procederá à distribuição dos bens e serviços contratados de forma centralizada. Daqui se infere que, embora haja alguma forma de relação contratual entre a exponente e as unidades de saúde, esta não reflecte, em princípio, a existência de prestações de serviços da primeira às segundas, pois os serviços são prestados à RA, sendo, embora, as unidades de saúde as destinatárias ou beneficiárias dos mesmos.

30. Esta realidade permite concluir que, tendo a exponente que auferir necessariamente algum tipo de remuneração pela sua actividade, sem a qual seria incoerente a sua subsistência enquanto entidade empresarial e estando a mesma sujeita às regras de mercado e de tributação directa e indirecta, nos termos gerais, como determina o Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, afigura-se que as verbas a transferir da RA configuram a contraprestação a obter pelos serviços contratualizados com a RA, sem prejuízo de outros rendimentos que venha a auferir no exercício de actividades acessórias, como está estatutariamente previsto.

31. Neste sentido, e embora o clausulado do contrato programa estabelecido entra a exponente e a RA preveja a transferencia das verbas com isenção de IVA (embora sem qualquer fundamentação expressa), afigura-se que, enquanto contraprestação pelos serviços prestados, a mesma reúne os pressupostos de incidência do imposto e, na medida em que não se lhe aplique

qualquer das isenções previstas no art.º 9.º do CIVA, deverá a exponente liquidar imposto de harmonia com as taxas previstas no n.º 3 do art.º 18.º, as quais incidirão sobre o valor tributável determinado nos termos do n.º 1 do art.º 16.º, ambos do Código do IVA.

32. Salvaguarda-se, no entanto, a possibilidade de, eventualmente, algumas operações a realizar poderem ter enquadramento em algum dos números do art.º 9.º do CIVA (o que, dado o carácter genérico desta análise – que tem por base o contrato programa, os estatutos e o diploma constitutivo da sociedade se mostra impossível de aferir com exactidão no âmbito do presente processo), o que poderá limitar o direito à dedução do sujeito passivo, nos termos do art.º 23.º do Código.

33. Finalmente, verifica-se, por consulta ao sistema de IVA, que o sujeito passivo está enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, pela prática de operações tributáveis que conferem direito à dedução total do imposto. Este enquadramento afigura-se, em princípio, correcto, em face da orientação da presente informação. No entanto, as declarações periódicas recolhidas em sistema, relativas aos períodos entre Fevereiro de 2004 e Dezembro de 2005, evidenciam, com excepção dos períodos 0502, 0503 e 0504, a inexistência de qualquer base tributável e, consequentemente, de imposto liquidado, reflectindo apenas imposto dedutível que, por via do reporte sistemático, tem, no período 0512, o valor de € 252 403,07. Porque esta situação parece estar desajustada daquilo que é a realidade analisada no presente processo, é de alertar a exponente para a eventualidade de poderem existir operações relativamente às quais haveria obrigação de liquidação de imposto que, não se encontrando reflectido nas declarações recolhidas, poderá obrigar à substituição das mesmas pelo sujeito passivo.