

REVISTA DEFINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

4

ANO VIII 4/15

**ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
INVERNO**

ERNESTO CUNHA

Conta Geral do Estado

Tribunal de Contas

Regime Orçamental

CLOTILDE CELORICO PALMA

Centro Internacional de Negócios da
Madeira

Regime de auxílios de Estado

Zonas francas

SARA LEITÃO

Taxa de Recursos Hídricos

Taxas

Contribuições

HUGO LUZ DOS SANTOS

Avaliação da matéria colectável

Métodos Indirectos

Colaboração do Contribuinte

Dignidade da Pessoa Humana

HELENA BAPTISTA FERREIRA

Troca automática de informações

Troca automática de informações
obrigatória

Troca Automática de Informações de
Contas Financeiras

Norma comum de comunicação; e

Convenção Multilateral

PAULO MANUEL MARQUES LOURENÇO

Direito à dedução

Neutralidade

Consumos privados

ANTÓNIO MARTINS

Prova testemunhal

Reorganizações empresariais

Preços de transferência

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

Restituição do IVA

Partidos políticos

Separação de poderes

António Carlos dos Santos

**A restituição do IVA como forma de financiamento
de partidos políticos e das campanhas eleitorais**

António Carlos dos Santos

Prof. associado da Universidade Europeia. Membro e colaborador
do IDEFF e do SOCIUS/CSG (ISEG)
Jurisconsulto



RESUMO

O direito dos partidos políticos à restituição do IVA, incluindo nas campanhas eleitorais, não é uma questão de direito fiscal, mas uma questão de direito político e financeiro. Não compete à administração fiscal, fixar, por ofício-circulado, o prazo de um ano para a restituição do IVA. Tal direito compete ao poder legislativo. No caso concreto, porém, o recurso a lugares paralelos permite fixar tal prazo em quatro anos, por aplicação do regime previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

Palavras chave:

Restituição do IVA
Partidos políticos
Separação de poderes

ABSTRACT

The right of political parties to the refund of VAT, including during electoral campaign, is not a tax law issue, but a political and financial law issue. In this matter, the Tax Administration can't decide by an internal decision (circular-letter) the one-year deadline for VAT refund. This right rests with the legislative power. In this case, however, the use of parallel rules lets you fix such term in four years, by applying the arrangements provided for in paragraph 2 of article 98 of the VAT code.

Key word

Refund of VAT
Political parties
Separation of powers

1. FORMULAÇÃO DA QUESTÃO

São analisadas neste artigo duas questões ligadas entre si: a de saber se a restituição aos partidos políticos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) suportado em campanhas eleitorais é uma “isenção” ou uma “falsa isenção”, isto é, uma figura formalmente apresentada como isenção de IVA, mas que substancialmente seria um desagravamento fiscal sob forma de subvenção ao financiamento dos partidos e às campanhas eleitorais; e a de saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pode denegar tal restituição quando o pedido dos partidos for efetuado para além do prazo de um ano a contar da data das faturas.

A AT tem, na verdade, rejeitado tal pretensão com base numa argumentação que passamos a apresentar:¹

- “a) Desde o estabelecimento na lei de isenções em sede de IVA para os partidos políticos, a operar pela via da restituição (em vigor desde de 2001), os respetivos pedidos de reembolso devem cumprir os procedimentos previstos no Decreto-lei n.º 20/90, incluindo dever ser apresentados no prazo de um ano a contar das datas das faturas ou documentos equivalentes;
- b) A Lei n.º 19/2003 [nova Lei de Financiamento dos Partidos Políticos, abreviadamente LFPP] não introduziu alterações quanto ao conteúdo dos benefícios anteriormente existentes, nem estabeleceu formalidades específicas para a restituição do IVA suportado, pelo que no seu âmbito mantêm validade as instruções administrativas anteriores;²

¹ Vide, a título de exemplo da doutrina administrativa acima enunciada, o Parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 77/07, de 10 de dezembro de 2007, no processo n.º 88/07.

² Estas instruções constam do ofício-circulado n.º 30046, de 1 de março de 2002, cujo teor, no que respeita à aplicação da “isenção nas operações passivas”, é o seguinte: “No que concerne à restituição do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços abrangidas pela alínea g) do n.º 1 do artigo 8.º da Lei n.º 56/98, dado que o diploma é omisso no que respeita às formalidades e aos condicionalismos a que devem obedecer os pedidos de reembolso, deverão temporariamente ser utilizados, com as devidas adaptações, os procedimentos previstos no Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, concretamente os seguintes: a) A restituição do IVA suportado nas aquisições dos bens e serviços previstos na alínea g) do n.º 1 do artigo 8.º da Lei n.º 56/98 deve constar de declarações de impor-

- c) Não foram emitidos pela administração fiscal entendimentos contraditórios sobre o conteúdo e âmbito dos benefícios aplicáveis aos partidos políticos, nem sobre os procedimentos a seguir por estes para a obtenção das restituições de imposto”.

Esta argumentação tem servido para, em caso de ultrapassagem do prazo de um ano acima referido, ser negado o reconhecimento do *direito à restituição do IVA*, ficando assim precluído este direito pelo simples decurso de um prazo decorrente de instruções administrativas.

Analisemos, pois, um a um, os três tópicos argumentativos para verificamos se eles são, no plano jurídico, fundamentados. Comecemos pelo mais importante, o segundo. Procura-se neste artigo demonstrar que, ao contrário do entendimento dos serviços, a questão do financiamento dos partidos e das campanhas (em que se insere a questão das *restituições* de IVA) não é um mero problema de direito fiscal ou de aplicação da legislação do IVA (menos ainda de instruções administrativas). É, antes de tudo, um problema de direito financeiro e de válidas opções políticas exercidas em decorrência do quadro constitucional.

tação ou de faturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 50000\$00 (ou seja, 249,40 €), com exclusão do IVA, devendo esse valor respeitar na totalidade àquele tipo de bens e serviços; b) Os pedidos de restituição serão dirigidos ao diretor-geral dos Impostos e remetidos pelo correio à Direção de Serviços de Reembolsos do IVA, acompanhados dos respetivos bilhetes de importação, faturas ou documentos equivalentes, devendo, estes últimos, encontrar-se passados nos termos legais; c) O pedido de restituição será efectuado *no prazo de um ano* a contar da data do bilhete de importação, fatura ou documento equivalente que comprovem a importação ou a aquisição dos bens ou dos serviços; d) O pedido de restituição será visado pela entidade que exerce autoridade direta sobre quem apresentou o pedido, a qual confirmará a natureza do adquirente e o destino dos bens; e) Os originais dos bilhetes de importação, faturas ou documentos equivalentes, apresentados com o pedido de restituição, deverão ser devolvidos no prazo de 60 dias; f) Deferido o pedido, a Direção de Serviços de Reembolsos do IVA remeterá à entidade requerente o correspondente cheque até ao final do terceiro mês seguinte ao da receção do pedido ou, no mesmo prazo, creditará na sua conta bancária o montante da restituição, comunicando-lhe o facto. Para efeitos da formalização do pedido deverá ser adotado o impresso, de modelo não oficial, que se divulga em anexo ao presente ofício-circulado, podendo o mesmo ser utilizado por simples fotocópia. Ao conjunto de regras e procedimentos previstos neste ofício-circulado acrescerá a aplicação, com as devidas adaptações, de outras normas constantes do CIVA e do Decreto-Lei n.º 20/90, sempre que a natureza do caso decidendo assim o determine”.

2. QUESTÃO PRÉVIA: OS PARTIDOS POLÍTICOS E A CONSTITUIÇÃO

De acordo com a Constituição da República Portuguesa (CRP), o regime das “associações e partidos políticos” integra a reserva absoluta de competência legislativa da Assembleia da República (artigo 164.º, al. h) da CRP), não sendo, por isso, sequer possível, nesta matéria, a existência de qualquer autorização legislativa ao Governo. A lei dos partidos políticos (Lei Orgânica n.º 2/2003, de 22 de agosto) é, segundo a CRP, uma lei de *valor reforçado*³, na qual estão definidas as funções político-constitucionais e os fins dos partidos, sendo a regulamentação do seu financiamento e das campanhas eleitorais remetida para legislação própria.⁴

É a Lei n.º 19/2003, de 20 de junho de 2003, que hoje regula o regime aplicável aos recursos financeiros dos partidos políticos e das campanhas eleitorais (abreviadamente, LFPP).⁵ Esta lei, que complementa a referida

³ Esta lei reveste necessariamente a forma de *lei orgânica* (artigo 166.º n.º 2 da CRP), sendo, por isso, uma lei de valor reforçado (art. 112.º, n.º 3 da CRP). A versão atualmente em vigor da LPP resulta de alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2008, de 14 de maio.

⁴ De acordo com o artigo 1.º da LPP é função político-constitucional dos partidos políticos concorrerem para a livre formação e o pluralismo de expressão da vontade popular e para a organização do poder político, com respeito pelos princípios da independência nacional, da unidade do Estado e da democracia política. Quanto aos fins dos partidos, o artigo 2.º da mesma lei enuncia os seguintes: “a) Contribuir para o esclarecimento plural e para o exercício das liberdades e direitos políticos dos cidadãos; b) Estudar e debater os problemas da vida política, económica, social e cultural, a nível nacional e internacional; c) Apresentar programas políticos e preparar programas eleitorais de governo e de administração; d) Apresentar candidaturas para os órgãos eletivos de representação democrática; e) Fazer a crítica, designadamente de oposição, à atividade dos órgãos do Estado, das regiões autónomas, das autarquias locais e das organizações internacionais de que Portugal seja parte; f) Participar no esclarecimento das questões submetidas a referendo nacional, regional ou local; g) Promover a formação e a preparação política de cidadãos para uma participação direta e ativa na vida pública democrática; h) Em geral, contribuir para a promoção dos direitos e liberdades fundamentais e o desenvolvimento das instituições democráticas”. Para uma definição de partido político, vide GOUVEIA, J. Bacelar (2007), *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 2^a ed., p. 904 e ss.

⁵ Lei n.º 19/2003, de 20 de junho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro (Declaração de Retificação n.º 4/2004, de 9 de janeiro), Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, Lei n.º 55/2010, de 24 de dezembro e Lei n.º 1/2013, de 3 de janeiro.

Lei Orgânica 2/2003 foi aprovada em cumprimento do artigo 51.º, n.º 6 da CRP, relativo à liberdade de associação que é um direito fundamental.⁶

Estas leis integram o núcleo duro da constituição política portuguesa, pois disciplinam um dos elementos fundamentais do princípio do Estado democrático, o pluralismo partidário, a livre competição entre partidos e a definição das condições financeiras para a sua existência. Embora seja discutível qual a natureza jurídica dos partidos, se a de “associações privadas com estatuto subjetivo de liberdade externa interna e organizações independentes do estado, livremente concorrentes”, como refere Gomes Canotilho,⁷ se a de “associações de Direito constitucional”, como defendem Jorge Miranda e Rui Medeiros em conformidade com o regime constitucional a que estão submetidos,⁸ a verdade é que a CRP integra o regime dos partidos e a estes se refere, quer nos princípios fundamentais (artigo 10.º, n.º 2), quer nos direitos fundamentais dos cidadãos (artigo 51.º, n.º 1), quer na organização do poder político (nomeadamente, os artigos 113.º, n.º 3, al. d), 114.º, 151.º, n.º 1, 180.º, 223.º, n.º 2 al. e) h), quer ainda nos limites materiais de revisão constitucional (art. 288.º, alíneas d) e i)).⁹

⁶ É o seguinte o texto do n.º 6 do artigo 51.º da CRP : “A lei estabelece as regras de financiamento dos partidos políticos, nomeadamente quanto aos *requisitos e limites* do financiamento público, bem como às exigências de publicidade do seu património e das suas contas” (itálico nosso). É pois claro que a CRP “estabelece uma imposição legislativa ao confiar à *lei* (da AR) a definição das regras de financiamento dos partidos políticos (...)”. O financiamento público “aponta para a necessidade de assegurar o pluralismo partidário, garantindo a todas as formações partidárias um patamar económico-financeiro mínimo indispensável à efetivação do princípio da ”igualdade de oportunidades e diminuir a dependência dos partidos do financiamento de entidades privadas, desse modo garantindo a sua independência”. O financiamento público, além de assegurar a liberdade e igualdade partidárias, permite também um controlo mais rigoroso das dos partidos com aplicação de sanções aos eventuais infratores” (assim, CANOTILHO, G. / MOREIRA, V. (2007), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, pp. 668-690). Ele é, em suma, “uma exigência do método democrático” (assim, Cf. MIRANDA, J. / MEDEIROS, R. (2005), *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, p. 492).

⁷ Cfr. CANOTILHO, G. (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 314 e ss.

⁸ Cfr. MIRANDA, J. / MEDEIROS, R. (2005), *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, p.490.

⁹ Recordemos, pela sua importância, o n.º 2 do art. 10.º que integra os princípios fundamentais da CRP (e cujo conteúdo é retomado na LPP): “Os partidos políticos concor-

A razão para que assim seja é simples: a principal função dos partidos políticos é a de religar sociedade e Estado, cidadãos e poder político, sendo, por isso mesmo, elementos nucleares do regime de democracia política representativa.

Não espanta pois que o regime dos partidos, quando não decorra diretamente da CRP, seja desenvolvido através de leis orgânicas e de leis formais que, no plano da hierarquia das normas, se situam, por esta ordem, no patamar imediatamente inferior ao da Constituição. Daqui resulta que o executivo, quer na sua ação legislativa, quer na sua ação administrativa, não tem poderes para invadir ou perturbar, por qualquer modo que seja, a competência do Parlamento relativa ao regime dos partidos, incluindo o do seu financiamento e do financiamento das campanhas eleitorais. Muito menos o tem, como é óbvio, a Administração Pública cuja ação se deve constitucionalmente pautar pela prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, ou no caso da AT, dos contribuintes e demais obrigados tributários.¹⁰ Tudo isto decorre, em última instância, do princípio da separação e interdependência de poderes inerente ao Estado democrático de direito português.¹¹

3. A RESTITUIÇÃO DO IVA AOS PARTIDOS POLÍTICOS COMO UM SUBSÍDIO COM VESTE DE BENEFÍCIO FISCAL

3.1. O regime da Lei de Financiamento dos Partidos Políticos de 1998 e as alterações introduzidas em 2000 e em 2003

O artigo 8.º da Lei n.º 23/2000, de 23 de agosto, que alterou a lei de financiamento dos partidos políticos e das campanhas eleitorais de 1998

rem para a organização e para a expressão da vontade popular, no respeito pelos princípios da independência nacional, da unidade do Estado e da democracia política”.

¹⁰ Cfr. o artigo 266.º da CRP e o artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT). Cfr. igualmente os princípios gerais (artigos 3.º e ss.) do Código do Procedimento Administrativo.

¹¹ Cfr o artigo 2.º, 111.º e 288.º, al. j) da CRP. Sobre este princípio existe uma literatura constitucional e política muito vasta. Entre nós, vide, a título de exemplo, as monografias de PIÇARRA, Nuno (1989), *A Separação dos poderes como Doutrina e Princípio Constitucional. Um contributo para o Estudo das suas Origens e Evolução*, Coimbra: Coimbra Editora e o primeiro capítulo de NOVAIS, Jorge Reis (2004), *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 15-46.

(Lei n.º 56/98, de 18 de agosto), aditou dois desagravamentos em sede de IVA que não constavam da lei de 1998. Estes desagravamentos transitaram, com ligeiras diferenças de redação, para a nova LFPP (a já referida Lei n.º 19/2003, de 20 de junho de 2003), sendo apresentados, sob a forma de “isenções”, nas alíneas g) e h) do artigo 10.º desta lei, cuja teor é o seguinte:

“Os partidos não estão sujeitos a IRC e beneficiam ainda, para além do previsto em lei especial, da isenção dos seguintes impostos:

- g) “imposto sobre o valor acrescentado na aquisição e transmissão de bens e serviços que visem difundir a sua mensagem política ou identidade própria, através de quaisquer suportes, impressos, audiovisuais ou multimédia, incluindo os usados como material de propaganda e meios de comunicação e transporte, sendo a isenção efetivada através do exercício do direito à restituição do imposto”;¹²
- h) “imposto sobre o valor acrescentado nas transmissões de bens e serviços em iniciativas de especiais de angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência”.¹³

¹² Esta alínea refere-se exclusivamente a operações em que os partidos são consumidores finais de bens ou serviços. A nova redação passou a incluir os meios de comunicação e transporte.

¹³ Esta alínea, que diz respeito a operações em que os partidos são sujeitos passivos de IVA e não consumidores finais, parece inspirar-se na filosofia subjacente ao n.º 20 do artigo 9.º do CIVA, adaptando-a aos partidos políticos, enquanto organismos sem finalidade lucrativa que prosseguem objetivos de natureza política e cívica. Cfr. as isenções obrigatórias previstas no artigo 132.º, n.º 1, alíneas l) e o) da Diretiva de Consolidação do IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, abreviadamente DCIVA). Note-se que esta Diretiva, em relação à isenção do n.º 1, al. o) do artigo 136.º (respeitante às manifestações de angariação de fundos), permite que os Estados-Membros possam “introduzir todas as restrições necessárias, designadamente limitando o número de manifestações ou o montante das receitas que conferem direito à dedução” (n.º 2 do mesmo artigo). Quanto a Portugal, vide as restrições constantes do Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de dezembro que, no entanto, não se aplica aos partidos políticos, quanto mais não seja porque a competência para introdução de restrições nas manifestações ocasionais para angariação de fundos repousa no Parlamento. Cfr. LAIRES, Rui (2014), “Artigo 9.º” (comentário ao n.º 20), in PALMA, C. C. & SANTOS, A. C. (coord.), *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, p. 139.

A Lei n.º 19/2003, de 20 de junho de 2003 (LFPP), mesmo mantendo intocadas ou quase intocadas diversas normas do regime anterior de financiamento dos partidos, modificou o regime de forma muito profunda.¹⁴ As alterações posteriores a que foi submetido este regime não representam em relação a este ponto qualquer mudança de orientação.

Uma das principais inovações da LFPP de 2003 foi o modo como, dando cumprimento ao artigo. 51.º, n.º 6 da CRP, foi concretizado o princípio da publicidade do património e contas dos partidos. Segundo a LFPP, a apreciação da regularidade e legalidade das contas dos partidos políticos e das campanhas eleitorais compete ao Tribunal Constitucional (TC).¹⁵ A partir da entrada em vigor da nova LFPP, o TC passou a contar, para o efeito, com o apoio técnico de um órgão independente que funciona junto dele, a Entidade das Contas e Financiamentos Políticos (ECFP). Esta entidade tem poderes para “realizar a qualquer momento, por sua iniciativa ou a solicitação do Tribunal Constitucional, inspeções e auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos e aspetos da gestão financeira quer das contas dos partidos políticos quer das campanhas eleitorais”, podendo “solicitar a quaisquer entidades, públicas

¹⁴ O regime anterior constava da Lei n.º 56/98, de 18 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 23/2000, de 23 de agosto e pela Lei Orgânica n.º 1/2001, de 14 de agosto. Como escreve Bacelar GOUVEIA (2007), *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 2.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 929, a nova lei “veio conferir um tratamento global à matéria do financiamento dos partidos políticos e das campanhas eleitorais, embora não revogando todas as disposições até então aprovadas e que acima foram referidas.” E o mesmo autor sintetiza, do seguinte modo, a filosofia subjacente à nova lei: “No que toca às fontes de financiamento, estas foram ampliadas: aumentaram-se as subvenções públicas e o próprio financiamento privado viu a sua admissibilidade alargada (...). Houve, por outro lado, a tentativa de reforçar a transparência e publicidade das contas partidárias, nomeadamente impondo-se duras regras contabilísticas, bem como a preocupação de fixar um regime sancionatório efetivo, de natureza contraordenacional, abandonando-se o regime criminal genérico que fora anteriormente instituído”.

¹⁵ A CRP apenas prevê especificamente quanto aos partidos políticos a competência do TC para verificar a legalidade da sua constituição e das respetivas denominações, siglas ou símbolos e o poder de, em certos casos, ordenar a sua extinção (artigo 223.º, n.º 2, al. e), mas legitima que a lei lhe atribua outras funções (artigo 223.º, n.º 3). Entre estas, está a da apreciação da regularidade e legalidade das contas anuais dos partidos e das contas das campanhas eleitorais (artigos 26.º e 27.º da LFPP). O TC é também competente para aplicar as coimas previstas por infrações às regras do financiamento dos partidos e das campanhas eleitorais.

ou privadas, as informações e a cooperação necessárias".¹⁶ A sua criação pela nova LFPP veio reforçar a dimensão técnica do controlo e obrigar a uma cooperação muito intensa entre a recém-criada ECFP e outras entidades da Administração Pública, como a AT. Ela altera substancialmente a forma como os partidos se relacionam com o Estado, nomeadamente com a administração fiscal e com a instituição judicial de controlo e fiscalização da sua atividade.

Mas a LFPP também veio clarificar a problemática do financiamento público e privado da atividade dos partidos. Aqui interessa-nos fundamentalmente a questão do financiamento público, essencialmente efetuado através de subvenções.

Assim, segundo o artigo 4.º da LFPP, o financiamento público comporta as subvenções para o financiamento dos partidos políticos, as subvenções das campanhas eleitorais e *outras* subvenções legalmente permitidas. Nesta última categoria, de natureza residual, se integram, quanto a nós, os desagravamentos de IVA dos partidos na qualidade de consumidores finais, a operar por meio da restituição do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços referidos na al. g) do supracitado artigo 10.º da LFPP, embora estes desagravamentos se apresentem formalmente sob a designação de “isenções fiscais” (falsas isenções fiscais ou isenções em sentido impróprio).¹⁷ Assim sendo, as regras que regem estas subven-

¹⁶ Cfr. os artigos 24.º e 25.º da LFPP, em especial os n.ºs 4 e 7 do art. 24.º

¹⁷ Sobre a noção de falsas isenções fiscais, cfr., entre nós, GOMES, Nuno Sá (1991), *Teoria dos Benefícios Fiscais*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/DGCI/ Ministério das Finanças (CCFT n.º 165), pp. 44 e 52. O autor, que trata sobretudo dos benefícios fiscais no âmbito da tributação direta, parece cingir as “falsas isenções fiscais” aos casos em que a lei designa um certo desagravamento de isenção (isenções formais, por serem designadas como tal pela lei), mas que substancialmente seriam exclusões tributárias, ou seja, desagravamentos estruturais, inerentes ao regime normal (ou regime – regra) de tributação. Nada impede, porém, que se estenda a noção aos casos impropriamente designados por lei como “isenções”, mas em que houve, no plano técnico-jurídico, uma liquidação e pagamento de imposto, seguido, mais tarde, de uma restituição, promovida por lei, do imposto pago, como acontece com o direito dos partidos políticos à restituição do IVA pago nas aquisições de bens e serviços. Note-se que a restituição do IVA não decorre do modelo regra de tributação, como acontece, em nome do princípio da neutralidade, com o direito ao reembolso enquanto modalidade do direito à dedução, nem decorre do facto de o imposto não ser exigível ou da liquidação ter sido efetuada com base em erro. Decorre, sim, de princípios jurídico-políticos insitos na CRP, tendo a restituição natureza de subvenção.

ções têm que ser objeto de interpretação sistemática e teleológica, tendo em conta o estatuto constitucional dos partidos políticos e não meramente as regras de natureza fiscal.

A generalidade da doutrina distingue dois tipos de subvenções, as positivas e as negativas.¹⁸ As primeiras, as mais clássicas, traduzem-se em transferências (monetárias ou avaliáveis monetariamente) do setor público para entes privados, podendo assumir as formas mais diversas. As segundas tomam normalmente a forma de despesa fiscal (ou, de forma mais ampla, tributária). Estamos perante impostos ou outros tributos que deveriam ser pagos ao Estado e que o não são (ou não o são de forma integral) por existir um benefício fiscal, em regra, uma isenção que legitima o seu não pagamento, total ou parcial ou uma devolução do imposto pago em conformidade com a lei. Há, assim, casos em que a subvenção pode estar acoplada ao regime de tributação. É o que se passa com o IVA pago no preço de bens ou de serviços ou na importação por um partido enquanto consumidor final ou importador e cujo montante lhe é, por lei, devolvido. Neste caso, um sujeito passivo ou a AT (enquanto autoridade aduaneira) liquidam o IVA ao partido, assumindo este a qualidade de repercutido (consumidor final) ou importador e, posteriormente a AT procede ao pagamento de uma subvenção de montante equivalente ao imposto liquidado e pago. As normas que regem estas subvenções não são, em si mesmas, normas de direito fiscal: são normas de direito político e financeiro e, eventualmente, de direito económico fiscal, se e quando estiverem, porventura, em jogo distorções de concorrência.¹⁹ Este mecanismo é a forma de encontrar um compromisso entre a impossibilidade, perante as regras europeias, de ser outorgada uma isenção de IVA aos partidos políticos em operações passivas, em que estes são apenas meros consumidores finais, e as exigências decorrentes dos princípios constitucionais e das leis internas que regulam o financiamento dos partidos e das campanhas eleitorais.

Assim, entre os desgravamentos fiscais concedidos aos partidos políticos, para além das subvenções negativas (sob a forma de falsas isen-

¹⁸ Sobre o tema, cfr., entre outros, SANTOS, A. C (2003), *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, p. 172 e ss.

¹⁹ Sobre o conceito de direito económico fiscal, cf. NABAIS, C., *Direito Fiscal*, 2006, p. 419 e ss.

ções), que a LFPP disciplina autonomamente na citada al. g) do seu artigo 10.º, há ainda uma panóplia de benefícios fiscais, sob a forma de isenções pessoais, relativos, nomeadamente ao IRC e a impostos sobre o património.

Quanto ao IVA, um imposto por natureza alérgico a isenções pessoais, o respetivo Código (CIVA) prevê, em conformidade com o direito europeu, a isenção das “prestações de serviços e as transmissões de bens com ela conexas, efetuadas no interesse coletivo dos seus associados, por organismos sem finalidade lucrativa que prossigam objectivos de natureza política, desde que a única contraprestação seja a quota fixada estatutariamente”.²⁰

3.2. O direito à restituição do IVA como falsa isenção

A questão, já enunciada da restituição do IVA aos partidos políticos como um falso benefício fiscal, impropriamente designado de “isenção”, merece, porém, alguns comentários adicionais.

Primeiro: Apenas a alínea g) do artigo 10.º da LFPP prevê que o benefício seja efetivado através do *exercício do direito à restituição do IVA*. À primeira vista, poderia parecer que este procedimento se aplicaria quer ao IVA pago nas aquisições, quer ao IVA cobrado nas transmissões. No entanto, a natureza jurídica destas duas situações é profundamente distinta. A isenção nas transmissões é uma verdadeira isenção, isenção incompleta, na gíria do IVA, que opera à cabeça, sem conceder o direito à dedução, e obrigatoriedade perante a Diretiva de Consolidação, embora suscetível de restrições. A “isenção” nas aquisições, em rigor, não existe, pois o IVA foi liquidado, pago e deu entrada nos cofres do Estado. Nem o transmissor de bens ou o prestador de serviços, nem os partidos políticos, agindo como meros particulares, possuem qualquer direito à dedução e, consequentemente, o direito a qualquer reembolso do IVA. De facto, enquanto o mecanismo normal do IVA cobrado nas transmissões de bens e prestações de serviços é a aplicação das normas relativas ao direito à dedução (eventualmente sob a forma de reembolso), o do IVA despen-

²⁰ Cfr. o n.º 20 do artigo 9.º e o art. 10.º do CIVA e o disposto nas alíneas l) e o) do artigo 132.º da DCIVA, referidos acima na nota 13.

dido nas aquisições não poderia seguir esse regime. Aí os partidos não são sujeitos passivos de IVA (estes são os transmissores de bens ou prestadores de serviços), mas meros consumidores finais. No primeiro caso, estamos perante uma real isenção, similar, quanto à natureza jurídica, à prevista na alínea h) do artigo 10.^º da LFPP; no segundo, estamos perante duas operações distintas, uma em que a AT intervém como entidade tributária (a transmissão ou prestação de serviços das entidades X, Y e Z para o partido político N); outra em que a AT intervém excepcionalmente como *entidade pagadora* de uma subvenção (a devolução do IVA suportado pelo partido N nas aquisições efetuadas junto das entidades X, Y e Z). Daí a lei utilizar o termo “restituição”.

Segundo: A LFPP refere-se, como se disse, ao direito à *restituição* e não direito ao reembolso, ou seja, não se refere a uma das modalidades de consideração do IVA pago a montante decorrente do direito à dedução (como seria o reembolso ou o reporte).²¹ Note-se, porém, que, a exemplo do que ocorre com o verdadeiro direito à dedução em sede de IVA (inerente ao princípio da neutralidade que configura o regime regra deste imposto) não estamos perante uma mera faculdade, mas perante um *verdadeiro direito*. Ora a configuração da restituição como um *direito* (tal como exige o dispositivo constante do artigo 10.^º da LFPP, que regula realidades jurídicas muito diferentes, uma a quem deve ser reconhecido o direito à dedução, outra a quem deve ser reconhecido o direito à restituição), não é inocente. Ela visa sublinhar que, em nenhum caso, o direito à restituição de imposto deva ter um regime mais gravoso que o do direito à dedução.

A utilização da expressão “direito à restituição” comprehende-se ainda melhor quando analisamos as consequências previstas na LFPP para o incumprimento dos requisitos necessários ao usufruto dos benefícios previstos no artigo 10.^º da LFPP. De facto, tal análise permite concluir que tais benefícios podem ser *suspensos* em certas situações, *mas não podem*

²¹ A LFPP utiliza corretamente o termo *restituição* de imposto por contraposição ao termo *reembolso*, pois este último, em rigor, apenas deve ser utilizado quando esteja em jogo uma das formas de exercício do direito à dedução. No entanto, não se trata aqui das normais figuras de restituição de impostos previstas na legislação fiscal que decorrem do facto de o contribuinte ver decidida favoravelmente uma impugnação judicial ou administrativa, mas de uma restituição de uma quantia paga a título de imposto e recebida a título de subvenção.

ser retirados. Mesmo no caso, considerado muito grave, de um “partido não cumprir a obrigação de apresentação de contas”, a efetuar nos termos da LFPP, não há cessação do benefício, mas apenas a sua suspensão, cessando esta com a apresentação de contas.²²

As sanções decorrentes de infrações às regras respeitantes ao financiamento dos partidos e das campanhas eleitorais são, sem prejuízo de eventual responsabilidade civil ou penal dos infratores, de natureza contraordenacional, sendo as respetivas coimas aplicáveis pelo Tribunal Constitucional. Mas tais infrações não põem em causa a outorga dos desgravamentos atribuídos por lei, nomeadamente o direito à restituição do IVA suportado.²³

Este é um ponto de grande importância. Basta pensar que, no caso em análise, estamos perante uma subvenção (que assume a forma da devolução de um montante equivalente ao que decorreria de um benefício fiscal) outorgado por lei formal que, segundo a AT, pode ser retirado em virtude do decurso de um prazo imposto por um mero ato administrativo emitido para facilitar a ação dos serviços nesta matéria, em clara violação do princípio da separação de poderes. Acresce que o ofício-circulado em causa (n.º 30046, de 1 de março de 2002) que se propõe regular a disciplina das restituições de IVA através da fixação de um prazo administrativo visto como perentório é anterior à data da entrada em vigor da LFPP. Na medida em que contraria frontalmente, *nessa parte*, as soluções previstas na LFPP, este ofício-circulado, pelo menos *nesse ponto específico*, deve ser considerado tacitamente revogado por aquela lei.

²² Trata-se, pois, de um mecanismo compulsório que visa o cumprimento da obrigação de prestação de contas. Cfr. o artigo 11.º da LFPP, o qual estabelece o seguinte: “1. Os benefícios previstos no artigo anterior são suspensos nas seguintes situações: a) Se o partido se abstiver de concorrer às eleições gerais; b) se as listas de candidatos apresentados pelo partido nessas eleições obtiverem um número de votos inferior a 50000 votos, exceto se obtiver representação parlamentar; c) Se o partido não cumprir a obrigação de apresentação de contas, nos termos da presente lei. 2 – A suspensão do número anterior cessa quando se alterarem as situações nele previstas.”

²³ Cfr. os artigos 28.º a 32.º da LFPP.

4. O PROCEDIMENTO DE RESTITUIÇÃO DO IVA AOS PARTIDOS POLÍTICOS: A QUESTÃO DA APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 20/90

4.1. A posição e argumentação da Administração tributária

Vejamos agora o primeiro argumento aduzido pela AT que, de algum modo, se relaciona com o acima exposto.

O ofício-circulado n.º 30046 baseia-se no despacho n.º 770/01 do Ministro das Finanças, de 1 de outubro de 2001, que procurou resolver dúvidas de interpretação decorrentes da aplicação da Lei n.º 23/2000 (que, recorde-se, alterou a primeira lei reguladora do financiamento dos partidos políticos, a Lei n.º 56/98) e onde se previa, a exemplo da actual LFPP, a concessão de certas “isenções” em sede de IVA nas operações passivas levadas a cabo por estas associações.

A forma de pôr em prática essa “isenção” não poderia ser a das isenções simples previstas no artigo 9.º do Código do IVA, por tal ser inviável do ponto de vista técnico (seria uma solução pouco consentânea com o direito europeu), mas, como diz a lei, o da “isenção” que opera através da restituição do imposto pago pelo consumidor final (em rigor, como se disse, uma subvenção variável em função das aquisições efetuadas).²⁴

Neste caso, estamos, como vimos, perante duas realidades distintas, embora interligadas: as transmissões de bens e as importações são formalmente tributadas, de acordo com o direito vigente (momento 1); o montante de imposto recebido pelo Estado é devolvido ao consumidor final (no caso, o partido político) adquirindo a forma de subvenção positiva (momento 2). Como a devolução não opera com juros, existe sempre uma perda financeira para os partidos com o recurso a esta solução.²⁵

²⁴ Não se analisa aqui a bondade da solução encontrada que é discutível no plano político e financeiro, pois favorece quem mais aquisições faz e afigura-se discriminar negativamente os grupos de eleitores em eleições não parlamentares.

²⁵ Económica e financeiramente a situação não é, aliás, totalmente equivalente à de uma isenção de IVA nas aquisições pois no caso de entrega do IVA das aquisições por terceiros (melhor: pelos reais pelos sujeitos passivos) ao Estado e recebimento posterior de IVA pelo consumidor final existe um financiamento sem juros ao Estado e uma diminuição equivalente do subsídio (que, obviamente, é pago sem juros).

Esta devolução poderia ser efetuada por outras vias que não a da utilização do aparelho fiscal. Só o não foi por razões de *praticabilidade e eficácia operativa*, entre as quais um melhor conhecimento por parte dos serviços da AT do conjunto dos atos administrativos e tributários e da totalidade dos montantes envolvidos que propicia um ganho de tempo na devolução do imposto pago. No entanto, há que ter bem presente que os serviços da AT quando devolvem o imposto não o fazem na sua estrita qualidade de “administração tributária”, mas na qualidade de “agente pagador” de um subsídio ao consumidor final. O ato de devolução em si mesmo *não é materialmente um ato tributário*. É um ato *organicamente tributário*, conexo com um ato verdadeiramente tributário, o da liquidação de IVA na transmissão de bens, na prestação de serviços ou na importação. A atração desta subvenção (restituição de imposto cobrado a terceiros) para o campo tributário decorre não do ato em si mesmo, mas da natureza da entidade pagadora do subsídio. Este facto pode, contudo, legitimar que, *com as adequações e cuidados necessários*, à restituição de imposto seja aplicado o regime das leis tributárias.²⁶

A AT teve, porém, desde o início, alguma dificuldade em lidar com este seu novo papel (agente pagador de subvenções a partidos políticos), particularmente em perceber a profunda imbricação entre o direito à restituição e a questão do financiamento público dos partidos políticos, que responde a princípios e regras constitucionais, que integra, como dissemos, o cerne do princípio do Estado democrático representativo.²⁷

Com efeito, desde sempre, a AT procurou encontrar uma “solução fiscal” para um problema “não fiscal”. Tal solução baseou-se, expressa ou implicitamente, nas seguintes premissas:

²⁶ Por isso, em matéria puramente procedural, em tudo que não diga respeito a situações que contendam com garantias (como uma fixação administrativa de prazo), nada impede que haja uma regulamentação administrativa do tipo da do ofício-circulado em análise, desde que adequada à situação dos partidos e que não ponha em causa, o direito à restituição, através de exigências burocráticas excessivas. Assim sendo, é de questionar o estabelecimento, por regulamentação administrativa, de um valor mínimo inscrito nas faturas ou documentos comprovativos das aquisições ou importações por se afigurar manifestamente ilegal.

²⁷ O exercício de uma função não fiscal por parte da AT não é novo. Ele existe também quando a AT, em sede do regime de preços de transferência, opera como se fosse uma autoridade da concorrência específica ou quando vê o seu aparelho de arrecadação usado para a cobrança de dívidas que não têm natureza tributária.

- a) A Lei n.º 56/98 era omissa (tal como hoje o é a nova LFPP) no que respeita às formalidades e condicionalismos a que deveriam obedecer os pedidos de restituição de imposto. Não estando, nomeadamente, fixado um prazo para formular o pedido de restituição de imposto, existiria, segundo a AT, uma lacuna de lei;
- b) Havendo lacuna de lei, seria necessário colmatá-la, recorrendo para isso à norma aplicável aos casos análogos;
- c) O caso análogo encontrar-se-ia num outro regime de restituição de imposto previsto em lei anterior, o do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, aplicável à Igreja Católica (IC) e às instituições particulares de solidariedade social (IPSS), ele mesmo inspirado no regime previsto no Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho, relativo às compras das missões diplomáticas e seus agentes;
- d) Este regime da IC e das IPSS deveria ser aplicado às restituições de IVA aos partidos políticos, em virtude de, na prática, ter vindo a provar a sua eficácia;
- e) Assim, a AT, tendo por objetivo integrar a lacuna que ela considera existir, emitiu o referido ofício-circulado n.º 30046, de 1 de março de 2002 que transcreve, em larga medida, o despacho n.º 770/01 do Ministro das Finanças, de 1 de outubro de 2001, e onde, no essencial, se copia, sem qualquer adaptação à natureza dos partidos, o regime do Decreto-lei n.º 20/90 aplicável à IC e às IPSS.

4.2. Crítica da metodologia da administração tributária

A AT nunca se interrogou sobre a razão pela qual as sucessivas leis que regularam o financiamento dos partidos políticos não previram, ao contrário do regime legalmente aplicável à IC e às IPSS, um prazo para exercer o direito à restituição de IVA.

Ao estabelecer, por ofício-circulado, o prazo de um ano para que fosse pedida a restituição do imposto, a AT fê-lo essencialmente por razões de praticabilidade burocrática e de simplificação procedural. Foram essas razões – que privilegiaram a analogia do instrumento a utilizar (mecanismo da restituição), em detrimento da substância (exercício de um direito à restituição) – que estão na base da integração da pretensa

lacuna da lei, recorrendo ao regime do Decreto-Lei n.º 20/90, aplicável à IC e às IPSS.

Por outras palavras: não foi efetuada qualquer análise prévia, de natureza substantiva, para saber se existe uma verdadeira lacuna de lei quanto à necessidade de fixação de um prazo para efetuar o pedido de restituição do IVA. Não está demonstrado que as leis de financiamento dos partidos políticos tenham querido condicionar o exercício do direito à restituição do IVA ao decurso do prazo de um ano, um prazo fixado por via administrativa. Como não fica demonstrado que, a ser fixado administrativamente um prazo no interesse do funcionamento dos serviços, este prazo deva ter natureza perentória.

Deste modo, a ultrapassagem de tal prazo não deveria conduzir à caducidade do exercício do direito, sob pena de ilegalidade do “direito circulatório” perante o disposto na lei da Assembleia da República.²⁸

A existir uma verdadeira lacuna de lei, o que a AT não demonstra, deveria em seguida ser averiguado se existe uma similitude entre o caso regulado diretamente por Decreto-lei n.º 20/90 (relativo à restituição do IVA à IC e então também as IPSS) e o caso da restituição do mesmo imposto aos partidos políticos, similitude essa que pudesse justificar a aplicação daquele regime a este segundo caso.

Posta a questão deste modo, a resposta é simples: não há qualquer analogia, no plano substantivo, entre as duas situações.

De facto, a República Portuguesa é um Estado não confessional, baseado na separação entre o Estado e as igrejas e outras comunidades religiosas (artigo 41.º, n.º 4 da CRP), que garante a igualdade entre convicções religiosas (artigo 13.º da CRP) e a inviolabilidade da liberdade de religião (artigo 41.º, n.º 1). O privilégio de que então usufruía a IC perante outras igrejas e comunidades religiosas terá sido justificado à luz da Concordata com a Santa Sé.²⁹ Por outro lado, o regime das IPSS implica, é certo, uma

²⁸ Vide, a propósito da fixação administrativa de limites máximos para amostras e ofertas de pequeno valor para efeitos de IVA, o acórdão de 21 de março de 2007 da 2.ª Secção de Contencioso Administrativo que considerou constitucional o ato da AT e o comentário de BASTO, J. X (2007) «Sobre o regime IVA das amostras e das ofertas de “pequeno valor”» in *TOC, Revista da CTOC*, n.º 90, pp. 19 a 23

²⁹ Cfr. GOMES, Nuno Sá (1991), *op. cit.*, p. 112. O regime da IC foi entretanto estendido às demais igrejas e comunidades religiosas pelo artigo 65.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho.

situação de favorecimento do setor social de propriedade dos meios de produção (al. d) do n.º 4 do artigo 82.º CRP) que encontra alguma justificação no apoio que a lei fundamental entende dever ser dado a este setor em virtude do seu contributo na efetiva concretização de direitos sociais constitucionalmente previstos (artigo 63.º, n.º 5). Acresce que, na prática, na sua grande maioria, as IPSS estão, direta ou indiretamente, ligadas à Igreja Católica.

Muito diferente é a situação dos partidos políticos.³⁰ A verdade é que o financiamento público da atividade partidária foi, como se disse, constitucionalmente erigido em tarefa do Estado (artigo 51.º, n.º 6 da CRP). Ele é essencialmente justificado por razões políticas, entre elas a de garantir o respeito pelo princípio da igualdade de oportunidades de todos os partidos políticos.³¹

Esta diferença explica outras: o Decreto-lei n.º 20/90 não utiliza nunca a expressão “direito à restituição”, vendo esta como um simples mecanismo burocrático para operacionalizar a “isenção”, enquanto a LFPP fala claramente de “direito à restituição”, sublinhando a ideia de que estamos perante algo mais que um simples procedimento burocrático; por essa razão, o Decreto-lei n.º 20/90 fixa expressamente o prazo de um ano para ser efetuado o pedido de restituição, ao contrário da LFPP que não fixa prazo nenhum, nem, como se verá, tinha de fixar; enfim, o âmbito da “isenção” é muito distinto nos dois casos.³²

³⁰ GOUVEIA, J. B. (*ob. cit.*, vol. II, p. 906) lembra que os partidos são “pessoas colectivas de tipo associativo, com caráter de permanência, tendo por finalidade representar o Estado-Sociedade ao nível dos órgãos do poder público, assim contribuindo, como suas peças fundamentais para o funcionamento do sistema de poder político instituído”. Esta função é claramente distinta da função das Igrejas e das IPSS.

³¹ Cf. CANOTILHO, G, *op. cit.*, p. 321

³² Diferente é ainda o âmbito da “isenção” nas duas situações. Assim, a restituição de IVA à IC abrange o IVA suportado nas aquisições e importações de objetos que se destinem única e exclusivamente ao culto religioso, constantes de declarações de importação, faturas, ou documentos equivalentes de valor não superior a 50000 escudos, com exclusão do IVA, devendo aquele valor respeitar na totalidade àquele tipo de bens e de bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados exclusivamente ao culto, à habitação e formação de sacerdotes e religiosos, ao apostolado e ao exercício da caridade, constantes de faturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 2000000 escudos, com exclusão do IVA.

Não havendo analogia substancial entre as restituições a efetuar a estas diferentes instituições (partidos e Igreja), diferente deverá ser o regime de prazos a estabelecer nos dois casos.

Não faz sentido o estabelecimento de um prazo de um ano relativamente às restituições aos partidos que funciona, na prática, como uma forte limitação a um *direito político* atribuído por lei. O prazo para solicitar a restituição de IVA deve ser suficientemente amplo para não ficar dependente de circunstâncias aleatórias ou de dificuldades administrativas. Mas, de facto, a lei não necessita de fixar qualquer prazo, pois este decorreria, apelando para os lugares paralelos, já do regime do Código do IVA para os reembolsos. Ou seja: aplicar-se-ia o prazo de quatro anos que é, simultaneamente, o prazo de caducidade para a exigência do imposto (art. 94.^º do CIVA, por remissão para o art. 45.^º da LGT) e o prazo normal previsto no n.^º 2 do artigo 98.^º do CIVA relativo ao exercício do direito³³ Ora, como estatui o artigo 19 n.^º 2, al. a) do Código do IVA, este direito (tal como o direito à restituição) nasce com a emissão da fatura passada na forma legal (ou em documentos referidos nas alíneas b) e c) do mesmo diploma.³⁴ Assim sendo, não poderíamos, em rigor, falar de lacuna de lei. O prazo está previsto em lei e a ele se acede por mera *interpretação sistemática*. Salvo existência de lei expressa em sentido contrário, não se vislumbra qualquer razão para se ser mais restritivo em relação ao exercício de um direito à restituição de IVA do que em relação ao exercício do direito à dedução através de reembolso.

O prazo susceptível de ser aplicado nestes casos seria, assim, não o de um ano previsto no referido ofício-circulado, mas o de quatro previsto em lei (no CIVA). Nenhuma razão existe para não se aplicar este prazo aos

³³ É a seguinte a redacção do n.^º 2 do art. 98.^º do CIVA: “ Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só poderá ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”.

³⁴ O artigo 167.^º da DCIVA estipula que “o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”. Embora o artigo 63.^º do mesmo diploma nos diga que “o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços”, a al. a) do artigo 66.^º permite que os Estados optem por definir o momento da exigibilidade “o mais tarde no momento da emissão da fatura”. Foi essa a opção normalmente adotada pelo Estado Português, como resulta do disposto no artigo 8.^º do CIVA em articulação com o artigo 29.^º, n.^º 1, al. a) do mesmo diploma..

pedidos de restituição do IVA aos partidos políticos, contado a partir da data do bilhete de importação ou fatura que comprovem, respetivamente, a importação ou a aquisição dos bens ou serviços.³⁵ Mesmo que se entendesse estarmos fora do domínio da interpretação da lei para entrarmos no domínio da sua aplicação por analogia, deve-se recordar que, em sede fiscal, o recurso à analogia quanto a regras procedimentais é possível, tanto mais que resulta num acréscimo de garantias do repercutido.³⁶

Em abono da verdade, deve dizer-se que este problema foi intuído pelo despacho em que o citado ofício-circulado se fundamenta. Com efeito, no ponto 5.3 deste ofício diz-se expressamente que os procedimentos previstos no Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, relativos às formalidades e condicionalismos das restituições à Igreja e às IPSS, “deverão temporariamente ser utilizados, com as devidas adaptações” às restituições aos partidos. Na realidade, não houve nessa aplicação qualquer preocupação com a sua adaptação (a sua transposição foi mecânica) e a inércia burocrática tem prolongado a aplicação do regime muito para além do desejável. A interpretação referida no citado parecer dos serviços apenas se limita a prolongar, mesmo perante uma nova LFPP, uma solução manifestamente inadequada.

5. O ÂMBITO DA RESTITUIÇÃO DO IVA AOS PARTIDOS E A EXISTÊNCIA DE POSIÇÕES CONTRADITÓRIAS NO SEIO DA ADMINISTRAÇÃO

A terceira razão invocada pela AT, a de não haver entendimentos administrativos contraditórios sobre o conteúdo e âmbito dos benefícios concedidos aos partidos políticos, nem sobre os procedimentos a seguir por estes para a obtenção das restituições de IVA, mesmo não sendo exatas, tem obviamente escasso valor argumentativo. Não é o facto de eventualmente a AT decidir sempre de igual modo, fundando uma espécie de corrente jurisprudencial administrativa interna, que prova que ela haja decidido bem.

³⁵ Cfr. o ponto 5.3 c) do ofício-circulado n.º 30046.

³⁶ Cfr. o artigo 11.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, que apenas proíbe a analogia como forma de suprir as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República.

As contradições no seio da administração (da AT e nas relações entre a AT e a própria ECFP, nomeadamente quanto ao âmbito da restituição de IVA a um partido político), não são decisivas, longe disso, como tópico argumentativo, mas podem eventual e tão somente relevar para efeitos de impugnação ou de revisão oficiosa do ato de denegação da restituição, seja por razões substanciais, seja por razões procedimentais.³⁷

Na realidade, a lei não é clara em relação a uma questão fulcral, a de saber se este desagravamento *a posteriori* em sede de IVA também se aplica às despesas suportadas pelos partidos nas campanhas eleitorais ou se ele se cinge aos momentos “normais” da atividade partidária (por ex: formação de grupos parlamentares). A favor da primeira solução poder-se-á dizer que o artigo 10.º da LFPP não faz qualquer distinção a esse respeito, que seria difícil controlar o que, em época eleitoral, seriam despesas de campanha ou despesas correntes, podendo, no caso daquelas não serem consideradas, haver a tentação de os partidos concentrarem o grosso das suas despesas na época imediatamente pré-eleitoral e, sobretudo, o argumento de que é na época das campanhas eleitorais, momentos nucleares da vida democrática, que os partidos mais precisam de receitas.

A favor da segunda solução, poder-se-á dizer que a LFPP tem um Capítulo III especificamente destinado ao financiamento das campanhas eleitorais, do qual consta o princípio da contabilidade separada das campanhas e um artigo específico prevendo quais são as receitas da campanha,

³⁷ A base legal da impugnação seria art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e a da revisão oficiosa disposto nos artigos 78.º da LGT e 98.º do CIVA. O n.º 1 deste artigo 98.º estabelece o seguinte: “Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária”. Por sua vez o n.º 2 do mesmo artigo dispõe o seguinte: “2. Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”. Estamos aqui perante uma “válvula de escape” destinada a remendar erros de facto ou de direito imputáveis à AT que poderia ser igualmente aplicada em sede de restituição indevidamente denegada por erro administrativo de qualificação jurídica e de apreciação dos factos: um imposto cobrado e não devolvido como a lei exige é sempre um imposto superior ao devido. O recurso ao mecanismo da revisão oficiosa (um poder-dever) é plenamente justificado, por exemplo, nos casos em que existam importantes discrepâncias interpretativas no seio da administração relativamente à possibilidade das restituição do IVA pago nas campanhas eleitorais.

onde aparentemente as restituições de IVA não são contempladas. Ao lado deste argumento mais formal, um outro, mais substancial, poderia ser invocado: a necessidade de se salvaguardar o princípio constitucional de igualdade de oportunidades entre os concorrentes, o que não aconteceria nas eleições autárquicas e presidenciais, ou seja, nos casos em que não existe um monopólio partidário de apresentação de candidaturas.³⁸

Estas dúvidas quanto ao âmbito da “isenção” têm dado azo a interpretações divergentes no seio da AT e na sua relação com a ECFP, a primeira globalmente mais favorável a um entendimento alargado do âmbito da restituição de IVA aos partidos.

De facto, a posição da ECFP é muito mais restritiva, como se deduz, por exemplo, das Recomendações de Prestação de Contas relativas à campanha autárquica de 2005, publicadas em 4 de agosto de 2005. Aí a EPCF inclui expressamente, entre as receitas *não permitidas*, “o «reembolso» de IVA”, querendo provavelmente afirmar que as restituições de IVA não seriam autorizadas como fonte de financiamento das campanhas. Na base desta posição, estaria a ideia de que nas eleições autárquicas não existe o monopólio de apresentação de candidaturas por parte dos partidos e que, portanto, a existência de restituição de IVA aos partidos e o não reconhecimento do mesmo benefício a grupos de cidadãos ou movimentos políticos afins poria em causa um princípio de igualdade entre os candidatos.

O argumento, sendo de ponderar, levaria, porém, não à restrição do benefício da “restituição” aos partidos (restrição que a LFPP não quis operar), mas ao seu alargamento aos restantes grupos proponentes de candidatos.³⁹ Este argumento não teria, de qualquer modo, sentido nas campanhas eleitorais para o Parlamento, pois aí apenas podem concorrer os partidos políticos, isoladamente ou em coligações. Mais grave seria que, a partir da lei existente, houvesse discriminação de uns partidos

³⁸ Quanto a candidaturas à AR, o art. 151.º, n.º 1 da CRP cinge a sua apresentação aos partidos, ao contrário do que ocorre com as candidaturas ao órgão unipessoal que é o Presidente da República (art 121.º da CRP) ou das candidaturas aos órgãos do poder local (art. 239.º, n.º 4 da CRP).

³⁹ Note-se, porém, que a revisão da LFPP operada pela Lei n.º 55/2010, de 24 de dezembro, ao aditar o artigo 14.-º A que permite a atribuição de Número de Identificação Fiscal (NIF) aos grupos de cidadãos candidatos a qualquer ato eleitoral, veio operacionalizar o princípio de igual tratamento entre partidos políticos e estes grupos de cidadãos.

em relação a outros, por o pedido de restituição ter excedido um prazo fixado administrativamente por uma circular, restringindo, na prática, por razões burocráticas, a igualdade de oportunidades entre os diversos partidos políticos.

No entanto, esta questão, era também controversa no seio da própria administração fiscal, pois havia informações e despachos num e outro sentido.⁴⁰ Ela apenas seria resolvida em 2006, mediante um despacho interpretativo do SEAF, cujo teor é o seguinte:⁴¹

“1. A alínea g) do n.º 1 do artigo 10.º da Lei 19/2003, de 20 de junho, que consagra uma isenção de IVA em favor dos partidos políticos, deve ser interpretada no sentido de abranger o IVA contido nas aquisições de bens e serviços dos partidos políticos nos termos e para os fins aí expressamente referidos, ainda que estas aquisições ocorram em períodos de campanha eleitoral a que estes se candidatem, quer isoladamente, quer em coligação.

2. A restituição do IVA suportado pelos partidos políticos relativamente a despesas que os mesmos hajam efetuado e que se encontrem abrangidas pela referida alínea g), deve ser efetivada junto de cada partido individualmente, mediante a apresentação de faturas, emitidas em seu nome e devidamente processadas em forma legal”.⁴²

⁴⁰ Basta comparar o teor da Informação 1673, de 25 de julho de 2005), enviada pela DGCI à ECPF onde se concluía que, em relação ao financiamento das campanhas, “nada impede (...) que os partidos políticos vejam consignada a isenção do IVA nas aquisições e nos moldes aprovados” com o Despacho do Subdiretor-geral, de 22 de agosto de 2005, com o seguinte conteúdo em sentido contrário: “Nos termos informados o regime de benefícios fiscais, em sede de IVA, previsto na Lei de Financiamento dos Partidos Políticos, não é de aplicar às campanhas eleitorais. Nestes termos não haverá lugar ao reembolso do IVA suportado nas despesas de campanha eleitoral que, de acordo com o estabelecido no n.º 1 do art. 15.º da referida Lei (L. N.º 19/2003), devem constar de contas próprias”. Note-se que este entendimento dizia respeito a todas as campanhas eleitorais, mesmo as campanhas para eleições parlamentares.

⁴¹ Despacho n.º 298/2006-XVII, de 20 de fevereiro de 2006.

⁴² Curiosamente o despacho, neste n.º 2, não faz referência (apenas o faz no primeiro considerando) ao ofício-circulado 30046, de 1 de março de 2002, nem a qualquer prazo para a restituição do IVA.

6. BREVE SÍNTESE

A restituição do IVA aos partidos políticos é essencialmente uma figura atípica de direito financeiro e de direito político e não uma questão de direito fiscal, não se confundindo com a figura do reembolso, uma das formas do direito à dedução. Ela configura um subsídio sob a forma de desagravamento fiscal atribuído por lei, lei esta que não distingue entre despesas efetuadas no âmbito de uma campanha eleitoral ou fora dela, existindo mesmo um entendimento administrativo a esclarecer que o direito à restituição do IVA se aplica em ambos os casos.

Estamos perante um regime de subvenções com base na LFPP e justificado constitucionalmente pela função dos partidos políticos. A LFPP não fixa (e bem) quaisquer prazos para a restituição do IVA, apenas permitindo em casos limitados a sua suspensão (e não a sua proibição). O princípio de separação de poderes veda, aliás, que a administração tributária crie limitações suplementares ao direito à restituição.

O prazo de um ano para a restituição do IVA estabelecido pelo ofício-circulado n.º 30046, de 1 de Março de 2002, não se encontra em conformidade com o disposto na Lei n.º 19/2003, de 20 de junho, devendo ser considerado revogado por este diploma.

A fixação de um prazo pela administração não é sequer necessária. Uma interpretação sistemática e teleológica da lei mostra-nos que o prazo em vigor para ser restituído o IVA das aquisições efetuadas por partidos políticos, incluindo nas situações de campanha eleitoral, é de quatro anos, por aplicação do regime previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o mesmo prazo, aliás, da caducidade para a liquidação de imposto.

3.º A denegação do direito à restituição do IVA efetuada pela Administração Fiscal pelo simples decurso de um prazo fixado administrativamente, aliás explicável pelas contradições na interpretação da lei do financiamento dos partidos políticos no seio do Estado, equivale a uma tributação, sem qualquer base legal, uma tributação ostensiva e inequivocamente injusta.

Estamos perante situações em que a denegação da restituição do IVA pela AT, decorrente da aplicação administrativa do Decreto-lei n.º 20/90, equivale a um ato administrativo materialmente tributário: a denegação da

“isenção” equivale a tributação. Ora este ato é suscetível de ser reparado pela via da revisão oficiosa.

4.º A Administração Fiscal está, nestes casos, vinculada a proceder a uma revisão extraordinária do acto tributável, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.