



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

Um Imposto Neutro

Tese de Mestrado

António Moura de Oliveira

Setembro de 2010 (Revista e actualizada em Julho de 2011)

PUBLICAÇÕES
ONLINE



António Moura de Oliveira

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

Um Imposto neutro

Mestrado em Direito (Ciências Jurídico - Económicas)

Dissertação elaborada sob a orientação da Prof. Doutora Glória Teixeira

Setembro 2010 (revista e actualizada em Julho de 2011)

Agradecimentos

À Professora Doutora Glória Teixeira, orientadora desta minha dissertação, agradeço a qualidade da orientação científica, bem como os doutos conhecimentos que, já desde o curso de pós-graduação, me tem vindo a transmitir. Terá mesmo sido a grande responsável por este fascínio que nutro pelo Direito Fiscal. Foi para mim uma honra, ter sido seu mestrando.

Ao Doutor João Paulo Guimarães, agradeço o apoio que me concedeu e a disponibilidade que sempre demonstrou ao longo de elaboração desta dissertação.

Ao meu pai e à minha mãe, que sempre foram, e que hão-de continuar a ser, os meus verdadeiros orientadores.

Aos meus irmãos, pela maravilhosa cumplicidade que comigo mantêm.

Ao tio Avelino, pela sua palavra e pelos seus gestos amigos.

À João e ao Bernardo de quem me orgulho sem limites, pelo incentivo permanente, paciência demonstrada, e carinho que sempre me dedicaram.

Resumo

Esta dissertação tem como objecto o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), tal como é regulado na ordem jurídica comunitária, portuguesa e alemã.

Trata-se de um estudo que tem como propósito, não apenas dar a conhecer o regime jurídico deste imposto em diversas instâncias, como igualmente aferir no plano do direito português, com particular destaque no domínio dos reembolsos, até que ponto as suas normas se conformam, em toda a sua extensão, com os princípios subjacentes à estrutura conceptual do mesmo, conforme tem vindo a ser definida, em grande medida, pelo TJCE.

O estudo contempla as raízes, a identificação, e a evolução do imposto desde a sua adopção na Comunidade até aos nossos dias. Outros temas são igualmente abordados tais como, a Directiva IVA, os atributos e as fragilidades do imposto, e as normas legais e regulamentares do direito português e alemão que mais significativamente contribuem para a análise da disciplina do tributo nos respectivos países.

As principais conclusões deste estudo apontam para a necessidade da maior densificação das normas que disciplinam certos domínios do sistema comum do imposto.

O quadro normativo alemão acolhe, em sede de incidência pessoal e exigibilidade do imposto, determinados procedimentos que, caso fossem adoptados pelo legislador português, poderiam contribuir para aliviar alguns encargos que incidem sobre as empresas que operam em Portugal.

Quanto à legislação portuguesa, e em particular relativamente aos momentos e modalidades do exercício do direito à dedução, para lá das louváveis alterações ocorridas desde 2009, persistem ainda disposições que não cumprem totalmente o princípio da neutralidade do imposto tal como tem sido definido pelo TJCE.

Abstract

The subject of this dissertation is the Value Added Tax (VAT) as reflected in the EU, Portuguese and German legal orders.

The purpose of this study is not only to make known the legal framework of this tax in different fora, but also to assess in the sphere of Portuguese law, with a particular focus on tax reimbursements, whether its rules are fully complying with this tax underlying principles identified by the European Court of Justice.

The study includes the roots, identification, and development of the tax from the time it was adopted in the Community to the present day. Other themes are also raised, such as: the VAT Directive, the attributes and the weaknesses of the tax, and the most significant legal and regulatory norms from the Portuguese and German law for the analysis of the tax regulation in their home countries.

The main conclusions of this study underline the need for greater legal densification of some VAT common system issues.

With regard to taxable persons and chargeable event, the German legal framework introduces certain procedures which, if adopted in Portugal, could be part of the solution to ease some burdens caused to the enterprises operating in Portugal.

As far as Portuguese legislation is concerned, in particular with regard to reimbursement detailed rules, and notwithstanding the welcome last two years amendments, some provisions do still not fully comply with the proportionality principle as has been identified by the European Court of Justice.

Siglas e abreviaturas

AO	<i>Abgabenordnung</i>
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
DGAIEC	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DIGITA	Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DL	Decreto-Lei
DN	Despacho Normativo
DSIVA	Direcção dos Serviços do IVA
Ecofin	Conselho de Ministros da Economia e Finanças da União Europeia
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IT	Imposto sobre o Valor das Transacções
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RITI	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
TCE	Tratado Institutivo da Comunidade Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
UE	União Europeia

UStDV	<i>Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung</i>
UStG	<i>Umsatzsteuergesetz</i>
UStR	<i>Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG</i>
VIES	Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

Índice

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – O IVA – ORIGEM, NOÇÃO E CLASSIFICAÇÃO	
1. Um imposto de matriz europeia	3
2. Classificação do imposto	4
CAPÍTULO II – O IVA NA ORDEM JURÍDICA COMUNITÁRIA	
1. Adopção do IVA pela Comunidade Económica Europeia	9
2. Evolução normativa do IVA ao nível comunitário	11
CAPÍTULO III – A DIRECTIVA IVA	
1. A densificação da Directiva IVA	25
2. O regime do imposto na Directiva IVA	26
2.1. Objecto e âmbito de aplicação	26
2.2. Âmbito de aplicação territorial	29
2.3. Sujeitos passivos	30
2.4. Operações tributáveis	32
2.5. Lugar das operações tributáveis	36
2.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto	43
2.7. Valor tributável	44
2.8. Taxas	47
2.9. Isenções	48
2.10. Deduções	53
2.11. Obrigações dos sujeitos passivos e de outros não sujeitos passivos	58
2.12. Regimes especiais	61
CAPÍTULO IV – IVA - VANTAGENS E AMEAÇAS	
1. As vantagens do IVA	69
1.1. O efeito anestésico	70

1.2. Economia na gestão do imposto	70
1.3. As receitas do IVA	71
1.4. A neutralidade do IVA	73
1.5. A transparência do IVA	77
2. As ameaças ao IVA	77
2.1. A fraude e a evasão ao IVA	79
2.2. O combate à fraude e à evasão ao IVA na UE	82
2.3. O combate à fuga e à fraude ao IVA em Portugal	87
2.4. A Alemanha e a tentativa de implementação de novas regras de combate à fuga e à fraude ao IVA	97
 CAPÍTULO V – O IVA NA ORDEM JURÍDICA PORTUGUESA	
1. O Imposto de Transacções	101
2. A adopção e implementação do IVA em Portugal	102
3. O CIVA e o RITI	106
3.1. Âmbito territorial	106
3.2. Incidência subjectiva	107
3.3. Operações tributáveis	109
3.4. Lugar das operações tributáveis	110
3.5. Facto gerador e exigibilidade do imposto	112
3.6. Isenções	114
3.7. Valor tributável	117
3.8. Taxas	119
3.9. Deduções	121
3.10. Obrigações dos contribuintes	128
3.11. Regimes especiais	133
4. Infracções pela fuga ou fraude ao imposto na lei portuguesa	136
5. Os Reembolsos	138
5.1. O quadro normativo português em vigor até 2009	139
5.2. Alterações legislativas verificadas desde 2009	142
 CAPÍTULO VI – O IVA NA ORDEM JURÍDICA ALEMÃ	
1. Nota prévia	147

2. Sede legal do imposto	147
3. Modelo do imposto	148
4. Infracções pela fuga ou fraude ao imposto na lei alemã	156
5. O processamento dos reembolsos na Alemanha	158
 CAPÍTULO VII – DIREITO AO REEMBOLSO E A JURISPRUDÊNCIA DO TJCE	
1. O TJCE e a harmonização jurídica negativa	161
2. Decisões do Tribunal das Comunidades em sede de reembolso do IVA	162
CONCLUSÕES	167
BIBLIOGRAFIA	173

Índice de tabelas e figuras

Tabelas

Tabela I	Limites fixados pelos Estados-membros da UE	66
Tabela II	Lista das taxas do IVA aplicadas nos Estados-membros da UE	67
Tabela III	Lista de Territórios/Países pertencentes ou não ao Território da UE, ao Território Aduaneiro e ao Território do IVA	68
Tabela IV	Receitas fiscais de impostos indirectos em Portugal	71
Tabela V	Receitas fiscais de impostos directos em Portugal	72
Tabela VI	Economia subterrânea nos 21 países da OCDE	81

Figuras

Figura I	ENR em Portugal como percentagem do PIB oficial 1970-2009	82
Figura II	Valor e percentagem do IVA não efectivamente recebido na UE	88
Figura III	Portugal: Valor de IVA devido, valor de IVA efectivamente recebido, e valor e percentagem de IVA não efectivamente recebido	88
Figura IV	IVA, quantidade de notas de cobrança emitidas por ano de liquidação	93
Figura V	IVA, valor das notas de cobrança emitidas por ano de liquidação	93
Figura VI	Total de imposto detectado em falta	93
Figura VII	Percentagem do IVA, no cômputo geral do imposto detectado em falta	94
Figura VIII	Regularizações voluntárias do IVA no cômputo geral do imposto detectado em falta	94
Figura IX	Publicitação de devedores – valores cobrados	95
Figura X	Penhoras automáticas marcadas	95
Figura XI	Alemanha: Valor de IVA devido, valor de IVA efectivamente recebido, e valor e percentagem de IVA não efectivamente recebido	98

INTRODUÇÃO

Sem necessariamente conhecer a sua verdadeira estrutura ou os princípios sobre que assenta, o cidadão comum identifica o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) como um montante adicional que aparece discriminado, invariavelmente ou num talão ou numa factura, sempre que adquire um bem ou alguém lhe presta um serviço, montante esse que inflaciona o preço a pagar. Mas o mesmo cidadão nem sempre tem consciência do encargo que suporta, pois quando negocia um preço, quando paga uma factura, a sua atenção é dirigida ao montante final a pagar, sem atender ao imposto nele incluído.

Na verdade, não obstante a maior ou menor percepção do contribuinte, enquanto imposto geral sobre o consumo, o IVA, fruto da sua ubiquidade, condiciona inelutavelmente a vida dos cidadãos. De facto, para viver, estes têm que consumir, e quando consomem pagam IVA. Trata-se, por conseguinte, de um imposto com uma base de incidência muito ampla, que compreende, desde actos tão simples e essenciais à própria sobrevivência humana, como actos mais complexos.

Mas, se para aqueles que se apresentam como consumidores finais, este tributo representa um fardo permanente, mas de todo necessário e aceitável, para quem não apresenta tal condição, mas ainda assim é responsável pelo seu pagamento ou pela sua liquidação – *i.e.*, para os agentes económicos enquanto sujeito passivos –, o mesmo deve representar apenas o cumprimento de determinadas incumbências, que decorrem do seu próprio mecanismo e da sua complexidade intrínseca. Por conseguinte, e quanto a estes sujeitos passivos, para lá de terem que suportar os inevitáveis incómodos inerentes ao cumprimento de tais obrigações, o imposto deve revelar-se o mais neutro possível.

Para que tal se verifique, de entre outros domínios, assume especial importância, em sede do direito à dedução, o regime dos reembolsos a favor dos sujeitos passivos.

E será essencialmente sobre estas últimas vertentes, e não numa perspectiva mais centrada no consumidor final, que versará, essencialmente, o presente estudo. Nele, o imposto apreciando será abordado sob diferentes perspectivas.

Desde logo, em sede da sua origem, noção e classificação. Conhecer como nasceu o imposto, o que ele significa e a sua qualificação, torna-se fundamental para posteriores desenvolvimentos.

Seguir-se-á a análise do seu desenvolvimento e aperfeiçoamento numa perspectiva diacrónica. Conhecer a evolução normativa do imposto até aos nossos dias, facilita a compreensão do direito positivo vigente.

Depois, serão apontados os atributos que o imposto evidencia, bem como as ameaças de que o mesmo tem sido, e continua a ser alvo. Salientar as suas qualidades, significa reconhecer o especial contributo que o imposto tem oferecido à fiscalidade e um incentivo para quem sobre ele se debruça. Dar a conhecer os perigos a que o imposto se expõe, significa desvendar as suas possíveis fragilidades e, simultaneamente, prevenir a sua exposição aos ataques que o podem enfraquecer.

Seguidamente abordar-se-á a sua disciplina ao nível do direito comunitário, do direito português e do direito alemão. O imposto é, no plano comunitário, regulado pela Directiva IVA. As suas disposições primam sobre quaisquer normas reguladoras ou regulamentadoras do imposto pertencentes ao direito interno dos Estados. Por conseguinte, afigura-se conveniente percorrer, ainda que de forma concisa, o regime do imposto em vigor no quadro comunitário, bem como assinalar as opções que nesse domínio, ao abrigo dos poderes que a lei europeia lhes confere, foram acolhidas pelos legisladores português e alemão, com especial incidência sobre o regime dos reembolsos a efectuar pela Fazenda Pública aos sujeitos passivos credores do imposto. No que ao direito português diz respeito, e em particular quanto a este subtema, será efectuada uma análise de teor mais crítico, que ajudará a compreender a *ratio* das alterações ocorridas nos últimos anos.

Por fim, far-se-á alusão a um conjunto de acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) referentes ao regime dos reembolsos.

A título de nota complementar, deve referir-se que, devido à grande amplitude que caracteriza alguns dos domínios enunciados, nem sempre os mesmos serão analisados em toda a sua extensão e profundidade, em razão, não só das múltiplas particularidades que apresentam, que por si só justificariam um estudo autónomo, como do menor interesse que suscitam para as conclusões deste estudo.

CAPÍTULO I

O IVA – ORIGEM, NOÇÃO E CLASSIFICAÇÃO

1. Um imposto de matriz europeia

O IVA é um imposto cuja base conceptual provém da economia. Segundo Samuelson e Nordhaus¹:

“O valor acrescentado é a diferença entre as vendas duma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas.”

O valor acrescentado é constituído pelos salários, juros e lucros acrescentados à produção pela empresa ou sector de actividade.

Para melhor entendimento deste conceito, apresentam-se os seguintes exemplos:

– o lavrador vende o trigo pelo valor de € 500, mas as sementes e adubos utilizados, só valem € 200. Se o lavrador teve um custo de produção de € 200, e vendeu por € 500, então a diferença radica no valor que acrescentou aos bens que possuía inicialmente. Esse valor acrescentado deve-se ao trabalho de semear, regar, adubar, e colher o trigo;

A mesma lógica aplica-se ao moleiro,

– o moleiro adquiriu trigo pelo valor de € 500 para produzir farinha. Posteriormente, vendeu a farinha pelo valor de € 750. Esta diferença, deveu-se ao trabalho do moleiro na transformação do trigo em farinha.

Os exemplos mencionados explicam o valor acrescentado destes dois produtores. O valor da produção da economia é a soma dos valores acrescentados de todos os produtores.

¹ SAMUELSON/NORDHAUS, *Economia*, Cop. do original *Economics*, 16ª ed. McGraw Hill de Portugal, lda, 1999, pág. 394.

Este conceito previne, desde logo, a contabilização repetida dos produtos utilizados na produção de outros produtos.

O Direito, reconhecendo os méritos deste conceito, apoderou-se da sua lógica e criou um novo imposto – o IVA, – que surgiu pela primeira vez, em França, pela mão do inspector de finanças Maurice Lauré². Pois bem, este imposto nasceu por ocasião da reforma fiscal levada a cabo em França no ano de 1954. Com o propósito de aliviar os preços dos produtos sobre os quais incidia um imposto indirecto, em cascata, designado “imposto sobre a produção”, Maurice Lauré, partindo dele, e sem que tivesse alterado substancialmente a sua concepção, aperfeiçoou-o e erigiu um novo tributo, cuja base de incidência passou a radicar simplesmente no valor acrescentado dos produtos. A introdução deste imposto em França nos anos cinquenta, evidenciou virtualidades tais, que convenceram o legislador comunitário a adoptá-lo, já em finais da década de sessenta, na então Comunidade Económica Europeia.

2. Classificação do imposto

No que respeita à sua taxilogia, o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fraccionado por todos os operadores que participam nesse mesmo circuito.

Contudo, o IVA não se confunde com os impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata (*cumulative multi-stage tax*), cuja incidência abrange igualmente todas as fases da cadeia de fornecimento. Desde logo, enquanto estes incidem sobre o montante bruto de cada transacção, incluindo os impostos pagos em fases anteriores da cadeia produtiva (*tax on tax*), originando, por isso, o “efeito cumulativo” ou “efeito cascata”, o IVA recai sobre o montante líquido da transacção, e exclusivamente sobre o valor acrescentado que o produto sofre entre dois fornecimentos do circuito económico. Deve referir-se, no entanto, que o IVA alberga um mecanismo denominado método crédito

² O rudimentar conceito subjacente a este novo imposto, terá sido elaborado pelo alemão Dr. Wilhelm Von Siemens nos anos vinte do século passado. V. LIAM EBRILL, MICHAEL KEEN, JEAN-PAUL BODIN, e VICTORIA SUMMERS, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

imposto, método indirecto subtrativo, ou método das facturas. Este mecanismo prende-se com a possibilidade conferida a qualquer dos intervenientes na cadeia de fornecimento – sujeitos passivos³ –, de beneficiar do direito à dedução do imposto que lhes foi cobrado a montante (*ex ante*) sobre os seus *inputs* (*Vorsteuer*). Melhor dizendo, e em termos práticos, ao produtor, distribuidor ou prestador de serviços, é concedido o direito de descontar ao imposto que liquida e cobra pelas transacções efectuadas com os seus clientes (*ex post*), o imposto devido ou pago correspondente a uma fase anterior (*ex ante*), enquanto adquirente de bens e/ou serviços necessários à realização daquelas transacções.

Estamos, por conseguinte, em presença de um imposto desprovido de qualquer efeito cumulativo, sendo que a oneração do produto não depende directamente do número de transacções ocorridas no seu processo produtivo.

Porém, é sobre o consumidor final, na qualidade de verdadeiro suportador económico do imposto, e titular da capacidade contributiva, que recai, de facto, o ónus do seu pagamento. O sujeito passivo, que vendeu um bem ou prestou um serviço ao consumidor final, apenas está obrigado a liquidar⁴ e a cobrar a este último, determinada quantia a título de imposto. Quantia essa, sobre a qual o sujeito passivo deve deduzir os montantes por si devidos ou pagos a título de imposto que incidiu sobre os seus *inputs*, e apurar o seu resultado líquido que deve entregar nos cofres do Estado. Por isso, com o propósito de tributar apenas o consumo, este imposto afigura-se neutro para o sujeito passivo que exerce uma actividade económica.

É também um imposto indirecto, pois segundo a teoria clássica, ele assenta no fenómeno da repercussão económica. O sujeito passivo é quem paga o imposto às autoridades fiscais depois de o ter recebido do adquirente como parte do preço. Nesta conformidade, o devedor do imposto não coincide com o destinatário do mesmo. Com efeito, o contribuinte directo ou de direito, adquire a prerrogativa de repercutir a totalidade do imposto sobre o contribuinte indirecto ou de facto, o qual assume a

³ O 18.º da Lei Geral Tributária prescreve que, sujeito passivo, é quem, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, sendo que, de acordo com o art. 2.º do Código do IVA, são sujeitos passivos do IVA, entre outros, basicamente as pessoas singulares ou colectivas que, de forma independente, e com carácter de habitualidade, exercem uma actividade económica.

⁴ Por aplicação de uma taxa expressa em percentagem (*ad valorem*) que incide sobre o preço final do bem fornecido.

qualidade de verdadeiro suportador económico⁵. Essa repercussão é, aliás, legalmente obrigatória em Portugal por força do estatuído no n.º 1 do artigo 37.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) que prescreve: “*A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços*”. Para Casalta Nabais⁶, trata-se de um artigo que contém uma obrigação jurídica apenas formal, já que a correspondente obrigação material assemelha-se a uma obrigação natural.

Por outro lado, a incorporação do imposto no preço de aquisição, provoca no contribuinte, na qualidade de repercutido, um efeito de anestesia fiscal. Isto é, o facto do pagamento do imposto coincidir com o pagamento do preço do produto fornecido ou do serviço prestado, gera no contribuinte uma menor visibilidade da carga fiscal que lhe é imposta, e, consequentemente, uma menor consciência da quantia que despende a título de imposto.

O IVA é classificado pela grande maioria da doutrina, como um imposto geral sobre o consumo, – ainda que, para Joachim Englisch⁷ este imposto, tal como previsto na Directiva IVA, possa considerar-se, estritamente, um imposto sobre a despesa para o consumidor final⁸ –, pois incide, tendencialmente, sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos por quem manifesta capacidade contributiva.

A este propósito, cumpre assinalar que existem outros tipos de impostos, igualmente incidentes sobre o consumo, que se designam por Impostos Especiais de Consumo (IEC). Diferentemente do IVA, que é um imposto plurifásico e administrado pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), estes outros são impostos monofásicos, cuja administração se encontra sujeita à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC). Refira-se, no entanto, que estes impostos são igualmente classificados como impostos indirectos. Designam-se especiais porque, para além de incidirem especialmente sobre o consumo de determinados bens materiais, são impostos cuja disciplina obedece a um quadro jurídico próprio. Recaem sobre o

⁵ Sobre o efeito repercutivo em IVA, v. BRUNO BOTELHO ANTUNES, *A Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008.

⁶ V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 5ª ed., 2010, cit., pág. 251.

⁷ O n.º 2 do art. 1º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro (Directiva IVA), classifica este imposto como um imposto geral sobre o consumo.

⁸ V. JOACHIM ENGLISH, *Fundamental principles of Value Added Tax (VAT)*, Universität Augsburg, 2009.

consumo de bens que geram efeitos perniciosos, causadores de custos sociais e externalidades negativas, que devem ser imputadas aos seus consumidores, e não à sociedade. Daí que, sobre o consumo desses bens deva incidir maior carga tributária e, segundo Saldanha Sanches⁹, *”com o carácter nocivo do seu consumo a constituir causa de derrogação do princípio da capacidade contributiva”*.

Refira-se ainda que o IVA é um imposto de obrigação única. Os fiscalistas distinguem impostos de obrigação única dos impostos de obrigação periódica, pela circunstância dos primeiros se basearem num facto tributário instantâneo, enquanto os segundos assentarem num facto tributário duradouro. Ou, como doutrina Saldanha Sanches¹⁰, que dissocia *“os impostos de obrigação única – em que a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei – dos impostos de base temporal nos quais vai contar para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo”*. Ora, o IVA, porque incide sobre as entregas de bens e prestações de serviços que se consubstanciam em factos tributários isolados e instantâneos, e não em factos que persistem no tempo nem que se refazem pelo simples decurso do mesmo, deve, por isso, ser classificado de imposto de obrigação única¹¹.

⁹ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 428.

¹⁰ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 27.

¹¹ Sobre impostos periódicos e impostos de obrigação única v. JORGE LOPES de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado* - Volume II, 5.ª edição 2007, págs. 194 e 195.

CAPÍTULO II

O IVA NA ORDEM JURÍDICA COMUNITÁRIA

1. Adopção do IVA pela Comunidade Económica Europeia

Conforme já referido *supra*, o IVA, vigente em França desde 1954, oferecia aos olhos do legislador europeu consideráveis vantagens. Poderia funcionar como o instrumento mais adequado para satisfazer os seus desígnios que, tendo em conta o artigo 99.º do Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia de 1957¹², apontavam para a organização de um mercado capaz de garantir a livre concorrência entre os Estados.

De facto, com excepção da França até à introdução deste imposto na, então, Comunidade Económica Europeia, em todos os demais Estados-membros vigoravam impostos plurifásicos e cumulativos que recaíam sobre a entrega de determinados bens e prestações de serviços. Esta realidade arrastava consigo efeitos indejesáveis, a saber: o agravamento dos produtos sujeitos a maior número de transacções no seu processo produtivo, criando, por conseguinte, um incentivo à integração vertical das empresas; o benefício da tributação em sede das prestações de serviços, quando comparada com as entregas de bens, pois, de acordo com Glória Teixeira¹³ “*em geral, os serviços, normalmente prestados a pessoas de maior nível de rendimento, materializam-se frequentemente numa só transacção com o consumidor final, implicando um encargo fiscal menor*”; maior dificuldade de gestão administrativa destes impostos, pelos efeitos

¹² O art. 99.º do Tratado de Roma prescreve no seu primeiro parágrafo: “*A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indirectos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-Membros*”.

¹³ V. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, pág. 197.

cumulativos que proporcionavam; maior dificuldade em quantificar fielmente o valor dos impostos que haviam incidido sobre cada produto, sempre que os mesmos eram exportados, facto esse que alimentava o risco dos Estados subsidiarem as suas exportações, de forma mais ou menos ousada, pela sobreavaliação dos impostos reembolsáveis quando as mesmas ocorriam; a grande dificuldade em tributar os produtos importados quando comparados com os produzidos internamente, para garantir-se a sua neutralidade.

Sobre este ponto de vista, tornava-se urgente combater os referidos entraves à livre concorrência que grassavam na Comunidade. A adopção de um imposto simples e neutro, que incidisse sobre as transacções de bens e prestações de serviços, afigurava-se como a solução mais adequada.

A instituição do IVA na CEE ocorreu em 1967, por ocasião da aprovação das Directivas 67/227/CEE e 67/228/CEE (designadas, respectivamente, “Primeira Directiva IVA” e “Segunda Directiva IVA”), ambas do Conselho e datadas de 11 de Abril.

A primeira, no âmbito da harmonização das legislações dos Estados-membros relativa aos impostos sobre o volume de negócios, ordenou a adopção do novo imposto nos diferentes Estados-membros até, o mais tardar, 1 de Janeiro de 1970¹⁴, e a consequente substituição de todos os impostos cumulativos neles vigentes. Instituiu as linhas gerais do sistema do imposto, a saber: 1) o IVA é um imposto geral sobre o consumo, incidente sobre as transacções de mercadorias e sobre as prestações de serviços; 2) o imposto é exactamente proporcional ao preço das mercadorias e dos serviços, independentemente do número de transacções ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação; 3) o imposto deve ser aplicado a cada transacção a jusante, com prévia dedução do imposto pago a montante, sem gerar qualquer efeito cumulativo; 4) o imposto deve ser aplicado até à fase do retalhista, incluindo esta última. Por fim, declarou a necessidade de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios com vista a permitir-se maior neutralidade concorrencial, quer ao nível interno quer ao nível comunitário, e, a curto prazo, no âmbito das trocas

¹⁴ Prazo esse que, com base na Directiva 69/463/CEE do Conselho, de 9 de Dezembro, viria a ser adiado para todos os Estados-membros até 1 de Janeiro de 1972, seguindo-se dois novos adiamentos destinados exclusivamente à República Italiana. O primeiro, com base na Directiva 71/401/CEE do Conselho, de 20 de Dezembro, fixando novo prazo até 1 de Julho de 1972, e o segundo, baseado na Directiva 72/250/CEE do Conselho, de 4 de Julho, que fixou definitivamente como prazo limite a data de 1 de Janeiro de 1973.

comerciais entre os Estados-membros, a abolição da tributação das mercadorias nas importações e o seu desagravamento nas exportações.

Por sua vez, a Segunda Directiva IVA, mais detalhada, estabeleceu as normas de execução da Primeira Directiva, assumindo algum relevo as disposições interpretativas relativas a diversos conceitos-chave do sistema. Contemplou medidas de aplicação provisória até que o sistema do imposto fosse definitivamente implementado.

Na perspectiva do legislador comunitário, as directivas em apreço integravam-se na construção de um objectivo que deveria, a todo o custo, ser alcançado – o mercado comum.

Importa assinalar que, em 1 de Julho de 1968, entrou em vigor a União Aduaneira. Com a instituição da mesma, foram abolidos os direitos aduaneiros aplicáveis às trocas comerciais entre Estados-membros, e introduzida a Pauta Aduaneira Comum¹⁵ (PAC) aplicável em toda a Comunidade Europeia às mercadorias provenientes de países terceiros, que substituiu os direitos aduaneiros nacionais.

Todavia, as referidas directivas, apenas disciplinavam as bases daquilo que poderia denominar-se como um sistema embrionário do imposto, não impedindo que os Estados desfrutassem de uma larga autonomia, nomeadamente quanto à fixação, quer dos limites do âmbito de incidência – pois não contemplavam, designadamente, uma lista comum de isenções¹⁶ –, quer das taxas a aplicar.

Por isso, e não obstante os referidos diplomas normativos apontarem para um sistema comum do IVA com carácter vinculativo, após os mesmos terem sido transpostos para o direito interno dos Estados-membros, passaram a existir, tantos sistemas quantos os Estados que os transpuseram.

2. Evolução normativa do IVA ao nível comunitário

EM 1977, com a aprovação da denominada Sexta Directiva – Directiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de Maio – erigiu-se o segundo sistema comum do IVA.

¹⁵ As receitas assim obtidas fazem parte dos recursos próprios da Comunidade.

¹⁶ A Directiva 67/228/CEE estabelecia no seu anexo A, n.º 2, segundo parágrafo, que “ *Caso um Estado-membro se proponha não agravar determinadas actividades deverá fazê-lo de preferência pela via da concessão de isenções, em vez de excluir do âmbito de aplicação do imposto os sujeitos que exerçam tais actividades*”.

Este novo normativo viria a adquirir uma importância fundamental, pois representou durante quase três décadas a base do sistema do imposto, ainda que durante a sua vigência tivesse sido alvo de inúmeras alterações e emendas. Com a entrada em vigor desse diploma foi revogada a Segunda Directiva IVA¹⁷.

Com ele, disciplinaram-se novos domínios relacionados com a sistematização do imposto, precisaram-se algumas noções fundamentais, harmonizaram-se alguns regimes, e salvaguardaram-se medidas de simplificação, que possibilitavam aos Estados a derrogação das suas normas sob autorização do Conselho.

Com efeito, assistiu-se ao estabelecimento de uma lista comum de isenções; impôs-se aos devedores do imposto que declarassem periodicamente as operações realizadas a montante e a jusante; criou-se um procedimento comunitário de consulta para coordenar a aplicação das determinações constantes da directiva; harmonizou-se, quer o regime das deduções quer os vários regimes especiais de sujeição ao imposto; e precisaram-se, *inter alia*, as noções de sujeito passivo, operação tributável, prestações de serviços, importações, lugar de entrega de bens e das prestações de serviços, facto gerador, e exigibilidade do imposto.

Convém assinalar que, do seu texto decorria a sujeição ao imposto das importações de bens, no âmbito das quais se incluíam, também, as transacções entre os Estados-membros.

Refira-se, igualmente, que esta directiva procurou impor uma base tributável mais uniforme, o que, nos termos do segundo considerando estabelecido no seu preâmbulo, possibilitaria a implementação da Decisão do Conselho, datada de 21 de Abril de 1970 – acto este que, para Clotilde Palma¹⁸, marca o início da segunda fase de

¹⁷A Directiva 77/338/CEE revogou, igualmente, quer o último parágrafo do art. 2.º, quer o art. 5º da Primeira Directiva, que prescreviam (pelo facto de o último parágrafo do art. 2.º, decorrer do seu penúltimo, são aqui ambos reproduzidos):

Art. 2.º - O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

Todavia, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, estes últimos têm a faculdade, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 5º, de aplicar tal sistema só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicar, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autónomo.

Art. 5.º - Se um Estado-membro pretender fazer uso da faculdade prevista no último parágrafo do artigo 2º, submeterá o assunto à apreciação da Comissão em tempo útil para efeitos de aplicação do artigo 102º do Tratado.

¹⁸ CLOTILDE CELORICO PALMA, *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Revista n.º 5, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto/ISCAP, de 2005, pág. 8.

harmonização do IVA. Nessa Decisão declarava-se que os recursos próprios da Comunidade deveriam advir das receitas dos Estados provenientes não apenas dos direitos alfandegários e niveladores agrícolas, mas também de uma porção do IVA correspondente a 1% da matéria colectável aplicável sobre a sua base de incidência – método “*base-on-base*” –, a qual deveria ser determinada, nos termos do seu art. 4.º, de modo uniforme entre os Estados-membros. Isto é, o método “*base to base*” só poderia aplicar-se, depois de atingida a harmonização plena da base de incidência do imposto entre os diferentes Estados. Esta condição fazia todo o sentido, pois, se assim não fosse, os mesmos Estados disporiam da possibilidade de reduzir a sua contribuição para o orçamento comunitário recorrendo à restrição da base de incidência do tributo. Ora, dado que a plena harmonização não foi alcançada, a aplicação do citado método deu lugar ao denominado “*revenue method*”, de funcionamento algo complexo, mais directamente ligado com o consumo nacional geral, do que unicamente com a receita proveniente do IVA.

O regime do IVA estabelecido na Sexta Directiva viria, no entanto, a ser complementado com a aprovação de novos instrumentos legais.

Assim, dois anos após a aprovação da mesma, foi publicada a Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro – geralmente designada de Oitava Directiva –, que estabeleceu as normas de execução do estatuído no n.º 4 do artigo 17.º da Sexta Directiva, relativas ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território onde o mesmo é devido, mas sim noutro Estado-membro. Na circunstância, procurou evitar-se a dupla tributação, assegurar a igualdade de tratamento entre sujeitos passivos, independentemente do país onde se encontrassem estabelecidos, preservar a livre concorrência entre os Estados-membros e, por essa via, dar mais um passo no sentido da integração económica.

Em 1983 foi publicada a Directiva 83/181/CEE do Conselho, de 28 de Março, que criou a disciplina reclamada pelo n.º 2 do artigo 14.º da Sexta Directiva, tendo em conta a matéria enunciada na alínea d) do seu n.º 1, referente à delimitação do âmbito da aplicação das isenções do IVA a determinadas importações definitivas de bens. Com este novo acto normativo procedeu-se à uniformização, tanto quanto foi possível, do regime do IVA com regime o aduaneiro, face às especialidades próprias tanto deste

imposto como dos direitos aduaneiros. Optou-se pela autorização da manutenção de isenções que vigoravam entre Estados-membros, e entre estes e países terceiros.

Em 1986, foi aprovada a Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro – comumente conhecida como a Décima Terceira Directiva – que estabeleceu as normas relativas às modalidades do reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.

No quadro do desenvolvimento harmonioso das relações comerciais entre a Comunidade e os países terceiros, este novo diploma determinou que, os seus Estados-membros deveriam, sob determinadas condições, proceder ao reembolso do IVA pago pelos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade. Nesta conformidade, condicionou o processamento dos reembolsos ao seu requerimento pelos sujeitos passivos, e à existência no país terceiro de vantagens idênticas no domínio dos impostos sobre o volume de negócios. Atribuiu ao Estado-membro que procedesse ao reembolso, a possibilidade de exigir a nomeação de um representante fiscal. Por outro lado, estabeleceu que a concessão deste tipo de reembolsos não pudesse ser efectuada em condições mais favoráveis do que as aplicadas aos sujeitos passivos pertencentes à Comunidade.

Maior repercussão, atingiram duas novas directivas que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1993. São elas, a Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro, e a Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro.

Na génese das mesmas, esteve aquilo que viria a determinar o início da terceira fase de harmonização do IVA, e que assentou:

1) no Livro Branco¹⁹ sobre o Mercado Único – *Weißbuch über den Binnenmarkt* –, apresentado em Junho de 1985 pela Comissão, que, sob a égide do seu comissário para o mercado interno, Lord Cockfield, identificou os problemas da Comunidade e chamou a atenção para a premência de medidas que promovessem o mercado interno e, consequentemente, a integração europeia, apresentando-se como uma estratégia da Comunidade para aumentar a sua competitividade – o documento encontrava-se estruturado da seguinte forma: Parte I – a remoção das barreiras físicas; Parte II – a

¹⁹ Um Livro Branco publicado pela Comissão, significa um documento que contém propostas de acção da Comunidade em áreas específicas.

remoção das barreiras técnicas; Parte III – a remoção das barreiras fiscais; Anexo: Calendário para completar-se o mercado interno em 1992;

2) no Acto Único Europeu, documento assinado no Luxemburgo em 28 de Fevereiro de 1986, que, com entrada em vigor em 1 de Julho do mesmo ano, acolheu e consagrou as ideias constantes do Livro Branco, e alterou, pela primeira vez, os tratados de Roma. As alterações que introduziu, estenderam-se a várias áreas, sendo que, de entre elas, a que maior impacto sofreu, foi a económica. No seu artigo 13.º pode ler-se: “*Ao Tratado CEE são aditadas as disposições seguintes: Artigo 8.º-A – A Comunidade adoptará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de Dezembro de 1992... O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado*”. A adopção do espaço sem fronteiras aqui previsto, revela que o legislador europeu acolheu no Tratado uma noção que vai muito para além da noção de mercado comum tendo em vista uma maior integração europeia. Convém, não deixar de referir que, com a alteração dos tratados, e no que concerne ao processo de decisão, alargou-se o âmbito das matérias sujeitas à maioria qualificada dos votos no Conselho, em detrimento da unanimidade. Todavia, no que tange a questões sensíveis, entre as quais se inclui a fiscalidade, nada mudou, continuando a imperar o princípio da unanimidade.

Ora, decorrendo do Acto Único Europeu que até ao final de 1992 deveriam ser abolidas as fronteiras fiscais nas transacções de bens entre os Estados-membros – porque se integravam num só território fiscal e aduaneiro –, as mesmas deixaram de considerar-se exportações ou importações, para assumirem a denominação de transmissões ou aquisições intracomunitária de bens. Tornava-se, pois, necessário regular este tipo de operações, e definir qual ao país onde elas deveriam ser tributadas em sede de IVA.

Num primeiro momento, em 1987, a Comissão propôs a adopção do chamado “princípio do país de origem” – *Prinzip des Ursprungsorts* –, i.e., o IVA deveria ser tributado no país de origem dos bens transaccionados. Esta solução apresentava-se como a mais coerente e mais fiel aos princípios norteadores do sistema do imposto. Tudo deveria processar-se como se de uma transacção interna se tratasse. Todavia, e de

acordo com a proposta da Comissão, com uma particularidade assinalável: o imposto arrecadado no país de origem deveria posteriormente transferir-se para o país do destino – através de um mecanismo comunitário de compensação (*clearing-system*) –, para possibilitar aos sujeitos passivos (fornecedor e adquirente) o exercício do direito à dedução²⁰ e, deste modo, preservar-se a neutralidade do imposto, não só ao nível nacional mas também ao nível de todo o espaço comunitário²¹. Este mecanismo apresentava-se, no entanto, provido de alguma complexidade. Concebido para anular os efeitos decorrentes da disparidade de taxas vigentes entre os Estados-membros, recorria a regras estatísticas de base macroeconómica bem como a técnicas de amostragem, o que implicava, necessariamente, importantes adaptações por parte dos Estados até que se realizasse o mercado interno, o mais tardar, no final de 1992. A improbabilidade de, em tempo útil, conseguir-se tais adaptações, associada à relutância evidenciada pelos Estados em acreditar no bom funcionamento do mecanismo compensatório, redundou na sua rejeição pelo Conselho, recusa essa que abriu todo o caminho à adopção do princípio do destino.

Assim, em Maio de 1990, a Comissão, apoiada nos resultados obtidos na reunião do Conselho de Ministros da Economia e Finanças da União Europeia (Ecofin) realizada em Novembro de 1989, apresentou novas propostas que foram aprovadas por este mesmo conselho em Junho de 1991.

E foram essas novas propostas que estiveram na base da primeira das duas directivas acima enunciadas – Directiva 91/680/CEE do Conselho – a qual alterou a Sexta Directiva. Com este novo acto normativo, consagrou-se um conjunto de medidas entendidas como essenciais para a abolição das fronteiras fiscais assim como a realização do mercado interno europeu, conforme previa o Acto Único Europeu.

Particular importância assumiu o estabelecimento de um regime transitório, aplicável às transacções comerciais entre sujeitos passivos, que, baseado no chamado “princípio do país de destino” – *Prinzip des Bestimmungsorts* –, deveria vigorar até 31 de Dezembro de 1996.

²⁰ Através da indicação, na declaração periódica do sujeito passivo declarante, do IVA dedutível pago num outro Estado-membro.

²¹ Esta proposta inseria-se num conjunto de propostas segundo uma abordagem do *Big Bang*, ou seja, de rápida passagem para o “princípio do país de origem”.

Segundo este regime, a tributação das transmissões de bens intracomunitárias nas quais participassem operadores registados para efeitos de IVA deveria ocorrer no país de destino, *i.é.*, onde os bens são, em princípio, consumidos.

Esta solução, de carácter provisório, ainda hoje em vigor na União Europeia (EU), decorreu da falta de consenso entre os diferentes Estados-membros para aprovarem uma solução definitiva que perfilhasse o “princípio do país de origem”. Tratava-se de um domínio considerado sensível para os Estados, exactamente pela elevada receita que o imposto proporcionava aos cofres de cada um deles. De facto, a adopção do sistema de tributação no país de origem implicaria, necessariamente, para os países com menor poder económico, e importadores de bens com maior valor acrescentado, uma perda importante de receita. O efeito oposto dar-se-ia nos grandes países produtores e exportadores que, por isso, se mostravam defensores deste sistema.

Cabe, no entanto, referir que o acolhimento do princípio do país de destino não significou a aplicação deste princípio a todo o tipo de transacções efectuadas entre Estados-membros.

Com efeito, a tributação segundo o princípio país de origem foi o regime adoptado quanto às aquisições para fins privados, *i.e.*, efectuadas por consumidores finais, salvo quando configurem qualquer das seguintes situações: 1) vendas à distância, sempre que a entidade vendedora supere um certo volume de vendas para determinado Estado-membro; 2) aquisições intracomunitárias acima de determinado valor, efectuadas por pessoas colectivas isentas de imposto; 3) aquisição de meios de transporte novos.

Em 1992 foi aprovada uma segunda directiva, já atrás referenciada, a Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro. Com este novo acto normativo, a Sexta Directiva foi alterada no sentido da aproximação das taxas do imposto, sem contudo as uniformizar. Definiram-se as taxas mínimas, a saber: 15% para a taxa padrão, e 5% para as taxas reduzidas. Por outro lado, impediu-se que os Estados-membros adoptassem taxas agravadas. Para alguns Estados-membros, a título provisório, até à entrada em vigor do sistema definitivo²², foram estabelecidas derrogações à aplicação das novas taxas.

²² A este respeito, importa assinalar a derrogação específica estatuída no art. 28.º da Sexta Directiva que remete para o art. 17.º da chamada Segunda Directiva aprovada em 1967. Segundo tal derrogação, as “taxas zero” em vigor desde 31 de Dezembro de 1975 podem continuar aplicar-se contanto que: a) se

A dificuldade sentida na uniformização das taxas, a par da impossibilidade da adopção do princípio da tributação no país de origem, tem impedido até aos dias de hoje, a realização de um efectivo mercado interno.

Com a supressão das barreiras fiscais e físicas no interior do espaço comunitário, desapareceram os controlos físicos nas fronteiras. A isenção do imposto nas transmissões intracomunitárias, pressupõe que os bens atavessem efectivamente as fronteiras, para serem tributados no país de destino. A verificação de tal pressuposto exige às administrações tributárias, no que toca ao trânsito transfronteiriço, um controlo apertado ao nível documental.

Neste sentido, em Fevereiro de 1992 entrou em vigor o Regulamento (CEE) 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos. Com ele instituiu-se o Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES), pelo que no seu artigo 1.º pode ler-se: “...o presente regulamento estabelece os procedimentos para a troca, por via electrónica, de informações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado respeitantes às transacções intracomunitárias, bem como para qualquer troca posterior de informações entre as autoridades competentes dos Estados-membros”. Por seu turno, o seu artigo 4.º estatui: “A autoridade competente de cada Estado-membro disporá de uma base de dados electrónica na qual armazenará e processará as informações que recolha...”.

Trata-se, por conseguinte, de um sistema comum de troca de informações por via electrónica entre as autoridades fiscais dos vários Estados, com vista a um mais eficiente controlo do imposto, especialmente nas transacções intracomunitárias.

O carácter provisório da regra de tributação no país de destino determinou que, em Julho de 1996, a Comissão apresentasse um programa, denominado “*Um sistema comum do IVA: programa para o mercado único*”. Em causa estava uma proposta que deveria ser implementada por fases, assente na tributação no domicílio fiscal do operador, *i.e.*, do vendedor, que preconizava a adopção do “princípio do país da origem”²³. A sua viabilidade reclamava um maior grau de harmonização, não só dos mecanismos de tributação, como do próprio imposto, com vista à sua aplicação mais

justifiquem por razões sociais claramente identificadas; b) beneficie o consumidor final; c) o “princípio da origem” ainda não tenha sido generalizadamente aplicado.

²³ Importa referir que a Comissão sempre havia defendido este princípio, de acordo, aliás, com o que, de forma mais ou menos contida, decorria do texto, quer da Primeira Directiva, datada de 1967, quer da Sexta Directiva, datada de 1977.

uniforme entre os Estados-membros. Todavia, por ter sido considerada por estes demasiado arrojada ou mesmo inexequível, a proposta apresentada pela Comissão não mereceu o necessário consenso.

Este revés, terá sido interpretado pela Comissão como um sinal para que as suas iniciativas se orientassem noutro sentido. E esse sentido seria aquele que permitisse não apenas atalhar aos aspectos mais práticos da administração do imposto como agilizar os seus processos com vista a facilitar e tornar mais eficiente a sua aplicação, sem nunca negligenciar a evolução dos mercados e as diferentes práticas dos seus agentes. Seria igualmente aquele que atendesse às novas tecnologias já disponíveis, podendo funcionar como um instrumento precioso tanto para a desmaterialização de toda a documentação necessária à boa gestão do tributo como para mais eficazmente combater as práticas de fraude.

Em 2000, a Comissão dirigiu ao Conselho uma comunicação, denominada *“Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado Interno”*²⁴, na qual reavaliou o seu programa apresentado em 1996 e definiu uma nova estratégia assente em quatro objectivos, a saber: *“a simplificação e a modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme das disposições actuais e uma nova execução da cooperação administrativa”*. Ao mesmo tempo, a Comissão propôs-se tomar iniciativas em áreas como: tributação dos serviços postais, comércio electrónico, facturação (incluindo a facturação electrónica), e cooperação administrativa e assistência mútua.

No âmbito dos serviços postais, a Comissão propôs ao Conselho – COM(2003) 234 final, de 5 de Maio – a alteração da Sexta Directiva, com vista a eliminar as distorções da concorrência provocada pela isenção do IVA que se limitava aos operadores públicos postais. Neste sentido, propôs que se aplicasse uma única taxa de IVA a qualquer envio postal, desde que se tratasse de um serviço clássico que correspondesse a um envio postal endereçado com peso inferior a 2 quilogramas. Taxa essa que seria normal ou reduzida dependendo da opção tomada por cada Estado-membro. Sempre que o envio fosse superior a este peso, coexistiriam duas taxas possíveis: aos envios entregues na Comunidade, aplicar-se-ia taxa normal, enquanto às entregas em país terceiro, proceder-se-ia à isenção ou concedia-se o direito à dedução.

²⁴ COM (2000) 348 final, de 7 de Julho.

No que se refere ao comércio electrónico, a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de alteração temporária²⁵ à Sexta Directiva, proposta essa que viria a dar origem à Directiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio. A Comissão entendia que as disposições da Sexta Directiva mostravam-se, quer relativamente aos serviços de radiodifusão e televisão quer aos serviços prestados por via electrónica, quando consumidos na Comunidade, desadequadas e em desconformidade com o bom funcionamento do mercado comum. Com o novo normativo, surge a tributação destes serviços quando prestados a título oneroso a clientes estabelecidos no território da Comunidade, tal como a sua isenção quando prestados a partir da Comunidade a clientes estabelecidos em países terceiros. Surge igualmente, a possibilidade dos sujeitos passivos não estabelecidos que prestam serviços electrónicos a não sujeitos passivos, optarem por um regime especial. Quanto ao lugar da tributação, ficou estabelecido que o mesmo devia corresponder ao lugar do destinatário desses serviços.

No atinente à facturação, a Comissão propôs ao Conselho a aprovação da Directiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro, e com ela alterar a Sexta Directiva. A insuficiente regulamentação ao nível comunitário, permitiu que, neste particular, cada Estado-membro impusesse as suas regras e estabelecesse os requisitos essenciais a observar pelos agentes económicos na elaboração das facturas. A crescente internacionalização dos mercados não se mostrava compatível com a coexistência de diferentes regimes no espaço comunitário, e reclamava um maior grau de harmonização legislativa entre os Estados-membros. Por seu lado, com a modernização tecnológica impunha-se a adaptação da legislação aos novos métodos de facturação. Nesta conformidade, a nova directiva adoptou uma lista simplificada e harmonizada das menções a figurar obrigatoriamente nas facturas, consagrou tanto a validade da facturação e seu armazenamento electrónico como a sua aceitação nas transacções transfronteiriças, e adoptou regras comuns quanto à autofacturação e à subcontratação das operações de facturação.

Por fim, e relativamente à cooperação administrativa e assistência mútua, a Comissão propôs ao Conselho a alteração da Directiva 76/308/CEE, de 15 de Março,

²⁵ Onde se previa a sua aplicação até 30 de Junho de 2006. Este prazo iria ser prorrogado três vezes: até 31 de Dezembro do mesmo ano, aplicável *ex vi* da Directiva 2006/58/CE do Conselho, de 27 de Junho; até 31 de Dezembro de 2008, da Directiva 2006/138/CE do Conselho, de 19 de Dezembro; até 31 de Dezembro de 2014 da Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro.

que se reportava, *inter alia*, ao IVA e a determinados IEC, proposta essa que deu lugar à Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho. Entendia a Comissão que a assistência mútua, no que respeitava à cobrança desses impostos prevista naquela directiva, não respondia à ameaça do aumento de fraude assim como não assegurava a competitividade e a neutralidade fiscal do mercado interno. A proposta visou, basicamente, simplificar e acelerar o mecanismo de assistência mútua de modo a tornar mais efectiva a cobrança dos créditos entre os Estados-membros e a Comunidade, permitir que as comunicações entre aqueles se efectuassem por transmissão electrónica, e estimular a utilização do mecanismo de cobrança com a introdução de um procedimento de reembolso.

Por outro lado, ainda em sede de cooperação administrativa e assistência mútua, assistiu-se à aprovação do Regulamento (CE) 1798/2003²⁶ do Conselho, de 7 de Outubro, que, revogando o já referido Regulamento (CEE) 218/92 do Conselho, reforçou as suas disposições, precisou os direitos e obrigações de todas as partes envolvidas, clarificou, intensificou, e acelerou a cooperação administrativa, quer entre os Estados-membros quer entre estes e a Comissão, para mais eficazmente combater-se a fraude.

Em 2005, assistiu-se à aprovação do Regulamento (CE) 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro, que veio estabelecer as medidas de aplicação da Sexta Directiva, em particular no que concerne aos sujeitos passivos²⁷, às entregas de bens e prestações de serviços e à determinação do lugar das mesmas.

Em 1 de Janeiro de 2007, entrou em vigor a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro (daqui em diante designada simplesmente por “Directiva IVA”), que reformulou a estrutura e a redacção da Sexta Directiva tornando-a mais clara e racional²⁸, sem com isso proceder a qualquer alteração significativa da parte substancial do seu regime. O facto deste novo acto legislativo ter revogado quer a Sexta quer a Primeira Directiva, e coligido num só diploma todas as disposições atinentes ao sistema comum do IVA, determina que o conhecimento das suas disposições se afigure

²⁶ Este regulamento viria a ser sucessivamente alterado pelos Regulamentos (CE) do Conselho com os seguintes números e datas: 885/2004, de 26 de Abril de 2004; 1791/2006, de 20 de Novembro de 2006; 143/2008, de 12 de Fevereiro de 2008, e 37/2009, de 16 de Dezembro de 2008.

²⁷ Elegeu também os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE) como sujeitos passivos, quando realizam entregas de bens e prestações de serviços.

²⁸ Cumprindo o princípio da simplicidade. Sobre este princípio v. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, págs. 65 e 66.

da maior importância para a compreensão do regime do IVA hoje em vigor na UE. Justifica-se, por isso, a abordagem deste tema em separado, pelo que o mesmo será desenvolvido no próximo capítulo.

Para terminar a evolução normativa do IVA na ordem jurídica comunitária, e prosseguindo simplesmente com a preocupação de assinalar os momentos e os actos normativos que maior impacto causaram nessa mesma ordem, deve referir-se três novas directivas, cuja aprovação ocorreu já após a entrada em vigor da Directiva IVA.

A primeira, a Directiva 2007/74/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, relativa à isenção do IVA e dos IEC cobrados sobre mercadorias importadas por viajantes provenientes de países terceiros. Trata-se de uma directiva, cujo objecto havia já sido regulado pelo Conselho há quatro décadas, pela Directiva 69/168/CEE, de 28 de Maio, que dispunha sobre a harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas, referentes às franquias dos impostos sobre consumos específicos cobrados na importação no âmbito do tráfego internacional de viajantes. Tornava-se, pois, necessário adaptar as suas disposições ao novo espaço comunitário e atender à nova realidade que, entretanto, se havia instalado nos Estados-membros que compunham esse mesmo espaço. Com efeito, a nova directiva revogou a sua congénere anterior, reformou o seu conteúdo, simplificou as suas normas, sujeitou as isenções a novos limites quantitativos e a novos limiares pecuniários, e excluiu certos viajantes da isenção relativamente a determinados produtos com vista a atingir-se um mais elevado nível de protecção da saúde. Do mesmo modo, acolheu a possibilidade dos Estados-membros aplicarem isenções mais rigorosas para trabalhadores transfronteiriços, ou que residam em lugares confinantes com países terceiros.

A segunda, a Directiva 2008/8/2008 do Conselho, de 12 de Fevereiro, modernizou e simplificou o funcionamento do regime comum do imposto, alterando a Directiva IVA, quer para efeitos do alargamento do âmbito daqueles que devem ser qualificados como sujeitos passivos, quer para efeitos, em sede da determinação do lugar das prestações de serviços, da intensificação da regra que determina o lugar da tributação, aquele onde ocorre o consumo efectivo. Assim, o novo diploma, *inter alia*, estendeu, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o âmbito da figura do sujeito passivo ao impor uma nova regra, segundo a qual os sujeitos passivos que exerçam igualmente actividades não sujeitas a IVA, bem como as pessoas colectivas que não sejam sujeitos

passivos, mas que se encontrem registadas para efeitos deste imposto, passem a ser considerados como tal enquanto destinatários dos serviços prestados, desde que estes não se destinem a fins particulares. Por sua vez, o lugar das prestações de serviços, quando efectuadas a sujeitos passivos, entende-se hoje, por norma, e contrariamente à regra que vigorava anteriormente, o lugar onde estes se encontram estabelecidos. Relativamente às prestações de serviços, cujos destinatários não sejam sujeitos passivos, continuará a cumprir-se a regra, ainda que com excepções, segundo a qual, o lugar das prestações de serviços coincide com o lugar onde o prestador tem sediada a sua actividade económica. Por outro lado, e com vista à simplificação das obrigações das empresas que exercem actividades económicas em Estados-membros nos quais não se encontram estabelecidas, institui-se um regime que lhes permite dispor de um único ponto de contacto electrónico para efeitos de identificação e entrega de declarações – Regime do Balcão Único. Até à instituição de tal sistema, deverá usar-se o regime introduzido para simplificar o cumprimento das obrigações fiscais dos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade. A introdução das alterações previstas neste diploma, deve efectuar-se de forma faseada e progressiva, por força do impacto que algumas delas irão provocar no orçamento dos Estados-membros.

A terceira, Directiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010, definiu as modalidades de reembolso do IVA previstas na Directiva IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso, mas sim noutro Estado-membro da Comunidade. Esta nova regulamentação, tendo revogado a já referida Oitava Directiva aprovada em 1979, sem, no entanto, deixar de prever a aplicação das disposições desta última aos pedidos de reembolso efectuados até ao primeiro dia de 2010, simplificou e modernizou procedimentos, e permitiu o recurso às novas tecnologias. No que respeita aos sujeitos passivos, alterou as disposições anteriormente vigentes, nomeadamente pela fixação de novos prazos, tanto para a apresentação dos pedidos de reembolso como para a resposta às solicitações das autoridades competentes, e pela concessão da igualdade de direitos aos requerentes, nos casos de recurso ou de indemnização, quando comparados com os direitos reconhecidos aos sujeitos passivos estabelecidos no Estado-membro de atribuição do reembolso.

CAPÍTULO III

A DIRECTIVA IVA

1. A densificação da Directiva IVA

Conforme assinalado no número anterior, o legislador europeu entendeu coligir num só diploma, na Directiva IVA, todas as disposições relativas ao sistema comum deste imposto. De salientar que, mais uma vez, e recorrendo ao princípio da subsidiariedade²⁹ – princípio esse na base do qual as decisões devem ser tomadas tão próximo quanto possível dos cidadãos, *i.e.*, a União só deve tomar qualquer decisão (salvo nas áreas da sua exclusiva competência) quando, pela sua acção, determinado objectivo puder ser melhor alcançado do que qualquer iniciativa tomada ao nível nacional, regional ou local –, o legislador europeu optou pela figura da directiva.

Importa, por isso, antes de mais, reter algumas noções referentes a este instrumento jurídico.

A directiva integra-se num processo legislativo indirecto, na medida em que se consubstancia num acto normativo, algo *sui generis*, dirigido a alguns ou a todos os Estados como únicos destinatários, integrando no seu *iter* legislativo a necessária transposição para o direito interno destes. Sempre que dirigido a todos os Estados, tem alcance geral.

Os contornos da referida transposição constam do artigo 249.º do Tratado Institutivo da Comunidade Europeia (TCE), actual artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, assinado em Lisboa em 13 de Dezembro de 2007,

²⁹ A Directiva IVA esclarece nos seus considerandos, e particularmente no considerando n.º 65, os motivos da sua actuação em conformidade com este princípio. O princípio da subsidiariedade, bem como as suas regras de aplicação, constam, respectivamente, do art. 3.º-B do “Tratado de Lisboa que altera o Tratado da União Europeia e o Tratado que institui a Comunidade Europeia”, e do protocolo anexo designado “Protocolo relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade”.

que estabelece: “A directiva vincula o Estado destinatário, quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios”. Em obediência a este artigo, cabe aos Estados escolher a forma e os meios da sua implementação. Todavia, esse poder discricionário tem ultimamente sofrido fortes restrições, fruto da crescente propensão revelada pelo legislador comunitário em criar directivas de conteúdo muito detalhado. A Directiva IVA é um verdadeiro exemplo desta tendência, pela densificação das suas disposições, reflectindo, aliás, o apreciável grau de harmonização que o sistema comum deste imposto atingiu nos nossos dias.

2. O regime do imposto na Directiva IVA

Entender a estrutura da Directiva IVA, e conhecer os seus princípios-chave, são tarefas que se impõem a todos aqueles que lidam amiúde com este imposto.

Trata-se de uma directiva, cujo conteúdo é povoado não só, por inúmeras excepções às regras que adopta, como também por várias constelações cuja interpretação exige o conhecimento simultâneo de vários regimes consagrados nos diferentes títulos que a compõem.

Assim sendo, e respeitando a ordem pela qual os temas são apresentados na directiva *sub judice*, convém fazer-se uma abordagem às suas disposições mais significativas, de forma a tornar mais perceptível o mecanismo que subjaz ao imposto em análise.

2.1. Objecto e âmbito de aplicação

O IVA, como imposto geral sobre o consumo, é calculado sobre o preço de determinados bens e serviços. Incide, basicamente, sobre as seguintes transacções, desde que ocorram dentro do território da UE: entregas de bens; prestações de serviços; aquisições intracomunitárias de bens; e importações de bens (arts. 1.º e 2.º).

a) *Entregas de bens e as prestações de serviços*: este tipo de operações são, em regra, tributadas, sempre que efectuadas no território de um Estado-membro a título oneroso – *i.e.*, sempre que envolvam um preço a pagar pelo bem entregue ou serviço prestado –, por sujeitos passivos agindo nessa qualidade – *qua tale* –, ou seja, agindo no âmbito da sua actividade económica, e não com fins particulares.

b) Aquisições intracomunitárias de bens: este tipo de operações, são igualmente tributadas sempre que efectuadas a título oneroso por sujeitos passivos agindo nessa qualidade, ou por pessoas colectivas não sujeitos passivos, desde que, basicamente, o vendedor seja um sujeito passivo que aja no exercício da sua actividade.

Deve referir-se que, relativamente a esta regra geral de tributação das aquisições intracomunitárias, a Directiva IVA estabeleceu no seu artigo 3.º um regime derogatório segundo o qual, sempre que as mesmas não respeitem:

- a meios de transporte novos ou a bens sujeitos a IEC;
- a transacções que, se efectuadas no território dos Estados-membros estariam isentas do imposto;
- a bens de segunda mão, objectos de arte, objectos de colecção ou antiguidades;

e quando realizadas:

- por um sujeito passivo no âmbito da sua actividade de exploração agrícola, silvícola ou de pesca sujeita ao regime comum forfetário;
- por um sujeito passivo que efectua unicamente entregas de bens ou prestações de serviços que não confirmem direito à dedução;
- por pessoa colectiva não sujeito passivo;

não são tributadas, desde que o valor total das suas aquisições intracomunitárias líquido de IVA, devido ou pago no Estado-membro de início da expedição ou transporte dos bens, não supere, no ano civil em curso ou durante o ano civil precedente, um limite fixado por cada Estado-membro, que não poderá ser inferior a € 10 000³⁰. Aos destinatários deste regime derogatório, deve ser facultada a opção de a ele aderirem ou não – contanto que, optando pela não adesão, deverão, necessariamente, ser relegados para o regime geral –, no pressuposto de que, independentemente da opção tomada, deverem permanecer no regime por eles escolhido, pelo período de dois anos civis.

Por conseguinte, e não obstante este regime derogatório, estão sujeitas ao imposto as aquisições intracomunitárias, quer de meios de transporte novos quer de produtos sujeitos a IEC, quando efectuadas, ou por sujeitos passivos ou por pessoas colectivas não sujeitos passivos, ou mesmo, tratando-se de meios de transportes novos, por qualquer outra pessoa não sujeito passivo (n.º 1 alín b) do art. 2.º).

³⁰ Os limites adoptados por cada um dos Estados-membros da UE constam da Tabela I, colocada no final do presente capítulo.

Igualmente excluídas do imposto, e independentemente do regime derogatório ora referido, encontram-se as aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, objectos de arte, objectos de colecção, antiguidades, ou meios de transporte em segunda mão, desde que a respectiva venda seja efectuada por um sujeito passivo revendedor³¹ agindo *qua tale*, e sobre esses bens haja incidido o IVA (de acordo com o regime especial aplicável) no Estado-membro de expedição ou transporte.

c) *Importações de bens*: este tipo de operações, quando originem a introdução de bens na UE – que não se encontrem em livre prática, ou, ainda que submetidos a esse regime, sejam introduzidos na Comunidade quando provenientes de um território terceiro pertencente ao território aduaneiro da União –, estão, em regra, sujeitas ao imposto. Assim, e de acordo com a legislação aduaneira, o imposto é devido pelas pessoas singulares ou colectivas que realizam importações de bens. Isto é, este tipo de operações estão sujeitas ao IVA independentemente, ora do sujeito que as realiza, incluindo os particulares, ora do carácter das mesmas, pois é indiferente o facto de terem sido ou não realizadas a título oneroso.

Referidas que foram as operações sobre as quais incide o IVA, cumpre fazer alusão a uma decisão do TJCE referente ao processo C-475/03 (*Banca popolare di Cremona soc. Coop. Arl vs Agenzia Entrate Ufficio Cremona*). Neste aresto, o tribunal declara que, de acordo com o art. 33.º da Sexta Directiva³², os Estados-membros só podem manter ou introduzir impostos, direitos e taxas sobre as entregas de bens, prestações de serviços ou importações, que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios e que não comprometam “o funcionamento do sistema comum do IVA onerando a circulação dos bens e dos serviços, e incidindo sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA”... “*oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam em tudo idênticos a este*”.

³¹ Ou por um organizador de vendas em leilão no caso dos bens referidos, com excepção dos meios de transporte usados.

³² Este artigo corresponde, *grosso modo*, ao art. 401.º da Directiva IVA.

2.2. Âmbito de aplicação territorial

Antes de tudo, afigura-se conveniente reter algumas noções acerca de certas realidades territoriais que, sem se confundirem com o Território do IVA, não deixam, no entanto, de com ele coabitar. O conhecimento dessas realidades territoriais, ajudam ao entendimento e delimitação do âmbito territorial que queremos conhecer. Por isso, importa desde já definir os seguintes conceitos: Território da UE; Território Aduaneiro; e Território do IVA.

O “Território da UE” é constituído pelo território de cada Estado-membro ao qual é aplicável o TCE³³.

O “Território Aduaneiro” é constituído pelo território de todos os Estados-membros da UE, excluindo certos territórios de alguns destes Estados e incluindo o território de certos Países Terceiros, no qual é aplicável, de forma geral e uniforme, a regulamentação aduaneira comunitária prevista no Código Aduaneiro Comunitário.

Como “Território do IVA”, considera-se todo o espaço territorial ao qual se aplica a Directiva IVA.

Por sua vez, e sob o ponto de vista deste imposto, importa igualmente conhecer os seguintes conceitos: Países terceiros; e Territórios Terceiros³⁴.

Como “Países Terceiros”, considera-se qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o TCE.

Como “Territórios Terceiros”, consideram-se certos territórios que, não obstante pertencerem aos Estados-membros, e pertencerem ou não ao Território Aduaneiro, não integram o Território do IVA.

Assim, são considerados Territórios Terceiros, o Monte Atos, as Ilhas Canárias, as Ilhas Åland, as Ilhas Anglo-Normandas, e os Departamentos Franceses Ultramarinos, que, embora pertencentes ao Território da UE e ao Território Aduaneiro, não integram o âmbito de aplicação da Directiva IVA³⁵ (n.º 1 do art. 6.º).

São igualmente considerados Territórios Terceiros, a Ilha de Helgoland, o Território de Büsingen, Ceuta, Melilha, Livigno, Campione d’Itália, e as águas italianas

³³ O âmbito territorial de aplicação do TCE encontra-se previsto, após a entrada em vigor do tratado de Amesterdão, no seu art. 299.º.

³⁴ A lista de Territórios/Países pertencentes ou não ao Território da UE, ao Território Aduaneiro e ao Território do IVA, constam da Tabela III, colocada no final do presente capítulo.

³⁵ O que implica a não sujeição dos bens provenientes destes territórios a direitos de importação, mas a sua sujeição a IVA de importação.

do lago de Lugano, que, embora pertencentes ao Território da UE, não integram o seu Território Aduaneiro, nem o âmbito de aplicação da Directiva IVA³⁶ (n.º 2 do art. 6.º).

Por último, a Ilha de Man, o Principado do Mónaco, e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia, que, não obstante não pertencerem ao Território da UE, integram, por razões históricas, quer o seu Território Aduaneiro quer o âmbito de aplicação da Directiva IVA³⁷ (n.º 1 do art. 7.º).

2.3. Sujeitos passivos

A mecânica do IVA implica a participação de vários tipos de sujeitos, e a atribuição a cada um deles, de funções, direitos e obrigações distintas. Importa, por isso, identificá-los, e de entre eles, precisar a figura do sujeito passivo, dado o papel central que esta figura desempenha no referido mecanismo.

Assim, temos:

- a) *devedor do imposto*: pessoa legalmente obrigada ao pagamento do imposto às autoridades fiscais;
- b) *consumidor final*: destinatário do imposto; aquele que, porque consome e porque evidencia capacidade contributiva, deve suportar de facto e por repercussão legal o imposto; contudo, o consumidor final não assume a qualidade de parte na relação jurídica fiscal;
- c) *sujeito passivo*: pessoa que é parte da relação jurídica fiscal, a quem são conferidos certos direitos e impostas determinadas obrigações no âmbito do imposto.

Para efeitos de IVA, é sujeito passivo *típico*³⁸, quem exerce de “modo independente”, *i.e.*, quem não está vinculado a uma entidade patronal (ou por contrato de trabalho ou por outra relação jurídica similar) e em qualquer lugar, “uma actividade económica” (considerando-se como tal toda a actividade de produção, comercialização, ou de prestação de serviços, incluindo actividades extractivas, agrícolas, e as profissões liberais ou equiparadas), qualquer que seja o seu fim ou o seu resultado. Entende-se

³⁶ O que implica a sujeição dos bens provenientes destes territórios quer a direitos de importação quer à aplicação do IVA de importação.

³⁷ O que implica a não sujeição dos bens provenientes destes territórios, quer a direitos de importação, quer à aplicação do IVA de importação.

³⁸ Adjectivo não constante na lei comunitária, mas aqui utilizado para melhor identificação e compreensão do conceito de “sujeito passivo” em sede de IVA.

igualmente como actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com vista à obtenção de receitas permanentes (arts. 9.º e 10.º).

Importa referir, que este conceito de actividade económica, tem sido interpretado pelo TJCE com uma grande amplitude.

Assim, a jurisprudência deste tribunal, em particular no processo C-260/98, Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica, afirmou, nos seus pontos 25 e 26 respectivamente, que *”O conceito de actividades económicas, tal como definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, engloba todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica”,* e que *“A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados”*.

Por outro lado, o mesmo tribunal, nomeadamente nos processos apensos C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa SL e o. vs Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, defendeu que devem ser considerados sujeitos passivos do imposto *“quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento”*.

Mas, para além da grande amplitude que foi concedida a este conceito de sujeito passivo, a Directiva IVA considera igualmente como tal:

- quem, ocasionalmente, entrega um meio de transporte novo que seja expedido ou transportado para fora do território de um Estado-membro mas no território da Comunidade (art. 9.º);
- as pessoas colectivas de direito público, quando praticam qualquer actividade não decorrente do exercício de poderes de autoridade, ou, ainda que no exercício de tais poderes, a não sujeição ao imposto possa conduzir a significativas distorções da concorrência – nesta conformidade, foi mesmo estabelecido em anexo à Directiva IVA

(Anexo I) uma lista de actividades que, quando exercidas por estas entidades de forma não insignificante³⁹, conferem-lhes a qualidade de sujeitos passivos (art. 13.º).

Por sua vez, Os Estados-membros podem considerar igualmente sujeito passivo do imposto, quem a título meramente ocasional efectua uma transacção relacionada com qualquer das actividades económicas acima descritas, e, em particular, a entrega de um edifício ou parte dele e do terreno onde ele se encontra instalado, antes da primeira ocupação, ou a entrega de um terreno para construção (art. 12.º), ou mesmo, e após consulta do Comité Consultivo do IVA, considerar como um único sujeito passivo, as pessoas estabelecidas num Estado-membro que, não obstante tratar-se de entidades jurídicas distintas, integrem uma só unidade no plano financeiro, económico e organizativo – Grupo de IVA, *Organschaft*⁴⁰ (art. 11.º);

2.4. Operações tributáveis

Conforme já referido, sujeitas a imposto estão, em regra, as operações efectuadas a título oneroso que consistam em entregas de bens, prestações de serviços, e aquisições intracomunitárias, bem como as importações de bens.

No que à entrega de bens diz respeito, o n.º 1 do artigo 14.º da Directiva IVA, prescreve: “*Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário*”. A insuficiente abrangência desta definição, determinou que o conceito tivesse que ser alargado.

Neste sentido, o legislador europeu resolveu acolher na mesma directiva várias disposições de carácter vinculativo, ou não, para os Estados-membros, com vista a estender, em grande medida, o âmbito do conceito “entrega de bens”.

³⁹ A este respeito deve referir-se o acórdão do TJCE no proc. C-288/07, *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs vs Isle of Wight Council and others*, no qual o tribunal defende que: 1. O segundo parágrafo do n.º 5 do art. 4.º, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, deve ser interpretado no sentido de que as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição ao IVA dos organismos de direito público que actuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à actividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular. 2. A expressão «pode conduzir», na acepção do segundo parágrafo do n.º 5 do art. 4.º da Sexta Directiva 77/388, deve ser interpretada no sentido de que tem em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante deve ser real e não puramente hipotética. 3. O termo «significativas», na acepção do segundo parágrafo do n.º 5 do art. 4.º da Sexta Directiva 77/388, deve ser entendido no sentido de que as distorções de concorrência actuais ou potenciais devem ser mais do que insignificantes.

⁴⁰ A implementação desta figura (*Organschaft*) pelos Estados-membros, carece de consulta do Comité do IVA. Não obstante, os Estados-membros que optem pela adopção de tal figura podem estabelecer medidas com vista a evitar a ocorrência de fraude ou evasão fiscais.

Assim, a lei europeia considera igualmente como entrega de bens: a) a entrega efectiva de um bem, decorrente de um contrato de locação por período determinado, ou de venda a prestações, no qual se preveja a transmissão de sua propriedade, quando muito, até ao cumprimento da última prestação; b) a transmissão, por ordem ou em nome de uma autoridade pública, ou por determinação legal, da propriedade de um bem contra pagamento ou indemnização; c) a transmissão de um bem, decorrente de um contrato de comissão⁴¹ de compra ou de venda (art. 14.º).

Por outro lado, assimilou a bens corpóreos, certas realidades como a electricidade, o gás, o calor, e o frio. No mesmo sentido, o legislador europeu entendeu equiparar a entrega de bens a título oneroso, e por conseguinte sujeitar a tributação, as seguintes operações (arts. 16.º e 17.º n.º 1): a) a afectação de bens de uma empresa, que conferiram direito à dedução total ou parcial do imposto, ao uso próprio do seu proprietário ou do seu pessoal, a quaisquer fins alheios à empresa – auto consumo externo –, ou simplesmente a sua transmissão gratuita⁴²; b) a “transferência com destino a outro Estado-membro”, que consista na expedição ou transporte de um bem corpóreo para fora do território do Estado-membro onde esse bem se encontra, mas na Comunidade, realizada por um sujeito passivo, ou por sua conta, para os fins da sua actividade.

Ainda a propósito da referida “transferência com destino a outro Estado-membro”, deve assinalar-se, que não cabem no seu âmbito, *inter alia* (art. 17.º n.º 2): as entregas de bens, cuja instalação ou montagem devam ser executadas pelo fornecedor ou por sua conta no Estado-membro de chegada; as entregas de bens realizadas pelo sujeito passivo, a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio, durante a parte de um transporte de passageiros realizada no território da Comunidade; as prestações de serviços realizadas para um sujeito passivo, que consistam em trabalhos sobre bens, realizados fisicamente dentro do Estado-membro de chegada, no pressuposto de que, após submetidos a tais trabalhos, os mesmos bens regressem ao sujeito passivo no Estado-membro onde se situavam inicialmente; a utilização provisória de bens, no Estado-membro de chegada, relacionado com a prestação de serviços realizada pelo

⁴¹ Tipo de mandato sem representação, ao abrigo do qual o comissário actua em seu nome mas por conta do comitente.

⁴² De notar, contudo, que a afectação de bens para os fins da actividade económica, usados como amostras ou como ofertas de valor reduzido, não devem ser entendidas como entregas de bens a título oneroso.

sujeito passivo estabelecido no Estado-membro de origem; o uso provisório de bens até dois anos noutro Estado-membro, no qual a importação dos mesmos bens, oriundos de um país terceiro para a sua utilização temporária, aproveitaria do regime de isenção de direitos de importação aplicáveis às importações temporárias; e o fornecimento de gás, electricidade, calor ou frio, através de redes situadas na Comunidade.

Relativamente aos preceitos cuja aplicação depende da vontade dos Estados, a directiva europeia prescreve que estes, tanto podem considerar como entrega de bens, a entrega de certas obras imobiliárias, como considerar como bens corpóreos, não apenas certos direitos sobre bens imóveis, como também os direitos reais que asseguram aos seus titulares o poder de uso sobre bens imóveis, ou os títulos cuja posse confira, de facto ou de direito, o gozo ou a propriedade de um bem imóvel ou de uma fracção deste (arts. 14.º e 15.º). Por outro lado, os Estados podem assimilar a entregas de bens a título oneroso, as seguintes operações: a afectação de um bem, por um sujeito passivo às necessidades do seu negócio, bem esse que haja sido produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no quadro da sua actividade comercial, caso a aquisição desse bem a outro sujeito passivo, não dê o direito à dedução total do IVA; e a afectação de um bem por um sujeito passivo a uma actividade isenta, caso esse bem haja proporcionado o direito, no todo ou em parte, à dedução do imposto no momento em que foi adquirido ou afectado aos fins da sua actividade económica. (art. 18.º). Por sua vez, os Estados-membros podem prever que não consiste numa entrega de bens, a transmissão de uma totalidade de activos ou parte dela, efectuada a título oneroso ou não, ou mesmo sob a forma de entrada numa sociedade, na qual a pessoa para quem os activos são transferidos sucede ao transmitente (art. 19.º)⁴³.

Nos termos do n.º1 do artigo 24.º da mesma directiva, pode ler-se: “*Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens*”.

Trata-se, como podemos concluir, de uma definição elaborada *a contrario sensu*.

Regra geral, as prestações de serviços consistem em comportamentos que se traduzem numa conduta comissiva, *i.e.*, comportamentos que comportam uma acção positiva (*facere*), praticada pelo prestador. Contudo, as prestações de serviço podem, do

⁴³ A *ratio* deste preceito reside na não necessidade de onerar as empresas sempre que haja, fusões, cisões ou incorporações, pelo facto de não cessar a actividade económica mas, simplesmente, ocorrer a sucessão do transmitente pelo beneficiário.

mesmo modo, compreender uma conduta omissiva, ou acção negativa (*non facere*). Mas para lá desta precisão, e tal como foi referido relativamente às entregas de bens, também no quadro das prestações de serviços o legislador europeu sentiu a necessidade de nelas incluir, ou poder incluir, certas operações cuja qualificação pudesse suscitar algumas dúvidas.

Neste sentido, podem igualmente considerar-se como prestações de serviços: a cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título; a participação de intermediário em prestações pretensão de serviços agindo em seu nome, ainda que por conta de outrem; a realização de um serviço por ordem ou em nome de uma autoridade pública, ou por determinação legal (art. 25.º).

Por seu turno, devem assimilar-se a prestações de serviços a título oneroso, quer a utilização de bens de uma empresa que conferiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quer os serviços prestados gratuitamente pelo sujeito passivo, quando essa utilização e a prestação desses serviços tenham em vista fins particulares do próprio sujeito passivo ou do seu pessoal, ou quaisquer fins alheios à própria empresa – auto consumo externo (art. 26.º).

Em sede de aquisições intracomunitárias, a Directiva IVA dispõe no seu artigo 20.º que: “*Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem*”.

Nas aquisições de bens, efectuadas por pessoas colectivas não sujeitos passivos, expedidos ou transportados a partir de um país ou território terceiro e importados pela mesma pessoa colectiva não sujeito passivo noutro Estado-membro que não o de chegada da expedição ou do transporte, deve entender-se que tais bens são expedidos ou transportados a partir do Estado-membro de importação.

Por seu lado, às aquisições intracomunitárias realizadas a título oneroso, devem equiparar-se as operações pelas quais um sujeito passivo afecta às necessidades da sua empresa, bens, por si ou por sua conta, expedidos ou transportados a partir de outro Estado-membro onde aí tenham por si sido produzidos, extraídos, transformados, comprados, adquiridos ou importados, no âmbito da sua empresa (art. 21.º).

Os Estados devem tudo fazer para que se qualifiquem como aquisições intracomunitárias, todas as transacções que devessem ser qualificadas como entregas de bens, caso fossem efectuadas no interior de um Estado-membro por um sujeito passivo agindo *qua tale* – i.e. no quadro da sua actividade comercial (art. 23.º).

O conceito de Importação de bens, para efeitos de tributação em sede de IVA, foi já enunciado *supra* sob a epígrafe “Objecto e âmbito de aplicação”.

2.5. Lugar das operações tributáveis

As regras que determinam o lugar das operações tributáveis, variam em função da qualificação de cada operação.

Nas entregas de bens, caso não haja expedição ou transporte, releva o lugar onde se situam os bens no momento da entrega (art. 31.º). Caso haja expedição ou transporte, releva o lugar onde os bens se situam aquando do início da expedição ou do transporte. Contudo, no caso da entrega de bens em que a expedição ou transporte tenha início num país ou território terceiro, deve entender-se que o lugar da entrega, ou de possíveis posteriores entregas, realizadas pelo importador apontado como devedor do imposto, se situam no Estado-membro de importação desses bens (art. 32.º).

Mas esta regra do lugar do início da expedição ou do transporte nem sempre é aplicável.

Conforme já referido neste estudo, os consumidores finais – i.e. os particulares e organismos isentos – podem adquirir bens noutros Estados-membros que não o da sua residência, sujeitando-se ao IVA aplicável no Estado-membro onde se encontra estabelecido o vendedor. Sendo o “princípio do país de origem” aplicável aos consumidores finais, seria lógico que estes optassem por adquirir os bens nos Estados-membros onde a taxa de imposto é mais baixa. Do mesmo modo que os comerciantes procurariam estabelecer-se em países que praticam taxas de imposto mais baixas, o que poderia provocar distorções da concorrência.

Para acautelar esse tipo de situações, o número 1 do artigo 33.º da Directiva IVA estabeleceu no seu primeiro parágrafo uma derrogação à referida regra do lugar do início da expedição ou do transporte – basicamente para contemplar as transacções que

configurem vendas à distância⁴⁴ –, segundo a qual, deve considerar-se lugar da entrega de bens aquele onde termina a expedição ou o transporte, sempre que os mesmos sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, ou por sua conta, de um Estado-membro com destino a outro Estado-membro, e desde que se cumpram as seguintes condições: 1) o adquirente seja, ora um sujeito passivo ou pessoa colectiva não sujeito passivo, cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao imposto em virtude de beneficiarem do regime derogatório referido *supra*⁴⁵ (Capítulo III ponto 2.1. pág. 27), ora qualquer outro não sujeito passivo; 2) não se trate de entrega de meios de transporte novos, nem de bens montados ou instalados pelo, ou por conta, do fornecedor.

Por seu turno, o número 2 do mesmo artigo determina que, os bens entregues, expedidos ou transportados a partir de um território ou de um país terceiro, e importados pelo fornecedor para um Estado-membro que não o de chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, consideram-se expedidos ou transportados a partir do Estado-membro de importação. Quer isto significar que os bens entregues no quadro de vendas à distância, conforme o disposto no número 1 do mesmo artigo, quando despachados ou transportados de um país terceiro e importados noutro Estado-membro, que não o de chegada desses bens, consideram-se despachados ou transportados a partir do Estado-membro de importação.

Porém, a derrogação à regra geral prevista neste artigo 33.º, pode sofrer as restrições constantes do artigo 34.º. Artigo este que determina a inaplicabilidade da referida derrogação – e a consequente aplicação da regra do lugar do início da expedição ou do transporte –, sempre que os bens entregues não se refiram a produtos sujeitos a IEC, e o montante global das entregas de bens, líquido do imposto, efectuadas pelo vendedor com destino ao mesmo Estado-membro de chegada, durante o mesmo ano civil ou durante o ano civil anterior, não haja excedido € 100 000 – ou, apenas € 35 000, quando, por razões que se prendem com o combate às distorções de concorrência,

⁴⁴ Conceito este, que consiste em encomendas efectuadas por via postal, telecompras, internet ou outras formas que envolvam a expedição ou o transporte para clientes situados noutro Estado-membro. Integram vendas à distância, as operações em que os fornecedores vendem bens a particulares ou a clientes estabelecidos noutro Estado-membro que não submetem ao IVA as suas aquisições intracomunitárias de bens. Em sede de vendas à distância os fornecedores encarregam-se do transporte dos bens até aos seus clientes.

⁴⁵ Basicamente, pelos sujeitos passivos incluídos no regime comum forfetário dos produtos agrícolas, sujeitos passivos que efectuam operações que não conferem qualquer direito à dedução, e pessoas colectivas não sujeitos passivos.

tenha sido este o valor fixado pelo Estado-membro de chegada⁴⁶. Por sua vez, estas restrições à própria derrogação da regra geral podem não ocorrer, pois os Estados-membros onde se encontram os bens no início da expedição ou transporte, devem conceder aos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens no quadro das vendas à distância, e que não tenham excedido os montantes indicados, a possibilidade de optar pela sujeição ao imposto no lugar onde termina a expedição ou o transporte⁴⁷.

Deve também referir-se que, quer a derrogação à referida regra do lugar do início da expedição ou do transporte quer as restrições à mesma, não se aplicam às entregas de bens em segunda mão, às entregas de objectos de arte e de colecção ou de antiguidade, nem às entregas de meios de transporte em segunda mão, uma vez que, nestes domínios, a sujeição ao IVA rege-se por regimes especiais.

Mas, se no plano das vendas à distância podem verificar-se desvios à regra geral, outras situações há, que, pela sua especificidade, merecem, igualmente, tratamento próprio.

De entre elas, pode apontar-se a entrega de bens que, após o seu transporte, hajam sido objecto de instalação ou montagem pelo fornecedor ou por sua conta, circunstância que determina o lugar de entrega, o lugar onde esses trabalhos foram executados (art. 36.º); ou, a entrega de bens a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio, durante o transporte intracomunitário de passageiros, cujo lugar da entrega deve coincidir com o lugar de partida desse transporte (art. 37.º); o fornecimento de gás através de uma rede de gás natural, de electricidade ou de calor ou de frio por rede de aquecimento ou arrefecimento, em que o lugar da entrega deve coincidir com o lugar do consumo efectivo dos bens, sendo que, quando os mesmos sejam fornecidos a um sujeito passivo revendedor, o lugar da entrega deverá coincidir com o lugar onde este tem a sede da sua actividade económica, ou o seu estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou então, na falta deste e daquela, o lugar do seu domicílio ou residência habitual (arts. 38.º e 39.º).

No quadro das aquisições de bens intracomunitárias, a regra geral, ainda que com excepções, estabelece dois princípios em função da qualidade dos sujeitos

⁴⁶ Os limites adoptados pelos diferentes Estados-membros da UE, constam da tabela I colocada no final do presente capítulo.

⁴⁷ Importa referir que, caso o vendedor haja optado pela tributação no Estado-membro de chegada, deve então nele registar-se para efeitos do IVA, e facturar a venda com imposto à taxa nele vigente. Tendo optado por esta modalidade, o vendedor terá que nela manter-se durante dois anos.

intervenientes. Sempre que os bens se destinam a consumidores finais (B2C – *business to consumer*), *i.e.* aos particulares e organismos isentos, deve aplicar-se o princípio da origem – ou seja, a operação é tributada no país de origem⁴⁸.

Se a transacção se processar entre sujeitos passivos (B2B – *business to business*), *i.e.* entre pessoas sujeitas às obrigações do imposto, deve aplicar-se o princípio do destino, o que permite ao adquirente exercer no território onde se encontra estabelecido e onde a transacção foi tributada, o direito à dedução.

Nesta perspectiva, dispõe a Directiva IVA no seu artigo 40.º que, nas aquisições intracomunitárias de bens, a tributação deve ocorrer no lugar onde termina a expedição ou transporte dos mesmos com destino ao adquirente – Estado-membro de chegada. Considera-se, no entanto, e sem prejuízo desta regra, que o lugar da aquisição intracomunitária se situa no território do Estado-membro outorgante do número de identificação para efeitos do IVA – Estado-membro de registo – usado pelo sujeito passivo para efectuar a aquisição. Ou seja, na maioria dos casos, os bens são transportados para o Estado-membro de registo. Porém, na eventualidade dos bens serem transportados para outro Estado-membro que não o de registo, a tributação deverá ocorrer nesse outro Estado; não obstante, caso o adquirente não prove que a aquisição intracomunitária foi tributada no Estado-membro de chegada, verá essa aquisição sujeitar-se a tributação no Estado-membro de registo. Em todo o caso, na eventualidade da aquisição haver sido já tributada neste Estado, e posteriormente vier a ser sujeita a imposto no Estado-membro de chegada, deverá proceder-se à correspondente redução no Estado-membro de registo (art. 41.º).

Relativamente às prestações de serviços, do novo quadro normativo da Directiva IVA, fruto das recentes alterações impostas pela Directiva 2008/8/CE do Conselho⁴⁹, de 12 de Fevereiro, podem extrair-se dois regimes-regra, a saber:

1) sempre que um sujeito passivo preste um serviço a outro sujeito passivo que actue nessa qualidade (prestações de serviços B2B), releva o lugar onde este último tem a sede da sua actividade económica. Contudo, na eventualidade do serviço ser prestado a um estabelecimento estável do mesmo sujeito passivo, situado em lugar distinto da sua

⁴⁸ Esta regra admite excepções, como é o caso da aquisição de meios de transporte novos, os quais são sempre tributados no país do comprador, ou, como se pôde ver, o caso das vendas à distância.

⁴⁹ Esta directiva consagra, especialmente quanto às prestações de serviços, um novo regime que será implementado faseadamente ao longo de vários anos, sendo que, parte dele entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 adoptando soluções completamente distintas das que vigoraram até essa data.

sede, entende-se como lugar relevante aquele onde o estabelecimento estável se situa. Na eventualidade da falta deste ou da sede, releva o lugar onde o sujeito passivo destinatário do serviço tem domicílio ou residência habitual⁵⁰ (art. 44.º);

2) sempre que efectuadas a uma pessoa não sujeito passivo (B2C), continua a vigorar a regra que considera relevante o lugar onde o prestador tem sediada a sua actividade económica ou onde dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços, ou, na falta deste ou da sede, o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual (art. 45.º).

Registe-se, que, de acordo com o novo artigo 59.º-A da Directiva IVA⁵¹, e como instrumento para evitar a dupla tributação, ausência de tributação, ou situações de distorções da concorrência, os Estados-membros podem derrogar estes regimes-regra. Assim os Estados podem estabelecer que, quando da aplicação destes regimes resultar que o lugar das prestações de serviços se situa fora da Comunidade, tais prestações de serviços consideram-se situadas no seu território, sempre que a utilização e a exploração efectivas dos serviços ocorram no seu território. Ou vice-versa, *i.e.*, se, decorrente dos regimes-regra, o lugar das prestações de serviços se situa no seu território, os Estados-membros podem considerá-las situadas fora da Comunidade, caso a utilização e a exploração efectivas dos serviços ocorram fora da Comunidade.

Mas a par destes regimes gerais, outros coexistem, mais específicos, que disciplinam as prestações de serviços em função do seu objecto. Deste modo, o legislador considerou para as seguintes prestações de serviços, os seguintes lugares relevantes (arts. 46.º a 57.º): 1) prestações de serviços B2C, quando efectuadas por intermediário em nome e por conta de outrem, considera-se o lugar onde, de acordo com a Directiva IVA, é prestada a transacção que lhe está subjacente; 2) prestações de serviços B2B e B2C, quando relacionadas com bens imóveis, considera-se o lugar onde o imóvel se situa; 3) prestações de serviços B2B e B2C, quando referentes ao transporte de passageiros, considera-se o local onde tem lugar o transporte, em proporção às distâncias percorridas; 4) prestações de serviços B2C, quando referentes ao transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens, considera-se o lugar onde se efectua o transporte, proporcionalmente às distâncias percorridas, sendo que no caso da excepção referida,

⁵⁰ Esta solução altera radicalmente o regime vigente até 1 de Janeiro de 2010.

⁵¹ O art. 59.º-A foi aditado à Directiva IVA cuja aplicação decorre da aprovação da Directiva 2008/8/CE do Conselho.

considera-se relevante o lugar de partida do transporte; 5) prestações de serviços B2B e B2C, de restauração e de *catering*, considera-se o lugar onde esses serviços são materialmente executados, salvo quando os mesmos sejam fisicamente executadas a bordo de embarcações, aeronaves ou comboios durante a parte de um transporte de passageiros efectuada no interior da Comunidade, já que, para os casos previstos nesta ressalva, o lugar relevante é o ponto de partida do transporte de passageiros; 6) prestações de serviços B2B e B2C, quando relativos a actividades culturais, artísticas, científicas, educativas, desportivas, de entretenimento ou eventos similares, tais como feiras e exposições, incluindo as prestações de serviços dos organizadores dessas actividades e serviços acessórios relacionados com as mesmas, considerava-se o lugar onde essas actividades eram materialmente executadas, contudo, esta excepção à regra passou a ser bem mais limitada desde de 1 de Janeiro de 2011, pois ela aplica-se apenas, e em toda a sua extensão, aos serviços B2C, já que quanto aos serviços B2B esta excepção é aplicável apenas e quando respeitem ao acesso, ou serviços acessórios relacionados com o acesso, a esse tipo de manifestações⁵²; 7) prestações de serviços B2C, e relativas, ora a actividades acessórias de transporte (como sejam, carga, descarga, manutenção e actividades semelhantes), ora a avaliações e execução de obras referentes a bens móveis corpóreos, considera-se o lugar onde os serviços são materialmente executados; 8) quando se trate de locação de veículos de curta duração – não superior a trinta dias, ou tratando-se de embarcações, não superior a noventa dias –, considera-se o lugar onde o veículo é posto à disposição do cliente, regime especial este, ao qual os Estados-membros podem igualmente aplicar, nos casos de dupla tributação, de ausência de tributação ou de distorções de concorrência, a já referida possibilidade de derrogação; 9) grande parte de serviços intangíveis⁵³, prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos

⁵² Sendo, por conseguinte, a partir de 2011 aplicável a regra geral – ou seja, a regra do lugar onde o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, beneficiário dos serviços tem a sede da sua actividade económica –, a todo o tipo de serviços que não sejam relativos ao acesso, ou serviços acessórios com ele relacionados, quando prestados a um sujeito passivo.

⁵³ Serviços estes que constam do art. 59.º da Directiva IVA, a saber: cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares; prestações de serviços de publicidade; prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e outras prestações similares e, bem assim, tratamento de dados e fornecimento de informações; obrigações de não exercer, total ou parcialmente, uma actividade profissional ou um dos direitos referidos no presente artigo; operações bancárias, financeiras e de seguros, incluindo as de resseguro, com excepção do aluguer de cofres-fortes; colocação de pessoal à disposição; locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte; acesso a uma rede de gás natural situada no território da Comunidade ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de electricidade ou às redes de aquecimento ou de arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou

ou com domicílio ou residência fora do território da Comunidade, considera-se o lugar onde essas mesmas pessoas se encontram estabelecidas, domiciliadas ou têm residência habitual, sendo que também neste tipo de prestações de serviços os Estados-membros, e pelos mesmos motivos, podem aplicar a derrogação referida na alínea anterior.

Por último, e em sede de serviços prestados por via electrónica⁵⁴, deve desde logo atender-se, aos regimes regra acima enunciados. Assim, deve ter-se em conta a qualidade dos intervenientes na transacção para efeitos do imposto. Nesta perspectiva, e na eventualidade do serviço prestado por via electrónica corresponder a uma transacção B2B, o lugar da prestação desse serviço é onde o adquirente tem a sede da sua actividade económica ou onde possui estabelecimento estável ao qual o serviço foi prestado, ou, na falta deste ou daquela, onde está domiciliado ou tem residência habitual. No caso do serviço prestado por via electrónica corresponder a uma transacção B2C, o lugar da prestação desse serviço equivale ao mencionado na frase anterior, só que com aplicação ao prestador do serviço e não ao adquirente.

Contudo, é necessário ter presente que, também aqui, existem desvios à regra.

Assim, sempre que os serviços por via electrónica sejam prestados por um sujeito passivo, que tenha fora da Comunidade a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual essas prestações foram efectuadas, ou, na falta deste ou daquela, seja domiciliado ou tenha residência habitual fora da Comunidade, a um não sujeito passivo nela estabelecido, domiciliado, ou com residência habitual, entende-se que o lugar da prestação desses serviços é onde o referido não sujeito passivo se encontra estabelecido, domiciliado, ou tem residência habitual (art. 58.º); ou então, caso o serviço seja prestado a uma pessoa não sujeito passivo, não estabelecida, sem domicílio nem residência habitual na Comunidade, entende-se como lugar da prestação, igualmente o lugar onde esta se encontra estabelecida, domiciliada, ou onde habitualmente reside (alín. k) do art. 59.º).

distribuição através dessas redes, e prestação de outros serviços directamente relacionados; serviços de telecomunicações; e serviços de radiodifusão e televisão;

⁵⁴ Nomeadamente os mencionados no “anexo II” à própria Directiva IVA. Todavia, e como se prevê expressamente no título referente a este anexo, o elenco dos serviços aqui previstos é meramente indicativo. Convém por isso referir que, com a provação do Regulamento (CE) 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro, o referido elenco relativo aos serviços subsumíveis ao conceito de serviços prestados por via electrónica, foi, em grande medida, densificado.

No que tange às importações de bens de países ou territórios terceiros, considera-se como lugar de importação o Estado-membro onde se encontra o bem no momento da sua introdução na comunidade (art. 60.º).

Do exposto pode inferir-se que temos assistido uma clara tendência para que a tributação ocorra no país de destino, *i.e.*, no lugar do consumo.

2.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Conforme refere Casalta Nabais⁵⁵, reportando-se à distinção constante no artigo 10.º da Sexta Directiva – artigo esse que corresponde ao actual artigo 62.º da Directiva IVA – entre facto gerador e exigibilidade do imposto: *“enquanto aquela é o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em que a mesma se desdobra, a exigibilidade consiste no direito que a administração fiscal tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto”*.

A Directiva IVA determina, como regra geral, que o facto gerador do imposto, bem como a sua exigibilidade, ocorre: nas entregas de bens, no momento em que as mesmas são efectuadas; nas prestações de serviços, no momento em que os serviços são prestados (art. 63.º).

Sempre que destas operações resultem pagamentos por conta ou pagamentos sucessivos, as entregas de bens, ressalvados casos específicos, e as prestações de serviços, consideram-se realizadas no fim do prazo a que respeitam os referidos pagamentos. Quando, na presença de prestações de serviços às quais se aplica o mecanismo do *reverse charge* – pelo facto de o adquirente se encontrar registado para efeitos de IVA no Estado-membro onde o imposto é devido e os serviços serem prestados por sujeito passivo não estabelecido na Comunidade – realizadas de forma continuada por mais de um ano, e que não estejam previstos pagamentos ou pagamentos por conta no decorrer desse período, devem considerar-se finalizadas no termo de cada ano civil, até que tais prestações de serviços terminem. Os Estados-membros podem estabelecer que, em certas situações, diferentes da que acabou de referir-se, as entregas de bens e as prestações de serviços realizadas de forma continuada durante um certo

⁵⁵ V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 5ª ed., 2010, cit., págs. 617 e 618.

período, considerem-se terminadas depois de decorrido um ano. Tratando-se de pagamentos por conta, sem que os bens tenham sido entregues ou os serviços prestados, a exigibilidade do imposto ocorre no momento da cobrança, e recai sobre a quantia recebida.

Em derrogação de todas as regras até aqui enunciadas, podem os Estados-membros estabelecer, para determinadas operações ou relativamente a determinadas categorias de sujeitos passivos, que a exigibilidade do imposto ocorra, o mais tardar no momento da emissão da factura, no momento da cobrança do preço, ou, no caso de falta ou de tardia emissão da factura, dentro de um determinado prazo, o qual deverá ter início na data do facto gerador (art. 66.º).

Relativamente às aquisições intracomunitárias, o imposto torna-se exigível no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, o qual deve corresponder ao momento em que a aquisição intracomunitária de bens é realizada. Por sua vez, o momento dessa realização deve entender-se aquele em que se considera realizada a entrega de bens similares no território do Estado-membro. Na eventualidade da factura ser emitida em momento anterior ao décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, o imposto é exigível logo após a emissão da factura (art. 69.º).

Nas importações de bens, o facto gerador e a exigibilidade do IVA ocorre no momento da entrada dos bens na Comunidade, desde que os mesmos não se encontrem ao abrigo de qualquer regime especial. Porém, se os bens importados estiverem sujeitos a direitos aduaneiros, ou outros encargos decorrentes de políticas comuns em vigor na UE, o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrem no momento em que ocorrer o facto gerador e a exigibilidade desses mesmos direitos aduaneiros ou encargos (art. 71.º).

2.7. Valor tributável

No que respeita à entrega de bens e às prestações de serviços, a matéria colectável é normalmente constituída pelo preço efectivo da transacção, recebido ou a receber pelo fornecedor ou prestador de serviços, *i.e.*, pela totalidade da contraprestação entregue ou a entregar pelo adquirente, destinatário ou terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço da transacção efectuada (art. 73.º).

O valor tributável das transacções sujeitas ao imposto deve constar normalmente na factura, ou em documento equivalente, cuja emissão cabe, em princípio, a quem transmite os bens ou presta os serviços.

A matéria colectável deve compreender os impostos – sem inclusão do IVA –, os direitos aduaneiros, as taxas e demais gravames. Deve igualmente compreender outros encargos como, transporte, seguro, embalagem, e comissões. Porém, do valor tributável deve excluir-se eventuais descontos no preço concedidos em virtude de pagamento antecipado, ou abatimentos e bónus obtidos pelo cliente no momento do fornecimento. Do mesmo modo que as somas recebidas pelo sujeito passivo do seu cliente, a título de reembolso das despesas realizadas em nome e por conta deste último, e que figurem na sua contabilidade em contas específicas⁵⁶, não devem incluir-se na matéria colectável (art. 79.º).

Mas perante os contornos de certas operações tributáveis, nem sempre é possível a aplicação integral das regras gerais ora enunciadas. Por isso, outras soluções foram igualmente previstas. De entre elas, afiguram-se as seguintes situações (arts. 74.º a 76.º): a) operações assimiladas a entregas de bens efectuadas a título oneroso, que se consubstanciem na afectação ou desafectação por um sujeito passivo de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, sendo que, nestes casos, a matéria colectável deve ser determinada pelo preço de compra dos bens ou de bens semelhantes, ou na sua falta, pelo seu preço de custo no momento em que tais operações são realizadas; b) operações assimiladas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso, que se consubstanciem na prestação de serviços efectuadas por sujeitos passivos a título gratuito para fins da sua empresa, sendo que, nestes casos, o valor tributável deve determinar-se pela importância das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução de tais operações; c) operações que consistam na transferência de bens destinadas a outro Estado-membro, sendo que, nestes casos, a matéria colectável deve reflectir o preço de compra dos bens ou bens semelhantes ou, na sua falta, pelo preço de custo, definido aquando da realização de tais entregas.

⁵⁶ A não inclusão destas somas no valor tributável do IVA, referida na Directiva IVA, constava já da Sexta Directiva, regime esse com base no qual a Comissão despoletou o processo de infracção contra Portugal, por entender que o IVA não poderia incidir sobre um outro imposto, *in casu*, Imposto Automóvel, cujo devedor é o adquirente do veículo e não o sujeito passivo. Este imposto é pago por este mas em nome e por conta do adquirente do veículo.

Quanto às aquisições intracomunitárias de bens, as mesmas seguem o regime aplicável às entregas de bens efectuadas dentro do território de cada Estado-membro.

Já no que se refere às operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, o valor tributável deverá ser determinado pelo preço de compra dos bens, ou na sua falta, pelo seu preço de custo no momento em que tais operações são efectuadas (art. 83.º). Os IEC devem ser incluídos no valor tributável, sempre que a aquisição intracomunitária tenha como objecto bens a eles sujeitos, sendo que, no caso de o adquirente, após efectuar a aquisição intracomunitária, ter sido reembolsado destes impostos pagos no Estado-membro de partida ou do transporte desses bens, o valor tributável deve reduzir-se no Estado-membro de aquisição até ao limite desse montante (art. 84.º).

No plano das importações de bens, a matéria colectável deve basear-se no valor definido para efeitos aduaneiros. Em todo o caso, e na eventualidade de não estarem já compreendidas neste valor, a matéria colectável deve incluir as seguintes componentes: os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e demais encargos devidos fora do Estado-membro de importação bem como os que são devidos em resultado da importação, com excepção do IVA. Tal como para as demais operações, o valor tributável deve incluir ainda as despesas de embalagem, de comissão, de transporte e de seguro, até ao primeiro lugar de destino, podendo, igualmente, deduzir-se os descontos no preço concedidos em virtude de pagamento antecipado, ou obtidos pelo cliente no momento da importação (arts. 86.º e 87.º).

No entanto, no que aos custos das embalagens diz respeito, podem os Estados excluí-los do valor tributável, e estabelecer as medidas adequadas para assegurar que, na circunstância das mesmas não serem devolvidas, o valor tributável seja ajustado em conformidade; ou, incluí-los no valor tributável, e tomar as medidas adequadas de forma a acautelar que, na eventualidade de as mesmas serem efectivamente devolvidas, o mesmo seja regularizado em conformidade (art. 92.º).

Sempre que ocorram cancelamentos, recusas, não pagamento total ou parcial, ou redução dos preços, depois das operações tributáveis terem sido realizadas, cabe a cada Estado-membro determinar a forma como deve ser ajustado o valor tributável, bem como a base de cálculo para a sua redução (art. 90.º).

2.8. Taxas

Sobre o valor tributável, incidem as taxas, definidas em percentagem, vigentes em cada Estado-membro, no momento do seu facto gerador⁵⁷ (art. 93.º). Na UE existe uma taxa, designada “taxa normal”, que não pode ser inferior a 15%⁵⁸, aplicável de igual forma, quer às entregas de bens quer às prestações de serviços (arts. 96.º e 97.º). Para além desta, os Estados-membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, de valor igual ou superior a 5%⁵⁹, às entregas de bens e prestações de serviços das categorias previstas em separado no Anexo III da Directiva IVA⁶⁰, sem que as mesmas possam incidir sobre serviços prestados por via electrónica (arts. 98.º e 99.º)⁶¹.

Em derrogação a este regime-regra, a Directiva IVA estabelece disposições especiais aplicáveis a determinados Estados, ou mesmo a determinadas espaços dentro de alguns Estados. A adopção de tais disposições prende-se com razões de vária ordem.

Umas, devem-se à conveniência em não alterar situações referentes a casos plenamente justificados por razões de interesse social e de benefício dos consumidores finais, situações essas, que vêm sendo praticadas desde antes do ano de 1991, altura em que, como já houve ocasião de referir, se procedeu a um esforço de harmonização das taxas.

⁵⁷ Sendo que, quer nos pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, quer nas aquisições intracomunitárias de bens, quer mesmo nas importações em que os bens estejam sujeitos a regimes suspensivos ou então que os mesmos não estejam sujeitos nem a direitos aduaneiros nem a direitos niveladores agrícolas, aplicam-se as taxas vigentes no momento em que o imposto se torna exigível.

⁵⁸ O valor mínimo desta “taxa normal” foi originalmente fixado, pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, em 15% até 31 de Dezembro de 1996. Com a aprovação da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, da Directiva 1999/49/CE do Conselho, de 25 de Maio, da Directiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de Janeiro, da Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro e da Directiva 2010/88/EU do Conselho, de 7 de Setembro, esse prazo foi sucessivamente adiado até 31 de Dezembro de, respectivamente, 1998, 2000, 2005, 2010 e 2015.

⁵⁹ O valor mínimo da(s) taxa(s) reduzida(s) foi fixado em 5% pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992.

⁶⁰ Importa referir que, em 2009 o Conselho aprovou a Directiva 2009/47/CE, a qual alterou a Directiva IVA no sentido de inserir no seu Anexo III determinados serviços que apresentem uma forte componente de mão-de-obra e em relação aos quais não há o perigo de prejudicarem o bom funcionamento do mercado interno, como sejam: obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado; lavagem de janelas e limpeza em casas particulares; serviços de restauração e de *catering*, podendo excluir-se o fornecimento de bebidas; serviços de cabeleireiro; pequenos serviços de reparação de bicicletas, calçado e artigos em couro, vestuário e roupa de casa; e serviços de assistência ao domicílio, tais como a ajuda doméstica e assistência a crianças, idosos, doentes ou deficientes.

⁶¹ As taxas do IVA em vigor nos diferentes Estados-membros da UE em 1 de Janeiro de 2001, constam da tabela II colocada no final do presente capítulo.

Outras, devem-se simplesmente ao resultado de negociações entre os Estados-membros.

Outras ainda, relativamente às derrogações aplicáveis a uma parte confinada do território de determinados Estados-membros, devem-se ao reconhecimento de situações de desvantagem que tais espaços em concreto apresentam face ao restante espaço territorial de incidência do imposto.

Duas notas relativamente a Portugal.

A primeira, para assinalar que a Directiva IVA concede ao nosso país o poder de aplicar uma das duas taxas reduzidas nas portagens nas pontes da zona de Lisboa, assim como, aplicar, não só nas operações efectuadas dentro do território dos Açores e da Madeira, como também nas importações de bens aí directamente realizadas, taxas inferiores às praticadas no território continental (art. 105.º).

A segunda, para referir que a mesma directiva faculta a Portugal a possibilidade de aplicar uma das duas taxas reduzidas, mas nunca de valor inferior a 12%, aos serviços de restauração (art. 116.º).

A simples fixação, ao nível da União, de regras gerais quanto às taxas mínimas, normais ou reduzidas, permitiu que os Estados-membros desfrutassem de apreciável autonomia quanto à fixação do seu valor. Por isso, é hoje patente a grande discrepância entre o nível das taxas adoptados pelos diferentes Estados. Desde o Luxemburgo e o Chipre que praticam a taxa normal de 15%, até aos países nórdicos, como a Suécia e a Dinamarca em que a mesma taxa ascende aos 25%. De resto, pode mesmo assistir-se à grande disparidade do valor das taxas aplicáveis às mesmas operações, valor esse que varia em função do Estado onde as mesmas se efectuam, considerando-se, ora sujeitas à taxa reduzida, ora à taxa normal.

Este cenário mostra bem o caminho que ainda há a percorrer com vista a atingir-se uma maior harmonização do sistema comum do imposto.

2.9. Isenções

Importa começar por referir, que as isenções assumem carácter excepcional face ao princípio geral, segundo o qual, toda e qualquer transacção, desde que incluída no âmbito do imposto, deve sujeitar-se a tributação. Por isso, as normas que as contemplam

devem ser interpretadas restritivamente. Esta linha de orientação tem, aliás, sido frequentemente defendida pelo TJCE.

Impõe-se também assinalar que, não obstante o seu carácter excepcional, as isenções não deixam de representar uma realidade importante na lógica do sistema comum do IVA, tal como este está estruturado.

Nesta conformidade, convém desde já referir que existem dois tipos de isenções: as isenções completas ou plenas, e as isenções incompletas ou simples.

Com efeito, enquanto nas denominadas isenções completas, o sujeito passivo não liquida o imposto a jusante – nas suas operações activas, *i.e.* nas vendas que realiza ou nos serviços que presta –, e pode, no entanto, deduzir o imposto por si suportado a montante – nas suas operações passivas, *i.e.*, nos bens adquiridos ou nos serviços que lhe foram prestados –, nas isenções incompletas, o sujeito passivo não liquida o imposto a jusante, e está impedido de deduzir o IVA suportado a montante. Nesta segunda modalidade, pelo facto de prejudicarem o normal exercício do direito à dedução, este tipo de isenções fere, necessariamente, a neutralidade do imposto, característica essencial que o distingue dos outros impostos. Daí que as isenções, por implicarem directamente com o direito à dedução e, consequentemente, com o princípio da neutralidade, nem sempre beneficiam os interesses dos sujeitos passivos.

Nas transacções efectuadas dentro do território de cada Estado-membro, as isenções determinam-se, não só por interesses de ordem operacional ou de simplificação administrativa mas, essencialmente, para protecção do interesse geral da sociedade.

Como tal, estão basicamente isentas do imposto, não conferindo direito à dedução, as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a área da saúde, assistência social, educação, cultura, desporto e outras, sendo que boa parte das prestações de serviços relacionadas com estas áreas só beneficiam da isenção se praticadas por entidades de direito público (art. 132.º). Assim como da isenção podem beneficiar o mesmo tipo de operações, sempre que efectuadas por organismos que não disponham tal estatuto (de direito público), na condição de cumprirem alguma(s) das seguintes condições: 1) os seus fins não se confinem à constante procura do lucro, sendo que, caso ele exista, não seja distribuído, mas antes utilizado em benefício da qualidade das operações realizadas; 2) sejam governadas por pessoas que exerçam este tipo de actividades principalmente a título gratuito e que não tenham

qualquer interesse, ainda que indirecto nos resultados da sua exploração; 3) este tipo de operações seja efectuado a preços controlados; 4) quando isentas, estas operações não sejam susceptíveis de causar distorções de concorrência (art. 133.º).

Mas para além das referidas isenções de interesse geral, outras há, as denominadas isenções de interesse específico, associadas ao exercício de certas actividades, como a financeira, a imobiliária, a seguradora e a relacionada com o jogo, que, em regra⁶², não conferem o direito à dedução.

De facto, no que se refere às operações denominadas “bancárias e financeiras”⁶³, ficam isentas as seguintes operações⁶⁴: 1) operações de concessão, negociação e gestão de créditos e garantias por parte do seu concesso; 2) operações e negociações relacionadas com depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, recebimentos, cheques, e demais efeitos de comércio, excluindo-se a cobrança de dívidas; 3) operações que versem sobre divisas, notas bancárias e moedas, que funcionem como meios legais de pagamento e não com relevância numismática; 4) operações e serviços, compreendendo a negociação referente a acções ou demais participações em sociedades ou associações, obrigações e outros títulos, e não referente a títulos que representem mercadorias e direitos ou títulos sobre bens imóveis; 5) operações de administração ou gestão de fundos de investimento.

No quadro das transacções relacionadas com a propriedade imobiliária, beneficiam de isenção: 1) as entregas de edifícios, ou parte deles, e do terreno da sua implantação, desde que não realizadas antes da primeira ocupação; 2) as entregas de bens imóveis não construídos, desde que não se trate de entregas de terrenos para construção; 3) a locação de bens imóveis, desde que não configurem, de entre outras que os Estados entendam por bem determinar, as seguintes operações: a) operações de alojamento praticadas no âmbito do sector hoteleiro ou afins; b) locação de espaços para

⁶² Deve mencionar-se que, grande parte das operações relativas a actividades financeiras conferem o direito à dedução, desde que o destinatário das mesmas esteja estabelecido fora da Comunidade, ou tais operações estejam directamente ligadas a bens destinados a ser exportados para fora da Comunidade.

⁶³ Não obstante tal denominação, estas isenções decorrem da natureza das operações, e não das entidades que as realizam. Segundo a Comissão, a isenção dos serviços financeiros deve-se ao facto de a grande maioria dos rendimentos desses serviços basearem-se na margem, o que dificulta a sua tributação de acordo com o sistema actual do IVA.

⁶⁴ Refira-se que, nos termos da alín. c) do art. 169.º da Directiva IVA, todas estas operações financeiras conferem o direito à dedução, desde que o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade, ou desde que tais operações se relacionem directamente com bens que venham a ser exportados para fora da Comunidade.

estacionamento de veículos; c) locação de equipamento e de máquinas de instalação fixa; d) locação de cofres-fortes.

No âmbito da actividade seguradora, beneficiam da isenção as operações de seguro e resseguro, incluindo as prestações de serviços com elas relacionadas e realizadas por correctores e intermediários de seguro⁶⁵.

No plano da actividade relacionada com o jogo, também isentas do imposto estão as lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro (art. 135.º).

Na grande maioria dos casos, as entregas de bens afectos unicamente a uma actividade isenta só devem beneficiar da isenção, contanto que os mesmos bens não tenham conferido o direito à dedução (art. 136.º).

Registe-se que, os Estados-membros podem facultar aos seus sujeitos passivos que realizem operações financeiras isentas, operações relacionadas com a propriedade imobiliária referidas supra nas alíneas a) e b), operações de locação de bens imóveis, e operações de seguro e resseguro, a opção de renunciarem à isenção (art. 137.º).

Em sede de transacções intracomunitárias, e segundo o princípio do país do destino adoptado na Comunidade, vigora a regra geral segundo a qual, as entregas de bens intracomunitárias, devem isentar-se no Estado-membro de partida – funcionando como isenção completa, *i.e.*, isenção que confere o direito à dedução –, e tributar-se as correspondentes aquisições no Estado-membro de chegada. Porém, para que a isenção da entrega efectuada por um sujeito passivo se torne efectiva, os bens terão que ser expedidos ou transportados para fora do território do Estado-membro do fornecedor, e a entrega terá que ser efectuada, ou a outro sujeito passivo, ou a uma pessoa colectiva não sujeito passivo agindo *qua tale*, num Estado-membro diferente do Estado de partida⁶⁶ (art. 138).

De carácter mais específico, afiguram-se duas outras disposições: a primeira, que isenta do imposto as entregas de produtos sujeitos a IEC expedidos ou exportados para outro Estado-membro, sempre que os adquirentes sejam, sujeitos passivos ou

⁶⁵ Tal como as operações financeiras isentas, também este tipo de operações conferem o direito à dedução, nos termos e observadas as condições previstas na alín. c) do art. 169 da Directiva IVA.

⁶⁶ De acordo com o art. 139.º n.º 1, primeiro parágrafo, não beneficia da isenção as entregas intracomunitárias de bens efectuadas por sujeitos passivos beneficiários das isenções concedidas ao abrigo do "regime especial das pequenas empresas". Do mesmo modo, e *ex vi* do segundo parágrafo do n.º 1 do mesmo artigo, não beneficiam da isenção as entregas de bens intracomunitárias efectuadas a sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao IVA.

peessoas colectivas não sujeitos passivos, que beneficiem da não sujeição a imposto nas suas aquisições intracomunitárias, e a respectiva expedição ou transporte cumpra certas normas constantes da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro (relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a IEC⁶⁷); a segunda, que se assemelha na sua redacção à primeira ora enunciada, com a particularidade de ser aplicável às entregas de meios de transporte novos e de o seu regime estender-se não só aos adquirentes referidos, como igualmente a qualquer outra pessoa não sujeito passivo (art. 138.º).

Já quanto às aquisições intracomunitárias, importa dar conta de uma derrogação importante à citada regra geral que, nos termos da alínea a) do art. 140.º da Directiva IVA sob a epígrafe “*Os Estados-membros isentam as seguintes operações*”, prescreve: “*as aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respectivo território*”.

No que respeita ao território português, merece particular alusão, o facto de os Estados-membros deverem isentar as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens com destino às ilhas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira ou delas provenientes, assim como o transporte de bens efectuado entre as mesmas ilhas (art. 142.º).

No plano das transacções internacionais, a regra geral dita que os Estados-membros isentam as entregas de bens expedidas ou transportadas para fora da Comunidade – funcionando igualmente como isenção completa –, enquanto sujeitam ao imposto os bens nela introduzidos. Porém, convém realçar que o artigo 143.º da Directiva IVA adopta, em sede de isenções na importação, exactamente o mesmo regime que foi adoptado para as aquisições intracomunitárias e que constam do, já referido, artigo 140.º. Por outro lado, são concedidas especiais isenções a certas entregas de bens e prestações de serviços relacionadas com transportes internacionais, e permite-se que Portugal possa assimilar a transportes internacionais, quer os transportes marítimos quer os transportes aéreos, que se realizem entre as ilhas que formam as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como entre estas e o Continente (art. 149.º). Inserido no capítulo referente às “Isenções aplicáveis a determinadas operações

⁶⁷ Por força do n.º 2 do art. 139.º, as isenções ao abrigo desta disposição especial não beneficiam as entregas de produtos sujeitos a IEC efectuadas por sujeitos passivos beneficiários das isenções concedidas ao abrigo do “regime especial das pequenas empresas”.

assimiladas a exportações”, a Directiva IVA isenta do imposto as entregas de bens e as prestações de serviços à Comunidade Europeia, à Comunidade Europeia da Energia Atómica, ao Banco Europeu de Investimentos, e a outras entidades (art. 151.º). Do imposto ficam também isentas, as prestações de serviços realizadas por intermediários que ajam em nome e por conta de outrem, quando estes participem, quer em operações de exportações, operações a elas assimiladas, ou operações de transportes internacionais, quer em operações efectuadas fora da Comunidade (art. 153.º).

Acrescente-se ainda, que estão isentas do IVA, bem como e dos IEC, por força do previsto na Directiva 2006/79/CE do Conselho, de 5 de Outubro, as pequenas remessas não comerciais provenientes de países terceiros – designadamente, determinada quantidade de tabaco, bebidas alcoólicas, café, chá, e perfumes. Do mesmo modo, e ao abrigo da Directiva 2007/74/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, “*Os Estados-Membros isentam do IVA e dos impostos especiais de consumo, com base em limiares pecuniários ou em limites quantitativos, as mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes, desde que se trate de importações sem carácter comercial*” – artigo 4.º desta directiva.

Registe-se, por último, que os Estados-membros devem assegurar a correcta aplicação das isenções, assim como prevenir possíveis abusos, evasões e fraudes. Para tal, podem impor as condições e as regras práticas da sua aplicação (art. 131.º).

2.10. Deduções

O direito à dedução surge quando o imposto se torna exigível.

Trata-se de um direito, que consiste no poder conferido ao sujeito passivo de, sobre o IVA de que é devedor no Estado-membro onde realiza operações tributadas, e/ou operações isentas que conferem o direito à dedução, deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e/ou serviços, contanto que essas aquisições contribuam para a realização daquelas operações; ou, sintético modo, consiste no direito conferido ao sujeito passivo de, sobre o IVA liquidado a jusante deduzir o IVA devido ou pago a montante, desde que este tenha incidido sobre bens ou serviços directamente relacionados com as operações que deram lugar àquele.

No domínio das operações efectuadas a jusante que conferem o direito à dedução, temos: 1) as entregas de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto; 2) operações

isentas tais como: a) transmissões intracomunitárias de bens; b) exportações de bens ou operações assimiladas; c) operações relacionadas com transportes internacionais; d) grande parte das operações bancárias ou financeiras isentas, sempre que o destinatário esteja estabelecido fora da UE, ou desde que tais operações evidenciem uma relação directa com bens destinados a serem exportados para fora da UE; e) operações ligadas à actividade económica exercida pelo sujeito passivo realizadas fora do Estado-membro onde o imposto é devido ou foi pago, as quais caso fossem realizadas nesse Estado-membro teriam conferido o direito à dedução (art. 169).

O sujeito passivo tem direito a deduzir, no Estado onde efectua operações tributáveis, ou operações isentas mas que conferem o direito à dedução, o IVA por si pago ou devido nesse mesmo Estado pelos *inputs* que hajam contribuído para essas mesmas operações e os mesmos se reportem a: 1) aquisições de bens e prestações serviços, ou operações a estas assimiladas, fornecidas por outro sujeito passivo; 2) aquisições intracomunitárias ou operações a estas assimiladas; 3) importações de bens para esse Estado-membro (art. 168.º).

Aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro onde efectuaram operações relativas aos seus inputs, sobre as quais incidiu IVA, e aí não tenham efectuado durante o período de reembolso qualquer operação tributável, ou apenas hajam efectuado operações em que o destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, desde que os inputs hajam contribuído para as suas operações tributáveis que conferem direito à dedução, em vez de lhes ser concedido o direito à dedução, deve ser-lhes facultado o direito ao reembolso. Direito este que deve ser exercido nos termos da Directiva 2008/9/CE – na eventualidade de o sujeito passivo se encontrar estabelecido noutro Estado-membro –, ou nos termos da Directiva 86/560/CEE (mais conhecida por Décima Terceira Directiva) – no caso de o sujeito passivo se encontrar estabelecido fora da UE. No entanto, e na eventualidade destes sujeitos passivos, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços, se apresentarem como devedores do imposto, *i.e.*, no caso de ser-lhes aplicável o mecanismo do *reverse charge*, os Estados-membros podem, autorizar-lhes o direito à dedução (arts. 171.º e 171.º - A).

As despesas não dedutíveis, devem ser determinadas por unanimidade dos membros do Conselho sob proposta da Comissão. Independentemente desta norma, não são dedutíveis, em caso algum, as despesas de natureza não estritamente profissional,

como sejam, despesas de luxo, de recreio ou de representação. Do mesmo modo, as aquisições de bens e serviços utilizadas para fins privados, não conferem direito à dedução (art. 176.º).

A dedução é efectuada globalmente pelos sujeitos passivos, mediante a subtracção, ao montante total do IVA devido em determinado período de tributação, do montante total do IVA, em relação ao qual, durante o mesmo período, nasceu e se exerce o direito à dedução – método subtractivo indirecto (art. 179.º). Sempre que, em determinado período de tributação, o montante das deduções exceder o montante do imposto devido, podem os Estados, de acordo com as condições por si estabelecidas, efectuar o correspondente reembolso – método do reembolso –, ou transportar o excedente para o período seguinte – método do reporte. Porém, os Estados determinar que não se proceda ao transporte ou ao reembolso, sempre que o excedente se mostre insignificante (art. 183.º).

O exercício do direito à dedução, pressupõe que o sujeito passivo seja possuidor de uma factura, nas operações, *stricto sensu*, de entregas de bens, prestações de serviços, e aquisições intracomunitárias⁶⁸. Já no plano das transacções assimiladas a estes três tipos de operações, o sujeito passivo deve, simplesmente, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-membro. Por seu turno, nas importações de bens, o sujeito passivo deve possuir um documento de importação onde conste, não apenas que ele é o importador ou destinatário dos bens, como também o valor do IVA devido, ou algo que possibilite o cálculo desse valor (art. 178.º).

Após a entrega das declarações do IVA, as deduções são por vezes regularizadas em virtude da alteração de certos elementos, com por exemplo, mudanças nos preços ou cancelamentos de compras. As regularizações referentes aos bens de investimento, devem ser efectuadas ao longo de cinco anos, podendo, nos casos de bens de investimento imobiliário, o período em que se baseia o cálculo de tais regularizações, prolongar-se até vinte anos (art. 187.º).

⁶⁸ Importa assinalar que, nos termos do art. 181.º da Directiva IVA, relativamente às aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por sujeito passivo que não seja portador de factura emitida de forma legal, os Estados-membros podem autorizar que esse sujeito proceda de igual modo à dedução do imposto referente a essas aquisições. Contudo, a dedução nestes termos só será admissível desde que tais aquisições intracomunitárias sejam efectuadas a título oneroso por sujeito passivo que aja nessa qualidade ou por uma pessoa colectiva não sujeito passivo, desde que o vendedor seja sujeito passivo agindo como tal, que não beneficie do regime de isenções para as pequenas empresas, não esteja enquadrado no regime das vendas à distância, e os bens transmitidos não tenham sido instalados ou montados por si ou por sua conta.

Pois bem, do que foi dito decorre que o direito à dedução é um elemento importante no sistema comum do IVA. O exercício deste direito confere ao imposto a neutralidade que o distingue dos outros impostos em geral. Impedir, ou mesmo limitar o seu exercício, é desvirtuar a essência do mecanismo deste imposto. Conservar a sua neutralidade significa, proporcionar mais competitividade aos agentes económicos, e maior igualdade entre eles quando actuam no mercado.

Qualquer sujeito passivo, que exerça exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, está impedido de deduzir o IVA referente aos seus *inputs*.

Algo de diferente, passa-se com aqueles sujeitos passivos que exercem mais do que uma actividade económica, e por isso, efectuam tanto operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem esse direito. Nesta circunstância, são de admitir três cenários possíveis: o primeiro, em que os bens ou os serviços adquiridos a montante foram utilizados directamente para a realização de operações a jusante que conferem o direito à dedução (imputação directa, *direct attribution of the input tax*), circunstância em que o IVA pago ou devido pela aquisição desses bens ou serviços é integralmente dedutível; o segundo, em que os bens ou os serviços adquiridos a montante, foram utilizados directamente para a realização de operações a jusante que não conferem o direito à dedução (imputação directa), circunstância em que o IVA pago ou devido pela aquisição desses bens ou serviços não é dedutível; e o terceiro, em que os bens ou os serviços adquiridos a montante, foram utilizados de forma indistinta para a realização de operações a jusante, as quais tanto conferem o direito à dedução como não conferem esse direito, circunstância que determina um direito à dedução incompleto, e em que se coloca a necessidade de "repartição do imposto residual" (*apportionment of residual input tax*). Neste último cenário⁶⁹, deve recorrer-se às regras aplicáveis apenas aos «*inputs promiscuos*» – *beni di produzione promiscui*.

Pois bem, para que os *inputs* possam ser deduzidos ao imposto liquidado a jusante em operações que confirmam o direito à dedução, terá que entre aqueles e estas existir uma directa e imediata ligação⁷⁰.

⁶⁹ Cit., LUIS MIGUEL ROCHA, *O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*, Revista TOC n.º 114 – Setembro 2009.

⁷⁰ Conforme o vertido no acórdão referente ao processo C-435/05 (*Investrand BV vs Staatssecretaris von Financiën*). Importa contudo observar que, neste acórdão, no seu ponto 24, se declara o seguinte: "Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com

A disciplina referente ao método de dedução a aplicar ao último cenário acima enunciado, encontra-se especialmente prevista no Capítulo 2 do Título X da Directiva IVA sob a epígrafe “Pro rata de dedução”. Com efeito, no n.º 1 do seu art. 173.º prevê-se que, o IVA pago por um sujeito passivo na aquisição dos bens e serviços que concorram para a realização de operações (*outputs*) que, tanto conferem o direito à dedução como não conferem esse direito, só será dedutível em relação à parte do imposto proporcional ao valor respeitante às operações que conferem o direito à dedução. Prevê-se mesmo um método específico de dedução, o “método *pro rata*” (ou método da percentagem), o qual deve aplicar-se ao conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo, cujo sistema de cálculo encontra-se definido nos artigos 174.º e 175.º.

A dedução proporcional, ou o *pro rata*, deverá, segundo o artigo 174.º, efectuar-se pelo recurso a uma fracção, em que o numerador deve ser constituído pelo valor total anual do volume de negócios, líquido de imposto, referente às transacções que conferem direito à dedução, e o denominador constituído pelo mesmo valor que consta do numerador, acrescido do valor anual, líquido de imposto, referente às operações que não conferem direito à dedução, bem como pelas subvenções não directamente ligadas ao preço. Todavia, do cálculo do *pro rata* devem excluir-se os valores referentes, quer às entregas de bens de investimento utilizados na actividade da empresa, quer às operações imobiliárias ou financeiras – incluídas nestas últimas as operações isentas denominadas “bancárias e financeiras” já referidas supra (v. *supra*, ponto 2.9 do presente capítulo, págs. 46 e 47) –, desde que sejam consideradas acessórias à actividade da empresa⁷¹.

Do que se disse, ressalta que a regra da imputabilidade dos *inputs* aos *outputs* radica no volume de negócios. No entanto, é permitido aos Estados-membros que

direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos já referidos Midland Bank, n.ºs 23 e 31, e Kretztechnik, n.º 36)”.

⁷¹ Cabe aqui salientar o ponto 30 do aresto do TJCE proferido no processo C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S vs Skatteministeriet*, e a propósito destas mesmas exclusões que constam do n.º 2 do art. 19.º da Sexta Directiva, onde pode ler-se: “no que se refere ao objectivo do referido n.º 2, este resulta, nomeadamente, da exposição de motivos que acompanhava a proposta de Sexta Directiva, apresentada pela Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho das Comunidades Europeias em 29 de Junho de 1973 (v. Boletim das Comunidades Europeias, suplemento 11/73, p. 20). De acordo com essa exposição, «[o]s elementos referidos neste número devem ser excluídos do cálculo do *pro rata* a fim de evitar que possam falsear o seu significado real, na medida em que tais elementos não reflectem a actividade profissional do sujeito passivo. É o caso das vendas de bens de investimento e das operações imobiliárias e financeiras que só são efectuadas a título acessório, isto é, que têm uma importância apenas secundária ou acidental em relação ao volume de negócios global da empresa. Estas operações só são, aliás, excluídas se não fizerem parte da actividade profissional habitual do sujeito passivo»”.

obriguem ou autorizem os sujeitos passivos a procederem a uma afectação com base noutros critérios económicos que se mostrem mais fiáveis, contanto que para tal as empresas mantenham, para cada sector de actividade, contabilidades separadas.

Por sua vez, o artigo 175.º estabelece que o *pro rata* deve ser calculado anualmente, em percentagem, e acertado para a unidade imediatamente superior. Quando aplicável provisoriamente a um certo ano, o *pro rata* deve basear-se nas operações efectuadas no ano anterior, desde que elas existam ou sejam minimamente indicativas, caso contrário, deve o mesmo ser apurado provisoriamente, segundo as previsões do sujeito passivo, mas supervisionado pelas autoridades tributárias. Por último, o *pro rata* definitivo – que deve ser apurado para cada ano no decorrer do ano seguinte – deve envolver a correcção das deduções efectuadas com base no *pro rata* aplicado provisoriamente.

2.11. Obrigações dos sujeitos passivos e de outros não sujeitos passivos

Em regra, a responsabilidade da liquidação do imposto e da sua entrega às autoridades fiscais, recai sobre o sujeito passivo fornecedor de bens ou prestador de serviços tributáveis. Mas nem sempre esta é, ou deve ser, a solução mais recomendável. Por vezes, essa responsabilidade recai sobre os destinatários dos bens fornecidos ou dos serviços prestados.

Centradas em propósitos que se prendem com a simplificação da cobrança, ou com a prevenção da fraude e evasão ao imposto, várias são as disposições normativas da Directiva IVA que obrigam, ou aconselham, os Estados a aplicarem o denominado “mecanismo da inversão do sujeito passivo” – “*Mechanismus der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft*”, “*reverse charge mechanism*” –, que consiste na excepção à regra geral de tributação acima enunciada. Como exemplo de operações que configuram a imposição da aplicação deste mecanismo, o qual elege o adquirente como responsável pela liquidação e entrega do imposto ao Estado, pode apontar-se os seguintes casos: 1) as aquisições intracomunitárias de bens (art. 200.º); 2) as importações de bens (art. 201.º); 3) o fornecimento de gás através de uma rede de gás natural, de electricidade, de calor ou de frio por rede de aquecimento ou arrefecimento, quando fornecidos por um sujeito passivo não estabelecido no Estado-membro onde o revendedor se encontra estabelecido, ou onde o adquirente utiliza e consome efectivamente estes bens, desde

que o revendedor e o adquirente sejam pessoas registadas para fins do imposto (art. 195.º); 4) as prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos num Estado-membro onde não se encontre estabelecido, quer a outros sujeitos passivos, quer a pessoas colectivas não sujeitos passivos identificadas para fins do imposto, quando estes tipos de adquirentes ajam no exercício da sua actividade económica, e aí tenham, ou a sede da sua actividade económica, ou um estabelecimento estável ao qual os serviços são prestados (art. 196.º).

A par destes exemplos, outros há, cuja aplicação do referido mecanismo depende da vontade dos Estados, a saber (arts. 194 e 199.º): a) a entrega de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto, operadas por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-membro onde o IVA é devido; b) as prestações de serviços de construção, conservação, reparação, transformação, e demolição de bens imóveis; c) a entrega de materiais usados, desperdícios, resíduos recicláveis ou parcialmente transformados, sucatas, etc.; d) a entrega de bens dados em garantia, por um sujeito passivo a outro sujeito passivo em execução dessa mesma garantia; e) a entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor, no quadro de um processo de venda judicial – venda forçada; f) a entrega de bens a um cessionário que exerce o direito de reserva de propriedade depois deste direito lhe ter sido cedido.

A responsabilidade do pagamento do imposto, pode igualmente ser atribuída a um representante fiscal. De facto, os Estados-membros podem permitir que os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro onde o IVA é devido, aí designem um representante fiscal, para os substituírem nas suas obrigações fiscais, incluindo o pagamento dos seus impostos às autoridades tributárias. Ou mesmo, impor a designação dessa figura aos sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado, com o qual o Estado-membro onde o imposto é devido não tem acordo de assistência mútua para efeitos do IVA. Contudo, e uma vez que na UE existe um sistema de assistência mútua entre os diferentes Estados a ela pertencentes, nenhum destes poderá impor obrigatoriamente tal designação a um sujeito passivo que se encontre estabelecido noutro Estado-membro⁷² (art. 204.º).

⁷² Esta impossibilidade, decorre da redacção dada à Sexta Directiva, pela Directiva 2000/65/CE, de 17 de Outubro. Assim, para além de prever expressamente nos seus considerandos a negação de tal obrigatoriedade, esta directiva alterou o art. 21.º da Sexta Directiva no sentido de acolher esta nova orientação.

Nas situações, em que deve, ou pode haver, a aplicação do mecanismo do *reverse charge*, bem como nas situações em que pode ser designado representante fiscal, é permitido aos Estados-membros estabelecer que outra pessoa, que não o sujeito passivo, se torne solidariamente responsável pelo pagamento do IVA (art. 205.º).

Cabe aos Estados-membros, estabelecer o prazo de pagamento do imposto às autoridades tributárias pelos sujeitos passivos devedores (art. 206.º). Da mesma forma que, cabe àqueles decidir da exoneração do pagamento do imposto pelos sujeitos passivos quando o mesmo se mostre de valor residual (art. 212.º).

A Directiva IVA, prevê outras obrigações que devem ser cumpridas pelos sujeitos passivos, independentemente de estes serem, ou não, responsáveis pelo pagamento do imposto às autoridades fiscais. Assim, os sujeitos passivos, entre outras obrigações, devem:

- manter a sua contabilidade satisfatoriamente detalhada, de forma que a mesma não constitua obstáculo à aplicação e ao controlo do imposto a efectuar pelas autoridades fiscais; armazenar cópias das facturas, emitidas por si, pelo seu cliente, ou por terceiros em seu nome e por sua conta, bem como todas as facturas recebidas (arts. 241.º e 244.º);
- assegurar que as facturas por si emitidas, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, cumprem as exigências previstas Directiva IVA;
- declarar o início, alteração, e a cessação da sua actividade (art. 213.º);
- submeter, no prazo fixado pelos Estados-membros, que não pode ultrapassar dois meses após o vencimento do período de tributação, as declarações periódicas às autoridades fiscais – sendo que o período a que respeita o imposto deve ser fixado pelos Estados em um, dois ou três meses, podendo, contudo, estender-se até um ano – as quais devem conter toda a informação necessária ao cálculo do imposto exigível, o montante das deduções a efectuar, bem como o necessário para o apuramento do valor tributável, incluindo o valor total das transacções, deduções e isenções (arts. 250.º e 252.º);
- submeter às autoridades fiscais, quando tal seja estabelecido pelo Estado-membro, declaração anual da qual conste todos os elementos que figuram nas declarações periódicas referentes a todas as operações realizadas no ano anterior (art. 261.º);
- submeter às autoridades fiscais mapas recapitulativos de acordo com o estipulado no Capítulo 6 da Directiva IVA.

Ainda a propósito da responsabilidade do pagamento do IVA às autoridades fiscais, acresce um último apontamento. O imposto é devido por todo aquele que o mencione numa factura (art. 203.º).

2.12. Regimes especiais

Como forma de facilitar a aplicação do imposto, a Directiva IVA prevê, em função da qualidade do sujeito e do objecto das transacções tributáveis, a aplicação de diversos regimes especiais.

De entre eles, far-se-á, de seguida, sucinta abordagem aos mais importantes.

a) Regime especial das pequenas empresas (arts. 281.º e ss.)

Com vista a facilitar a administração do imposto, e após consulta ao Comité do IVA, os Estados-membros podem adoptar, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços realizadas pelas pequenas empresas, e em função da sua estrutura e actividade económica, processos simplificados de tributação e cobrança, designadamente pelo recurso a regimes de estimativa objectiva, desde que tais soluções não impliquem uma redução do imposto.

Assim, na base da criação do “regime especial das pequenas empresas”, parece ter estado a preocupação do legislador europeu em reduzir os encargos administrativos que recaíam sobre as pequenas empresas sujeitas ao regime normal de tributação. Ao abrigo deste regime especial, podem os Estados estabelecer, a título excepcional, a isenção do imposto relativamente às entregas de bens e prestações de serviços realizadas por sujeitos passivos com um volume de negócios anual inferior a determinado limite. Contudo, deixando os beneficiários deste regime de isenção de poder liquidar e mencionar o imposto nas facturas referentes às suas operações realizadas a jusante, terão, igualmente que deixar de exercer o direito à dedução do imposto pago ou devido pelas suas aquisições de bens e/ou serviços efectuadas a montante. Excluídas da isenção, ficam no entanto as transacções meramente ocasionais, as entregas de meios de transporte novos, efectuadas sob determinadas condições, e as entregas de bens e prestações de serviços levadas a cabo por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro onde o imposto é devido. O limite máximo do volume de negócios anual a ter

em conta para a aplicação deste regime, difere de Estado para Estado tal como indicam os arts. 284.º a 287.º da Directiva IVA.

Acrescente-se que, a aplicação deste regime especial pelos Estados-membros deverá ter duração limitada até à entrada em vigor do regime definitivo (o qual se baseará, quanto às entregas de bens e prestações de serviços, no princípio da tributação no Estado-membro de origem).

b) Regime comum forfetário dos produtores agrícolas (arts. 295.º e ss.)

Trata-se de um regime, que visa ultrapassar as dificuldades que eventualmente resultem da aplicação das disposições gerais do imposto aos agricultores. Assim, aos Estados-membros é concedida a possibilidade de aplicar aos agricultores um regime forfetário destinado a compensar a carga do IVA pago relativamente às aquisições de bens e serviços. Os beneficiários deste regime, ficam impedidos de deduzir o IVA pago pelos seus *inputs*, e isentos da liquidação do imposto, da facturação, das obrigações declarativas, e de contabilização. Em compensação, é-lhes conferido o direito de receberem uma compensação forfetária, cujo valor será determinado por cada Estado-membro com base em estatísticas macro económicas.

c) Regime especial das agências de viagens (arts. 306.º e ss.)

Para evitar uma maior complexidade na aplicação das regras gerais do IVA, foi instituído um regime especial dirigido às transacções efectuadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, sempre que ajam em seu próprio nome na relação com os seus clientes, e utilizem entregas de bens e prestações de serviços realizadas por outros sujeitos passivos. Estas transacções, efectuadas para a realização de uma viagem, consideram-se como uma só prestação, a qual deve ser tributada no Estado-membro onde está sediada a agência de viagens, ou onde a mesma tem estabelecimento estável, a partir do qual a prestação de serviços é efectuada. A base de incidência do imposto, radica na margem de lucro auferida pela agência, que se consubstancia na diferença do montante pago pelo viajante, líquido de IVA, e o custo efectivo suportado pela agência referente às operações realizadas por outros sujeitos passivos, na medida em que estas revertam em benefício directo do viajante. Custo esse que não é dedutível nem reembolsável em qualquer Estado-membro.

Trata-se, por conseguinte, de um regime especial que apresenta algumas vantagens, pois evita o fardo que representa para as agências de viagens a obrigação de se registarem em cada um dos Estados-membros onde efectuam prestações de serviços, e assegura as receitas do imposto a favor do Estado-membro onde é consumido cada serviço em particular.

d) *Regime de transição aplicável aos meios de transporte em segunda mão* (arts. 326.º e ss.)

O regime aplicável aos meios de transporte em segunda mão é designado pela Directiva IVA de um “regime de transição”, uma vez que, segundo o seu art. 402.º ⁷³, todo o regime de tributação das trocas entre Estados-membros será substituído por um regime definitivo, o qual assentará no princípio do país de origem.

Em concreto, este regime aplica-se às entregas de meios de transporte em segunda mão, realizadas por sujeitos passivos revendedores e sujeitas ao regime da margem de lucro. Importa desde já referir que, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º da Directiva IVA, os meios de transporte são considerados novos quando se cumpram os seguintes requisitos: “i) *Relativamente aos veículos terrestres a motor, quando a entrega for efectuada no prazo de seis meses após a primeira entrada em serviço ou o veículo tiver percorrido um máximo de 6000 Kms;* ii) *Relativamente às embarcações, quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas;* iii) *Relativamente às aeronaves, quando a entrega for efectuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a aeronave tiver voado um máximo de 40 horas*”.

Pois bem, entende-se como meios de transporte em segunda mão, os veículos terrestres, embarcações e aeronaves, enquanto bens em segunda mão que não cumprem os requisitos necessários para que possam ser considerados meios de transporte novos.

O valor do imposto a aplicar a cada entrega de meios de transporte em segunda mão, deve coincidir com o montante do IVA que seria devido caso essa entrega

⁷³ O art. 402.º da Directiva IVA, estatui no seu n.º 1: “O regime de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros previsto na presente directiva é transitório e é substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação, no Estado-Membro de origem, das entregas de bens e das prestações de serviços”.

estivesse sujeita ao regime normal deste imposto, deduzido o valor do IVA considerado pelo sujeito passivo revendedor incluído no preço de compra do meio de transporte.

Por sua vez, este IVA a deduzir assim considerado, deve ser calculado segundo o seguinte método: 1) ao preço de compra deve corresponder tudo aquilo que constitua a contraprestação⁷⁴ obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor; 2) considera-se que o preço pago pelo revendedor inclui o IVA que seria devido, caso o fornecedor do revendedor houvesse sujeitado a sua entrega ao regime normal do IVA; 3) a taxa do IVA a considerar é a taxa aplicável no Estado-membro onde se considera que está situado o lugar da entrega ao revendedor.

Em todo o caso, o IVA devido por cada entrega de meios de transporte em segunda mão, deve ser superior ao montante do IVA que seria devido caso essa entrega fosse sujeita ao regime da margem de lucro.

Por outro lado, ao sujeito passivo não é permitido deduzir do imposto de que é devedor, o IVA suportado pelos meios de transporte em segunda mão que lhe sejam entregues por um sujeito passivo revendedor, caso a entrega desse bem pelo sujeito passivo revendedor esteja sujeita a imposto de acordo com o presente regime transitório.

e) Regime especial dos serviços prestados por via electrónica (arts. 359.º e ss.)

Os operadores não estabelecidos na Comunidade, que prestem serviços electrónicos a sujeitos passivos (B2B) nela estabelecidos, não estão sujeitos a quaisquer obrigações, já que são estes últimos que devem proceder à autoliquidação do imposto através do mecanismo *reverse charge*. Porém, se estes operadores não estabelecidos na Comunidade prestarem este tipo de serviços a não sujeitos passivos – B2C – nela estabelecidos, domiciliados, ou com residência habitual, devem aí registar-se para efeitos de IVA. De resto, a estes operadores que transaccionam com consumidores comunitários, é dada a possibilidade de aderirem a um regime especial simplificado que passa pelo seu registo, para efeitos fiscais, num só Estado-membro da Comunidade à sua escolha – Estado-membro de identificação. Aderindo a este “Regime de Balcão

⁷⁴ O que inclui as subvenções directamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão quer das reduções de preço devido a descontos por pagamento antecipado, quer dos abatimentos e bónus oferecidos ao adquirente, quer ainda dos montantes recebidos do adquirente a como reembolso das despesas realizadas em nome e por conta deste registadas na contabilidade em conta de passagem.

Único” – “*one-stop scheme*”, “*Regelung der einzigen Anlaufstelle*” –, o operador terá que: comunicar por via electrónica ao Estado-membro de identificação, o início, cessação, ou alteração da sua actividade; apresentar neste Estado-membro, por via electrónica, até ao vigésimo dia seguinte a cada trimestre civil, uma declaração do imposto⁷⁵, na qual discrimine o valor total, líquido do IVA, das prestações que efectuou em cada Estado-membro de consumo no decorrer do trimestre a que respeita o imposto, bem como o valor total do IVA correspondente⁷⁶; pagar o IVA às autoridades tributárias do Estado-membro de identificação, no momento em que apresenta essa declaração; guardar um registo detalhado de todas as operações abrangidas neste regime especial, de forma que as autoridades fiscais do Estado-membro de consumo possam assegurar a conformidade da referida declaração; conservar esse registo durante dez anos e facultá-lo electronicamente às autoridades, quer do Estado-membro de consumo quer de identificação, sempre que o mesmo lhe for solicitado. Este regime permite que os serviços electrónicos prestados ao consumidor comunitário sejam tributados à taxa vigente no Estado-membro de consumo. O operador não estabelecido, paga o IVA devido pelos seus *outputs* no Estado-membro de identificação, sem que aí lhe seja permitido exercer o direito à dedução do IVA pago ou devido pelos *inputs*. Contudo, esse operador deve ser reembolsado nos termos da Directiva 86/560/CE, sendo que, na circunstância, determinadas restrições previstas neste diploma não são aplicáveis.

⁷⁵ A apresentação desta declaração é obrigatória, ainda que nesse período não haja prestado na Comunidade qualquer serviço electrónico.

⁷⁶ Informações essas, que servirão de base ao Estado de identificação para proceder à transferência do imposto para os Estados-membros de consumo.

Tabela I – Limites fixados pelos Estados-membros da UE

Estado Membro	Limite na aplicação do regime especial para aquisições pelos sujeitos passivos não autorizados a deduzir os <i>inputs</i> e pelas pessoas colectivas não sujeitos passivos ¹		Limites para a aplicação do regime especial das vendas à distância ²		Isenção para as pequenas empresas	
	Moeda nacion.	Equivalente em €	Moeda nacion.	Equiv. Em €	Moeda nacion.	Equiv. Em €
Alemanha	€12.500	-	€100.000	-	€17.500	-
Áustria	€11.000	-	€100.000	-	€30.000	-
Bélgica	€11.200	-	€35.000	-	€5.580	-
Bulgária	20.000 BGN	10.226	70.000 BGN	35.791	50.000 BGN	25.565
Chipre	€10.251	-	€35.000	-	€15.600	-
Dinamarca	80.000 DKK	10.729	280.000 DKK	37.551	50.000 DKK	6.705
Eslováq.	€13.941,45	-	€35.000	-	€35.000	-
Eslovénia	€10.000	-	€35.000	-	€25.000	-
Espanha	€10.000	-	€35.000	-	Não há	Não há
Estónia	160.000 EEK	10.226	550.000 EEK	35.151	250.000 EEK	15.978
Finlândia	€10.000	-	€35.000	-	€8.500	-
França	€10.000	-	€100.000	-	€76.300/€27.000	-
Grécia	€10.000	-	€35.000	-	€10.000 / €5.000	-
Holanda	€10.000	-	€100.000	-	Não há	Não há
Hungria	2.500.000 HUF	9.850	8.800.000 HUF	34.671	5.000.000 HUF	19.700
Irlanda	€41.000	-	€35.000	-	€70.000 / €35.00	-
Itália	€10.000	-	€35.000	-	€30.000	-
Letónia	7.000 LVL	10.043	24.000 LVL	34.433	10.000 LVL	14.347
Lituânia	35.000 LTL	10.137	125.000 LTL	36.203	100.000 LTL	28.962
Luxemb.	€10.000	-	€100.000	-	€10.000	-
Malta	€10.000	-	€35.000	-	€35.000/€24.000 / €14.000	-
Polónia	50.000 PLN	112.500	160.000 PLN	40.000	100.000 PLN	25.000
Portugal	€10.000	-	€35.000	-	€9.976 / €12.470	-
Roménia	33.800 RON	9.367	118.000 RON	32.702	118.000 RON	32.702
Suécia	90.000 SEK	9.526	320.000 SEK	33.869	Não há	Não há
R. Unido	68.000 GBP	77.195	70.000 GBP	79.465	68 000 GBP	77.195
R. Checa	326.000 CZK	12.417	1.140.000 CZK	43.420	1.000.000 CZK	38.088

¹ Ver artigo 3.º n.º 2 alín a) da Directiva 2006/112/EC, alterada.

² Ver artigo 34.º da Directiva 2006/112/EC, alterada.

³ Ver artigos 284.º a 287.º da Directiva 2006/112/EC, alterada. Este regime está reservado aos sujeitos passivos estabelecidos dentro do território do país.

Fonte: Comissão Europeia (IVA na União Europeia)

De assinalar que em relação aos limites para a aplicação do regime especial das vendas à distância a Áustria aplica desde 1 de Janeiro de 2011 o valor de € 35 000 (não contemplado na tabela acima).

Tabela II – Lista das taxas do IVA aplicadas nos Estados-membros da UE

Estados –Membros	Super taxa reduzida	Taxa reduzida	Taxa normal
Alemanha	-	7	19
Austria	-	10	20
Belgium	-	6/12	21
Bulgaria	-	7	20
Chipre	-	5/8	15
Denmark	-	-	25
Spain	4	8	18
Eslovaquia	-	10	20
Eslovenia	-	8,5	20
Estonia	-	9	20
Finlandia	-	9/13	23
France	2,1	5,5	19,6
Greece	-	6,5/13	23
Ireland	4,8	13,5	21
Italy	4	10	20
Letónia	-	12	22
Lithuania	-	5/9	21
Luxemburgo	3	6/12	15
Holanda	-	6	19
Hungria	-	5/18	25
Malta	-	5	18
Polónia	-	5/8	23
Portugal	-	6/13	23
R.Unido	-	5	20
R. Checa	-	10	20
Roménia	-	5/9	24
Sweden	-	6/12	25

Nota – Não estão incluídas acima, as isenções com reembolso do imposto pago em fases anteriores (taxas zero). Situação em 1 de Janeiro de 2011.

Fonte: Comissão Europeia, Fiscalidade e União Aduaneira; taxud.c.1.(2011)39295

Tabela III – Lista de Territórios/Países pertencentes ou não ao Território da EU, ao Território Aduaneiro e ao Território do IVA

País/Território	Território da UE	Território Aduaneiro	Território IVA
27 Estados-membros	Sim	Sim	Sim
Büdingen	Sim	Não	Não
Heligoland	Sim	Não	Não
Ilhas Åland	Sim	Sim	Não
Depart. Franceses Ultramarinos			
Guiana francesa	Sim	Sim	Não
Guadalupe	Sim	Sim	Não
Martinica	Sim	Sim	Não
Reunião	Sim	Sim	Não
Territórios Franceses do Ultramar			
Nova Caledónia			
Wallis e Futuna	Não	Não	Não
Polynésia francesa	Não	Não	Não
Mayotte	Não	Não	Não
São Martinho	Não	Não	Não
São Pedro e Miquelão	Não	Não	Não
Terras Austrais e Antárcticas Francesas	Não	Não	Não
Ilhas Faroe	Não	Não	Não
Gronelândia	Não	Não	Não
Mónaco	Não	Sim	Sim
Monte Athos	Sim	Sim	Não
Campione d'Itália	Sim	Não	Não
Livigno	Sim	Não	Não
Lago de Lugano	Sim	Não	Não
S. Marino	Não	Não	Não
Ilhas Canárias	Sim	Sim	Não
Ceuta	Sim	Não	Não
Melilha	Sim	Não	Não
Andorra	Não	Não	Não
Ilha de Man	Não	Sim	Sim
Gibraltar	Sim	Não	Não
Ilhas Normandas	Não	Sim	Não

Fonte: Comissão Europeia, SAD Guidelines, TAXUD/1619/08 eu.2.1. *Anexo 1: Situação dos países da União Europeia.*

CAPÍTULO IV

IVA – VANTAGENS E AMEAÇAS

1. As vantagens do IVA

O IVA, com uma estrutura muito peculiar, foi, ao longo de cinco décadas, alvo de uma saudável evolução, o que lhe permitiu aceder à condição de imposto com vocação para-universal. Hoje, e de acordo com os dados fornecidos pela Deloitte⁷⁷, no universo de 189 países, o IVA é adoptado em 131 deles – sendo que não é aplicado nos Estados Unidos da América. As vantagens que apresenta, radicam, basicamente, no seu efeito anestésico, na economia da sua gestão para as autoridades tributárias, na receita que proporciona, na neutralidade que assegura, e na transparência que evidencia.

Por vezes, os seus detractores acusam-no de ser o imposto regressivo. Na base desta qualificação reside o facto de o imposto afigurar-se mais oneroso para quem apresenta menor capacidade contributiva resultante do menor rendimento disponível. Mas, em abono da verdade, se tivermos em conta que os bens de primeira necessidade estão sujeitos à taxa reduzida, concluímos que sempre há alguma atenção para com os mais desfavorecidos, *i.e.*, para aqueles que apresentam maiores dificuldades em suprir as suas necessidades básicas, e esse efeito regressivo é fortemente atenuado. A este facto acresce a isenção de imposto, em regra aplicável a um vasto número de prestação de serviços de interesse social.

Por outro lado, como imposto incidente sobre o consumo, o IVA é um imposto proporcional, já que quem aufer rendimentos mais elevados, tendencialmente consome mais e, conseqüentemente, paga mais imposto.

⁷⁷ V. <http://www.deloitte.com>, visitado em 10 de Junho de 2010.

1.1. O efeito anestésico

Se atendermos ao facto de que, em situações de necessidade imperiosa de aumento da receita fiscal, os Estados recorrem com frequência, e em primeira instância, ao aumento da(s) taxa(s) deste imposto, percebemos que se trata de um tributo que, para além de gerar importante receita, de fácil e célere cobrança⁷⁸, não apenas dispensa o emprego de avultados recursos na sua administração como provoca um impacto social relativamente reduzido. Esta consequência é explicável pelo facto de se tratar de um imposto escondido, *i.e.*, incluído no preço dos bens ou serviços adquiridos, o que provoca no contribuinte um efeito de anestesia fiscal. É, por isso, um tributo muito apreciado pelos governos dos Estados, os quais têm-se mostrado cada vez mais sensíveis à indignação que, em regra, os aumentos de impostos provocam nos seus eleitores.

Como exemplo desta realidade, pode apontar-se o caso português, porquanto, não obstante o imposto ter aumentado mais do que uma vez nos últimos anos, não se verificou – em virtude do referido efeito anestésico – qualquer contestação social. Ou mesmo, a pretensão da própria Comissão Europeia que propôs, em Outubro de 2010, de entre outras possíveis soluções⁷⁹, o lançamento de um novo IVA europeu para financiar o orçamento da UE, exactamente porque a sua base de incidência é muito ampla o que permite a fixação de uma taxa muito baixa, e ainda beneficiar do citado efeito anestésico.

1.2. Economia na gestão do imposto

O IVA, ainda que provido de um mecanismo algo complexo, requer poucos recursos na sua administração por parte das autoridades tributárias. Na verdade, tendo a liquidação e a cobrança do imposto sido transferidas da administração tributária para os sujeitos passivos – em geral para as empresas⁸⁰ –, àquela cumpre, primordialmente, controlar a boa aplicação do tributo, acautelar possíveis desvios que possam resultar do menos zeloso cumprimento de tais obrigações, ou mesmo de quaisquer outras associadas ao imposto, e dar quitação aos montantes dos impostos recebidos, ou então,

⁷⁸ Esta economia de recursos na gestão do IVA, é fruto da transferência dos seus custos para as empresas, entidades estas, que liquidam o imposto e o entregam nos cofres do Estado.

⁷⁹ Como são os casos de beneficiar de uma parte do imposto sobre transacções ou actividades financeiras, de parte de uma taxa europeia sobre energia ou sobre o rendimento das empresas, de leiloar licenças de emissão de gás de efeito estufa, ou de cobrar uma taxa a nível europeu incidente sobre o transporte aéreo.

⁸⁰ Com este sistema privatiza-se a gestão do imposto conferindo-lhe maior garantia de cobrança. De facto, quem liquida o imposto tem todo o interesse em cobrá-lo, uma vez que sobre si recai o dever de entregar ao Estado, depois de exercido o direito à dedução, o montante apurado.

proceder atempadamente ao reembolso dos montantes referentes ao excesso entre o imposto liquidado e o imposto deduzido, em conformidade com a lei.

Para tal, deve a mesma administração, com recurso aos meios informáticos, cruzar informações com base em todas as declarações que lhe são fornecidas pelos sujeitos passivos, manter actualizada toda a sua base de dados, trocar informações com as suas congéneres estrangeiras, e realizar preventivamente inspecções periódicas, valendo-se de funcionários competentes e perfeitos conhecedores das leis.

1.3 As receitas do IVA

Quanto às receitas geradas pelo IVA, pode dizer-se que as mesmas são significativas, conforme pode ver-se nas seguintes tabelas relativas às receitas dos impostos em Portugal desde 2007 a 2010.

Tabela IV – Receitas fiscais de impostos indirectos em Portugal

Impostos Indirectos (milhões de euros)				
Designação	2007	2008	2009	2010
Imp. Prod. Petrolíferos e Energéticos (ISP)	3 168,9	2 532,2	2 434,2	2 406,1
IVA (a)	13 196,4	13 427,5	10 883,4	12 145,9
Imp. Autom. (IA) / Imp. sobre Veíc. (ISV)	1 186,6	917,6	693,3	809,1
Imposto sobre o Tabaco (IT)	1 224,7	1 295,9	1 140,0	1 428,7
Imposto s. Álcool e Beb. Alcoól. (IABA)	202,1	190,3	180,1	182,0
Lotarias	27,4	25,6	25,9	26,3
Imposto do Selo	1 733,2	1 770,0	1 652,9	1 538,7
Imposto do Jogo	24,3	22,4	20,9	20,9
Imposto Único de Circulação (IUC)	6,3	103,8	128,4	151,2
Resultado da exploraç. de apostas mútuas	11,0	2,1	2,2	2,3
Impostos indirectos diversos	11,0	3,6	2,3	9,4
TOTAL	20 875,2	20 291,0	17 163,6	18 720,6

Nota: (a) Em 2007, o valor do IVA inclui 1.391,5 M€ de IVA aduaneiro e 2,7 M€ contabilizados pelo IGCP. Em 2008, o valor do IVA inclui 1.435,0 M€ de IVA aduaneiro e 2,7 M€ contabilizados pelo IGCP. Em 2009, o valor do IVA inclui 1.076,1 M€ de IVA aduaneiro.

(b) Em 2007, os valores cobrados até Julho, são de IA (775,5 M€) e de Agosto a Dezembro em sede de ISV (411,1 M€). Em 2008, 2009 e 2010, os valores são de ISV.

Fonte: DGO – Conta Geral do Estado, de 2009 e 2010.

Tabela V – Receitas fiscais de impostos directos em Portugal

Impostos Directos				
(milhões de euros)				
Designação	2007	2008	2009	2010
IRS	9 050,5	9 334,4	8 950,9	8 936,7
IRC	5 689,4	5 952,0	4 540,3	4 591,6
Imp. sobre as sucessões e doações	8,7	7,9	- 1,1	2,0
Imp. do uso, porte e detenção de armas	5,3	7,7	6,2	3,6
Impostos abolidos	0,2	- 01	0,0	0,1
Impostos directos diversos	9,0	3,4	- 6,9	35,4
TOTAL	14 763,1	15 305,3	13 489,4	13 569,2

Fonte: DGO – Conta Geral do Estado, de 2009 e 2010.

Com efeito, no ano de 2010, o IVA representou em Portugal 37,6% do total da receita dos impostos directos e indirectos arrecadada pela fazenda pública, bem como 64,9% dos impostos indirectos. De resto, da tabela IV e V pode inferir-se que o IVA tem sido o imposto que maior receita tem gerado.

Em termos comparativos, e com base nos dados oficiais do Eurostat⁸¹, no ano de 2008, em Portugal, na Alemanha, e no conjunto dos vinte e sete Estados-membros (UE/27), o IVA atingiu, respectivamente, 35,3%, 29,7% e 26,4% do conjunto das receitas dos impostos directos e indirectos e, 59,4%, 56,5% e 52,9% da receita dos impostos indirectos arrecadada nesses países ou conjunto de países⁸².

Ainda de acordo com este organismo, em Portugal, na Alemanha e na UE/27, o IVA arrecadado no ano de 2008 representou, respectivamente, 8,7%, 7% e 6,9% do produto interno bruto (PIB) desses países ou conjunto de países.

Numa perspectiva mais geral, e com base na nota informativa da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) datada de Agosto de 2009⁸³

⁸¹ V. Eurostat, *statistical books, Government finance statistics, summary tables* - 1/2010 e *Statistics in focus* 23/2010.

⁸² Convém referir que, estes dados resultam da leitura combinada dos dois documentos do Eurostat acima mencionados, sendo que os mesmos revelam alguma divergência com os dados constantes da Conta Geral do Estado de 2008 (e que também figuram na Conta Geral do Estado de 2009).

⁸³ OCDE, *Forum on tax administration: compliance sub-group, Information Note, Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries*, August 2009.

– sendo que, dos trinta Estados-membros desta organização⁸⁴, vinte e nove adoptaram o IVA como imposto geral sobre a despesa –, este imposto representava, em média, no conjunto destes países, em 2006, 18,8% de toda a receita tributária. Em 1965, a mesma relação representava apenas 11,9%.

Afigura-se, por isso, cada vez mais decisiva a importância que o IVA vai assumindo no cômputo da receita dos Estados.

Tal realidade, deve-se, em certa medida, à competitividade fiscal entre os Estados, a qual tem vindo a intensificar-se desde o advento da globalização, assente na abertura das economias e das fronteiras, na desregulamentação, na cada vez maior facilidade de deslocalização dos capitais e dos trabalhadores – *maxime* daqueles mais qualificados –, provocando a descida directa ou indirecta das taxas dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas⁸⁵. Deve-se igualmente ao menor número de trabalhadores empregados, em virtude, não apenas do progresso tecnológico, como também da resistência evidenciada pelos empregadores em admitir novos efectivos, principalmente em razão dos consideráveis custos que tais admissões inevitavelmente comportam.

1.4. A neutralidade do IVA

Em conformidade com a sua estrutura conceptual, o IVA deve apresentar-se como um imposto neutro. Neutralidade essa que só é atingida com a observância de determinadas regras que emanam, ora dos textos legislativos que o regulam, ora da interpretação que tem vindo a ser defendida pelo TJCE, com base, ou na letra ou no espírito desses mesmos textos. Neste sentido, e de acordo com o previsto no artigo 1.º da Directiva IVA, a tributação deve ser rigorosamente proporcional ao preço do bem ou serviço transaccionado, independentemente da maior ou menor extensão do seu ciclo produtivo e distributivo, e da fragmentação do imposto pelos agentes económicos nele intervenientes.

⁸⁴ Hoje esta organização é constituída por trinta e quatro Estados-membros, pois a ela aderiram durante o ano de 2010, os seguintes Estados: Chile (em 7 de Maio); Eslovénia (em 21 de Julho); Israel (em 7 de Setembro), e Estónia (em 9 de Dezembro).

⁸⁵ Descida, que é resultado da diminuição das próprias taxas ou dos incentivos ao investimento por via da atribuição de benefícios fiscais.

Conforme ensina Xavier de Basto⁸⁶, “Com o IVA, na verdade, o conteúdo fiscal dos bens não depende nem da extensão dos processos produtivos em que foram obtidos, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores. Não há estímulo, nem desestímulo à integração vertical”

Com efeito, este tributo não produz qualquer efeito cumulativo, antes confere neutralidade às diferentes transacções que ocorrem no referido ciclo, sem que o mesmo seja distorcido.

Para os operadores económicos, o IVA deve afigurar-se neutro, pela circunstância decorrente do imposto pago ou devido, relativo aos seus *inputs*, ser dedutível ao imposto que liquidam nas transacções que realizam a jusante por ocasião dos seus *outputs*⁸⁷. Em bom rigor, os verdadeiros contribuintes não são os operadores económicos, para quem o imposto deve apresentar-se neutro – *i e.*, sem que o mesmo deva representar um fardo económico –, mas antes os consumidores finais.

Por outro lado, enquanto associada à protecção da concorrência, a neutralidade desdobra-se em duas vertentes, a interna e a externa.

Quanto à vertente interna, deve ter-se em conta que, em sede de aplicação do imposto e do correspondente direito à dedução, o princípio da neutralidade opõe-se a qualquer discriminação entre sujeitos passivos, incluindo aqueles que tenham intervindo em qualquer transacção fraudulenta, desde que demonstrem não ter, e não pudessem ter, conhecimento de que uma outra operação na mesma cadeia de entregas configurava um vício de fraude. Esta ideia, decorre da interpretação defendida pelo TJCE no acórdão referente aos processos apensos *Axel Kittel vs Estado Belga* e *Estado Belga vs Recolta Recycling SPRL* com os n.ºs C-439/04 e C-440/04, bem como no acórdão relativo aos processos igualmente apensos *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House*

⁸⁶ V. José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, 1991, págs. 52 e 53.

⁸⁷ Este entendimento, encontra-se vertido no trigésimo considerando da Directiva IVA que prescreve: “A fim de preservar a neutralidade do IVA, as taxas aplicadas pelos Estados-membros deverão permitir a dedução normal do imposto aplicado no estágio anterior”. No mesmo sentido concorre o acórdão do TJCE referente ao processo n.º C-40/09 - *Astra Zeneca UK Limited vs Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*, onde no seu parágrafo n.º 72 pode ler-se: “Recorde-se que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito a dedução do IVA a montante faz parte integrante do mecanismo deste imposto e não pode, em princípio, ser limitado. Importa recordar que o regime das deduções se destina a garantir a neutralidade do imposto para todas as actividades económicas, libertando inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas”.

Systems Ltd vs Commissioners of Customs & Excise com os n.^{os} C-354/03, C-355/03 e C-484/03.

Do mesmo modo, no que se refere à sujeição ao imposto, deve assegurar-se a igualdade de tratamento – que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal⁸⁸ – quanto ao mesmo tipo de operações, quer as mesmas sejam efectuadas por sujeito passivo, quer por organismo público não sujeito passivo que opera no mercado na qualidade de autoridade pública, desde que a sua não sujeição a imposto, ou a sua sujeição mas a taxas menos gravosas, origemem, de forma significativa⁸⁹, distorções da concorrência. Este entendimento, decorre da interpretação dada pelo TJCE nos processos n.^{os} C-246/08 (*Comissão Europeia vs República da Finlândia*), e C-102/08 (*Finanzamt Düsseldorf-Süd vs SALIX Grundstücks – Vermietungsgesellschaft GmbH & Co. Objekt Offenbach KG*), sendo que, no primeiro deles, o tribunal declara: “*Os Estados-membros, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, em conexão com essas mesmas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações. Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas*”.

Ainda no mesmo sentido, e com base na interpretação dada pelo TJCE no acórdão referente ao processo n.º C-94/09 – *Comissão Europeia vs República Francesa*⁹⁰ –, deve prevalecer o princípio da neutralidade, o qual obriga os Estados a não discriminarem os respectivos destinatários quando, ao nível interno – em função da categoria de sujeitos passivos ou do tipo de operações –, concedem isenções, adoptam taxas reduzidas, ou criam regimes especiais. Ou seja, tendo em conta o princípio da neutralidade, princípio

⁸⁸ Este entendimento, é expressamente declarado pelo TJCE no proc. n.º C-106/05 (*L.u.P. GmbH vs Finanzamt Bochum-Mitte*).

⁸⁹ A este propósito, deve referir-se o aresto do TJCE relativo ao processo n.º C-288/07, *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs vs Isle of Wight Council* e outros, no qual se declara que o termo “significativa” deve ser entendido no sentido de que as distorções de concorrência devem ser “mais do que insignificantes”.

⁹⁰ Neste aresto, e nomeadamente no seu parágrafo n.º 40, pode ler-se “*Quanto à questão de saber se a aplicação de uma taxa reduzida ao transporte de cadáveres em veículo ofende o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, deve observar-se que este princípio se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que se encontram, portanto, em concorrência umas com as outras, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA*”

fundamental na protecção da livre concorrência, os Estados não devem aplicar taxas de IVA diferentes a produtos ou a prestações de serviços idênticas ou equivalentes que concorram entre si, nem regimes de tributação diferentes a sujeitos passivos que efectuem operações idênticas.

No que respeita à vertente externa, a neutralidade baseia-se na igualdade de tratamento – ou na não-discriminação, equivalente ao conceito negativo do princípio da igualdade – que deve sempre ser assegurada no consumo de bens ou serviços, independentemente do lugar onde os bens são produzidos ou onde os serviços são prestados.

De acordo com princípio do país de destino, acolhido nos anos noventa na Comunidade, e aplicável às transacções nas quais participem operadores registados para efeitos de IVA, a tributação deve ocorrer no Estado onde os bens são consumidos, ou, de acordo com o regime hoje em vigor decorrente da aprovação da Directiva 2008/8/CE, onde se encontra estabelecido o destinatário das prestações de serviços, lugar esse que, em princípio, coincide com o lugar onde os serviços são efectivamente consumidos. Deve, por isso, aplicar-se aos bens e serviços adquiridos noutro Estado-membro ou em território terceiro, a mesma taxa que incide sobre o mesmo tipo de bens e serviços adquiridos no Estado-membro de consumo.

Em contrapartida, as entregas intracomunitárias e as exportações estão isentas do imposto, podendo o vendedor, neste tipo de operações, deduzir o IVA correspondente aos seus *inputs*, o que implica a eliminação de qualquer valor residual do imposto.

Há contudo que reconhecer, que nem sempre a neutralidade é respeitada, mormente nas transacções às quais é aplicável o princípio da tributação no país de origem, de que são exemplo as vendas efectuadas aos consumidores finais. Assim, um particular que adquira um bem num qualquer Estado-membro da UE, é aí tributado, podendo no entanto com ele circular pelos demais Estados-membros, sem que sobre o mesmo bem recaia ulterior imposição fiscal. Contudo, e conforme também já foi mencionado neste estudo, a este tipo de operações nem sempre é aplicável este regime, designadamente quando se trata das já mencionadas vendas à distância (observadas que sejam certas condições), de compras efectuadas por pessoas colectivas isentas de imposto (igualmente quando observados determinados requisitos), e de aquisições de meios de transporte novos.

1.5. A transparência do IVA

A transparência do imposto advém do facto de o mesmo poder ser facilmente detectável em qualquer fase da cadeia de transacções a que os bens foram sujeitos (*allphase-net-valueadded-tax*).

A correcta aplicação e gestão do IVA, requer que todos os agentes económicos envolvidos nas transmissões de bens ou prestações de serviços, *i. e.*, quer os fornecedores quer os adquirentes, registem e conservem na sua contabilidade todos os documentos referentes às operações de compra e de venda que efectuaram, em particular as facturas ou documentos equivalentes onde consta claramente o IVA recebido ou pago. Esta formalidade, que ocorre em todas as fases da cadeia produtiva e distributiva, confere transparência ao imposto, da qual podem beneficiar todas as entidades que com ele lidam.

Por conseguinte, e basicamente: o consumidor final toma conhecimento do imposto efectivo que recaiu sobre a sua compra; o adquirente fica na posse do documento que lhe permitirá exercer o direito à dedução e provar às autoridades tributárias que a sua compra foi sujeita a imposto; o fornecedor obtém a prova de que liquidou o imposto, e a administração fiscal pode, pelo acesso a tais documentos efectuar o cruzamento das informações para melhor controlar as transacções tributáveis, com vista à penalização dos infractores, ou mesmo à prevenção de possíveis comportamentos de fuga ao imposto.

2. As ameaças ao IVA

Não obstante os reconhecidos atributos que exhibe, e por isso adoptado no mundo por cerca de dois terços dos países, o imposto *sub judice* não é perfeito. No plano comunitário, o imposto carece de maior harmonização, nomeadamente ao nível das taxas e das isenções, como forma de se eliminarem todas as distorções da concorrência e assim conseguir-se um maior aprofundamento do mercado interno.

Trata-se de uma realidade que, e apesar de alguns esforços levados a cabo pela Comissão Europeia no sentido de criar condições para a obtenção de um consenso

generalizado entre todos os Estados-membros⁹¹, ainda não mereceu a unanimidade dos Estados para poder ser alterada.

De resto, tendo os Estados-membros da UE, de *per se*, perdido autonomia relativamente à política cambial e monetária, restou-lhes apenas a autonomia da política fiscal, à qual, com alguma voracidade, grande parte desses Estados se têm apegado, e da qual não têm mostrado vontade de querer abrir mão.

Mas, em oposição ao que acabou de dizer-se, outros factos têm ocorrido que merecem alguma reflexão. A realidade mostra que, sem embargo do poder taxador pertencer ainda aos diferentes Estados que formam a UE, o controlo que esta exerce sobre aqueles, não só como consequência da acção exercida pelo seu tribunal como pela acção dos seus outros órgãos, nomeadamente pela Comissão enquanto “guardiã dos Tratados” e entidade a quem compete velar pela correcta aplicação da legislação europeia⁹², não deixa de influenciar, ou justamente, restringir esse mesmo poder taxador ainda a cargo dos Estados-membros. Por isso, como concluíram Philipp Genschel e Markus Jachtenfuchs, a natureza da UE assenta num modelo de “*multilevel governance*”. Concretizando esta mesma ideia, acrescentam ainda os mesmos autores⁹³ que “*The combination of the European regulation of taxation and the maintenance of member state power to tax is an essential characteristic of multilevel governance in the EU*”.

Por outro lado, em épocas de evidente crise económica, a interdependência dos Estados acentua-se, tornando possíveis os consensos que, em momentos de crescimento económico generalizado, são difíceis de obter. Como exemplo desta realidade, pode ver-se o acordo alcançado no Ecofin, em 7 de Setembro de 2010, relativo ao novo sistema de coordenação orçamental que será da competência dos órgãos da Comunidade. Com esse novo sistema, a aplicar a partir de 2011, o Ecofin vai poder validar ou reprovar as orientações de política interna que os Estados resolvam incluir nos seus orçamentos, antes dos mesmos serem levados à apreciação e aprovação dos diferentes parlamentos nacionais. Trata-se, por conseguinte, de um sistema que não deixará de limitar a

⁹¹ Refira-se que, conforme já se disse neste estudo, na UE as decisões referentes à fiscalidade carecem de ser aprovadas por unanimidade.

⁹² A acção da Comissão não se confina à regulação dos mercados

⁹³ PHILIPP GENSCHEL e MARKUS JACHTENFUCHS, *The Fiscal Anatomy of Multilevel Governance: The EU and the Regulation of Taxation*, March 2009, pág. 1. Publicado no site da University of North Carolina at Chapel Hill <http://www.unc.edu/euce/eusa2009/papers/genschel_10F.pdf>, consultado em 1 de Setembro de 2010.

autonomia fiscal dos Estados, o que levou alguns especialistas a qualificarem essa autonomia de “autonomia vigiada”. Por outro lado, veja-se a influência que os Estados mais ricos exercem sobre os mais pobres, precipitando consensos pouco vantajosos para estes últimos, mas que se tornam inevitáveis perante a ameaça de uma diminuição da contribuição daqueles para o bem comum.

Tecidas algumas considerações, seguem-se as ameaças ao imposto.

Tal como qualquer outro tributo, IVA tem-se mostrado susceptível de ser contornado pelos seus destinatários com consequências danosas, não só para os interesses reditórios dos Estados, como, igualmente, para o bom funcionamento da concorrência entre os agentes económicos.

2. 1. A fraude e a evasão ao IVA

É frequente assistir-se, por parte dos sujeitos passivos, dentro do quadro legal de determinado espaço tributário, à lícita evitação ou elisão fiscal (*tax avoidance*, *Steuerumgehung*), ou mesmo, à fuga aos impostos com recurso a comportamentos ilícitos que exorbitam esse quadro legal, comumente denominada de evasão fiscal (*tax evasion*, *Steuerhinterziehung*), comportamentos esses que invadem o âmbito das contra-ordenações ou crimes fiscais⁹⁴.

No caso do IVA, tendo em conta o mecanismo do direito à dedução e, em determinadas circunstâncias, o direito ao reembolso, contornar o imposto pode significar, não apenas a fuga ao seu pagamento, como até a apropriação fraudulenta pelo prevaricador, de verbas que não lhe pertencem ou que não lhe são devidas, configurando deste modo comportamentos de fraude fiscal (*tax fraud*, *Steuerbetrug*) com relevância do ponto de vista criminal.

A fraude pode assumir inúmeras configurações. Umas, de carácter geral, outras, que assumem um cariz mais específico. As de carácter geral estão associadas a qualquer imposto. As de carácter específico são relativas a um imposto determinado. No que respeita ao IVA, a fraude incide, ora sobre os reembolsos, ora sobre o montante do imposto a entregar ao Estado. Assim, de entre as várias configurações que a fraude pode

⁹⁴ Sobre este assunto v. Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax mitigation*, *Gray's Inn Tax Chambers* <<http://www.taxbar.com/articles.html>>, consultado em 4 de Agosto de 2010.

assumir, podem enumerar-se de forma sucinta, e de acordo com Sijbren Cnossen⁹⁵, as seguintes:

- 1) a fraude ligada à economia paralela (*shadow economy fraud*), em que os agentes económicos exercem actividades económicas não declaradas;
- 2) a fraude de supressão (*suppression fraud*), em que os operadores económicos subestimam as vendas efectuadas a jusante ou sobrevalorizam as aquisições realizadas a montante;
- 3) a fraude de insolvência (*insolvent fraud*), em que o sujeito passivo, operando no mercado interno, adquire bens tributáveis que são vendidos a preços exagerados seguindo-se a falência, contanto que haja usufruído dos créditos relativos às referidas aquisições e não haja pago o imposto de que é devedor;
- 4) a fraude carrossel (*carousel fraud*), em que, e de acordo o seu esquema mais simples, o fraudador regista-se para efeitos do imposto, compra mercadoria isenta de IVA de outro Estado-membro da Comunidade e posteriormente procede à sua venda liquidando o imposto, mas desaparecendo de imediato sem haver pago ao Estado o IVA de que é devedor;
- 5) a fraude do negociante falso (*Bogus traders*), em que o fraudador se regista para efeitos de IVA, procede ao pedido de reembolso relativo aos seus inputs, sendo que, após este lhe ser concedido, desaparece de imediato.

Particularmente séria, mostra-se a fuga ao imposto relacionada com a economia paralela (ou subterrânea) que, reconhecidamente é mais generalizada e causadora de graves danos para a receita do Estado. Tendo por base um estudo realizado por *Schneider*⁹⁶ em 2009, e após ter-se assistido a uma tendência de diminuição gradual dos valores referentes à economia subterrânea desde 2001, era suposto que os países pertencentes à OCDE enfrentassem, a partir de finais de 2008, um crescimento deste fenómeno (sendo que neste estudo o seu autor só dispõe de dados definitivos até ao ano de 2008, e, por conseguinte, os dados referentes, quer ao ano de 2009 quer ao ano de

⁹⁵ Sijbren Cnossen, Paper *VAT Coordination in Common Markets and Federations, Lessons from European Experience*, Paper, American Tax Policy Institute, 12 June 2009.

⁹⁶ Schneider, Friedrich, *Influence of the global economic crisis on the underground economy in Germany: a (renewed increase)*, discussion paper, Institute of Economics, Johannes Kepler University of Linz, Linz, Austria, March 2009.

2010 são meramente provisórios) como pode ver-se na seguinte tabela que integra o referido estudo.

Tabela VI – Economia subterrânea nos 21 países da OCDE

Valores da economia subterrânea nos 21 países da OCDE de 1989/90 até 2010 (em % do PNB oficial) com uso do método MIMIC (*Multiple Indicators Multiple Causes method*)

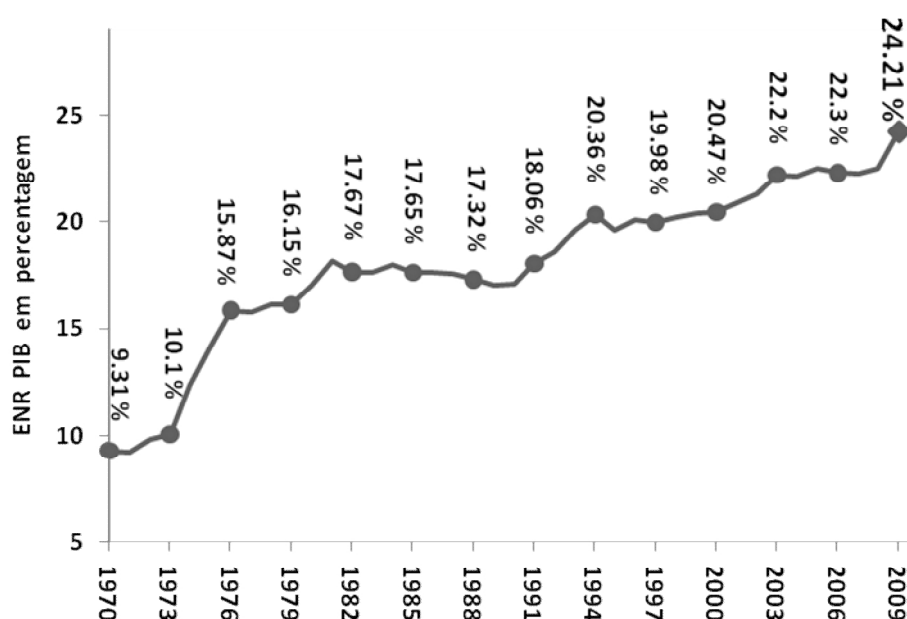
Países da OCDE	Média 1989/90	Média 1997/98	Média 2001/02	2004	2006	2008	2009 ¹	2010 ¹
Alemanha	11,8	14,9	16,3	16,1	15,0	14,2	14,6	14,7
Austrália	10,1	14,0	14,1	13,2	11,4	10,6	10,9	11,1
Áustria	6,9	9,0	10,6	11,0	9,7	8,1	8,47	8,67
Bélgica	19,3	22,5	22,2	21,4	20,1	17,5	17,8	17,9
Canada	12,8	16,2	15,8	15,1	13,2	12,0	12,6	12,7
Dinamarca	19,8	18,3	17,9	17,1	15,4	13,9	14,3	14,4
Espanha	16,1	23,1	22,5	21,9	20,2	18,7	19,5	19,8
Finlândia	13,4	18,9	18,0	17,2	15,3	13,8	14,2	14,3
França	9,0	14,9	15,0	14,3	12,4	11,1	11,6	11,7
Grécia	22,6	29,0	28,5	28,1	26,2	24,3	25,0	25,2
Holanda	11,9	13,5	13,0	12,5	10,9	9,6	10,2	10,3
Irlanda	11,0	16,2	15,7	15,2	13,4	12,2	13,1	13,2
Itália	22,8	27,3	27,0	25,2	23,2	21,4	22,0	22,0
Japão	8,8	11,1	11,1	10,7	9,4	8,8	9,5	9,7
N. Zelândia	9,2	11,9	12,6	12,2	10,4	9,4	9,9	9,9
Noruega	14,8	19,6	19,0	18,2	16,1	14,7	15,3	15,4
Portugal	15,9	23,1	22,5	21,7	20,1	18,7	19,5	19,7
Reino Unido	9,6	13,0	12,5	12,3	11,1	10,1	10,9	11,1
Suécia	15,8	19,9	19,1	18,1	16,2	14,9	15,4	15,6
Suíça	6,7	8,1	9,4	9,4	8,5	7,9	8,3	8,34
USA	6,7	8,9	8,7	8,4	7,5	7,0	7,6	7,8
Média não ponderada dos 21 países da OCDE	12,7	16,8	16,7	16,1	14,5	13,3	13,8	14,0

¹ Valores provisórios

Fonte: Cálculos pessoais, 2010 (Prof. Dr. Friedrich Schneider, University of Linz).

Registe-se, contudo, que, de acordo com Nuno Gonçalves⁹⁷, o índice da economia paralela – mais precisamente, e usando a terminologia deste autor, “o índice da Economia Não Registada” – atingiu em Portugal, em 2009, com base em modelos MIMIC, 24,2 % do PIB. Este valor supera, em grande medida, as previsões avançadas por *Schneider*, e que constam da tabela VI já apresentada. Os índices obtidos pelo citado autor português, referentes à Economia Não Registada (ENR) no nosso país desde 1970 até 2009, podem ver-se na figura seguinte:

Figura I – ENR em Portugal como percentagem do PIB oficial 1970 – 2009



2.2. O combate à fraude e à evasão ao IVA na UE

De acordo com declarações proferidas em Janeiro de 2009, pelo anterior comissário para a fiscalidade e união aduaneira, László Kovács, estima-se que os custos da fraude na EU/27 ascendam a € 80 mil milhões por ano.

Com a adopção do princípio do destino e a consequente eliminação, a partir de 1993, dos controlos fiscais nas fronteiras, diminuíram os custos administrativos para as empresas europeias. Em contrapartida, verificou-se que o sistema do imposto nas transacções intracomunitárias ficou mais exposto à fraude, em particular à chamada

⁹⁷ NUNO GONÇALVES, *A Economia Não Registada em Portugal*, Edições Húmus, 2010.

fraude carrossel. Contudo, ainda que se considerem apreciáveis os danos provocados por este tipo de fraude, admite-se que a mesma seja praticada por um reduzido número de entidades e sectores de actividade.

Na UE, a luta contra a fraude fiscal não é recente. Ela foi uma realidade ao longo de várias décadas. Todavia, desde o início do século XXI o problema ganhou maior acuidade e, em Janeiro de 2006, a Comissão enviou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social uma comunicação, COM(2006) 254 final de 31 de Maio, que versava sobre a necessidade do lançamento de um debate destinado a organizar uma estratégia coordenada para melhor combater a fraude fiscal.

Nessa comunicação, a Comissão sugeriu que se procedesse: 1) ao reforço da cooperação e assistência mútua entre os Estados-membros quanto à tributação directa e indirecta, bem como relativamente aos procedimentos de cobrança dos impostos; 2) à intensificação do controlo sobre sujeitos passivos e sectores de actividade, que evidenciem maiores riscos de fraude; 3) ao aumento da cooperação com países terceiros no sentido de evitar a fraude; 4) à alteração do normativo dos sistemas comuns do IVA e dos IEC, e, quanto ao primeiro, o alargamento quer da responsabilidade solidária do imposto quer do mecanismo de autoliquidação; 5) à intensificação das obrigações declarativas para os sujeitos passivos de maior risco, e à diminuição dessas obrigações para aqueles que se comprometam a colaborar com as administrações fiscais; 6) à intensificação do recurso aos meios informáticos, para melhorar e acelerar a comunicação, tanto entre os contribuintes e as autoridades fiscais, como entre estas.

No seguimento desta comunicação, em 2007 a Comissão enviou ao Conselho a COM(2007) 758 final, de 23 de Novembro, na qual entendeu ser necessário aumentar a frequência das declarações referentes às entregas intracomunitárias de bens e tornar mais rápida a troca de informações entre as administrações tributárias, sem contudo pôr em causa a diminuição dos custos administrativos das empresas, que consta da nova Estratégia de Lisboa. Esta comunicação chama a atenção para a maior cooperação entre as administrações fiscais no que respeita à cobrança do imposto, à detecção de potenciais perdas de receitas nas actividades de maior risco, e à elaboração de legislação que assegure a reciprocidade do processo penal entre Estados-membros. Relativamente à identificação dos sujeitos passivos, a Comissão considera importante atribuir maior fiabilidade às informações constantes do sistema VIES pela actualização rigorosa dos

seus registos. Quanto à cobrança de receitas em caso de fraude, e segundo a mesma entidade, as administrações tributárias não deveriam recorrer apenas ao instrumento da responsabilidade solidária, mas igualmente à assistência mútua prevista na Directiva de Cobrança – Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março –, a qual deveria ser reforçada.

No início de 2008, a Comissão apresentou ao Conselho e ao Parlamento Europeu, uma nova comunicação, COM(2008) 109 final, de 22 de Fevereiro, na qual examinava a fiscalidade no âmbito das operações intracomunitárias, nomeadamente a aplicação do princípio da origem e a criação de um sistema de compensação, a generalização do mecanismo da autoliquidação (*reverse charge*), e a possibilidade de criação, num Estado-membro interessado, de um projecto-piloto limitado no tempo. Porém, tal comunicação não mereceu o acordo de todos os Estados-membros reunidos no Ecofin⁹⁸. Não tendo tais orientações sido aprovadas, que foram designadas de “medidas de mais vasto alcance”, a Comissão entendeu limitar as suas iniciativas às designadas “medidas convencionais”, em linha com as orientações clássicas de combate à fraude fiscal.

Em Março do mesmo ano, e com vista a proporcionar às autoridades tributárias um controlo mais célere e eficiente das operações intracomunitárias, a mesma entidade apresentou ao Conselho uma comunicação, a COM (2008) 147 final, de 17 de Março⁹⁹, que alterou, tanto a Directiva IVA quanto o Regulamento 1798/2003 – diploma de referência na cooperação administrativa para efeitos do IVA. Com efeito, a Directiva IVA foi alterada essencialmente no sentido de prever que a informação relativa às entregas intracomunitárias, constante dos mapas recapitulativos, devesse ser fornecida às autoridades fiscais no prazo de um mês, e não no prazo de três meses como até então. No entanto, e de acordo com o novo normativo, o regime dos três meses poderá continuar a vigorar para as entregas intracomunitárias de montante não significativo. Por seu lado, o Regulamento 1798/2003 do Conselho foi alterado no sentido de, em sede de operações intracomunitárias, se encurtar para um mês o prazo relativo à troca de informações entre as autoridades fiscais.

No final de 2008, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, uma nova comunicação, COM(2008) 807 final, de 1 de

⁹⁸ Relativamente ao projecto-piloto, somente a Alemanha e a Áustria se mostraram totalmente a favor.

⁹⁹ Esta comunicação veio a converter-se, quer na Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro, quer no Regulamento (CE) 37/2009 do Conselho, de 16 de Dezembro.

Dezembro, na qual definiu um plano de acção a curto prazo para a promoção de uma estratégia coordenada no combate à fraude ao IVA na UE. Se por um lado, com este plano a Comissão visou promover medidas que melhorassem a troca de informações entre os Estados-membros de forma a intensificar a cooperação administrativa entre eles, atribuindo especial atenção às questões ligadas com a facturação, por outro, procurou atacar o problema sobre três perspectivas diferentes, mas complementares.

Desde logo, no âmbito da prevenção da fraude foi proposto: 1) a adopção de alguns requisitos mínimos para efeitos de registo no sistema VIES, e a eliminação do mesmo sistema de determinados números de identificação fiscal, que correspondam a sujeitos passivos comprovadamente envolvidos em fraudes ao imposto, ou que já tenham desaparecido, de molde a tornar mais fiável a informação nele contida; 2) o acesso por via electrónica dos sujeitos passivos à confirmação do nome e endereço do seu parceiro comercial, quando o mesmo esteja identificado para efeitos do IVA noutro Estado-membro; 3) a harmonização e simplificação das regras relativas à facturação, com vista, ora à redução dos custos para os seus emissores, ora a tornar mais fácil os controlos a efectuar pelas autoridades fiscais; 4) a harmonização, no que se refere às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, tanto do momento como do próprio conceito de “exigibilidade do imposto”, de molde a que o seu reporte às autoridades seja simultâneo em todos os Estados-membros envolvidos.

Por outro lado, quanto à detecção e identificação da fraude, o plano propõe: 1) medidas que aumentam a eficácia das administrações fiscais na identificação da fraude em IVA, especialmente pela intensificação das trocas de informações sobre as transacções intracomunitárias; 2) novas regras relativas às isenções nas importações, para melhor controlo deste tipo de operações; 3) a troca automática de informação entre os Estados-membros relativamente a matérias seleccionadas; 4) a criação de um quadro legal que permita o acesso automático das autoridades fiscais de um Estado-membro à identificação e às actividades exercidas por um agente económico que conste da base de dados de outro Estado-membro; 5) a criação de uma rede europeia de alerta rápido perante situações de risco de fraude em IVA, e de análise desses riscos, chamada EUROFISC.

Quanto à cobrança e recuperação das dívidas tributárias, no mesmo plano foram apresentadas as seguintes propostas: 1) o estudo de medidas que facilitem a recuperação,

pelas autoridades fiscais, do IVA perdido nas transacções transfronteiriças fraudulentas, bem como o incentivo aos Estados-membros para intentarem acções judiciais contra os fraudadores estabelecidos no seu território que provoquem perdas de receita noutro Estado-membro; 2) a aplicação do princípio da responsabilidade solidária ao agente que relativamente a transacções intracomunitárias não revele a informação requerida e que, da ausência dessa informação, resultem perdas de receita para os cofres do Estado; 3) a harmonização dos instrumentos que viabilizem o emprego de medidas preventivas ou coercivas que permitam aliviar o esforço da administração, e que concorram para facilitar a recuperação das perdas.

Já em 2009, a Comissão apresentou uma nova comunicação ao Conselho, COM(2009) 427 final, de 18 de Agosto, na qual propõe nova alteração do Regulamento (CE) 1798/2003. Nesta proposta, a Comissão pretende, basicamente, melhorar a troca de informações entre os Estados-membros, pela definição das situações em que estes não devam recusar a resposta a um pedido de informação ou a um inquérito administrativo, e especificar, não só as situações em que os Estados-membros devam trocar informação de forma espontânea, como também as situações em que deva haver retorno da informação, definindo para tal os respectivos procedimentos. Pretende ainda definir os casos em que os Estados-membros possam e devam conduzir controlos multilaterais, e proporcionar a fixação de objectivos precisos relativos à sua disponibilidade e aos procedimentos de funcionamento do sistema da base de dados para a troca de informações.

Por fim, deve assinalar-se que foi apresentada pela Comissão ao Conselho uma proposta, a COM(2009) 511¹⁰⁰, de 29 de Setembro, que determinou a alteração da Directiva IVA e que possibilitou aos Estados a aplicação temporária do mecanismo de autoliquidação à entrega de determinados bens ou à prestação de certos serviços que revelem risco de fraude, em especial relacionadas com telemóveis, microprocessadores, perfumes, metais preciosos, e licenças de emissão de gases com efeito estufa.

Como pode verificar-se, e não deixando, todavia, de elogiar-se a meritória contribuição que tem sido dada pela Comissão para enfrentar o problema da fraude e evasão fiscais, afigura-se lenta e por vezes com resultados aquém do desejável, a forma como tem sido travado este combate, muito por culpa de alguns Estados que receiam ser ultrapassados pelas preocupações muito dignas de todos aqueles que procuram as

¹⁰⁰ Esta Comunicação foi aprovada pelo Conselho e converteu-se na Directiva 2010/23/EU de 16 de Março de 2010.

soluções mais adequadas para o cumprimento dos princípios que foram, curiosamente, estabelecidos por esses mesmos Estados.

Como poderemos analisar mais adiante neste estudo, mais grave do que o ora dito, tem-se mostrado a adopção pelos Estados, ao nível do seu direito interno, de um conjunto de inaceitáveis medidas que, acoberto da imperiosa luta contra à fuga e fraude ao imposto, têm provocado fortes violações dos direitos dos sujeitos passivos do imposto, com evidentes repercussões no plano da livre concorrência e da neutralidade do imposto.

2.3. O combate à fuga e à fraude ao IVA em Portugal

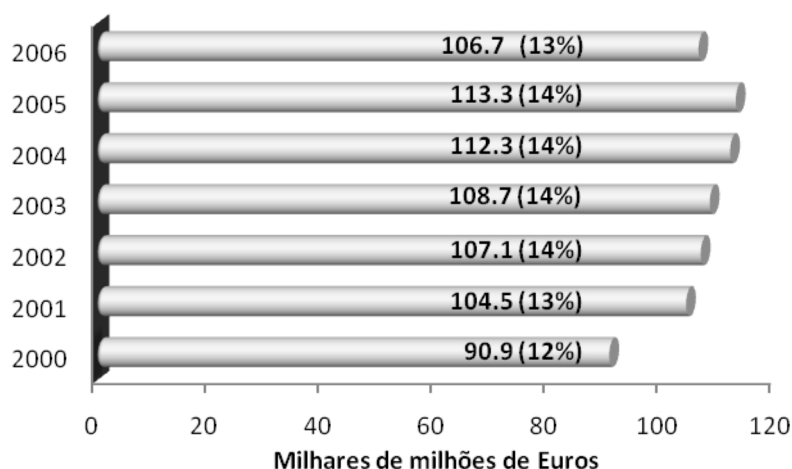
A realidade mostra que, a fuga e a fraude aos impostos é menos acentuada nas sociedades onde tradicionalmente a inspecção, a fiscalização e a vigilância dos contribuintes é mais apertada. A lealdade fiscal evidenciada pelos contribuintes, é tanto menor quanto maior consciência tiverem de que o seu mau comportamento, ou não é detectado, ou não é adequadamente combatido e sancionado.

Combater eficazmente a fuga e a fraude aos impostos, representa numa defesa para os cumpridores e uma forma de dissuasão para quem prevarica. Significa defender a transparência, prevenir as distorções da concorrência, e um contributo decisivo para se alcançar maior justiça fiscal.

No que toca exclusivamente à fuga e fraude ao IVA, segundo um estudo elaborado pela “*Reckon LLP*”¹⁰¹ a pedido da Comissão Europeia, cujo relatório foi divulgado em Setembro de 2010, estima-se, de forma algo surpreendente, que a percentagem correspondente ao valor de IVA não entregue nos cofres do Estado português é, conforme indicam as figuras seguintes, e no que se refere ao período entre o ano 2000 e o ano de 2006, sensivelmente inferior ao estimado para a média da UE a 25 Estados-membros (excluindo o Chipre):

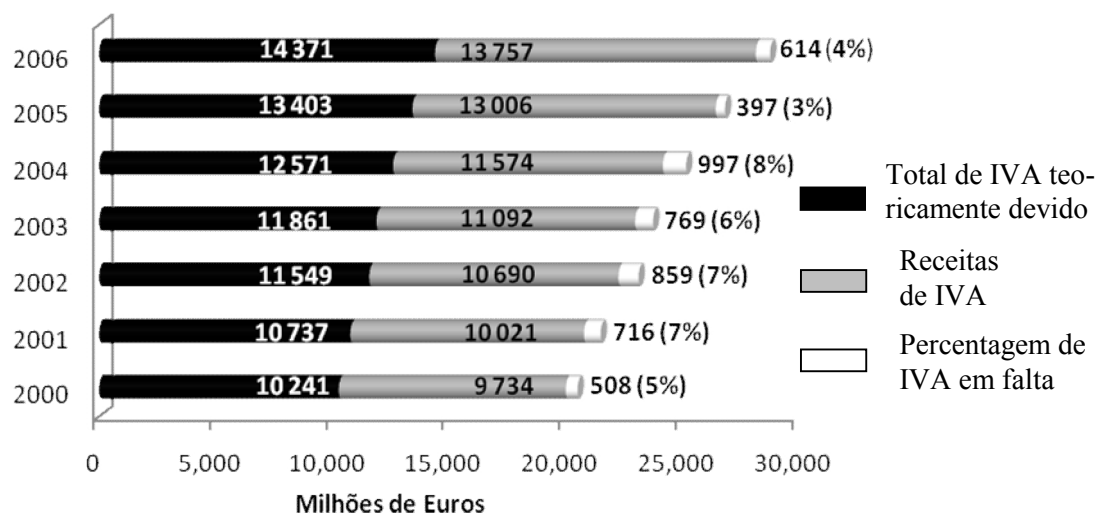
¹⁰¹ RECKON LLP, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, Report 21 September 2009.

Figura II – Valor e percentagem do IVA não efectivamente recebido na UE



Nota: UE a 25 Estados-membros com exclusão do Chipre. As moedas diferentes do Euro foram convertidas em Euros com recurso à taxa de câmbio média em cada ano.

Figura III – Portugal: Valor de IVA devido, valor IVA efectivamente recebido, e valor e percentagem de IVA não efectivamente recebido



De facto, se nos ativermos aos diferentes relatórios anuais elaborados pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, relativos ao combate à fraude e evasão fiscais, os mesmos indicam que este fenómeno, e em especial no que tange ao IVA, passou a ser combatido de forma cada vez mais eficiente e com resultados mais satisfatórios, tendo em conta as medidas que, quer de âmbito legislativo quer de âmbito administrativo e organizacional, têm vindo a ser adoptadas.

Vejamos então, partindo do relatório referente ao ano de 2006, quais as medidas que, principalmente no plano administrativo e organizacional, têm vindo a ser implementadas, não deixando de fazer-se referência sucinta às alterações legislativas que mais directamente se prendem com o tema em análise.

Assim, com base no relatório relativo a 2006 pode referir-se que, autoridades tributárias portuguesas apostaram, *inter alia*: no reforço dos meios humanos especializados, em particular, no aumento do número de inspectores tributários; no aumento de efectivos affectos à justiça tributária; no aumento da formação específica na área da informática; na disponibilização na Intranet de informação variada relativa à actividade inspectiva; no estabelecimento de mecanismos capazes de detectarem mais facilmente indícios de alto risco de fraude; no recurso à utilização de meios informáticos, em especial no que toca ao controlo das declarações periódicas e dos reembolsos do IVA; na maior selectividade da inspecção tributária relativamente à escolha dos sujeitos passivos que requeiram reembolsos de IVA; tendo em vista o combate à chamada “fraude carrossel”, na preferência dada às acções de controlo sobre sujeitos passivos que, ou efectuem aquisições intracomunitárias fortemente indiciadoras de comportamentos evasivos ao imposto, ou apresentem graves irregularidades no âmbito do VIES, ou mesmo sobre quem as informações constantes deste sistema, divirjam das constantes nas bases de dados da DGCI,

Quanto às medidas de carácter legislativo, deve destacar-se: a Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, que instituiu o regime especial de inversão do sujeito passivo aplicável às “sucatas”; o DL n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, que introduziu a adopção obrigatória de um módulo de exportação de ficheiros com vista à normalização e simplificação dos procedimentos de extracção de dados contabilísticos pela Inspeção tributária; a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que estabeleceu sanções para quem não cumpra a obrigação de possuir e movimentar contas bancárias, que alargou do âmbito das situações passíveis de formação equipas mistas, entre a DGCI e a Polícia Judiciária, e que limitou a competência de investigação atribuída à Polícia Judiciária, aos crimes de maior dimensão e complexidade.

Relativamente ao relatório referente a 2007, pode referir-se que, grande parte das acções implementadas em 2006 teve continuidade no ano seguinte, nomeadamente quanto à análise das discrepâncias entre as declarações periódicas de IVA e os dados

recolhidos pelo VIES, ao cruzamento de informação, ao incremento da auditoria informática, ao saneamento do cadastro de contribuintes, ao aumento das acções conjuntas entre entidades inspectivas nacionais, e ao desenvolvimento da cooperação administrativa com outras administrações fiscais. Por sua vez, procedeu-se, entre outras acções: à actualização diária das informações relativas aos sujeitos passivos que indiquem alto risco no âmbito da fraude carrossel; à criação de um sistema de classificação automática de novos operadores económicos; ao uso de meios que permitam a detecção dos contribuintes faltosos ou não cumpridores, e ao acompanhamento permanente das relações entre eles; ao estabelecimento do Sistema de Gestão de Vendas Coercivas (SIGVEC), o que possibilitou o grande aumento do número de vendas coercivas; à implementação da publicitação de listas de devedores, as quais, no final do ano de 2007, contava já com 8 222 devedores.

No que toca às medidas legislativas aprovadas em 2007, merece destaque: o DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que instituiu o regime de inversão da obrigação de liquidação do IVA aplicável aos serviços de construção civil, desde que o adquirente seja um sujeito passivo; o DL 22-A/2007, de 29 de Junho, que procedeu à reforma da tributação automóvel, e que, inserida no combate à fraude ao Imposto sobre Veículos, ao IVA e ao Imposto sobre o Rendimento, aperfeiçoou a fiscalização da actividade declarativa dos operadores reconhecidos.

No que respeita ao relatório de 2008, a actuação das autoridades tributárias incidiu preferencialmente sobre: a detecção da falta de entrega das declarações periódicas; a actualização permanente do registo de contribuintes, valendo-se de um *web service* com o Ministério da Justiça; a cooperação inspectiva com outras entidades, nomeadamente com a Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, a Polícia de Segurança Pública, e outras; a permuta de informações com outras administrações fiscais de outros Estados; a detecção de irregularidades nos mapas recapitulativos de clientes e fornecedores; a detecção de irregularidades nas aquisições intracomunitárias; o controlo de novos operadores; o controlo dos sujeitos passivos importadores em regime suspensivo de IVA; a realização de auditorias às actividades sujeitas a IVA no sector financeiro, às empresas fornecedoras de bens e serviços a hospitais, às empresas que promovem actividades artísticas e do espectáculo, e às associações empresariais; o desenvolvimento de novos

modelos informáticos baseados no cruzamento de informação que possibilitam a visualização gráfica e intuitiva das transacções e relações entre contribuintes; a afectação de maior número de efectivos, em particular à área da Inspecção Tributária da DGCI, sendo que, em 2008, concluíram o estágio 320 inspectores tributários. No campo da formação dos seus trabalhadores, a DGCI procurou aumentar a sua qualidade, desenvolver as competências individuais de cada trabalhador, e incentivar uma cultura de aprendizagem.

Especial repercussão, teve a grande operação lançada em 1 de Agosto de 2008, chamada “Resgate Fiscal”, que visou recuperar os montantes relativos a diferentes impostos que tenham ilegalmente sido apropriados, entre os quais o IVA, e punir criminalmente os seus responsáveis.

No que se refere às alterações legislativas que contribuíram para combater a fuga e fraude ao IVA em 2008, convém referir: o DL n.º 393/2007, de 31 de Dezembro, que, para além de ter clarificado as regras quanto ao lugar das prestações de serviços realizadas por intermediários intervenientes em nome e por conta de outrem, alterou a noção do valor normal de um bem ou serviço; a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que, não só impossibilitou a determinados contribuintes que cessaram a sua actividade, a faculdade de poderem reiniciá-la beneficiando do regime de isenção, como impediu os sujeitos passivos mistos de puderem deduzir o IVA pago ou devido pelos *inputs* nas suas actividades não consideradas económicas, tendo ainda aditado ao Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) dois novos tipos de contra-ordenações simples, relacionadas, quer com a falta ou o atraso na entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações, quer com as omissões e inexactidões constantes das declarações ou de outros documentos tributariamente relevantes;

Finalmente, o Relatório de Actividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais em 2009, concluído em Junho de 2010 pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, informa que a DGCI apostou em manter e intensificar a sua acção fiscalizadora no plano dos controlos automáticos e massivos, agindo principalmente sobre as entregas de declarações periódicas, de forma a permitir que os incumprimentos sejam detectados mais precocemente. Especial atenção mereceu também a actuação e a investigação no terreno, com vista combater-se a economia paralela.

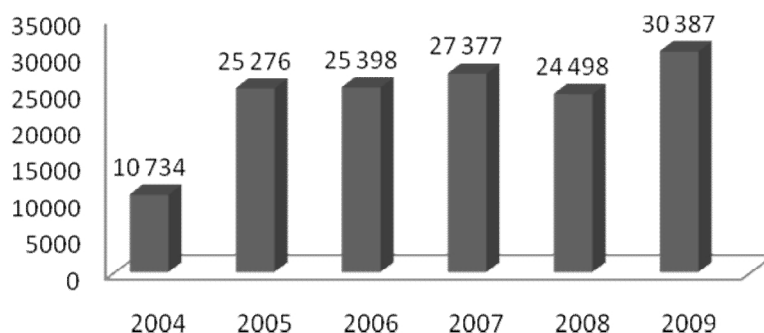
Ao nível da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DIGITA), a sua acção, em sede de combate à fuga e evasão fiscais, incidu sobre a disponibilização à administração tributária, de mecanismos que aumentam o controlo do cumprimento das obrigações fiscais, com recurso ao cruzamento de dados e à automatização do circuito de alertas e de penalização dos infractores. Desenvolveu novos modelos de ajuda à acção inspectiva, com base na disponibilização de informação quantitativa e qualitativamente mais rica, capazes identificar atempadamente situações de potencial fraude.

No plano legislativo, as alterações aprovadas em 2009, ou em 2008 mas com repercussão em 2009, mais directamente relacionadas com o IVA, temos: a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que impôs às instituições de crédito e sociedades financeiras a divulgação automática de informação referente à abertura ou manutenção de contas por contribuintes inseridos na lista de devedores e em sectores de risco, e que alargou o acesso, sem o consentimento do contribuinte, à informação e aos documentos bancários; o DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto, que ao transpor a Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro, alterou as regras da periodicidade das declarações recapitulativas das transacções intracomunitárias, que passam a incluir igualmente as prestações de serviços consideradas intracomunitárias; a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, que no âmbito do sigilo bancário procedeu à simplificação da sua derrogação.

Para obter-se uma perspectiva diacrónica quanto ao tema em análise, pode ver-se abaixo, nas diversas figuras, os resultados publicados pela DGCI referentes aos últimos anos.

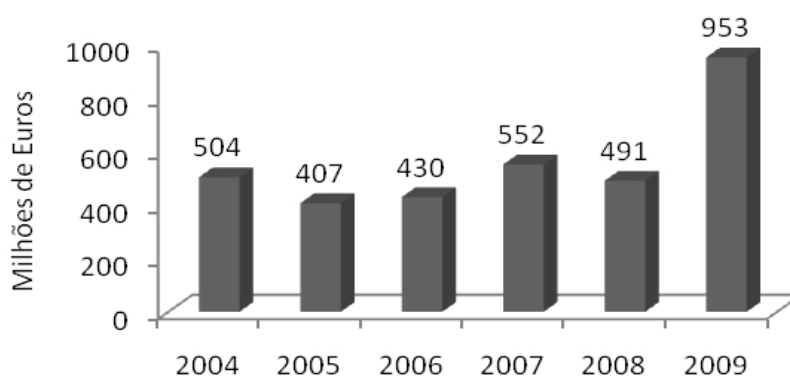
Assim, decorrente da intervenção da inspecção tributária, foram liquidadas e emitidas desde 2004 as seguintes quantidades de notas de cobrança referentes a IVA, a que correspondem os seguintes valores:

Figura IV – IVA, quantidade de notas de cobrança emitidas por ano de liquidação



Fonte : DGCI

Figura V – IVA, valor das notas de cobrança emitidas por ano de liquidação

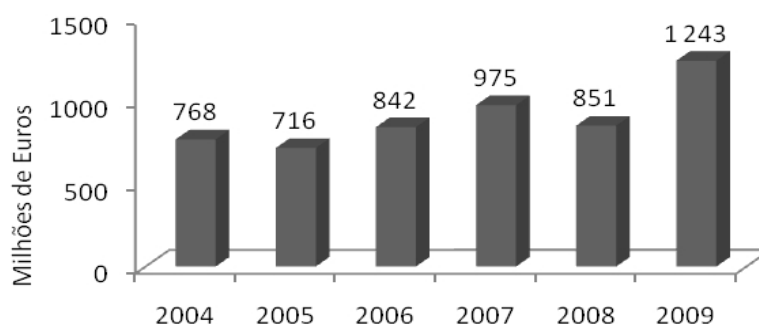


Fonte : DGCI

Como pode ver-se, o número das notas de cobrança relativas ao IVA, cresceu, entre 2005 e 2009, cerca de 20%, enquanto, no mesmo período, o seu valor cresceu acima dos 134%.

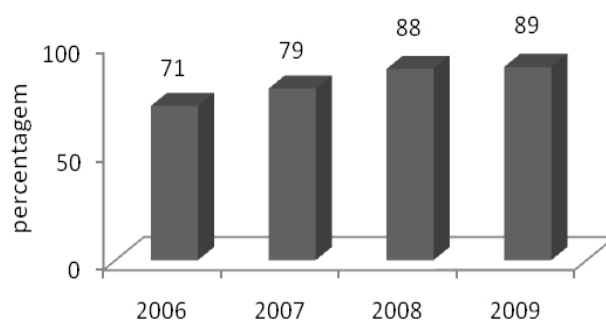
Por sua vez, relativamente ao total do valor do imposto detectado em falta (IVA e outros impostos) e à percentagem do IVA desse total, temos:

Figura VI – Total de imposto detectado em falta



Fonte : DGCI

Figura VII – % do IVA, no cômputo geral do imposto detectado em falta

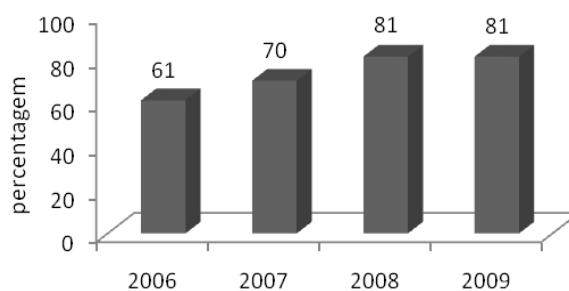


Fonte : DGCI

As figuras acima indicam que o total do valor dos impostos detectados em falta cresceu cerca de 74% entre 2005 e 2009, tendo a percentagem do IVA nesse total, desde 2006, crescido 18%.

No plano das regularizações voluntárias ao imposto detectado em falta (IVA e outros impostos), em particular, à percentagem que o IVA representou nessas regularizações, temos:

Figura VIII – Regularizações voluntárias do IVA no cômputo geral dos impostos detectados em falta

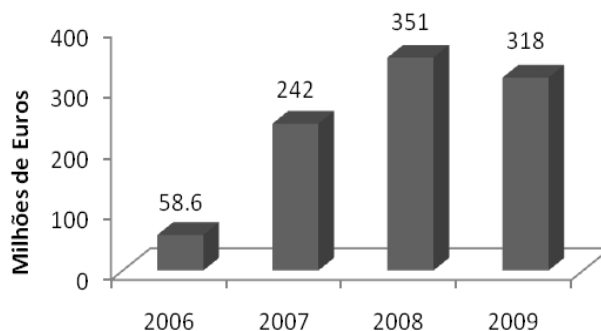


Fonte : DGCI

Conforme a figura acima, a percentagem do IVA nas regularizações aos impostos em falta, cresceram 20% desde 2006.

Relativamente à cobrança de dívidas, induzida pela publicitação de devedores, na figura seguinte são apresentados os correspondentes valores desde 2006:

Figura IX – Publicitação de devedores – valores cobrados

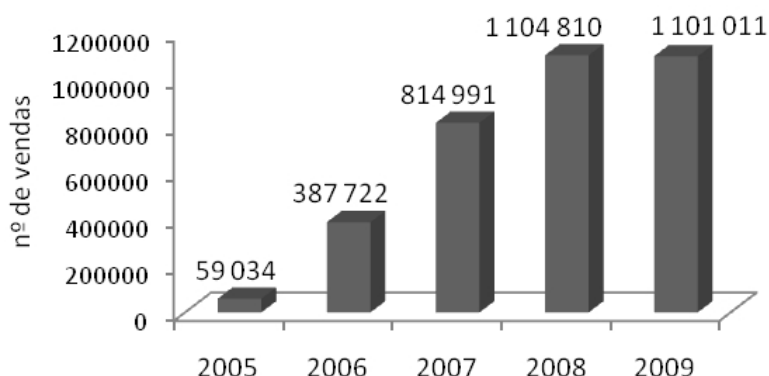


Fonte : DGCI

A implementação das listas de devedores fez aumentar as regularizações de dívidas. Digno de registo afigura-se o aumento do valor cobrado desde 2006. Entre esse ano e 2008, o seu valor mais do que sextuplicou.

No que toca às penhoras automáticas, temos:

Figura X – Penhoras automáticas marcadas



Fonte : DGCI

Esta figura mostra claramente o resultado da implementação, no final de 2005, do SIPA – Sistema Informático de Penhoras Automáticas. Cabe referir, no entanto, que uma grande parte dos devedores paga a dívida na sua totalidade após a marcação da penhora, sendo que, nesta circunstância, a mesma não é efectuada.

Relativamente às áreas de intervenção em 2010, e especialmente no que ao IVA diz respeito, o relatório referente a 2009 anuncia que as autoridades pretendiam agir com especial enfoque nos seguintes planos:

- a) controlo dos reembolsos de IVA sobre sujeitos passivos seleccionados segundo a matriz de risco deste tipo de reembolsos;
- b) controlo das actividades de saúde humana, pela inspecção de estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares que prestam serviços médicos e sanitários a particulares, com vista à detecção de faltas de liquidação do imposto, especialmente em aquisições intracomunitárias de bens de equipamento;
- c) combate à fraude carrossel, agindo em particular sobre os comerciantes de equipamentos informáticos e telemóveis, sector que se tem mostrado atractivo para os operadores fictícios;
- d) controlo de contribuintes que renunciaram à isenção do imposto nas operações imobiliárias;
- e) controlo das importações de bens que entram em livre prática e que seguidamente são sujeitos a transmissão intracomunitária, pois neste tipo de situações têm-se detectado abusos das regras de isenção do IVA nas importações;
- f) controlo do comércio intracomunitário de direitos de emissão de gases com efeito de estufa;
- g) a utilização pela DIGITA de algoritmos preditivos (*Data Mining*) como instrumento de detecção e melhoria dos padrões de selecção dos contribuintes alvo de inspecção no âmbito do IVA.

Importa por último referir o “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal”, de Outubro de 2009¹⁰², no qual são feitas algumas recomendações e propostas com vista a combater-se a emissão de facturas falsas, a fraude carrossel e a viciação de programas informáticos de contabilidade. Tais recomendações assentam: no reforço na inspecção tributária de meios humanos qualificados¹⁰³; no maior controlo das tipografias autorizadas; na maior celeridade do cruzamento de informações relativas a

¹⁰² Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, instituído por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 8 de Janeiro de 2009.

¹⁰³ Esta carência de meios humanos, havia já sido expressamente reconhecida pelas próprias autoridades governamentais portuguesas, de acordo com o “Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais” elaborado em Janeiro de 2006 pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública. Nesse relatório dá-se conta de um estudo da OCDE “*Tax administration*”, realizado em Outubro de 2004, no qual se indica que, enquanto no *ratio* “número de habitantes/número de funcionários da administração tributária” Portugal apresenta valores semelhantes à grande maioria dos países da UE, já no que se refere ao indicador “número de habitantes por inspector tributário”, o nosso país apresenta uma debilidade notória face aos valores apresentados pelos seus congéneres europeus. Assim, Portugal apresentava um inspector para 6 922 habitantes, enquanto a Espanha apresentava um *ratio* de 1/ 6 322, a Irlanda 1/ 4 932, a Itália 1/ 2 434, e a Finlândia 1/ 1 820.

facturas suspeitas, acima de determinado montante; e na intensificação da cooperação com as autoridades de outros Estados-membros da UE. Recomenda igualmente, na esteira das medidas aprovadas pela UE, o reforço do controlo das operações intracomunitárias, o aperfeiçoamento da assistência mútua na cobrança dos créditos fiscais, mais rigor sobre a facturação, e a introdução no direito português de disposições que permitam accionar criminalmente quem colabore na prática de fraude fiscal, da qual resulte perda de receita para qualquer Estado-membro.

Registe-se, contudo, a preocupação evidenciada por este grupo de especialistas, no sentido de apelar à cautela do legislador para que não postergue, ora o princípio da proporcionalidade, ora o princípio da presunção de inocência, e atender à possibilidade que deve ser concedida aos sujeitos passivos de ilidirem as presunções previstas nas leis.

Do que foi referido, em sede de combate à fuga e à fraude ao IVA em Portugal, pode inferir-se que as autoridades fiscais portuguesas têm desempenhado um trabalho positivo, especialmente quando comparado com os resultados obtidos noutros países.

2.4. A Alemanha e a tentativa de implementação de novas regras de combate à fuga e à fraude ao IVA

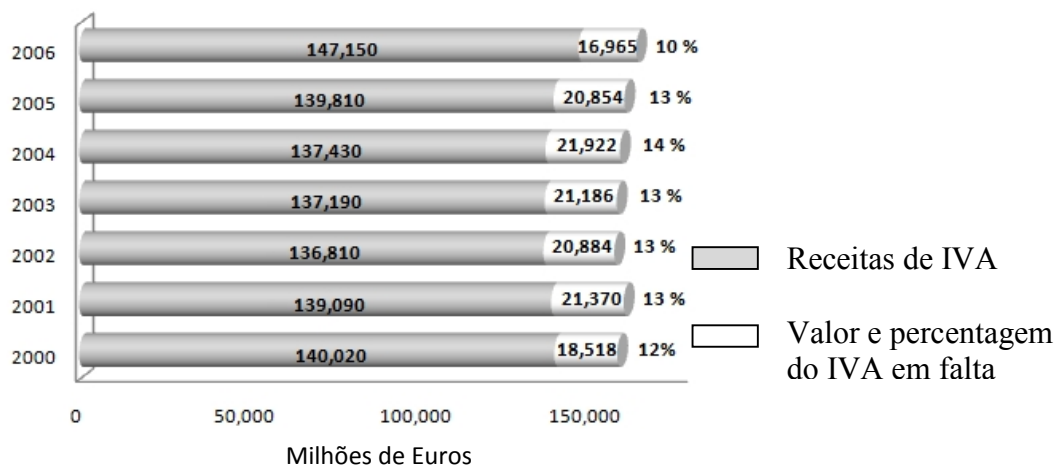
De acordo com os dados do *Bundeszentralamt für Steuern*¹⁰⁴, a Alemanha assiste anualmente a perdas de receita do IVA no valor que atingem entre 16 a 18 mil milhões de Euros. A magnitude do problema, explica a grande preocupação que tem sido manifestada pelas autoridades tributárias alemãs, relativamente à luta contra a fraude e evasão fiscais. Neste contexto, foi criado na Alemanha um sistema de intercâmbio de informações entre os Estados federados, que assenta num banco de dados *online*, acessível a todas as autoridades fiscais federadas, onde são registadas todas as informações provenientes das investigações promovidas logo após a detecção de qualquer acto fraudulento. E é com base nesses mesmos dados, que são identificados novos métodos de fraude.

Mas, já em 2006, por efeito da fraude do tipo “operador fictício”, as perdas na Alemanha representavam 2% de receita do IVA. Por sua vez o relatório da “*Reckon LLP*”, citado no ponto anterior, indica que a percentagem correspondente o valor de

¹⁰⁴ Informação consultada no site < <http://www.bzst.bund.de> > em 27 de Agosto de 2010.

IVA não entregue nos cofres do Estado alemão oscilava, de 2001 a 2005, entre os 13 % e os 14 % como pode ver-se na figura seguinte:

Figura XI – Alemanha: Valor de IVA devido, valor IVA efectivamente recebido, e valor e percentagem de IVA não efectivamente recebido



Esta realidade levou a que as autoridades alemãs solicitassem à UE, em derrogação da Sexta Directiva, uma autorização para a introdução no seu país de um mecanismo generalizado de autoliquidação – *reverse charge* – a aplicar em todas as operações de entregas de bens e prestações de serviços efectuadas entre empresas, sempre que o valor da factura superasse os € 5 000. De acordo com este pedido, o sujeito passivo fornecedor deveria confirmar a validade do número especial de registo para os fins do IVA do seu cliente, antes de efectuar uma entrega de bens sujeita ao *reverse charge*, sendo que o comprador deveria declarar à administração fiscal o IVA de que é devedor bem como o IVA dedutível a montante. Ao referido dever, que recairia sobre o fornecedor, acresceria a obrigação de informar as autoridades, por via electrónica, de todas as suas entregas não tributadas assim como o seu valor. Por seu turno, o comprador deveria discriminar na sua declaração as entregas que recebesse em aplicação do mecanismo de autoliquidação.

A Comissão¹⁰⁵ entendeu que tal pedido, envolvendo um mecanismo de autoliquidação generalizado, eliminaria uma das características importantes do sistema do IVA, que radica no seu pagamento fraccionado. Por outro lado, a solução apresentada pela Alemanha iria proporcionar maiores encargos contabilísticos para as

¹⁰⁵ Conforme consta da COM(2006) 404 final, de 19 de Julho.

empresas, inclusivamente para aqueles operadores honestos que actuam em áreas nas quais a fraude se mostra insignificante. Atendendo a que, em média, no sistema normal de tributação, 80% do IVA é pago por menos de 10% dos sujeitos passivos, facto que facilita o controlo das receitas do imposto pelas autoridades fiscais, a viabilização do pedido alemão implicaria o aumento substancial dos meios necessários para esse controlo, já que os sujeitos passivos pagadores do imposto passariam a constituir uma maioria em vez da minoria existente, *i.e.*, o ónus da liquidação e cobrança iria recair sobre o grande número dos retalhistas. A tudo isto acresce, que a aceitação do pedido alemão teria inevitáveis consequências no funcionamento de mercado interno para efeitos de IVA. Com efeito, os operadores económicos enfrentariam regras diferentes conforme o normativo existente no Estado-membro onde ocorresse a entrega.

Em suma, a Comissão entendeu que este sistema seria muito mais complexo do que o existente, e, por isso, mais difícil de controlar.

Note-se, no entanto, que, não obstante este pedido não ter sido aceite, tem-se assistido nos últimos anos, na UE, a uma tendência para se estender a aplicação do referido mecanismo do *reverse charge* a um maior número de sectores de actividade.

Um pouco *a latere* do imposto apreciando, mas não raras vezes com ele ligado, a Alemanha tem assumido grande protagonismo na luta contra os paraísos fiscais. Partindo dos escândalos que têm assolado a Alemanha, fruto da existência das contas secretas de proeminentes individualidades da sociedade alemã em bancos sitos no Principado do Liechtenstein, frases como, “nós queremos declarar guerra aos paraísos fiscais na Europa” e “nós estamos também a falar da Suíça, do Luxemburgo e da Áustria”, foram proferidas pelo ministro das finanças alemão em Dezembro de 2008¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Mas não só estes Estados estão na mira da Alemanha. Também o Principado de Andorra e do Mónaco, referenciados pela OCDE como não cooperantes com a transparência financeira, são motivo de preocupação.

CAPÍTULO V

O IVA NA ORDEM JURÍDICA PORTUGUESA

1. O Imposto de Transacções

O imposto que vigorou em Portugal desde 1 de Agosto de 1966, aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 47066 de 1 de Julho, e que foi substituído em 1986 pelo IVA, designava-se “Imposto sobre o Valor das Transacções” (IT) – comumente chamado “Imposto de Transacções”. No momento em que este foi adoptado no nosso país, o IVA era já um imposto suficientemente conhecido, pois havia já sido adoptado em França. A eficácia da sua aplicação, era reconhecida, e mesmo elogiada pelo legislador português. Porém, a opção pelo IT, que não deixava de se apresentar, tal qual o IVA, como um tributo completamente novo no nosso país, deveu-se ao facto de a sua estrutura se mostrar menos complexa e, conseqüentemente, de mais fácil aplicação e fiscalização.

Tratava-se de um tributo monofásico, o que simplificava a sua gestão por parte das autoridades fiscais. A sua aplicação ocorria num só estágio da cadeia produtiva dos bens de consumo, nomeadamente sobre os grossistas – atingindo mesmo o produtor, em caso de inexistência de um grossista independente. Contrariamente ao desejável, a preferência pela aplicação do imposto nesta fase de produção e distribuição, foi determinada pela maior preparação e dimensão das empresas que se integravam este estágio do circuito económico. A fase ulterior do mesmo circuito era, em grande medida, composta por estabelecimentos comerciais muito pouco habilitados para responderem com eficiência às obrigações principais e acessórias decorrentes do novo imposto

O tributo não provocava efeitos cumulativos, o que contrariava a indesejável subida geral dos preços. Apresentava-se aos agentes económicos como um imposto neutro, o que evitava distorções da concorrência.

Apresentava-se como um imposto geral sobre o consumo, ainda que com ele coexistissem diferentes IEC. A sua base de incidência objectiva estendia-se, em tese, a qualquer mercadoria produzida no país, ou nele importada, sendo que, num segundo momento, a partir de 1979, alargou-se a determinadas prestações de serviços. Da mesma base de incidência, excluía-se os bens de equipamento necessários à produção das mercadorias, bem como um certo número de bens considerados essenciais ao consumo das famílias. Igualmente isentas do imposto, figuravam as mercadorias destinadas à exportação.

Em sede de determinação do valor tributável, e nos termos do artigo 8.º do Código do Imposto de Transacções, *“O valor das transacções sujeitas a imposto será o preço ilíquido praticado à saída do armazém, local de produção, ou outros locais de venda”,* ou, nos termos do 1.º parágrafo do mesmo artigo *“Na falta de preço da transacção, ou nos casos em que este não seja conhecido ou for inferior ao preço por grosso oficialmente estabelecido ou ao preço corrente de venda por grosso ou, ainda, quando as transacções se realizarem entre empresas filiadas, dependentes ou se encontrem em situação análoga, o valor tributável será o preço oficialmente estabelecido; não o havendo, o preço corrente de venda por grosso; e, na falta deste, o preço que em condições normais seria praticado nas vendas entre grossistas e retalhistas em mercado livre”*.

Relativamente ao valor das taxas, inicialmente fixado em 7% para a taxa normal e 20% para a taxa agravada, de imediato as mesmas foram corrigidas, tendo-se assistido ao longo da vigência do imposto, quer a novas alterações da taxa normal quer à criação de novas taxas, aplicáveis em função do tipo de mercadorias abrangidas ou dos serviços prestados.

2. A adopção e implementação do IVA em Portugal

O IVA foi introduzido no nosso país em 1 de Janeiro de 1986.

A adopção do novo imposto, não decorreu de qualquer imperativo associado à entrada de Portugal para a, então, Comunidade Económica Europeia. De resto, qualquer

novo Estado-membro é beneficiário de um período transitório, mais ou menos longo, durante o qual pode prescindir da aplicação do *acquis communautaire*. Não obstante, à decisão de importar o tributo não foi estranha a própria condição de país candidato que, mais cedo ou mais tarde, teria que o adoptar. O momento da sua introdução no nosso país terá sido determinado pela crescente necessidade de financiamento do sector público que reclamava o aumento das receitas do Estado, aspiração essa perfeitamente alcançável com a aplicação do novo imposto, tendo em conta os bons resultados que o mesmo já havia proporcionado no seio da Comunidade.

Relativamente ao imposto vigente até à introdução do IVA, o IT, ressaltavam algumas fragilidades inerentes ao seu mecanismo que importava corrigir. Convém, no entanto, realçar que, ao longo da sua existência, o regime do IT sofreu inúmeras alterações no sentido de melhor se adaptar à realidade que visava regular e, com isso, obter-se ganhos de eficácia na sua aplicação. Contudo, e a despeito das referidas alterações, a receita que proporcionava não era satisfatória para fazer face às crescentes exigências com que o Estado se deparava ao nível da despesa. A base de incidência do imposto era demasiado estreita, pelo que, tendo em vista o aumento da receita, só restava ao legislador o agravamento das suas taxas, tornando-as in comportáveis. Esse facto, aliado às próprias fragilidades do sistema, convidava ao incumprimento das obrigações fiscais por parte dos agentes económicos, tendo-se registado, a partir de finais da década de setenta, uma galopante fuga ao imposto. Assim, o modelo caminhava a passos largos para o seu esgotamento, e a ponderação de uma inflexão do rumo da tributação indirecta, mostrava-se cada vez mais pertinente.

O IVA apresentava-se como a solução mais viável. Já testado, e mesmo consolidado, na Comunidade Europeia, este imposto iria ser aprovado em Portugal pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que criou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Embora com algumas derrogações ao sistema comum previsto na Sexta Directiva, no sentido de facilitar aos contribuintes o cumprimento das suas obrigações fiscais e de proteger o consumo de alguns bens considerados essenciais ou de grande utilidade, a implantação do novo imposto decorreu em Portugal sem grandes sobressaltos. Deve, no entanto, assinalar-se o enorme esforço empreendido pelas autoridades tributárias resultante da necessária adaptação às novas exigências. A introdução do novo imposto, implicou o aperfeiçoamento dos meios técnicos ao seu

dispor, uma maior especialização do seu pessoal, bem como a admissão de novos efectivos. Por sua vez, também os contribuintes foram submetidos a um considerável esforço de adaptação à nova realidade, em particular na área da escrituração dos registos contabilísticos.

No plano das mencionadas derrogações, deve referir-se que, parte delas eram consentidas pela Sexta Directiva, e as restantes, de índole transitória até finais de 1988, resultavam das negociações de adesão do nosso país à Comunidade. De entre as várias derrogações ao sistema comum do imposto, pode referir-se:

- o regime de isenção com direito ao reembolso do IVA pago a montante, aplicável à transacção de certos bens essenciais – principalmente bens alimentares e “bens de produção da agricultura”;
- o regime de isenção aplicável às unidades produtivas com reduzido volume de negócios, assemelhando-as na prática a consumidores finais;
- o regime simplificado aplicável aos retalhistas não isentos com um volume de compras superior a um determinado valor, em que o imposto devido era calculado pela aplicação de uma margem uniforme ao montante do imposto suportado nas compras;
- a existência de três tipos de taxas: taxa reduzida, de 8%, aplicável a certos bens e serviços que justificavam alguma protecção; taxa normal, de 16%; e taxa agravada, de 30%, aplicável aos bens de consumo considerados de luxo.

Decorrido o período transitório, a entrada em vigor em pleno do sistema comum do imposto processou-se de forma satisfatória. Neste quadro, assumiu algum destaque a aprovação do DL n.º 195/89, de 12 de Junho, que alterou o CIVA e alguma legislação complementar, com vista à sua adaptação ao direito comunitário, bem como a sua adaptação tanto ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) como ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Por outro lado, eliminou a taxa zero para os vinhos comuns e bilhetes de cinema, procedeu a uma alteração generalizado das normas do referido Código – de forma a tornar o imposto, tal como a sua gestão, mais eficiente – e republicou-o.

Em sede do IVA, a conformidade do direito interno dos Estados com o direito comunitário, implica necessariamente o cumprimento das directivas e regulamentos em vigor em cada momento.

Com efeito, tendo em conta a intensa actividade legiferante exercida ao nível da Comunidade – que se centrou em grande parte, nas alterações à Sexta Directiva e, posteriormente, à Directiva IVA –, bem como as alterações que o legislador português entendeu fazer no âmbito de algum poder discricionário que lhe foi concedido pelo legislador europeu, o CIVA sofreu desde 1986 até aos dias de hoje mais de sessenta alterações.

Por isso, seria fastidioso acolher neste estudo a evolução do direito positivo português que disciplina este imposto, ao que acresce a circunstância de ela reflectir, em grande medida, a própria evolução ocorrida ao nível comunitário, matéria essa que já foi abordada.

Contudo, importa especialmente assinalar a forma atípica que revestiu a transposição para o direito interno português de uma relevante alteração ao sistema comum do imposto.

Em 1992, em consequência da aprovação da Directiva 91/680/CEE que aboliu as fronteiras fiscais e implantou o regime transitório do IVA para as trocas comerciais entre os Estados-membros, foi aprovado a nível interno, pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), sem que o mesmo tivesse sido integrado no CIVA¹⁰⁷. A aprovação deste regime em diploma autónomo, ao contrário do que sucedeu na maioria dos restantes países europeus, deveu-se ao facto de o mesmo ter sido considerado transitório e provido de uma lógica própria.

Cabe, no entanto, esclarecer que, com pouco esforço se adivinhava inconsistente o carácter efémero de tal regime, atente-se à falta de consenso, e mesmo na grande resistência então manifestada por alguns Estados, em aceitar o regime definitivo, defendido, e até mesmo promovido, pela Comissão¹⁰⁸. Por outro lado, porque se tratava de um domínio integrante do mecanismo do IVA, em obediência ao princípio da codificação, seria de todo aconselhável que a sua disciplina tivesse integrado o correspondente Código.

¹⁰⁷ Sem embargo de o mesmo DL haver também alterado o CIVA, em conformidade com o Regulamento (CEE) 218/92, que instituiu a cooperação administrativa no âmbito dos impostos indirectos.

¹⁰⁸ Tal como se disse *supra*, no ponto 2. do Capítulo II, este regime transitório ou regime do país do destino, aprovado em 1991, só seria aplicável às transacções B2B, e não às B2C, porque, quanto a estas últimas, salvo raras excepções, ficou estabelecida a aplicação a título definitivo do regime do país de origem.

Na verdade, esta solução, que foi perfilhada pelo próprio legislador europeu, afigura-se como a mais adequada como forma de conferir maior certeza, clareza e transparência ao direito; a que melhor assegura a facilidade de consulta, compreensão e aplicação das normas jurídicas; a que melhor contextualiza todas as disposições que compõe o sistema, evitando-se assim, o necessário e constante recurso a remissões para o CIVA.

Por último, cabe assinalar que a disciplina do imposto em análise, encontra-se disseminada por uma miríade de diplomas legislativos, nomeadamente por inúmeros decretos-lei e alguns despachos normativos. Urge por isso, que o legislador atenda a esta realidade e, tal como se disse a propósito do RITI, proceda a um trabalho de codificação que simplifique a análise, compreensão e aplicação de toda a disciplina do imposto.

3. O CIVA e o RITI

Não obstante o legislador europeu haver restringido o poder discricionário dos legisladores nacionais quanto à forma e aos meios para atingirem os objectivos vertidos na Directiva IVA, convém assinalar que as normas que compõem o sistema comum do IVA, depois de transpostas para o direito interno dos diferentes Estados-membros, nem sempre são coincidentes. Reflectem antes, as opções que, na perspectiva de cada legislador nacional, sem exorbitar os limites estabelecidos na referida Directiva, melhor se adaptam à defesa dos interesses fiscais do Estado que cada um deles representa.

Importa por isso conhecer algumas das opções tomadas pelo legislador português, no âmbito, tanto do CIVA, quanto do RITI, não deixando de, sempre que necessário, fazer-se referência a legislação extravagante regulamentadora do imposto, para melhor entendimento do regime deste imposto no nosso país.

3.1. Âmbito territorial

No plano da incidência espacial do imposto, tendo em conta o que já foi dito sobre este tema em sede da Directiva IVA, deve apenas referir-se que se considera território nacional, o território português definido de acordo com o artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, isto é “*Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira*”.

3.2. Incidência subjectiva

O legislador nacional definiu, para os impostos em geral, no artigo 18.º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), a figura do sujeito passivo como aquele que está “*vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja contribuinte directo, substituto ou responsável*”. No n.º 4 do mesmo inciso legal acrescenta-se uma delimitação negativa do conceito, ao prever-se que “*Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho*”.

Daqui decorre que figura do sujeito passivo confina-se aos devedores do imposto, que são todos aqueles que, quer a título originário ou principal quer a título derivado ou acessório, estão obrigados por lei à satisfação do crédito tributário. Trata-se de uma noção que, assenta na prática de um facto tributável, no pressuposto de que quem o pratica evidencia capacidade contributiva.

Ora, em sede de IVA, porque o imposto é devido ao Estado pelos agentes económicos, e não pelos verdadeiros suportadores económicos do imposto, que são os consumidores finais, quer a Directiva IVA quer o CIVA ou o RITI identificam como sujeitos passivos todos aqueles que exercem uma actividade económica sem atender à sua capacidade contributiva. Isto significa que, no plano do IVA, o conceito de sujeito passivo é muito mais abrangente do que aquele que está previsto na LGT.

Todavia, enquanto a referida directiva distingue expressamente sujeito passivo dos devedores do imposto, no CIVA não se procedeu a tal distinção.

Assim, e de acordo com o n. 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto, para além daqueles que como tal são obrigatoriamente considerados pela Directiva IVA, as seguintes pessoas singulares ou colectivas: quem, de modo independente, pratique uma só operação que preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC, ainda que não se relacione com o exercício da sua actividade; quem, segundo a legislação aduaneira, realize importações de bens; quem efectua operações intracomunitárias; e aqueles aos quais se aplica o mecanismo do *reverse charge*.

Deve referir-se que, e tal como preceitua a Directiva IVA, também é sujeito passivo quem, em factura ou documento equivalente¹⁰⁹, mencione indevidamente IVA.

Por sua vez, importa referir que o RITI considera sujeito passivo do imposto pela aquisição intracomunitária de bens, entre outros, o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público ainda que apenas efectuem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, qualquer outra pessoa colectiva, e os particulares sempre que procedam à aquisição intracomunitária de meios de transporte novos.

Por último, importa assinalar que a lei portuguesa não perfilhou o conceito de “grupo do IVA” – *Organschaft* – previsto na Directiva IVA.

Trata-se de uma decisão, que poderá mostrar-se algo desajustada ao contexto em que nos dias de hoje operam os agentes económicos. A crescente globalização dos mercados e a incessante necessidade de redução dos custos de produção com vista a uma maior competitividade, determinou, também em Portugal, a formação de grupos económicos. Nos dias de hoje, o mercado é em grande parte dominado por grandes grupos económicos, que se desenvolvem na exacta medida em que conseguem atingir economias de escala, redução dos custos de articulação, e sinergias resultantes da coesão entre as diversas entidades que integram esses mesmos grupos.

A adopção da figura da “*Organschaft*”, implica, necessariamente, a não aplicação do imposto às transacções efectuadas entre as diversas entidades que integram o grupo – o que, por esse facto, a doutrina italiana designa de transacções de IVA “*fuoricampo*”.

Ora, de acordo com as, muito pertinentes, posições defendidas por Filipe Duarte Neves e Marta Machado de Almeida¹¹⁰, “*e em especial no que concerne aos sectores isentos ou parcialmente tributados (como é o caso, por exemplo, dos sectores financeiro, segurador e imobiliário) o grupo de IVA afigura-se, desde logo, como um meio para assegurar o princípio da neutralidade nas transacções intra-grupo, já que pode eliminar o custo fiscal decorrente da não dedução (total ou parcial) do IVA suportado a montante*”. Ainda segundo os mesmos autores, a adopção desta figura no direito português poderia representar uma maior simplificação da gestão do imposto,

¹⁰⁹ O n.º 13 do art. 29.º do CIVA dispõe: “*Consideram-se documentos equivalentes a facturas os documentos e, no caso da facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão*”.

¹¹⁰ V. FILIPE DUARTE NEVES e MARTA MACHADO de ALMEIDA, *Portuguese VAT Grouping on the way?*, European Law Journal, 2009, vol. 3 n.º 3.

criaria benefícios importantes ao nível do *cash flow* das empresas, e eliminaria desvantagens competitivas face a muitos países da UE.

Ainda nesta sede, porque não dizer que, hoje os princípios da boa governança apelam ao legislador que atenda ao essencial, que reduza a burocracia instalada, que simplifique e agilize procedimentos, cuja complexidade, para além de aumentar os custos de cumprimento das empresas, não raras vezes serve outros interesses que não as legítimas aspirações dos operadores económicos.

Em abono do que se disse, convém referir que são já dezassete os Estados-membros da UE que perfilharam este instituto jurídico.

3.3. Operações tributáveis

Relativamente às operações tributáveis, em sintonia, aliás, com o que se disse a propósito da Directiva IVA, o CIVA sujeita a imposto, essencialmente, quer as transmissões de bens e as prestações de serviço a título oneroso efectuadas por um sujeito passivo, agindo *qua tale*, quer as aquisições intracomunitárias efectuadas no território nacional igualmente a título oneroso, quer ainda as importações de bens.

Todavia, para além do expressamente previsto na referida directiva, o mesmo Código assimila a transmissões de bens a título oneroso, e por isso, sujeitas a tributação as seguintes operações (n.º 3 do art. 3.º do CIVA):

- a transferência de bens entregues à consignação entre consignante e consignatário, prevendo que a não devolução dos mesmos no prazo de um ano desde a sua entrega, faz presumir a sua venda, e a sujeição ao imposto, a partir desse momento, dos bens transferidos.
- a entrega de bens móveis quando, por encomenda, o sujeito passivo que os produziu ou montou, haja fornecido a totalidade dos materiais.

Por sua vez, baseada na legislação comunitária, mas conferindo-lhe maior grau de especificação, a lei portuguesa não reconhece como entrega de bens as cessões onerosas ou gratuitas, ora de um estabelecimento comercial¹¹¹, ora de uma universalidade de bens ou parte dela, capaz de representar um ramo de actividade autónomo, sempre que o adquirente seja, ou se torne por via da aquisição, um sujeito passivo típico de IVA. No mesmo sentido, foi estabelecido, que não só as amostras,

¹¹¹ O que engloba a massa de bens habitualmente transmitidos por ocasião do *trespasse* comercial.

como também as ofertas¹¹² de valor unitário não superior a € 50 e cujo valor global anual não exceda 5 por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, oferecidas por este aos seus clientes ou fornecedores, ficam excluídas da incidência do imposto. Não são igualmente reconhecidas como entregas de bens, desde que efectuadas pelas cooperativas agrícolas aos seus sócios e devidamente documentadas, as cedências de bens não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias-primas entregues pelos mesmos sócios, desde que não superem as necessidades do seu consumo familiar, de acordo com os limites e as condições definidas pela Portaria n.º 521/89, de 8 de Julho.

Por outro lado, assemelha a prestações de serviços a título oneroso, e por conseguinte sujeita a imposto:

- a entrega de bens móveis, quando, por encomenda¹¹³, o sujeito passivo que os produziu ou montou não forneça a totalidade dos materiais;
- a cedência de um jogador com conhecimento deste, na vigência de um contrato com o clube de origem, bem como as indemnizações de promoção e valorização constantes no contrato de trabalho desportivo;

Em sede de importação de bens, e no quadro do regime previsto no CIVA, deve salientar-se que, a importação de bens só ocorre, quando estes se submetem desde a sua entrada no território português, quer ao regime de importação temporária com isenção total de imposto, quer ao regime de trânsito externo, ou, quer mesmo ao procedimento de trânsito comunitário interno, no momento da sua introdução no consumo.

3.4. Lugar das operações tributáveis

Diferentemente do que acontece na Directiva IVA, que disciplina a matéria referente ao lugar das operações tributáveis em título autónomo, no que respeita ao CIVA, tal matéria encontra-se regulada no Capítulo I relativo à incidência do imposto. A opção do legislador português parece não ter sido a mais aconselhável. Trata-se de uma matéria com dignidade e importância suficientes para merecerem tratamento autónomo, e nunca a sua integração em epígrafe respeitante a outro tema com o qual

¹¹² A regulamentação dos conceitos de amostras e ofertas de pequeno valor, bem como os respectivos procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos do imposto, constam da Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho.

¹¹³ Comummente designada por “trabalho a feitura”.

não se confunde, perdendo, por conseguinte, as suas normas alguma clareza e facilidade de compreensão. Por outro lado, a solução adoptada entre nós, afasta-se da máxima “legislar melhor” já assimilada pelo legislador comunitário, a qual aconselha que o legislador legisle de forma simples, eficaz, e compreensível. No mesmo sentido, defende Glória Teixeira¹¹⁴ que, relativamente ao mesmo assunto, afirma: “*Não se questionando que as matérias e encontram interligadas, por razões de sistematização e certeza jurídica, a melhor via seria seguir a estrutura da Directiva que autonomiza o capítulo localização das operações tributáveis, evitando deste modo remissões exageradas e salvaguardando-se o equilíbrio e coerência jurídicas*”.

Relativamente ao lugar das operações tributáveis, pouco há a assinalar, pois a lei portuguesa segue as determinações previstas na Directiva IVA, *maxime* após o CIVA ter sido alterado pelo DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto, e pelo DL 134/2010, de 27 de Dezembro, os quais conformaram o quadro normativo português com o novo regime, algo detalhado, estabelecido nesta directiva a qual incorporou, no que respeita ao lugar das prestações de serviços, as alterações aprovadas pela Directiva 2008/8/CE, alterações essas que, uma parte entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e outra em 1 de Janeiro de 2011. Relativamente à aplicação das novas regras de localização das prestações de serviços, foi divulgado pela DSIVA algumas instruções administrativas que constam do Ofício-circulado n.º 30 115, de 29 de Dezembro de 2009.

Convém, ainda assim, fazer-se referência a uma norma que se afigura importante, e que se relaciona com as condições estabelecidas pelo RITI em sede da prova de sujeição a imposto no Estado-membro de chegada – e não no Estado-membro de registo – a efectuar pelo sujeito passivo que utilizou o respectivo número de identificação no âmbito de uma aquisição intracomunitária de bens. Assim, dispõe este diploma no n.º 3 do seu artigo 8.º que “*considera-se que a aquisição intracomunitária foi sujeita a imposto no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições*”. E tais condições são:

– o sujeito passivo haja adquirido os bens para serem posteriormente transmitidos no Estado-membro de chegada, sendo que essa transmissão deve constar da declaração recapitulativa (que, anteriormente à entrada em vigor do DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto, se designava “anexo recapitulativo”), a qual deve ser entregue até ao dia 20 do

¹¹⁴ V. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, pág. 202.

mês seguinte àquele a que respeitam as operações dos sujeitos passivos incluídos no regime mensal, ou até dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações dos sujeitos passivos incluídos no regime trimestral;

- o adquirente dos bens seja um sujeito passivo aí registado para efeitos do IVA;
- o adquirente conste expressamente da factura emitida pelo sujeito passivo como devedor do imposto referente a essa transmissão de bens.

Por último, e intimamente ligado com a determinação do lugar das prestações de serviços, deve referir-se que o “Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes” consta do DL n.º 130/2003, de 28 de Junho.

3.5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

A legislação portuguesa considera, como regra geral, que o imposto é devido e torna-se exigível, quanto às entregas de bens e às aquisições intracomunitárias, no momento em que estes são postos à disposição do adquirente, e quanto às prestações de serviços, no momento da sua realização (alín. a) e b) do n.º 1 do art. 7.º do CIVA).

Nas entregas de bens, caso haja a obrigação do fornecedor proceder à sua instalação e montagem, os bens só se consideram à disposição do adquirente, no momento em que esses trabalhos estiverem concluídos (n.º 2 do art. 7.º do CIVA).

Nas entregas de bens e prestações de serviços efectuadas de forma continuada, decorrentes de contratos que originem pagamentos sucessivos e em que não estejam previstos quaisquer prazos de pagamentos ou estes excedam doze meses, o IVA é devido e exigível no final de cada período de doze meses pelo montante correspondente (n.º 9 do art. 7.º do CIVA).

No caso de entregas de bens e prestações de serviços em que deva ser emitida factura ou documento equivalente, o imposto torna-se exigível no momento em que a factura é emitida, na eventualidade de ser respeitado o prazo da sua emissão, que é de 5 dias úteis após a verificação do facto gerador, ou, no caso de este prazo ser ultrapassado, no momento em que o mesmo termina, ou ainda, se o pagamento, ainda que parcial, ocorrer antes de a factura ser emitida, no momento do seu recebimento, pela importância recebida (n.º 1 do art. 8.º e art. 36.º do CIVA).

Importa todavia assinalar que, em conformidade com a Directiva IVA, Portugal foi autorizado a adoptar o regime especial de exigibilidade de caixa – *i.e.*, o sistema em que o IVA é devido ao Estado após o efectivo pagamento da factura – em três situações específicas, a saber: 1) no caso de empreitadas e subempreitadas de obras públicas, em que o Estado, as Regiões Autónomas ou certos institutos públicos são os donos da obra – cujo regime especial consta do DL n.º 204/97, de 9 de Agosto¹¹⁵; 2) no caso de entregas de produtos provenientes da sua própria exploração agrícola, efectuadas por cooperadores às cooperativas agrícolas – situação prevista no DL n.º 418/99, de 21 de Outubro¹¹⁶; 3) no caso de prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias – situação prevista na Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril¹¹⁷, com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2009.

Relativamente a este tema, cumpre referir que, em 2009, assistiu-se em Portugal a um intenso debate que teve como objecto o alargamento do regime de exigibilidade de caixa previsto no CIVA, tendo em conta que as PME enfrentam no nosso país grandes atrasos nos pagamentos dos seus clientes, o que lhes tem provocado grandes dificuldades de tesouraria. À semelhança do que vigora noutros Estados da UE, tal solução afigura-se vantajosa, mormente em tempos de crise como o que se faz sentir nos dias de hoje. Uma eventual alteração à lei portuguesa nesse sentido, não provocaria diminuição da receita para os cofres do Estado, mas antes um diferimento do prazo do pagamento do imposto. Nesta conformidade, a Assembleia da República resolveu recomendar ao Governo República (Resolução n.º 82/2010, de 9 de Julho) que “*crie um regime de «exigibilidade de caixa» do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção do imposto*”. Trata-se de um regime que, segundo a mesma resolução, deve sujeitar-se às seguintes condições: “*a) que o IVA apenas se torna exigível no momento do efectivo recebimento; b) O IVA apenas se torna dedutível no momento do efectivo pagamento; c) Apenas possam ficar abrangidos pelo*

¹¹⁵ Sobre o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas pode ver-se o Ofício-circulado n.º 92 219/97, de 11 de Setembro, da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA). Ainda sobre este regime especial, e para esclarecimento de uma alteração ao DL n.º 204/97 que o instituiu, efectuada pela Lei do Orçamento de Estado para 2002, pode ver-se o Ofício-circulado n.º 30 045, de 30 de Janeiro de 2002, da DSIVA, *in fine*.

¹¹⁶ Para melhor esclarecimento e orientação técnica e administrativa na aplicação deste Regime especial de exigibilidade do IVA, pode ver-se o Ofício-Circulado n.º 30 008, de 10 de Setembro de 1999, da DSIVA, emitido ainda antes da publicação do DL n.º 418/99.

¹¹⁷ Com vista ao esclarecimento de dúvidas na aplicação desta lei, foi emitido pela DSIVA o Ofício-Circulado n.º 30 110 de 15 de Maio de 2009.

regime sujeitos passivos que não tenham um volume de negócio anual superior a 2 milhões de euros (microempresas para efeitos do disposto no DL n.º 372/2007, de 6 de Novembro)”.

3.6. Isenções

Tal como prevê a Directiva IVA, o Estado português isenta do imposto – leia-se isenções incompletas, dado não conferirem o direito à dedução – não apenas transacções relacionadas com o interesse geral ou social, nomeadamente ligadas à saúde, assistência e segurança social, ensino, formação profissional, cultura, ciência, desporto, religião, serviços públicos postais, etc., como outras transacções de interesse específico. Nestas últimas incluem-se, *inter alia*, um apreciável rol de operações bancárias e financeiras¹¹⁸, e operações relacionadas com a propriedade imobiliária, basicamente, a entrega de bens imóveis – mais especificamente, as operações às quais se aplica o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) – bem como a sua locação. Ainda no que se refere à isenção do imposto na locação de bens imóveis, deve assinalar-se que a lei portuguesa consagra como excepção a este tipo de isenções, não apenas as que decorrem directamente, e de forma imperativa, do estatuído na Directiva IVA, como também as operações de locação de espaços para exposições ou para publicidade (alín. e) n.º 29 do art. 9.º do CIVA).

Relativamente a certos sujeitos passivos ou entidades que efectuam operações isentas no âmbito de determinadas actividades, a lei concede-lhes o direito de renúncia à isenção, no pressuposto de que, uma vez exercido tal direito, devem os renunciantes permanecer no regime de tributação, no mínimo, durante cinco anos.

Nestes termos, segundo o artigo 12.º do CIVA, podem renunciar à isenção: os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, as entidades que exercem actividades no âmbito dos cuidados de saúde, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas que integrem o sistema nacional de saúde, que realizem prestações de serviços médicos e sanitários ou transacções com elas intimamente ligadas; os sujeitos passivos que sejam produtores agrícolas, quando

¹¹⁸ Operações financeiras não tributáveis, que compreendem igualmente as operações efectuadas pelas sociedades financeiras para aquisições de crédito, as quais se inserem na actividade parabancária, conforme estatuído pelo DL n.º 206/95 de 14 de Agosto. Trata-se, por conseguinte, de operações que se prendem com despesas de manutenção das contas-empréstimo, com comissões de serviço ou comissões financeiras, e com comissões de cobrança que abrangem as comissões de cobrança interbancária.

efectuam transmissões de bens e prestações de serviços de carácter acessório com recurso à sua mão-de-obra e aos utensílios da sua exploração ou das cooperativas cuja actividade radica na prestação de serviços aos seus associados agricultores; os sujeitos passivos que realizam transmissões de bens ou prestações de serviços ligadas com a formação profissional; e os sujeitos passivos que efectuam, não apenas operações de locação de prédios urbanos ou das suas fracções autónomas, como também operações de transmissão do direito de propriedade destes bens imóveis ou terrenos para construção, a outros sujeitos passivos que, entre outras condições estabelecidas no DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro¹¹⁹, os afectam a actividades beneficiárias do direito à dedução – registe-se que, relativamente às operações de bens sobre imóveis, a renúncia processa-se caso a caso, e de acordo com as condições estabelecidas.

Deve, no entanto, chamar-se a atenção para o facto de que todas estas situações acabadas de referir, não figurarem no leque das operações previstas no artigo 137.º da Directiva IVA como sendo passíveis de renúncia à isenção. Por conseguinte, as mesmas podem configurar uma desconformidade com o direito comunitário. O mesmo entendimento é defendido por Glória Teixeira¹²⁰, que sobre este assunto refere: “*Afirma-se, portanto, de duvidosa legalidade o disposto no art. 12.º do CIVA*”.

Relativamente às importações de bens, vigora a regra já enunciada em sede da Directiva IVA, que determina a sua sujeição ao imposto.

Contudo, nem a todas as importações de bens, ou operações a estas assimiladas, é aplicável este regime-regra. Desde logo, fica isenta do imposto, qualquer importação definitiva de bens cuja transmissão no território nacional também o seja.

Depois, isenções há, que são concedidas em função: a) do próprio bem importado; b) do bem importado, tendo em conta a qualidade do sujeito importador; c) do bem importado, tendo em conta a sua utilização; d) da qualidade do sujeito importador, tendo em conta o destino imediato subsequente dos bens importados.

Como exemplo referente à primeira alínea ora enunciada, refira-se a importação de gás, pelo sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

Da segunda alínea, refira-se a importação de ouro, pelo Banco de Portugal.

¹¹⁹ Este DL estabeleceu o novo Regime de Renúncia às Isenções do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis, e revogou o DL n.º 241/86, de 20 de Agosto que regulava esta matéria.

¹²⁰ V. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, pág. 217.

Da terceira alínea, refira-se a importação de triciclos, cadeiras de rodas, e automóveis ligeiros, a serem usadas por pessoas portadoras de deficiência – de acordo com a disciplina constante do Código do Imposto sobre Veículos –, ou a importação de certos meios de transporte e dos objectos neles incorporados que sejam utilizados para a sua exploração, como: embarcações afectas à navegação marítima em alto mar relativas ao transporte remunerado de passageiros, ou ao exercício de uma actividade comercial, industrial, de pesca, de salvamento ou de assistência marítima; aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea, principalmente ligadas ao tráfego internacional.

Da quarta alínea, refira-se as importações de bens realizadas por um sujeito passivo, sendo que esses bens se destinam a um outro Estado-membro por transmissão isenta do imposto a efectuar pelo mesmo sujeito passivo importador; ou o caso em que um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável em território nacional, no qual não se encontre registado para efeitos do imposto mas sim noutro Estado-membro, use o respectivo número de identificação para proceder à importação sendo que os bens se destinem a outro Estado-membro, na condição de que a mesma seja realizada através de despachante oficial ou de entidade que exerça a actividade transitória e que seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento principal ou domicílio em território nacional. (art. 13.º do CIVA e art. 16.º do RITI).

Quanto às exportações de bens, e de acordo com a Directiva IVA, vigora a regra, segundo a qual estas transacções estão isentas de imposto. A este respeito, cumpre informar que o legislador português resolveu isentar do imposto certas operações que, embora não qualificadas como exportações, com elas se encontram intimamente relacionadas. Nesta acepção, incluem-se, por exemplo, as prestações de serviços consubstanciadas em trabalhos sobre móveis, que foram adquiridos ou importados para, após se submeterem a tais trabalhos, serem posteriormente expedidos ou transportados para o exterior da Comunidade.

Especial referência deve ser feita ao DL n.º 198/90, de 19 de Junho¹²¹ – que, para além de ter introduzido alterações ao CIVA com vista a uma maior harmonização deste com a disciplina constante de outros códigos referentes a outros impostos, introduziu outras modificações que, de acordo com o seu preâmbulo “*visam aumentar a*

¹²¹ DL este que foi sucessivamente alterado pelos seguintes diplomas: Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro; DL n.º 256/2003 de 21 de Outubro; DL n.º 96/2004, de 23 de Abril; Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Outubro; e Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

justiça e a eficácia da tributação e melhorar a gestão e administração do imposto”. Neste diploma, e tendo em conta a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, previu-se, no n.º 1 do seu artigo 6.º, a isenção do IVA aplicável às vendas de mercadorias de valor superior a € 1 000, realizadas pelos fornecedores a um exportador nacional e exportadas no mesmo estado, no prazo de 60 dias desde a aceitação da declaração aduaneira de exportação. Sobre esta isenção importa mencionar que foi emitida pela DGAIEC a Circular n.º 46/2004 de 13 de Maio, na qual estão previstas as instruções de aplicação do regime estabelecido no DL em apreço.

No plano das aquisições intracomunitárias de bens, e tal como sucede nas importações, situações há que se desviam do regime-regra, ou seja, da sujeição ao imposto.

Assim, fica isenta do imposto qualquer aquisição intracomunitária de bens cuja transmissão no território nacional, ou cuja importação, beneficie de isenção. Igualmente isentas do imposto, ficam as aquisições intracomunitárias de bens realizadas por um sujeito passivo não registado para efeitos do imposto em Portugal e aqui não residente, contanto que os bens sejam directamente expedidos ou transportados desde um Estado-membro que não o Estado-membro de registo (que serviu de base à aquisição) até ao território nacional, e que tenham sido adquiridos neste território pelo mesmo adquirente intracomunitário para ulterior transmissão a um sujeito passivo registado no território português, o qual deve ser identificado como devedor do imposto na respectiva factura de compra (art. 15.º do RITI).

Por último deve referir-se que os regimes da isenção do IVA e dos IEC relativos quer a pequenas remessas não comerciais provenientes de países terceiros, quer a mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes, e desde que se trate de importações sem carácter comercial, encontram-se previstos no DL n.º 398/86, de 26 de Novembro, e no DL n.º 295/87, de 31 de Julho, respectivamente.

3.7. Valor tributável

Em sede de determinação do valor tributável, e tendo em conta o regime geral previsto na legislação comunitária, o legislador português, de acordo, aliás, com o espírito das normas que instituem o sistema comum do IVA, foi mais além, e excluiu expressamente deste valor, não apenas os juros resultantes dos atrasos no pagamento da

contraprestação, como também os montantes auferidos em sede de indemnizações declaradas judicialmente por incumprimento total ou parcial das obrigações.

Já quanto aos regimes especiais, o mesmo legislador contemplou várias soluções, não previstas expressamente na Directiva IVA, de forma a cobrir certas transmissões de bens e prestações de serviços, que, pelas suas especificidades, justificavam tratamento diverso. O que se disse, pode ilustrar-se pelos seguintes exemplos, nos quais o valor tributável corresponde: a) nas mercadorias enviadas à consignação que não tenham sido devolvidas dentro do prazo de um ano a contar da sua entrega ao destinatário, ao valor constante da factura; b) nas transmissões de bens entre comitente e comissário ou entre este e aquele, respectivamente, ao preço de venda acordado pelo comissário e deduzido da comissão, ou ao mesmo preço acrescido da comissão; c) nas transmissões de bens e prestações de serviços derivados de actos de autoridades públicas, à indemnização ou qualquer outra compensação; d) nas transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades, realizadas de acordo com o previsto em legislação especial¹²², à diferença, convenientemente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra; e) nas operações emergentes de contrato de locação financeira, ao valor da renda a receber do locatário (art. 6.º do CIVA).

Por último, algumas palavras sobre o procedimento previsto na lei portuguesa para a correcção do valor tributável após ter sido emitida factura, em virtude de cancelamento, de devolução de alguns bens, de redução do preço, etc. Assim, nos termos do artigo 78.º do CIVA, após ter-se efectuado o registo contabilístico da factura correspondente a uma operação, e esta for anulada, ou o seu valor tributável tiver sido reduzido em virtude de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, devolução de mercadorias, ou da concessão de abatimentos e descontos, o fornecedor do bem ou o prestador do serviço podem proceder à dedução do correspondente imposto, até ao final do período de imposto seguinte àquele em que ocorreram as circunstâncias que motivaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

A rectificação da respectiva factura, é obrigatória, sempre que o imposto liquidado seja inferior ao devido, e facultativa, sempre que o imposto liquidado seja superior ao devido – nesta última circunstância, a correcção só terá efeito quando o

¹²² Constante do DL n.º 199/96 de 18 de Outubro que estabelece o “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades”.

sujeito passivo possuir prova de que o adquirente foi conhecedor da rectificação. Se o sujeito passivo adquirente ou destinatário do bem ou serviço, tiver já registado a operação que foi anulada, reduzido o seu valor tributável ou rectificado para menos o valor facturado pelo seu fornecedor ou prestador de serviços, deve, até ao final do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, emendar a dedução realizada.

3.8. Taxas

Em sede de taxas do IVA a aplicar no território português, existe uma taxa reduzida, uma taxa intermédia, e uma taxa normal, sendo que, todas elas variam em função do lugar onde são aplicadas, ou em Portugal Continental ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Assim, às operações tributáveis em Portugal Continental, designadamente, transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações efectuadas no seu território, aplica-se, ora a taxa de 6%, ora a taxa de 13%, ora a taxa de 23%¹²³, em função do seu objecto e do sujeito beneficiário.

Quando referentes a importações e transmissões de objectos de arte previstas em legislação especial, bem como importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa ao CIVA – a qual incide sobre a transacção de certos bens (tais como: uma vasta gama de produtos alimentares; jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas de carácter científico, cultural educativo, literário, recreativo ou desportivo e livros em suporte físico; produtos farmacêuticos e similares; aparelhos para serem utilizados por deficientes; electricidade e gás natural; bens de produção da agricultura, etc), ou sobre certas prestações de serviços, (tais como: realizadas no exercício de profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador, a desempregados, trabalhadores envolvidos num processo judicial de natureza laboral, ou a pessoas que beneficiem de assistência judiciária; transporte de passageiros; espectáculos, provas e manifestações desportivas; o alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro; determinadas empreitadas de construção,

¹²³ As taxas, reduzida e intermédia, encontram-se em vigor desde 1 de Julho de 2010, decorrentes da aprovação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho. A taxa normal encontra-se em vigor desde 1 de Janeiro de 2011 em resultado da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

reabilitação, beneficiação e conservação de imóveis, etc) –, a taxa aplicável é a reduzida de 6 % (alín. a) do n.º 1 e n.º 2 do art. 18.º do CIVA).

Quando referentes a importações, transmissões de bens e prestações de serviços, constantes da lista II anexa ao mesmo Código – da qual constam operações de transmissão de certos bens (tais como: determinados produtos para a alimentação humana; petróleo; gasóleo para vários fins; instrumentos de captação e aproveitamento de energia; utensílios e máquinas destinadas à agricultura, pecuária e silvicultura) e de prestações de serviços de alimentação e bebidas –, a taxa aplicável é a intermédia de 13% (alín. b) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA).

Para as restantes importações, transmissão de bens e prestações de serviços, incluindo as prestações de serviços efectuados por via electrónica, a taxa aplicável é a normal, de 23% (alín. c) do n.º 1 e n.º 7 do art. 18.º do CIVA).

O valor das taxas, reduzida, intermédia, e normal, que varia em função das operações tributáveis segundo o mesmo critério acabado de referir, quando aplicadas às operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, ascendem, respectivamente a 4%, 9% e a 16%¹²⁴ (n.º 3 do art. 18.º do CIVA). Por sua vez, e conforme o artigo 1.º n.º 2 do DL 347/85, de 23 de Agosto, "*as operações tributáveis considerar-se-ão localizadas no continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, com as devidas adaptações*".

Por fim, cabe ainda referir a solução legal para as transmissões de bens que incidam sobre várias mercadorias que compõem um produto comercial diferente. Assim, sempre que os componentes da unidade de venda não sofram alterações da sua essência ou identidade, ao valor global desses componentes deve aplicar-se a taxa correspondente aos mesmos, sendo que, no caso de haver disparidade de taxas, deve aplicar-se a taxa mais elevada. Na eventualidade desses componentes sofrerem alterações da sua essência ou identidade, deve aplicar-se a taxa correspondente ao conjunto, considerado como um produto novo e diferente dos seus constituintes (n.º 4 do art. 18.º do CIVA).

¹²⁴ As taxas do imposto em vigor para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, a reduzida, a intermédia e a normal foram aprovadas, respectivamente pela Lei n.º 2/92 de 9 de Março, pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

3.9. Deduções

No plano do direito à dedução, o CIVA prevê expressamente determinadas situações em que o IVA não é dedutível.

De entre elas, cumpre desde logo destacar as que se relacionam com a fuga ao imposto.

No n.º 3 do artigo 19 prevê-se a impossibilidade de dedução do imposto quando o mesmo resulte de operação simulada ou em que o preço, constante da factura ou documento equivalente, seja simulado. Por seu turno, o n.º 4 do mesmo artigo prescreve: *“Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”*. Relativamente a esta última norma, a solução adoptada pode mostrar-se questionável, face ao acórdão do TJCE de 12 de Janeiro de 2006 referente aos processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*). Assim, neste acórdão, o tribunal europeu declara, no ponto 44, que os conceitos de entregas de bens e de sujeito passivo agindo nessa qualidade definidores das operações tributáveis *“têm todos um carácter objectivo e que se aplicam independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa”*, e, nos pontos 45 e 46, que *“ Como o Tribunal declarou no n.º 24 do acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983), uma obrigação por parte da Administração Fiscal de proceder a averiguações tendo em vista apurar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto através da tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.” “A fortiori, seria contrária a esses objectivos a obrigação da Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica, ter em conta a intenção de um operador diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas e/ou a eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito*

passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.”

Por outro lado, e tendo em conta que o direito à dedução é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante, direito esse que, em princípio não pode ser limitado, o tribunal declara, no ponto 54, que *“A questão de saber se o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante”*.

Ora, não tendo, nunca, neste acórdão, o tribunal feito qualquer referência à *“adequada estrutura empresarial”* prevista n.º 4 do art. 19.º do CIVA, mas antes insistido no facto de que, o que importa atender é, essencialmente, ao carácter objectivo da entrega de um bem ou da prestação de um serviço desde que realizadas no âmbito de uma actividade económica, e não ao fim ou ao resultado dessa mesma actividade ou ao facto de essas operações se integrarem numa sucessão de transacções, em que o carácter, porventura, fraudulento de umas devam influenciar o direito à dedução de outras, a referida norma do CIVA afigura-se demasiado punitiva, e desajustada com a interpretação que neste domínio tem sido defendida pelo TJCE¹²⁵.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 21.º do mesmo código enumera várias despesas que devem ser excluídas do direito à dedução, tais como: despesas relacionadas com viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, desde que a venda e exploração destes meios de transporte não constituam o objecto da actividade do sujeito passivo; despesas de combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis, salvo quando se trate de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e biocombustíveis, casos estes em que se permite a sua dedução em 50%¹²⁶; despesas de transportes, de viagens de negócios incluindo as portagens, efectuadas pelo sujeito passivo do imposto e seu pessoal; despesas de alojamento, de recepção, de alimentação, de bebidas e tabacos; e despesas de divertimento e de luxo.

¹²⁵ No mesmo sentido defende ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS em *“O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA”*, Revista TOC, Fevereiro de 2006,

¹²⁶ Sendo que, as despesas com estes tipos de combustíveis são dedutíveis a 100%, desde que utilizados em máquinas que não sejam veículos matriculados, em veículos pesados de mercadorias e passageiros, em veículos licenciados para transportes públicos com excepção dos *rent-a-car*, e em tractores total ou predominantemente empregues na actividade agrícola.

Contudo, a exclusão direito à dedução destas despesas nem sempre se aplica. Conforme preceitua o n.º 2 do mesmo inciso legal, estas despesas, excepto as de divertimento e de luxo, são totalmente dedutíveis, sempre que efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, na condição de a este serem debitadas com vista a obter o respectivo reembolso. As despesas de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, são, ou totalmente dedutíveis, quando fornecidas pelo sujeito passivo ao pessoal da sua empresa, em cantinas, dormitórios e outros locais do mesmo género, ou, juntamente com as despesas de recepção, de transportes, de viagens de negócios e de portagens, quando efectuadas pelo sujeito passivo do imposto ou pelo seu pessoal, parcialmente dedutíveis nas seguintes percentagens e inseridas nos seguintes contextos: a) em 50%, caso se refiram à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e eventos do mesmo género; resultem de contratos firmados directamente com o prestador de serviços ou com entidade intermediária legalmente habilitada para o efeito; sejam realizadas para a satisfação das necessidades directas dos participantes; e provem contribuir para a realização das operações tributáveis; b) em 25%, – excluídas as despesas de recepção – caso se refiram à participação no mesmo tipo de eventos; resultem de contratos firmados com as respectivas entidades organizadoras; e provem contribuir para a realização das operações tributáveis¹²⁷.

Daqui resulta que, no plano das limitações ao direito à dedução, o legislador nacional mostrou-se muito cauteloso e avisado, fundamentalmente para desencorajar a propensão natural por parte dos sujeitos passivos para qualificarem estas transacções como operações estritamente profissionais não obstante prosseguirem outros fins que não os declarados.

Em todo o caso, o preceituado neste artigo 21.º não respeita, de todo, a neutralidade do imposto, nomeadamente sempre que o sujeito passivo prove, de forma inequívoca, que tais operações foram efectuadas estritamente para os fins da sua actividade económica. Em face de tão delicada matéria, seria mesmo aceitável maior

¹²⁷ Para esclarecimento, neste contexto, das condições de aplicação subjectiva, objectiva e formal deste regime foi emitido pela DSIVA o Ofício-Circulado n.º 30 090/2006, de 31 de Março. V., igualmente, sobre a transformação de veículos automóveis de mercadorias em viaturas de turismo (passageiros ou mistos), o Ofício-circulado n.º 12 370, de 1 de Fevereiro de 1989, da DSIVA; sobre o direito à dedução do IVA correspondente às aquisições de gasóleo, v. Ofício-circulado 56 622, de 18 de Maio de 1998, da DSIVA; sobre o transporte de pessoal, v. Ofício-Circulado 55 978, de 20 de Março de 1990, da DSIVA.

exigência no que à prova diz respeito – de resto, em caso de dúvida, a qualificação da operação pode ser decidida nos tribunais –, condição essa que não atentaria contra a já mencionada neutralidade do imposto, e nunca a solução que foi adoptada, que mais se assemelha a uma presunção inilidível que impede qualquer prova em contrário¹²⁸.

Quanto às aquisições intracomunitárias de bens, nas quais o sujeito passivo adquirente tenha utilizado o seu número de identificação, sendo o lugar de chegada da expedição ou transporte desses bens, um Estado-membro diferente daquele onde o adquirente se encontra registado e onde não só liquidou o imposto, como registou a operação, este só pode ser deduzido por anulação da mesma operação, devendo para o efeito o adquirente provar que os bens foram sujeitos a imposto no Estado-membro de chegada (n.º 3 do art. 19.º do RITI).

A lei portuguesa prevê o direito à dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos nas situações em que, como adquirentes dos bens e destinatários dos serviços, assumem a qualidade de devedores do imposto ao Estado em virtude da aplicação do mecanismo *reverse charge*.

O direito à dedução apenas pode ser exercido com base no imposto que esteja mencionado, quer em factura ou documento equivalente legalmente emitidos, quer em recibos de pagamento do imposto que fazem parte das declarações de importação ou em documentos elaborados electronicamente pela DGAIEC onde conste o número e a data do movimento de caixa (alíns. a) e b) do n.º 2 do art. 19.º do CIVA).

O momento e as modalidades do exercício do direito à dedução constam do artigo 22.º do CIVA. O regime que prescreve, tal como as consequências que dele decorrem, assumem decisiva importância para o presente estudo. Não obstante a ele ter que recorrer-se com maior profundidade mais adiante neste estudo, por ora e no seguimento da linha orientadora atrás definida, serão abordadas simplesmente as soluções que entre nós foram adoptadas como resultado da transposição da Directiva IVA, em conformidade com a margem de discricionariedade consentida pelo legislador comunitário.

A dedução do imposto devido ou pago nos *inputs*, deve realizar-se na declaração do período de imposto coincidente com a emissão das facturas, dos documentos

¹²⁸ Sobre este assunto v. acórdão do TJCE relativo aos processos C-177/99 e C-181/99, respectivamente, *Ampafrance SA vs Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* e *Sanofi Synthelabo*, anteriormente *Sanofi Winthrop SA vs Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*.

equivalentes, ou dos referidos recibos de pagamento. Todavia, no caso da recepção de qualquer destes documentos ocorrer após o decurso desse período, a dedução deve efectuar-se no período da sua recepção ou em período posterior (n.º 2 do art. 22.º do CIVA). Porém, o direito à dedução pode ser exercido durante o prazo de quatro anos contados desde o seu nascimento (n.º 2 do art. 98.º do CIVA). No respeitante às aquisições intracomunitárias de bens, ainda que a correspondente factura não haja sido emitida pelo vendedor, a dedução pode efectuar-se por documento interno na declaração periódica em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado (n.º 2 do art. 20.º do RITI).

Quando, no mesmo período declarativo, o montante do imposto a deduzir for superior ao montante do imposto liquidado, o excesso, que configura um crédito a favor do sujeito passivo, é reportado para os períodos seguintes – método do reporte – (n.º 5 do art. 22.º do CIVA). Contudo, este pode solicitar o reembolso de tal excesso, se o mesmo for superior a € 250 e tiver perdurado para além de doze meses. Assim como, pode requerê-lo antes de decorrido esse período, desde que o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a € 3 000. Ou mesmo, solicitá-lo antes de decorridos os doze meses, desde que o seu valor não seja inferior a € 25, quando o sujeito passivo: 1) haja cessado a sua actividade; 2) por efeito, ou não, de alteração da sua actividade, passe a praticar exclusivamente operações isentas de imposto que não confirmam direito à dedução, ou abandone o regime normal de tributação e adira, quer ao regime especial de isenção quer ao regime especial dos pequenos retalhistas – método do reembolso – (n.º 6 do art. 22.º do CIVA).

Sempre que o crédito a reembolsar for superior a € 30 000, as autoridades fiscais podem exigir ao sujeito passivo credor, a prestação de caução, fiança bancária ou outra garantia, que deve ser conservada durante seis meses, sendo que até à sua prestação fica suspenso não só o prazo de contagem dos juros indemnizatórios como ainda o prazo de caducidade para a liquidação do imposto (sendo que esta, em sede de IVA, segundo o artigo 45.º da LGT, deve ser efectuada dentro de quatro anos a contar do início do ano civil seguinte àquele em que ocorreu a exigibilidade do imposto) (n.ºs 7 e 12 do art. 22.º do CIVA).

Especial importância para o cumprimento da neutralidade do imposto, adquire o prazo em que os reembolsos são efectuados aos sujeitos passivos do imposto.

Entre nós, os reembolsos quando devidos¹²⁹, devem realizar-se até ao fim do segundo mês seguinte ao da apresentação do pedido, ou até trinta dias após a apresentação do mesmo, no caso dos sujeitos passivos credores pertencerem ao regime de reembolso mensal. Esgotados que estejam estes prazos, aos sujeitos passivos é facultada a possibilidade de requererem a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT. Porém, para que os sujeitos passivos possam usufruir do referido regime mensal de reembolso terão que requerer a sua inscrição no mesmo, por transmissão electrónica de dados, até final do mês de Novembro do ano anterior àquele em que pretendam que o reembolso lhes seja efectuado, sendo que, se optarem por tal regime, ficarão obrigatoriamente incluídos no regime de periodicidade mensal durante um ano. Por seu lado, nos casos em que se verifique o não cumprimento pelos sujeitos passivos dos requisitos exigíveis à inclusão no referido regime de reembolso mensal, tal circunstância implicará o indeferimento da inscrição nesse regime ou a exclusão do mesmo sem que seja admitida nova inscrição nos três anos seguintes (n.ºs 8, 14, 15, 16 e 17 do art. 22.º do CIVA).

Todavia, por autorização do Ministro das Finanças, as autoridades fiscais podem proceder à realização do reembolso sem observância destas regras, quer em operações às quais se deva aplicar o mecanismo do *reverse charge*, quer quando em presença de sujeitos passivos que exerçam actividades nas quais o volume de negócios seja, em grande medida, constituído por transacções que consistam em: 1) exportações e transacções isentas previstas no artigo 14.º do CIVA; 2) operações realizadas fora do território nacional mas que estariam sujeitas a imposto caso tivessem sido realizadas dentro dele; 3) prestações de serviços referentes a serviços de transporte, serviços de embalagem ou outros, cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados; 4) operações financeiras e operações de seguro e resseguro isentas, sempre que, os seus destinatários se encontrem estabelecidos ou tenham domicílio fora da UE, ou sempre

¹²⁹ Segundo o acórdão do processo n.º 303/07, de 7 de Dezembro, do Supremo Tribunal Administrativo, a expressão “quando devidos” prevista no n.º 8 do art. 22.º do CIVA “*não tem o mero alcance de expressar que não devem ser efectuados reembolsos indevidos (o que seria absolutamente supérfluo, pois seria inimaginável interpretar o regime de reembolsos como permitindo o pagamento de reembolsos que não fossem devidos), mas sim o de acentuar que os reembolsos não devem ser efectuados sem uma comprovação, no momento do reembolso, da verificação dos seus pressupostos, o que é corroborado pelos n.ºs 10 e 11 do mesmo artigo, ao preverem que, para efeitos de reembolso, possam ser pedidos documentos e informações adicionais, sob pena de o reembolso de considerar indevido*”.

que aquelas operações se relacionem directamente com bens destinados à exportação para países não pertencentes à UE (n.º 9 do art. 22.º do CIVA).

Por sua vez, o DN n.º 18-A/2010, de 30 de Junho, define um regime especial de reembolso mensal, a atribuir aos sujeitos passivos que solicitem reembolso de valor superior a € 10 000, desde que efectuem operações isentas ou não sujeitas que conferem direito à dedução, ou relativamente às quais se aplique o mecanismo do *reverse charge* e que atinjam, pelo menos, 75 % do valor total das entregas de bens e prestações de serviços do respectivo período e que, sendo o primeiro reembolso, tenham prestado garantia.

Os pedidos de reembolso são cominados com indeferimento – decisão da qual pode interpor-se recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial –, sempre que os sujeitos passivos não apresentem às autoridades fiscais, informações ou documentos que permitam avaliar a sua legitimidade. Igual cominação deve aplicar-se aos reembolsos cujo imposto dedutível se refira a sujeitos passivos cujo número de identificação fiscal seja inexistente ou inválido, ou que hajam suspenso ou cessado a sua actividade até ao fim do período a que respeita o imposto (n.ºs 11 e 13 do art. 22.º do CIVA).

Ainda no que tange aos reembolsos, cumpre referir que, quando referentes a sujeitos passivos não residentes no Estado-membro onde os mesmos são atribuídos, o seu regime encontra-se em Portugal previsto no anexo ao DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

Relativamente ao regime do direito à dedução do imposto pago ou devido pelo sujeito passivo em razão da aquisição de bens ou serviços utilizados para a realização de operações que, ora confirmam o direito à dedução ora não confirmam tal direito, ou para operações que nem sequer são decorrentes de uma actividade económica, o CIVA prevê no seu artigo 23.º sob a epígrafe “*Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista*”, dois métodos distintos¹³⁰ (art. 23.º do CIVA).

O primeiro, o método de afectação real, é de aplicação obrigatória ao apuramento do IVA dedutível referente à aquisição bens ou serviços que foram em parte alocados à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica. Este método, deve assentar em critérios objectivos (como: a área ocupada;

¹³⁰ Com vista à aplicação o uniforme deste art. 23.º do CIVA, foi emitido pela DGCI o Ofício-circulado n.º 30 103, de 23 de Abril de 2008.

número de trabalhadores afectos; massa salarial, etc.) que possibilitem apurar o grau de utilização desses bens ou serviços, segundo a sua efectiva utilização, em todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, *rectius*, não apenas naquelas que decorrem da actividade económica sujeita ao imposto como nas outras que dela não decorram.

O segundo, o método da percentagem de dedução (método *pro rata*), é, em princípio, aplicável ao apuramento do IVA dedutível referente a bens ou serviços que foram integralmente alocados à realização de operações resultantes do exercício de uma actividade económica, em que parte dessas operações não conferem o direito à dedução. No entanto, ainda que preenchidas estas condições, é facultada ao sujeito passivo a opção de utilizar o método de afectação real acima referido.

Do exposto deve concluir-se que da fracção, instrumento necessário para a determinação do *pro rata* (como foi descrito *supra* no ponto 2.10 do Capítulo III, pág. 53), não devem constar quaisquer operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica, uma vez que essas operações estão obrigatoriamente sujeitas ao método de afectação real.

3.10. Obrigações dos contribuintes

A legislação portuguesa que disciplina o IVA, de acordo, aliás, com o que já foi referido em sede de incidência subjectiva, confunde, de certo modo, a figura do sujeito passivo com a do devedor do imposto. De qualquer forma, o artigo 2.º do CIVA enumera diferentes situações, das quais se pode inferir quem é sujeito passivo devedor do imposto ao Estado. Do conteúdo do mesmo preceito, pode concluir-se que o legislador entendeu qualificar como devedores do imposto, não só aqueles que forçosamente o são, pela decorrência das normas injuntivas prescritas na Directiva IVA, como outros ainda que passaram a sê-lo, fruto da adopção do mecanismo de “inversão do sujeito passivo” para situações que, não obstante estarem previstas naquela directiva, a sua aplicação depende da margem de livre decisão conferida aos legisladores dos diversos Estados da UE.

Neste sentido, figura também como devedor do imposto, o sujeito passivo típico que no território nacional seja adquirente de bens ou serviços que integrem o sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, com direito à dedução total ou parcial do imposto, no pressuposto de que tais bens ou serviços hajam sido entregues ou prestados

por um outro sujeito passivo¹³¹ – regime este introduzido pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, que procedeu à alteração do CIVA. O mesmo se diga dos sujeitos passivos típicos, com sede, estabelecimento estável, ou domicílio em Portugal, que efectuem transacções que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, sempre que sejam adquirentes, quer de serviços de empreitada ou subempreitada em obras de construção civil¹³² – regime este introduzido pelo DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que procedeu à alteração do CIVA –, quer de prestações de serviços baseadas em direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa^{133/134}. Neste domínio, deve ainda registar-se que, nos termos do artigo 10.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, o governo foi autorizado a estabelecer, no prazo de sessenta dias seguintes à aprovação pelo Conselho Europeu do pedido de derrogação que para o efeito deve ser apresentado por Portugal, a seguinte regra: inversão do sujeito passivo do imposto nas transmissões de bens e prestações de serviços realizadas ao abrigo de contratos públicos de valor igual ou superior a € 5 000, em que o Estado ou outras pessoas colectivas de direito público se apresentem como adquirentes desses bens ou beneficiários desses serviços.

O artigo 79.º do CIVA prescreve que o sujeito passivo “típico” agindo como tal, e não isento, adquirente dos bens ou serviços tributáveis é, em conjunto com o fornecedor, solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, desde que, quando obrigatório, não haja sido emitida factura ou documento equivalente, ou, ainda que tenham sido emitidos, deles não conste a correcta indicação, quer dos nomes e endereços das partes, quer da natureza ou quantidade dos bens transmitidos ou serviços fornecidos, quer ainda do preço ou do valor do imposto. Porém, e excluídos os casos de má fé, o adquirente fica desonerado de tal responsabilidade em relação à totalidade ou parte do imposto que prove ter pago ao seu fornecedor. Situação diferente, é aquela que, em operação simulada ou operação na qual o preço é simulado, o sujeito passivo

¹³¹ As regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis encontram-se previstas no Ofício-Circulado n.º 30 098, de 11 de Agosto de 2006, elaborado pelo Subdirector-Geral dos Impostos.

¹³² Sobre a aplicação de alín. j) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, referente à aplicação do mecanismo de inversão do sujeito passivo aos serviços de construção civil, foi elaborado pela DGCI o Ofício-Circulado n.º 30 100, de 28 de Março de 2007, que após dois meses de existência foi revogado, tendo o seu conteúdo sido revisto integrado no Ofício-Circulado n.º 30 101/2007, de 24 de Maio, da DSIVA.

¹³³ Aos quais se refere o DL 233/2004 de 14 de Dezembro, que estabelece o “Regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade Europeia”.

¹³⁴ Esta norma sobre a inversão do sujeito passivo, no domínio da transmissão das licenças de emissões de CO₂ (que está consagrada na alín. j) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA), prende-se com o combate à fraude intracomunitária em “carrossel”.

”típico” agindo *qua tale*, e ainda que isento do imposto, figura na factura ou documento equivalente, como adquirente. Nestas circunstâncias, não obstante o adquirente dos bens ou serviços provar ter pago ao seu fornecedor a totalidade ou parte do imposto, a responsabilidade solidária não é afastada.

No mesmo sentido concorre o artigo 80.º do mesmo Código ao estabelecer que são solidariamente responsáveis pelo imposto devido ao Estado, os sujeitos passivos “típicos” que tenham intervindo, ou que venham a intervir, em transmissões de bens e prestações de serviços previstas no Despacho n.º 14 839/2005, de 7 de Julho, desde que tenham ou devam ter conhecimento de que tais operações são efectuadas ou declaradas com intenção de não entregar o respectivo imposto ao Estado. Do referido despacho constam as transmissões relacionadas com os seguintes bens: a) computadores, seus componentes e acessórios, e *software*; b) telefones, seus componentes e acessórios; c) veículos automóveis; d) sucatas e desperdícios.

Em geral, o prazo do pagamento do imposto, apurado pelo sujeito passivo depois de exercido o direito à dedução, deve coincidir com os prazos fixados para o envio das declarações periódicas. Estas declarações devem ser entregues, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as transacções, ou até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as transacções, conforme o sujeito passivo devedor, tenha, ou não, atingido no ano civil anterior um volume de negócios igual ou superior a € 650 000¹³⁵ (arts. 27.º e 41.º do CIVA).

Na eventualidade das pessoas singulares ou colectivas indicarem indevidamente o imposto na factura ou documento equivalente, ou sempre que os sujeitos passivos pratiquem uma só transacção tributável (acto isolado), o pagamento do imposto deve ser efectuado, respectivamente, no prazo de quinze dias desde a emissão da factura ou documento equivalente, e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da transacção (art. 27.º do CIVA).

Por seu lado, o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens que não respeitem, nem a meios de transporte novos nem a bens sujeitos a IEC, efectuadas, quer por sujeitos passivos típicos que realizem apenas transmissões de bens e prestações de serviços que não conferem direito à dedução, quer pelo Estado e outras pessoas colectivas de direito público não consideradas sujeitos passivos do imposto pelo n.º 2 do

¹³⁵ Sendo que, observadas determinadas formalidades, o sujeito passivo que não haja atingido tal volume de negócios no ano civil anterior, pode optar pelo envio da declaração periódica mensal.

art. 2 do CIVA, quer ainda por qualquer outra pessoa colectiva que não seja uma das ora enunciadas nem um sujeito passivo típico que realiza transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto, deve ser pago até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível¹³⁶. Mas, tratando-se de aquisições intracomunitárias respeitantes a:

- a) meios de transporte novos, adquiridos por qualquer das seguintes entidades que não figurem como operadores registados: *i)* sujeitos passivos típicos que efectuem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto; *ii)* sujeitos passivos típicos que efectuem apenas transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução; *iii)* Estado e as demais pessoas colectivas de direito público; *iv)* particulares; *v)* os compreendidos nas alíneas *ii)*, *iii)*, e *iv)* que não estejam sujeitos a imposto sobre veículos;
- b) IEC, adquiridos por sujeitos passivos beneficiários de isenção do imposto nas aquisições intracomunitárias, ao abrigo do regime derogatório previsto no artigo 5.º do RITI¹³⁷, na esteira do que prevê a Directiva IVA (v. *supra* ponto 2.1 do Capítulo III, pág. 27);

o pagamento do IVA deve, ou coincidir com o pagamento do Imposto sobre Veículos ou com os IEC quando estes sejam devidos, ou, nos restantes casos, ocorrer anteriormente ao registo, à concessão de licença ou à atribuição de matrícula aos meios de transporte novos (art.º 22.º do RITI).

Quando a liquidação do imposto é efectuada pelas autoridades tributárias com notificação ao sujeito passivo – como nos casos em que este não procede à entrega da declaração periódica –, o imposto deve ser pago no prazo indicado na notificação, sem que esse prazo possa ser inferior a trinta dias desde que a mesma foi efectuada.

Relativamente à facturação, o CIVA prevê no seu artigo 36.º que as facturas ou documentos equivalentes¹³⁸, referentes a cada transmissão de bens ou prestação de

¹³⁶ Nos termos do n.º 1 do art. 13.º do RITI, o imposto torna-se exigível, nas aquisições intracomunitárias de bens, no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido – nos termos do art. 12.º do mesmo diploma, “o imposto é devido no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente”.

¹³⁷ Este regime não prevê qualquer isenção para aquisição de meios de transporte novos, nem de bens sujeitos a IEC.

¹³⁸ O n.º 5 do art. 36.º do CIVA dispõe: “As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

serviços, devem ser emitidas até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto se torna exigível – *i.e.*, respectivamente, o momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, e no momento em que as prestações de serviços são realizadas. Ou, até ao quinto dia útil seguinte ao da recepção do valor relativo ao pagamento de qualquer operação de transmissão de bens ou prestação de serviços que ainda não haja sido realizada. Ou ainda, quando em presença de facturas globais – respeitantes a um período mensal ou inferior, devidamente acompanhadas de guias ou notas de remessa relativas a cada transacção –, até cinco dias úteis desde o fim do período a que correspondam.

Por sua vez, no atinente às transmissões de bens intracomunitárias, as respectivas facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidas até o décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que os bens foram postos à disposição do adquirente. Nesta circunstância, estes mesmos documentos, devem incluir o valor total da operação, mesmo que o sujeito passivo transmitente haja recebido qualquer pagamento prévio ao momento da transmissão dos bens. Devem também conter, para além dos indispensáveis requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA¹³⁹, o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto antecedido do prefixo “PT” e o número de identificação do destinatário ou adquirente, antecedido do prefixo do Estado-membro que o outorgou, e ainda o lugar do destino dos bens.

Finalmente, deve referir-se que nem sempre a emissão de factura é obrigatória. A dispensa de tal obrigação, ocorre nas seguintes operações efectuadas a dinheiro,

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura”

¹³⁹ Nomeadamente: *i)* o nome e endereço do fornecedor e do adquirente, número de identificação fiscal dos sujeitos passivos do imposto, fornecedor e adquirente; *ii)* quantidade e identificação dos bens transmitidos, com indicação dos elementos essenciais ao apuramento da taxa aplicável; *iii)* o preço líquido de imposto, bem como todos os factores que compõem a matéria colectável; *iv)* as taxas a aplicar e a importância do imposto devido; *v)* a data em que os bens foram postos à disposição do adquirente. *vi)* a justificação da não aplicação do imposto.

sempre que o adquirente ou beneficiário seja um particular que não afecte os bens ou os serviços ao exercício de uma actividade económica¹⁴⁰: a) transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes; b) transmissões de bens efectuadas por máquinas de distribuição automática; c) prestações de serviços cuja emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro impresso, seja prática habitual; d) outras prestações de serviços de valor inferior a € 10 (art. 27.º do RITI e art. 40.º do CIVA).

No que diz respeito à nomeação de um representante fiscal, a legislação portuguesa obriga tal designação aos sujeitos passivos que não disponham de sede, domicílio, ou estabelecimento estável no território nacional nem em qualquer outro Estado-membro, desde que no território português efectuem operações tributáveis¹⁴¹.

Por último, a legislação portuguesa obriga, em regra, os sujeitos passivos “típicos” a entregarem às autoridades tributárias, *inter alia*, os seguintes documentos: a) declaração de início, alteração e cessação de actividade b) declaração mensal relativa às transacções realizadas no exercício da sua actividade durante o segundo mês precedente, na qual conste o imposto devido ou o crédito existente, bem como os dados que presidiram à sua base de cálculo; c) dois mapas recapitulativos, um de clientes e outro de fornecedores, indicando o valor total das transacções internas efectuadas no ano anterior, desde que superiores a € 25 000, ora com cada um dos clientes, ora com cada um dos fornecedores (art. 29.º CIVA); d) declaração periódica mensal/trimestral e, no caso de pedido de reembolso, acompanhada das relações de clientes, de fornecedores e, quando existam, dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações.

3.11. Regimes especiais

Tendo em conta o apreciável grau de complexidade que apresenta o mecanismo do imposto *sub júdice*, e os consideráveis custos associados ao cumprimento das obrigações que o mesmo impõe aos agentes económicos, entendeu o legislador

¹⁴⁰ Devendo estes transmitentes emitir obrigatoriamente factura, nos casos em que os clientes destas operações sejam sujeitos passivos do imposto, ou não sujeitos passivos mas que exijam a sua emissão. Sobre a obrigatoriedade e requisitos de emissão de facturas nas prestações de serviços, v. Ofício-Circulado n.º 30 091/2006, de 5 de Abril, emitido pela DSIVA.

¹⁴¹ A obrigatoriedade de tal nomeação é, no entanto, inaplicável, desde que os sujeitos passivos destinatários dessa imposição realizem apenas transmissões de bens constantes do anexo C ao CIVA e isentas aplicável *ex vi* da alín. d) do n.º 1 do art. 15.º do mesmo Código.

português estabelecer no CIVA, diferentes regimes especiais de tributação destinados a abranger os sujeitos passivos de menor dimensão.

a) Regime de isenção (arts. 53.º e segs. do CIVA)

É facultada a isenção do imposto aos sujeitos passivos de IRS e IRC cujo volume de negócios no ano anterior não tenha ultrapassado € 10 000, que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada¹⁴², e que simplesmente pratiquem operações internas, desde que não relacionadas com o sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis. O referido limite de € 10 000, eleva-se a € 12 500 para aqueles sujeitos passivos que, caso fossem tributados, cumpririam os requisitos de entrada no regime dos pequenos retalhistas, regime este que será abordado na alínea seguinte deste estudo.

O acesso ao regime de isenção, é vedado aos sujeitos passivos nos doze meses seguintes ao da cessação da sua actividade, desde que reiniciem a mesma ou outra actividade. A mesma inibição aplica-se aos sujeitos passivos no ano seguinte ao da cessação, desde que estes reiniciem a mesma ou outra actividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam forçosamente incluídos no regime normal de tributação.

Este “Regime de Isenção”, proporciona aos seus beneficiários o direito de não liquidarem o imposto nas suas operações efectuadas a jusante mas, em contrapartida, impede-os de exercer o direito à dedução do imposto pago ou devido pelas suas operações realizadas a montante. Trata-se, por conseguinte, de uma isenção incompleta.

Nas facturas ou documentos equivalentes, emitidos pelos beneficiários deste regime, deve constar a inscrição “IVA – regime de isenção”.

Uma vez preenchidas as condições de inclusão neste regime, os sujeitos passivos podem a ele renunciar e optar pelo regime normal de tributação, ou até pelo regime especial dos pequenos retalhistas – caso satisfaçam os seus requisitos para tal enunciados na lei. Contudo, uma vez tomada a opção por qualquer destes outros regimes, o sujeito passivo deve nele permanecer por um período não inferior a cinco anos. Em caso de mudança do regime de isenção para o regime de tributação, ou vice-versa, podem as autoridades fiscais agir de forma a evitar que o sujeito passivo aproveite qualquer vantagem ilegítima ou sofra qualquer dano não justificável. Assim

¹⁴² Aos sujeitos passivos que apenas disponham de um registo simplificado das suas operações.

sendo, é admissível que as mencionadas autoridades não considerem relevantes alterações do volume de negócios com diminuto significado ou decorrentes de circunstâncias excepcionais.

Por último, cabe salientar que neste regime estão inscritos mais de 500 000 sujeitos passivos, o que revela a grande quantidade de operadores económicos que se encontram fora dos mecanismos do imposto.

b) Regime dos pequenos retalhistas (arts. 60.º e segs. do CIVA)

Os comerciantes em nome individual, enquanto retalhistas – *i.e.*, na qualidade de pessoas singulares que exercem uma actividade comercial e que apresentam um volume de compras de bens destinados a venda sem qualquer transformação igual ou superior a 90% do volume total das compras –, que não disponham, nem sejam obrigados a dispor, para efeitos do IRS, de contabilidade organizada, e que apresentem um volume total de compras, no ano civil anterior, inferior a € 50 000 (líquidos de IVA), podem, integrar o “Regime Especial dos Pequenos Retalhistas”¹⁴³.

Do referido regime, ficam excluídos, não obstante apresentarem o perfil ora enunciado, quer os comerciantes retalhistas que exercem uma actividade assente na transmissão de bens ou na prestação de serviços relacionadas com o sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, quer os comerciantes que pratiquem qualquer das seguintes transacções: 1) operações intracomunitárias; 2) importações, exportações, ou outras actividades com elas relacionadas; 3) prestações de serviços não isentas, de valor anual superior a € 250.

Uma vez integrados neste regime, excepto quando se trate de transmissão de bens do activo imobilizado, os retalhistas devem mencionar nas facturas por si emitidas a expressão “IVA – não confere o direito à dedução”. Quer isto significar que, em geral, os pequenos retalhistas não liquidam o imposto nas suas vendas. No entanto, estes devem, trimestralmente, entregar nos cofres do Estado 25% do imposto suportado a montante, referente às compras de bens destinados a venda sem transformação, pois trata-se de imposto pago ou devido que não é dedutível. Ao imposto apurado nestes termos pode, no entanto, o pequeno retalhista deduzir o imposto pago ou devido pela

¹⁴³ Sobre a determinação do lucro tributável e escrituração dos livros de registo dos sujeitos passivos enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas, v. Circular n.º 29, de 13 de Julho de 1990, da Direcção de Serviços do IRS.

aquisição ou locação de bens de investimento, ou de outros bens afectos à empresa – pois tais bens devem permanecer fora do regime especial em apreço e, por isso, também a sua transmissão sujeitar-se à tributação de acordo com o regime normal, sendo que o valor dela resultante, deve ser acrescentado ao imposto apurado para ser entregue nos cofres do Estado –, não podendo, no entanto, deduzir o imposto relativo a despesas não dedutíveis que estão previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA (despesas relacionadas com certos meios de transporte, com a aquisição de certos combustíveis, despesas de alojamento, transportes, alimentação, bebidas e tabaco, divertimento e outras).

Os pequenos retalhistas, que à data da cessação de actividade integravam o “Regime Normal de Tributação”, e que reiniciem a mesma ou outra actividade dentro de doze meses após a cessação, não podem aderir ao “Regime Especial dos Pequenos Retalhistas”.

Os comerciantes que cumpram os requisitos previstos na lei para integrar este regime, podem a ele renunciar e optar pela integração no “Regime Normal de Tributação”, sendo que, uma vez tomada tal opção, deve neste último permanecer por um período não inferior a cinco anos. Por outro lado, caso o comerciante retalhista pretenda passar do “Regime Normal de Tributação” para o regime em apreço, as autoridades fiscais podem agir de acordo com o que foi dito *supra*¹⁴⁴ em sede de “Regime de Isenção”.

Encontram-se registados neste regime mais de 12 000 sujeitos passivos.

4. Infracções pela fuga ou fraude ao imposto na lei portuguesa

O quadro jurídico tributário português contém disposições capazes de impedir que certas práticas de elisão fiscal abusivas que comportem expedientes “menos sérios” e não enquadráveis no quadro fiscal, ou seja, *extra legem*, atinjam o resultado desejado.

Desde logo, a LGT prevê, no n.º 2 do seu artigo 38.º, uma cláusula geral anti-abuso que estabelece em sede fiscal, a ineficácia dos actos ou negócios jurídicos com forma legal abusivamente escolhida e determinada em grande medida para a obtenção de vantagens fiscais. Quando em presença de tais situações, estatui a mesma disposição

¹⁴⁴ Sobre as medidas que a DGCI julgue necessárias para evitar que o retalhista usufrua de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados, v. Ofício-circulado n.º 69 373, de 4 de Agosto de 1987, da DSIVA.

que a administração fiscal não deve atender ao valor tributável decorrente de tais actos ou negócios celebrados com forma legal atípica e abusiva, mas antes àquele que resultaria da aplicação da forma mais correcta e recomendável. No mesmo sentido estatui o n.º 1 do artigo 39.º da mesma lei, aplicável aos casos de simulação. Nestes casos, a tributação deve recair sobre o negócio jurídico real em detrimento do negócio jurídico simulado. O que significa que, no âmbito do direito fiscal as cláusulas gerais anti-abuso determinam a prevalência da substancia sobre a forma¹⁴⁵.

Mas se existe legislação que impede certos actos ou negócios, ainda que lícitos mas abusivos – ou, como refere Francisco Vaz Antunes, “antijurídicos”¹⁴⁶ –, de atingirem os resultados pretendidos, o não pagamento atempado ou a falta de pagamento do imposto devido ao Estado determina, quer o pagamento de juros moratórios¹⁴⁷ ou compensatórios¹⁴⁸, quer a instauração de um processo de execução fiscal, figura esta cuja disciplina é regulada no Título IV Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) aprovado pelo DL n.º 433/99, de 17 de Dezembro, sob a epígrafe “*Da Execução Fiscal*”.

Por outro lado, o RGIT aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, prevê vários tipos de contra-ordenações e crimes tributários que, uma vez preenchidos, comina os seus infractores com coimas, penas de privação de liberdade ou multas.

Com efeito, e de acordo com o seu regime sancionatório, os comportamentos ilícitos e culposos que preencham os tipos de contra-ordenações estabelecidas neste diploma legal são sancionados com coimas, ao passo que perante o mesmo tipo de comportamentos mas que preencham os tipos de crimes nele estabelecidos são sancionados, ora com multas, quando praticados por pessoas colectivas, sociedades irregularmente constituídas ou outras entidades fiscalmente equiparadas, ora com penas de privação de liberdade sempre que o infractor seja uma pessoa singular.

¹⁴⁵ Convém assinalar que o ónus da prova da operação simulada recai sobre a Administração Tributária.

¹⁴⁶ FRANCISCO VAZ ANTUNES, *Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Coordenação: Glória Teixeira, Almedina, 2006, pag. 77.

¹⁴⁷ O n.º 1 do art. 44.º da LGT estatui: “São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal”.

¹⁴⁸ Os n.ºs 1, 2 e 6 do art. 35.º da LGT prescrevem: “1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária. 2 - São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.” “ 6 - Para efeitos do presente artigo, considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais”.

De entre os diferentes crimes tipificados neste diploma, com particular relevância em sede de fraude e evasão ao IVA, temos: a burla tributária (art. 87.º); a frustração de créditos (art. 88.º); associação criminosa (art. 89.º); a fraude (art. 103.º), a fraude qualificada (art. 104.º); e o abuso de confiança (art. 105.º).

Já no que toca às contra-ordenações, pode indicar-se: a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes (art. 113.º); a falta de entrega da prestação tributária (art. 114.º); a inexistência ou atraso de declarações (art. 116.º), a falta ou atraso da apresentação ou exibição de documentos ou de declarações (art. 117.º); a falsificação, a viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (art. 118.º); as omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes (art. 119.º); a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (art. 120.º); a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas (art. 123.º); a impressão de documentos por tipografias não autorizadas (art. 127.º); e a falsidade informática (art. 128.º).

5. Os reembolsos

Intimamente ligado com o momento e as modalidades do exercício do direito à dedução, apresenta-se o regime jurídico português relativo aos reembolsos, o qual tem sido alvo de diversas e assinaláveis alterações desde Março de 2009.

Trata-se de um domínio algo sensível para aqueles sujeitos passivos que, depois de exercerem o direito à dedução, assumem a condição de verdadeiros credores do imposto perante o Estado. Nessa condição encontram-se, com frequência, os operadores económicos que, a jusante, efectuam maioritariamente, quer operações isentas ou não sujeitas ao IVA que conferem o direito à dedução, quer operações cuja liquidação do imposto é da responsabilidade do adquirente. A correcta e atempada restituição ao sujeito passivo do crédito de imposto – crédito esse correspondente ao montante em excesso que resulta do imposto suportado nas aquisições dedutíveis ter superado o imposto liquidado nas operações tributáveis –, é uma obrigação para a administração fiscal e um procedimento essencial no mecanismo do IVA, com vista a assegurar, não só a neutralidade do imposto como a livre concorrência entre os agentes económicos.

5.1. O quadro normativo português em vigor até 2009

O regime dos reembolsos do IVA, assentou durante décadas em disposições legais que pouco se coadunavam com os princípios subjacentes ao sistema comum do imposto estabelecido pela Directiva IVA. De facto, sem termos que recuar demasiado no tempo, ou seja, se retrocedermos até ao início de 2009, o quadro normativo português reunia um considerável conjunto de normas verdadeiramente penalizadoras para os agentes económicos, em particular para aqueles que evidenciavam reduzida dimensão económica ou para quem iniciava uma nova actividade.

A disciplina dos reembolsos, era basicamente regulada pelo artigo 22.º do CIVA e regulamentada pelo DN n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, tendo este último vigorado até 1 de Julho de 2010.

Segundo os n.ºs 4 e 5 do referido artigo 22.º, e conforme a redacção ainda hoje em vigor, o montante do imposto pago em excesso é deduzido nos períodos seguintes, sendo que o sujeito passivo pode solicitar o seu reembolso caso persista o crédito para além de doze meses e o mesmo seja superior a € 250.

Pois bem, se confrontarmos a redacção deste número 4 com o estatuído no artigo 183.º da Directiva IVA, verificamos que o legislador português foi mais longe do que deveria, porquanto, o montante pago em excesso deve, de acordo com a norma europeia, ser transportado para “o período seguinte”, e não, como dispõe a lei portuguesa “o excesso é deduzido nos períodos seguintes”. Isto é, o referido artigo 183.º admite o transporte unicamente até ao período fiscal seguinte, de forma a assegurar o exercício imediato do direito à dedução.

Em todo o caso, e segundo a redacção do n.º 6 do artigo 22.º do mesmo Código, ainda hoje em vigor, antes de decorridos os referidos doze meses, o sujeito passivo pode, desde que o seu crédito exceda € 25, solicitar o reembolso, após ter ocorrido qualquer das seguintes situações: a) cessação da actividade; b) alteração da actividade, passando a praticar exclusivamente operações isentas de imposto que não confirmem o direito à dedução; c) transição dos regimes de tributação para o regime especial de isenção; d) transição do regime normal para o regime especial dos pequenos retalhistas. Para lá destas quatro situações, estipulava ainda a mesma disposição, em vigor até ao início de 2009, que o sujeito passivo poderia ainda solicitar o reembolso antes dos referidos doze meses, desde que o crédito de imposto a seu favor excedesse 25 vezes a

retribuição mínima mensal (cerca de € 11 200), ou metade desse valor, caso o reembolso se reportasse aos primeiros seis meses da actividade do sujeito passivo ou perante situações de investimento com recurso ao crédito.

Por seu lado, o n.º 8 do mesmo artigo em vigor até 1 de Julho de 2010 dispunha que, uma vez solicitados os reembolsos estes deveriam ser processados pela DGCI até ao fim do terceiro mês seguinte à apresentação dos respectivos pedidos findo o qual se permitia aos sujeitos passivos requerer a liquidação de juros indemnizatórios.

Relativamente às garantias, e segundo a redacção o n.º 7 do mesmo artigo 22.º do CIVA em vigor até 8 de Junho de 2009, a DGCI podia exigir, sempre que o valor do reembolso excedesse € 1 000, caução, fiança bancária ou outra garantia, a qual deveria ser mantida pelo prazo de um ano, sendo que até à prestação da mesma suspendia-se a contagem de juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo.

Por outro lado, e com o propósito de atender às dificuldades de tesouraria criadas aos sujeitos passivos pela frequente condição de credores do imposto perante o Estado, o DN n.º 53/2005 instituiu um regime especial de reembolso mensal, segundo o qual, os pedidos de reembolsos que preenchessem os seguintes requisitos:

- 1) de valor superior a € 10 000;
 - 2) solicitados por sujeitos passivos que realizassem, quer operações isentas ou não sujeitas ao IVA que conferissem o direito à dedução, quer operações cuja liquidação do imposto fosse da responsabilidade do adquirente e que representassem, no mínimo, 75% do valor total das operações realizadas a jusante no respectivo período;
 - 3) não se referissem a primeiro reembolso;
- deveriam ser restituídos no prazo de 30 dias a contar da data da recepção do respectivo pedido.

Ainda no que toca à restituição do crédito de imposto, o mesmo despacho prescrevia na alínea d) do seu n.º 6 que, caso a quantia a reembolsar ultrapassasse os € 1 000, e desde que se tratasse de:

- 1) primeiro reembolso;
 - 2) pedido de reembolso após a cessação de actividade;
 - 3) pedido de reembolso após passagem dos regimes de tributação ao regime especial de isenção, ou passagem do regime normal ao regime especial dos pequenos retalhistas;
- o seu deferimento dependia da prestação de garantia.

Tratava-se, por conseguinte, de um quadro normativo que, pela morosidade que proporcionava na atribuição dos reembolsos, não se ajustava às pretensões dos operadores económicos em geral, com particular ênfase sobre os sujeitos passivos que evidenciavam menor dimensão económica.

Com efeito, excluídas algumas situações particulares – cessação da actividade, alteração de actividade, e transição de regime de tributação –, os sujeitos passivos cujo crédito de imposto não excedesse cerca de € 11 200 (ou, preenchidos certos requisitos, cerca de € 5 600), e que não realizassem maioritariamente, ou operações isentas que conferissem o direito à dedução, ou operações cuja liquidação do imposto fosse da responsabilidade do adquirente, eram reembolsados, somente 12 meses após ter persistido o crédito a seu favor, e desde que o mesmo ultrapassasse € 250. Refira-se ainda que, muito embora o legislador houvesse estipulado um prazo mais curto para quem se apresentasse credor de imposto superior a € 11 200 ou, em certos casos € 5 600, o reembolso poderia apenas ser deferido no final do prazo estabelecido na lei (situação que ocorria frequentemente), *i.e.*, no final do terceiro mês seguinte à apresentação do respectivo pedido. Quer isto significar que, nestas circunstâncias, o sujeito passivo poderia ter que aguardar até 120 dias pela restituição do seu crédito. De resto, eram muito frequentes os casos em que tais prazos eram ultrapassados, em razão do sujeito passivo não ter apresentado os especiais documentos solicitados pela administração fiscal – documentos esses, não raras vezes, de utilidade duvidosa –, para averiguar a legitimidade do reembolso, prática essa que se revelava dissonante com o princípio da celeridade estatuído no artigo 57.º da LGT, assim como com os princípios da previsibilidade e confiança. Esta delonga criava frequentes dificuldades de tesouraria às empresas representando um entrave ao investimento, sobretudo para os agentes económicos de menor dimensão.

Para aos agentes económicos que solicitavam pela primeira vez o reembolso do imposto, o regime revelava-se em grande medida penalizador, e até discriminatório na medida em que, por um lado, excluía-os do regime especial de reembolso no prazo de 30 dias, por outro, obrigava-os, tal como àqueles que haviam cessado a actividade bem como àqueles que haviam transitado de regime tributário, à incontornável prestação de garantia adequada, a qual deveria ser mantida pelo prazo de um ano, com todos os custos e dificuldades que a mesma acarretava. De resto, tais dificuldades eram inerentes

à própria condição de sujeito passivo que, pelo facto de pela primeira vez iniciar uma actividade, naturalmente dispunha de menor crédito junto das instituições bancárias, em consequência da falta de qualquer registo histórico junto dessas instituições. Por isso, era legítimo concluir que, o sistema penalizava de forma injusta exactamente aqueles que mais dificuldades enfrentavam.

5.2. Alterações legislativas verificadas desde 2009

A pressão criada sobre as empresas, fruto da crise económica internacional surgida na segunda metade de 2008, provocou, entre outros países, em Espanha e França a adopção de medidas conducentes à redução dos prazos de reembolso do IVA.

Em Portugal, as alterações ao regime dos reembolsos surgiram em 2009.

De facto, com a aprovação da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, o n.º 6 do artigo 22.º do CIVA foi alterado – com produção de efeitos a 1 de Janeiro de 2009 –, e reduzido para € 3 000 o valor mínimo, a partir do qual o sujeito passivo podia requerer o reembolso antes de haver decorrido doze meses desde o início da persistência do seu crédito. Tendo em conta as críticas atrás aduzidas ao preceito anteriormente em vigor, esta medida afigura-se muito acertada por haver basicamente satisfeito as preocupações manifestadas pelos operadores económicos de menor dimensão que passaram a beneficiar de um tratamento mais justo, à semelhança do que era dada aos seus pares e, em muitas situações, seus concorrentes.

Em 5 de Junho do mesmo ano, foi publicado o DL n.º 136-A/2009, que alterou o n.º 7 do artigo 22.º do CIVA, reduzindo de um ano para seis meses o prazo de manutenção das garantias exigidas pela DGCI.

Não obstante as boas intenções evidenciadas pelo legislador ao promover esta alteração, na exacta medida em que reduziu o ónus que recaía sobre os contribuintes intimados a prestá-las, a mesma denuncia alguma minguada de ousadia, pois subsiste a sensação de que o legislador deveria ter ido mais longe, no sentido de ter optado – à semelhança, aliás, do que acontece noutros países, nomeadamente na Alemanha –, pela eliminação do direito das autoridades fiscais poderem exigir qualquer garantia.

De facto, embora o prazo de manutenção da garantia tivesse sido reduzido para metade, o mesmo continua a afigurar-se desajustado postergando o princípio da celeridade previsto no artigo 55.º da LGT. Nestes termos, o prazo afigura-se demasiado

longo, já que se estende muito para além, quer do prazo legal, normal ou especial, de reembolso, quer do tempo exigível à administração tributária para aquilatar da legitimidade ou justeza do apuramento do imposto a reembolsar. Por outro lado, se atendermos à crescente dificuldade sentida pela generalidade dos contribuintes na obtenção de crédito juntos das entidades financeiras, a exigência de garantia pode ofender o princípio da praticabilidade, o qual, conforme advoga Casalta Nabais¹⁴⁹, “conduz à exclusão não só das soluções impossíveis de levar à prática mas também das soluções economicamente insuportáveis”.

Neste capítulo, cumpre ainda chamar a atenção para o facto da prestação de garantia não deixar de envolver custos apreciáveis, designadamente o pagamento, não só de juros e comissões à instituição financeira que a disponibiliza, como de determinadas quantias que, em sede de Imposto do Selo, incidem, quer sobre o valor da garantia, em função do seu prazo (*in casu*, 0,04% por cada mês ou fracção), quer sobre as referidas comissões (3%).

A alteração legislativa relativa às garantias, ocorrida no início de Junho de 2009, viria a torna-se num processo *in fieri*, porquanto, duas semanas volvidas, com a publicação do DN n.º 23/3009, de 17 de Junho, foram alteradas, também nesse domínio, algumas disposições do já referido DN n.º 53/2005. O novo clausulado, extinguiu as garantias automáticas até então exigidas aos sujeitos passivos que requeressem pela primeira vez o reembolso, que cessassem a actividade, ou que mudassem de regime especial de tributação. Por outro lado, permitiu que os sujeitos passivos que requeressem pela primeira vez o reembolso, pudessem beneficiar do regime especial de restituição do imposto no prazo de 30 dias, desde que prestassem garantia.

Há que reconhecer que, com a entrada em vigor deste diploma, foi dado mais um passo com vista à erradicação da discriminação existente entre agentes económicos. Conforme referido no seu preâmbulo, este novo normativo deveu-se a preocupações que se prendem com a competitividade das empresas nacionais e com a necessidade de se reduzirem os custos de contexto a que as mesmas estão sujeitas. Em todo o caso, e não obstante as medidas tomadas, o legislador não removeu todos os dispensáveis encargos que incidiam sobre os contribuintes.

¹⁴⁹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 5ª ed., 2010, págs. 163 e 164.

Mais tarde, em 2010, novas alterações ocorrerem no que concerne ao tema apreciando.

Centrada no propósito de proceder a uma revisão do regime de reembolsos de alcance assinalável, a Assembleia da República aprovou a Lei n.º 2/2010, de 15 de Março. Com ela, assistiu-se não apenas à redução dos prazos de concessão dos reembolsos como também ao aumento substancial do valor acima do qual passou a ser permitido à DGCI exigir garantia para o deferimento dos mesmos.

O artigo 22.º do CIVA sofreu uma grande alteração, não apenas pela revisão dos seus n.ºs 7 e 8 como pela adição de quatro novos números.

Relativamente à primeira parte do referido n.º 7, o valor mínimo dos reembolsos a partir do qual a DGCI pode exigir garantia foi aumentado de € 1 000 para € 30 000. Quanto à segunda parte desta disposição, a sua redacção permaneceu inalterada. Ou seja, uma vez exigida a garantia de acordo com os novos condicionalismos, e até que a mesma seja prestada, fica suspensa a contagem do prazo dos juros indemnizatórios. A garantia depois de prestada deve ser mantida pelo prazo de seis meses.

Ainda neste particular, convém ter presente o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Setembro de 2006, relativo ao processo nº 0155/06. Neste aresto foi decidido, que a exigência da garantia suspende o prazo da contagem de juros indemnizatórios até à sua prestação, independentemente do momento em que aquela seja exigida – antes ou após o decurso do prazo legal para a restituição do reembolso. Contudo, a solução encontrada neste aresto afigura-se de discutível razoabilidade. Assim, com o propósito de evitar-se o alvedrio do sujeito passivo em diferir o momento da apresentação da garantia, para mais prolongadamente beneficiar dos juros legais, prescindiu-se de limitar o alvedrio da administração tributária na escolha do *timing* quanto à imposição da mesma. Ora, não se entende que se procure evitar situações improváveis – já que o contribuinte pretende apenas, e em primeira instância, receber com brevidade o seu crédito –, legitimando-se comportamentos muito pouco recomendáveis, com a agravante de serem estes que dão causa àquelas.

Relativamente ao referido n.º 8, a alteração deu-se no sentido de uma vez devido o reembolso o mesmo dever ser restituído ao sujeito passivo até ao fim do segundo mês seguinte ao da apresentação do pedido, ou, uma vez inscritos no regime de reembolso

mensal, até 30 dias posteriores ao da apresentação do pedido, findos os quais os sujeitos passivos podem solicitar a liquidação de juros indemnizatórios.

Trata-se de uma medida que se afigura ajustada, pois aumenta a competitividade das empresas, e reduz as dificuldades sentidas pelos sujeitos passivos, mormente em períodos difíceis de recessão económica. Porém, o legislador podia ter ido mais longe, no sentido de sujeitar a administração fiscal, no caso de incumprimento destes prazos, ao pagamento automático dos referidos juros indemnizatórios, *rectius*, sem que a liquidação dos mesmos dependa da solicitação dos sujeitos passivos.

Quanto aos quatro novos números aditados ao artigo 22.º do CIVA, o seu teor limitou-se às directrizes que iriam servir de base ao despacho regulamentador do referido novo regime de reembolso mensal, despacho esse que deveria ser publicado, conforme expressamente previsto na lei em apreço – Lei n.º 2/2010 –, no prazo de 30 dias após a entrada em vigor da mesma.

Na verdade, só em 1 de Julho de 2010 foi publicada nova regulamentação. Trata-se do DN n.º 18-A/2010, que procedeu à revogação do seu homólogo anterior n.º 53/2005. O novo despacho, reedita em grande medida os procedimentos relativos aos pedidos de reembolso exigidos até à sua entrada em vigor, e define os termos e condições de acesso ao novo regime de reembolso mensal.

Assim, e tal como sucedia anteriormente, o sujeito passivo que requeira o reembolso por declaração periódica, deve, dentro do prazo legal, enviar por transmissão electrónica de dados a correspondente declaração periódica acompanhada das relações de clientes, de fornecedores, e, quando aplicável, dos sujeitos a que respeitam as regularizações.

Por sua vez, o artigo 3.º do mesmo DN prescreve que o deferimento do pedido de reembolso ficará dependente das seguintes constatações:

- a) conformidade dos elementos mencionados na declaração periódica, com as diferentes relações que a devem acompanhar;
- b) o sujeito passivo ser titular de conta bancária confirmada pela respectiva instituição de crédito estabelecida na UE;
- c) ter o sujeito passivo cumprido com as suas obrigações declarativas, quer em sede de IVA, quer em sede de IRS e IRC;

d) das relações de clientes, de fornecedores, ou dos sujeitos a que respeitam as regularizações, não constarem sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou que tenham cessado a sua actividade até ao fim do período a que respeita o imposto.

Esta última condição, de resto em linha com o vertido no n.º 11 do artigo 22.º do CIVA, afigura-se muito pouco razoável. Não parece de todo aceitável que se negue ao sujeito passivo a restituição do imposto que, de boa fé e por desconhecimento, pagou pela aquisição de um bem a um fornecedor que emitiu a correspondente factura mas que cessou a sua actividade durante o período a que respeita o imposto. O credor do imposto não deve ser responsabilizado por dívidas alheias, nem substituir-se à administração tributária no seu dever de prevenção, fiscalização e controlo de práticas que desvirtuem o bom funcionamento do sistema do imposto.

Quanto ao regime de reembolso mensal, e para além do que se disse *supra* a propósito do artigo 22.º (Capítulo V ponto 3.9., pág. 116), este despacho estabelece que só terão acesso a este regime, os sujeitos passivos que se apresentem com a sua situação tributária regularizada, que mostrem ter cumprido com as suas obrigações declarativas relativamente ao IVA, IRS e IRC, e que sejam titulares de conta bancária confirmada por uma instituição de crédito estabelecida na UE. Preconiza o direito à renúncia ao regime cominando o exercício desse direito com a impossibilidade de nova inscrição no mesmo durante três anos. Por sua vez, reproduz o regime especial de reembolso mensal anteriormente em vigor, dispensando os seus beneficiários da inscrição no novo regime mensal e desobrigando-os de pertencer ao regime de periodicidade mensal de tributação.

As significativas e louváveis alterações ocorridas em 2010 revelam que o legislador, não só atendeu a importantes preocupações manifestadas pela generalidade dos sujeitos passivos credores do imposto, como aproximou o normativo português dos princípios que norteiam o sistema comum do IVA. Sem embargo, em prol do princípio da justiça ou da imparcialidade (*tax fairness principle; Prinzip der Gerechtigkeit*) permanece tardia a revogação, nomeadamente das normas que atribuem à administração tributária o poder de exigir garantia, em especial aos sujeitos passivos titulares de “uma folha limpa”, no que à fuga ou fraude ao imposto diz respeito.

CAPÍTULO VI

O IVA NA ORDEM JURÍDICA ALEMÃ

1. Nota prévia

Diversamente da abordagem que foi efectuada, mais completa e abrangente, ao regime do IVA estatuído no direito positivo comunitário e português, neste capítulo procurar-se-á simplesmente atender àqueles dispositivos legais que melhor definem e caracterizam a base do modelo do imposto em vigor na Alemanha.

2. Sede legal do imposto

O IVA foi introduzido na Alemanha em 1 de Janeiro 1968, por ocasião da transposição da Primeira e Segunda Directivas, pondo termo aos impostos cumulativos ou em cascata que aí vigoraram durante quase cinco décadas. A disciplina do novo imposto ficou basicamente consagrada na Lei do IVA alemã, *Umsatzsteuergesetz* (UStG), datada de 29 de Maio de 1967, refundada e republicada em 1973, e, em grande medida, alterada em 1979 por influência da aprovação da Sexta Directiva. A sua regulamentação esteve desde 1967 integrada no “Regulamento para a Execução da Lei do IVA” (*Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes*) que, a partir do ano da sua profunda revisão, em 1979, passou a designar-se “IVA – Regulamento de Execução” [*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*] (UStDV)].

Mas tal como em Portugal, também na Alemanha existe uma miríade de instruções administrativas elaboradas pelas autoridades tributárias para serem acatadas pelos serviços de finanças. Não se tratando verdadeiramente de normas legais – e por conseguinte não vinculativas para os contribuintes –, ajudam no entanto a conhecer a interpretação que as autoridades oficiais dão às mesmas. Este corpo de disposições

meramente administrativas, integram na Alemanha a “*Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG* (UStR)”.

À semelhança do que acontece em Portugal, os impostos em geral são na Alemanha regulados pelo seu Código Fiscal – *Abgabenordnung* (AO) – compêndio legal que entrou originalmente em vigor em 1977 e que foi alvo, em 2002, de uma grande reforma. Assim, em regra, tudo o que não esteja previsto nas leis próprias de cada imposto, deverá ser regulado pelo AO.

3. Modelo do imposto

Na Alemanha, as receitas do IVA são distribuídas por quota entre a federação (*Bund*) e os estados federados (*Länder*). Por sua vez os municípios (*Gemeinde*) auferem uma parte das receitas que revertem a favor dos *Länder*. Acresce que entre os estados federados há um sistema de compensação, entre estados ricos e pobres (*Länderfinanzausgleich*). Os impostos são administrados por autoridades federais e federadas. Os serviços fiscais locais (*Finanzämter*) administram os designados “impostos repartidos”, nos quais o IVA se integra.

O IVA é, em bom rigor, e com base meramente numa tradução literal, um “*Mehrwertsteuer*”, tal como vem discriminado em qualquer factura emitida na Alemanha, e não, um “*Umsatzsteuer*”, que corresponde ao imposto sobre o volume de negócios (*turnover tax*). Em todo o caso, foi esta última a expressão escolhida pelo legislador alemão.

Mas, entrando propriamente no regime legal do imposto, importa, desde já, assinalar que, no âmbito da sua aplicação territorial, a *UStG* aplica-se dentro do território da Republica Federal da Alemanha, com excepção do território de Büsingen, da ilha de Helgoland – que, como já houve ocasião de referir, são considerados, em sede do IVA, territórios terceiros –, dos portos livres, águas e baixios situados entre as fronteiras soberanas e a linha costeira. Assim, na eventualidade de uma transacção ser efectuada dentro do território alemão, será importante aquilatar se o sujeito passivo é de nacionalidade alemã, se reside no território alemão, se aí exerce uma actividade económica, ou se emite facturas ou recebe pagamentos (secção 2 do § 1 da *UStG*).

Depois, no plano da incidência subjectiva, a *UStG* usa o termo “empresário” (*Unternehmer*) para significar o mesmo que “sujeito passivo” previsto no CIVA.

Nestes termos, e aos olhos da lei alemã, um *Unternehmer* pode ser, basicamente, qualquer pessoa que, de forma independente, exerce uma actividade económica. Quem, não sendo considerado *Unternehmer*, entregar na Alemanha um veículo novo, sendo que, no decorrer da entrega o mesmo é transportado para outro Estado-membro dentro da UE, é, para efeitos desta operação, considerado como tal. De resto, a mesma operação é tributável na Alemanha sempre que efectuada por um *Unternehmer*, ainda que este não tenha agido *qua tale*, i.e., ainda que a entrega não tenha sido efectuada no exercício da sua actividade. (secção 1 do § 2, e § 2a da *UStG*).

Por outro lado, o legislador alemão, contrariamente ao português, decidiu perfilhar a figura do “Grupo IVA”. Neste sentido, e segundo o n.º 2 da secção 2 do § 2 da *UStG*, não exerce a sua actividade de modo independente, a pessoa colectiva que se apresente, de acordo com as factuais circunstâncias, do ponto de vista financeiro, económico e organizacional, integrada num grupo empresarial – unidade fiscal (*Organschaft*). Os conceitos aqui previstos – financeiro, económico e organizacional –, têm sido, para efeitos do IVA, densificados pelo Tribunal Fiscal Federal [*Bundesfinanzhof* (BFH)] bem como pela própria administração fiscal¹⁵⁰. Assim, e em termos sucintos, existe integração financeira sempre que a empresa-mãe (*Organträger*), pela sua participação na empresa afiliada (*Organgesellschaft*), detém, directa ou indirectamente, a maioria dos direitos de voto. Por seu turno, para que haja integração económica, deve sempre existir uma relação de apoio e complementaridade entre as actividades da *Organträger* e da *Organgesellschaft*. A integração organizacional, implica que a vontade negocial daquela prevaleça, de direito ou de facto, sobre a vontade desta.

As *Organgesellschaften*, conjuntamente com a *Organträger*, formam uma unidade fiscal integrada. Significa isto que, as operações efectuadas por todas as entidades integradas nesta unidade fiscal são realizadas em nome da *Organträger*, a qual, para efeitos do IVA, funciona como o verdadeiro sujeito passivo. As transacções realizadas intra-grupo não relevam para efeitos do imposto.

¹⁵⁰ Essa densificação consta da secção 21 da *UStR*, que, para o efeito, também invoca algumas decisões do BFH.

No plano da inversão do sujeito passivo, – *Leistungsempfänger als Steuerschuldner* – i.e., quando o responsável pela entrega do imposto ao Estado é o cliente, e não o fornecedor, o mecanismo é aplicável, *inter alia*, às seguintes transacções efectuadas na Alemanha (§ 13b da *UStG*): 1) sempre que forem entregues bens que envolvam mão-de-obra (*Werklieferungen*) ou prestados outros serviços que sejam considerados prestados na Alemanha, a um *Unternehmer* aí domiciliado, por um fornecedor domiciliado noutro país e que não tenha estabelecimento estável na Alemanha a partir do qual essas operações foram prestadas – neste caso o fornecedor terá que indicar na factura, para além da menção de que o imposto é por conta do adquirente, igualmente quer o seu número fiscal para efeitos de IVA quer o do adquirente; 2) transacções que caiam no âmbito da lei do imposto sobre aquisição de imóveis (*Grunderwerbsteuergesetz*), quando os beneficiários dessas operações sejam sujeitos passivos ou pessoas colectivas; 3) *Werklieferungen* ou prestações de serviços de construção, reparação, manutenção, alteração ou destruição de estruturas, com excepção de serviços de planeamento e supervisão de serviços, quando o beneficiário é um sujeito passivo que também presta este tipo de serviços; 4) Serviços de limpeza de edifícios ou parte deles quando o destinatário é um sujeito passivo (esta norma encontra-se em vigor desde 1 de Janeiro de 2011); 5) Entregas de bens que constam do anexo 3 à *UStG*, basicamente consistentes em material de sucata e de desperdícios (esta norma encontra-se em vigor desde 1 de Janeiro de 2011); 6) fornecimento, sob determinadas condições, de gás ou electricidade e de calor ou frio, por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, a um outro sujeito passivo; 7) transacções respeitantes ao comércio de emissões de CO₂, quando o destinatário é um sujeito passivo. Deve igualmente referir-se que em 19 de Outubro de 2010, o Conselho da UE¹⁵¹, com vista a combater certas formas de fraude, em particular a fraude carrossel, decidiu conceder, até 2013, à Alemanha – e também à Itália e Áustria (sendo que o R. Unido já havia recebido tal permissão), permissão para aplicar nas transacções internas de entregas de bens relativas, quer a telefones móveis quer a aparelhos com circuitos integrados e seus componentes, o mecanismo de inversão do sujeito passivo.

Isentas do IVA, encontram-se um vasto número de transacções que integram os vinte e oito números que compõem o § 4 da *UStG*. De entre essas isenções

¹⁵¹ Decisão n.º 15096/10, de 19 de Outubro.

(*Steuerbefreiungen*), merecem destaque: 1) as exportações de bens e as entregas intracomunitárias; 2) as operações relacionadas com actividades bancárias e seguradoras; 3) as operações de *leasing* e de venda de bens imóveis; 4) as prestações de serviços médicos, de caridade e de educação; 5) as entregas de produtos como cereais, café, chá, e óleos minerais (compreendidas no Anexo I à *UStG*), desde que armazenados em interpostos fiscais no momento e durante a entrega; 6) as transacções efectuadas por instituições públicas, ou privadas mas certificadas pelas autoridades Federais como estando ao serviço da cultura, como teatros, orquestras, coros, museus, jardins botânicos, jardins zoológicos, arquivos, livrarias, monumentos e jardins arquitectónicos; 7) as operações que garantam o alojamento e a alimentação, sobretudo dos jovens até aos 27 anos de idade, com vista à sua educação, formação ou formação avançada, ou operações relacionados com o cuidado aos bebés, realizadas quer por instituições quer por pessoas individuais; 8) as transacções que caiam no âmbito da lei das lotarias e das apostas em corridas, desde que as mesmas sejam tributadas em sede dessa mesma lei; 9) os serviços de entrega de órgãos humanos, sangue humano e leite materno; 10) o transporte de pessoas doentes ou feridas por veículos especialmente designados para tal propósito; 11) as transacções realizadas por cegos que não empreguem mais de dois funcionários/trabalhadores, não se considerando como tais para o efeito, os esposos, descendentes menores, pais e formadores ligados à deficiência.

Na Alemanha, a taxa normal de IVA é, desde 1 de Janeiro de 2007, de 19%, enquanto a taxa reduzida é de 7% aplicável à transacção de uma longa série de produtos constantes do Anexo II à *UStG*, tais como, alimentos, publicações em papel, produtos de auxílio às pessoas portadoras de deficiência, animais vivos, palha e diferentes plantas usadas na alimentação de animais, gorduras vegetais e animais usadas na alimentação, e determinados objectos de arte e colecção¹⁵².

No plano da facturação, o *Unternehmer* deve, no prazo de seis meses, proceder à emissão de factura (*Ausstellung von Rechnungen*) com observância das exigências previstas na lei, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que efectua a outros sujeitos passivos e a pessoas colectivas não sujeitos passivos, incluindo serviços

¹⁵² Desde 1 de Janeiro de 2010, e no âmbito da “Nova Lei para a Aceleração do Desenvolvimento”, que se aplica a taxa reduzida de 7% aos serviços alojamento de curta duração (até seis meses). Esta alteração vem, na prática, reduzir as despesas com estadias em hotéis, pensões, albergues, etc.. No entanto, continuam sujeitas à taxa de 19% todas as despesas não directamente relacionadas com o alojamento, como despesas de pequeno-almoço, outras refeições, ou bebidas.

relacionados com a propriedade imobiliária, contratos que envolvam o fornecimento de mão-de-obra e materiais a qualquer não sujeito passivo ou a sujeitos passivos para fins privados. O *Unternehmer* deve conservar durante dez anos um duplicado da factura emitida por si, ou por terceira pessoa mas em seu nome e por sua conta, bem como de todas as facturas que recebeu. Em casos específicos, o prazo de armazenamento de tais documentos é de apenas dois anos.

Relativamente ao facto gerador do imposto (*Entstehung der Steuer*), é necessário ter em conta que a lei alemã preconiza duas modalidades em função dos dois regimes que adopta.

Na verdade, de acordo com a secção 1 do § 16 da *UStG*, o imposto é geralmente declarado à administração tributária com base no valor acordado entre os intervenientes na transacção (*Soll-Besteuerung*). Sempre que este procedimento seja aplicável, o § 13 da mesma lei determina que o imposto nasce e torna-se exigível, em regra, no final do período de tributação dentro do qual as entregas de bens e as prestações de serviço se tenham realizado. Esta regra não é absoluta, sendo que, de entre as excepções à mesma, podem apontar-se: a) as aquisições intracomunitárias (*innergemeinschaftlichen Erwerb*), em que o imposto torna-se exigível no momento da emissão da correspondente factura ou, o mais tardar, até ao final do mês de calendário seguinte à referida aquisição; b) as aquisições intracomunitárias de veículos novos, em que o imposto é devido no dia da sua aquisição.

Contudo, e segundo o § 20 da mesma lei, o *Unternehmer* que cumpra uma das seguintes condições:

a) haja obtido um volume de negócios, no ano de calendário anterior, inferior a € 500 000¹⁵³;

b) não esteja obrigado, não só a possuir contabilidade organizada, como a emitir regularmente notas de balanço com base num controlo de inventário anual;

c) as transacções por si realizadas, decorram do exercício de uma actividade que, para efeitos da Lei do Imposto sobre o Rendimento (*Einkommensteuergesetz*), se enquadre numa profissão liberal;

pode requerer às autoridades fiscais que o imposto a declarar se baseie, não no valor acordado pelas operações que efectuou, mas no valor que efectivamente recebeu por tais

¹⁵³ Este limite estava, até 1 de Julho de 2009, fixado em € 250 000.

operações (situação comumente designada “IVA de caixa”, ou, conforme a terminologia fiscal alemã “*Ist-Besteuerung*”). Nestes casos, o imposto nasce e torna-se exigível no final do período de tributação, dentro do qual foi efectivamente recebido o valor referente às operações realizadas.

O período de tributação (*Besteuerungszeitraum*) na Alemanha, corresponde ao ano de calendário.

A declaração de imposto (*Steuererklärung*), referente ao ano anterior deve ser preenchida de acordo com o oficialmente prescrito, e submetida às autoridades por transmissão electrónica – sob requerimento, podem as autoridades renunciar à transmissão electrónica, e aceitar que o sujeito passivo entregue a declaração em modelo oficial e pessoalmente assinada – a até 31 de Maio (prazo definido na secção 2 do § 149 do AO^{154/155}).

Em derrogação à regra da anualidade, as autoridades tributárias podem determinar um período de tributação mais curto, caso se mostre em perigo a receita do imposto, ou quando o *Unternehmer* concorde com tal decisão (§ 16 da *UStG*). Por seu lado, na eventualidade de o sujeito passivo haver exercido a sua actividade somente numa parte do ano de calendário, então essa parte substituirá o período de um ano de tributação. Nas situações de desvio à regra geral, ora referidas, as declarações devem ser entregues dentro de um mês após o termo do período mais curto de tributação.

Sem prejuízo da entrega da declaração referente ao período normal de tributação, os sujeitos passivos devem, de acordo com o § 18 da *UStG*, submeter às entidades competentes, nos mesmos termos, participações periódicas antecipadas de carácter provisório (*Voranmeldungen*). Nestas participações, que devem ser entregues até ao décimo dia após o termo de cada período declarativo antecipado, os sujeitos passivos deduzem ao imposto que liquidaram o imposto referente aos seus inputs (*Vorsteuerabzug*) dentro do período em causa (in dem *Voranmeldungszeitraum*). Se deste

¹⁵⁴ De resto, este prazo encontra-se igualmente previsto na secção 225, subsecção 3 da *UStR*, que remete para o referido inciso legal do AO.

¹⁵⁵ De referir que, na secção 3, do § 240 do AO, prevê-se um período de carência de três dias que acresce ao fim dos prazos de pagamento de tributos ao Estado. Ora, uma vez estes esgotados, o contribuinte beneficia de mais três dias para proceder ao respectivo pagamento, sem que por isso seja penalizado. Por seu lado na secção 3 do § 108 do mesmo Código prevê-se que, e tal como acontece em Portugal, caso o tempo limite coincida com o Sábado, Domingo ou dia feriado, o pagamento pode ser efectuado no primeiro dia útil seguinte.

procedimento resultar imposto a favor do Estado, o seu pagamento – ou, mais precisamente, o seu pagamento antecipado – deve ser efectuado aquando da entrega da mesma declaração. Se, ao invés, resultar uma importância negativa, deve a mesma, após confirmação das autoridades, ser reembolsada ao sujeito passivo.

No plano do direito à dedução, impõe-se fazer uma especial referência – porque supera o normal entendimento que a tal direito é dado ao nível comunitário. Trata-se do regime derogatório autorizado pelo Conselho da UE¹⁵⁶, segundo o qual “*a Alemanha é autorizada a excluir do direito à dedução do IVA que as onera as despesas relativas a bens e serviços quando a percentagem da sua utilização para as necessidades privadas do sujeito passivo, do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à sua empresa, é superior a 90 % da sua utilização total.*”

De acordo com o mesmo § 18, o período antecipado de tributação (*Voranmeldungszeitraum*) corresponde a três meses de calendário.

Todavia, sempre que o montante do IVA, relativamente ao trimestre anterior, exceda € 7 500, o período antecipado de tributação passará a corresponder a um mês de calendário. O *Unternehmer* que esteja sujeito ao período antecipado trimestral de tributação, e que no ano de calendário anterior tenha gerado a seu favor um excedente de imposto superior a € 7 500, pode optar por ingressar no regime de tributação mensal antecipada – neste caso, para exercer tal opção terá que, até ao dia 10 de Fevereiro do ano em curso, apresentar participação periódica referente ao primeiro mês de calendário, sendo que uma vez exercida tal opção, terá que nesse regime permanecer até ao final do ano de calendário.

Por sua vez, sempre que o montante do IVA, referente ao ano de calendário anterior, não supere € 1 000 podem as autoridades tributárias isentar o sujeito passivo da entrega de qualquer participação periódica e, conseqüentemente, aliviá-lo do pagamento antecipado do imposto.

Relativamente a quem inicia uma actividade económica, o período antecipado de tributação corresponderá a um mês de calendário, regime esse que deverá estender-se por todo o ano de início da actividade e pelo ano de calendário seguinte.

¹⁵⁶ Decisão do Conselho (2009/791/CE), de 20 de Outubro.

O IVA não é aplicável às transacções efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no território alemão¹⁵⁷ que tenham atingido no ano de calendário anterior, por aplicação do regime “*Ist-Besteuerung*” (IVA de caixa), um volume de negócios inferior a € 17 500, incluindo o IVA que sobre ele incidiu, sendo que no ano de calendário em curso não seja previsível que esse volume exceda € 50 000. Em todo o caso, a lei alemã confere a estes sujeitos passivos de menor dimensão a opção de renunciar a este regime especial, e escolher o regime de tributação normal. Mas uma vez tomada a opção pela renúncia ao regime especial, deverão os mesmos permanecer no regime normal, no mínimo, durante cinco anos.

Ainda relativamente às *Voranmeldungen* (participações periódicas antecipadas), e ao abrigo dos § 46 e 47 da *UStDV*, os sujeitos passivos podem requerer às autoridades que o seu prazo de entrega seja prolongado por um mês. De resto, conforme estatuído no § 46 do mesmo diploma legal, as autoridades fiscais devem sempre deferir tais solicitações, a menos que estas coloquem em perigo o pagamento do imposto. Uma vez deferido o pedido, ele é válido até que o sujeito passivo o retire, ou as autoridades o revoguem (secção 228 subsecção 3 da *UStR*). Contudo, tendo este pedido de prolongamento sido requerido por um sujeito passivo integrado no regime de periodicidade mensal, e para que possa usufruir de tal prerrogativa, deve o mesmo efectuar um pré-pagamento especial, correspondente a 1/11 do total dos pagamentos antecipados realizados no ano de calendário anterior.

Em aditamento às obrigações declarativas de carácter provisório, os sujeitos passivos deverão submeter, como já foi dito, a declaração referente ao período normal de tributação – que, regra geral, é de um ano, podendo, no entanto, ser inferior. Nessa declaração, deve o sujeito passivo apurar o montante do imposto relativo a todo o período declarativo, tendo em conta os pagamentos já efectuados ou os reembolsos já recebidos. Se desta declaração, ou da avaliação que da mesma fizerem as autoridades tributárias, resultar um valor de imposto não coincidente com os pagamentos antecipados, a diferença a favor do Estado é devida um mês após a recepção de tal declaração, ou um mês após a notificação da referida avaliação. Se da declaração resultar um excesso de imposto a favor do sujeito passivo, este terá que ser reembolsado.

¹⁵⁷ Ou, segundo a secção 1 do § 19.º da *UStG* que remete para a secção 3 do § 1 da mesma Lei, estabelecidos em portos livres, águas e baixios situados entre as fronteiras soberanas e a linha costeira.

4. Infracções pela fuga ou fraude ao imposto na lei alemã

Tal como em Portugal, também na Alemanha não são tolerados, sendo até criminalizados, determinados comportamentos dos agentes económicos que, relativamente aos impostos, revelem intuitos evasivos ou fraudulentos. A previsão de tais comportamentos, bem como a sua punição, no plano dos impostos em geral, encontra-se basicamente no *AO*.

No entanto, também a própria *UStG* integra disposições de índole preventiva, contravencional ou criminal para sancionar comportamentos que visem a fuga ao imposto.

Desde logo, o § 27b da *UStG* estipula que as autoridades tributárias podem proceder, sem anúncio prévio, e sem causa razoável de suspeita de cometimento de um crime fiscal ou de infracção administrativa, a visitas inspectivas às instalações dos sujeitos passivos com vista a obter informações e documentação relevante em sede do imposto. Os elementos recolhidos poderão ser utilizados para fins relacionados com outros impostos.

Por sua vez, o § 26a da mesma lei prevê a aplicação de uma coima a quem ilicitamente, com dolo ou negligência, infrinja certas disposições constantes da lei do IVA referentes à emissão, apresentação, rectificação, e armazenamento pelo menos durante dois ou dez anos – que se determina em função do responsável pelas obrigações do imposto ser ou não *Unternehmer*, terem ou não as transacções sido efectuadas no exercício de uma actividade económica, e estarem ou não as operações sujeitas ao mecanismo do *reverse charge* –, de documentos relevantes para a aplicação do imposto (como facturas, duplicados de facturas, recibos, relatórios sumários, documentos de suporte etc.). Essa coima pode ascender até aos € 500, no caso de o infractor não haver armazenado os referidos documentos quando o prazo para tal exigido por lei for de dois anos, ou até aos € 5 000 para os restantes casos.

Do mesmo modo, o § 26b da *UStG* sujeita ao pagamento de uma coima, a qual pode ascender até € 50 000, quem, ilegalmente e dentro do prazo estipulado na lei, não pagar ao Estado a totalidade, ou pagar só uma parte, do IVA mencionado separadamente na factura.

Por último, dispõe o § 26c da *UStG* que, é punido com multa, ou mesmo com pena de prisão até cinco anos, quem comete, profissionalmente ou como membro de um bando, de forma continuada, a infracção prevista no referido § 26b da mesma lei.

No que toca ao referido *AO*, importa dar conta das seguintes disposições com relevância para o tema em análise.

De acordo com o § 213, os operadores económicos ou empresas cujos proprietários ou administradores hajam sido, por decisão irrecorrível, condenados por evasão, tentativa de evasão, ou participação em actos de evasão aos impostos, podem ser sujeitos ao pagamento das despesas referentes a especiais acções de supervisão que se mostrem necessárias para assegurar o cumprimento das leis tributárias.

Segundo o § 41, quando em presença de uma transacção fictícia (*Rechtsgeschäft unwirksam*) que conduziria à não tributação, e a mesma esconder uma transacção legal tributável, deve esta última tornar-se decisiva para a tributação.

Por seu turno, o § 42 sob a epígrafe “*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*” estatui que a lei fiscal não pode ser contornada pelo uso abusivo das diferentes configurações jurídicas possíveis. São consideradas abusivas, as opções por configurações legais inadequadas (*unangemessene rechtliche Gestaltung*) que, comparadas com as que se revelam mais correctas e recomendáveis, atribuem vantagens ao sujeito passivo ou a terceiro não previstas na lei.

De acordo com o § 235, são devidos juros às autoridades tributárias, por quem beneficia da fuga ao imposto. Nesta conformidade, e tendo a fuga sido cometida por quem é responsável pela entrega às autoridades do imposto retido, que não o devedor do imposto, ou por quem é responsável pelo pagamento do tributo imposto a outrem, será esse o devedor dos juros. Juros esses que serão contados, desde a recepção da declaração de imposto a menos, ou desde que o infractor obtenha a vantagem fiscal (a menos que, só mais tarde se tornassem devidos os montantes sonegados, caso não tivesse havido evasão), até que as quantias em falta sejam pagas.

Para lá destas disposições, outras há que o mesmo Código tipifica como infracções tributárias (*Steuerordnungswidrigkeiten*) ou como crimes fiscais (*Steuerstraftaten*).

No que respeita às primeiras, que são sancionadas com o pagamento de uma coima, desde que praticadas com intenção ou negligência, merecem destaque: 1) a

emissão por sujeitos passivos de declarações de imposto nas quais constem um valor inferior àquele que decorre das leis tributárias (secção 1 do § 378); 2) as emissões de documentos factualmente incorrectos (n.º 1 da secção 1 do § 379); 3) os registos, a ausência deles ou incorrecções que os mesmos apresentem, relativos a transacções comerciais ou operações relacionadas com a actividade económica, ainda que efectuadas no território de outro Estado-membro pertencente à UE, que originem o pagamento de tributos inferior ao devido ou vantagens injustificadas (n.º 3 da secção 1 do § 379); 4) o incumprimento cabal e atempado do dever retenção ou entrega às autoridades tributárias dos montantes do imposto dedutíveis que são devidos (secção 1 do § 380); 5) a aquisição e o uso do número de identificação fiscal para os fins que não os legalmente previstos (secção 1 do § 383a).

Relativamente às disposições criminais, previstas no § 370 do *AO* sob a epígrafe Evasão Fiscal – *Steuerhinterziehung* – cabe referir que são sancionados com pena de privação de liberdade até cinco anos ou multa, os seguintes comportamentos: a) a não prestação de informação obrigatória, ou a prestação de informação incorrecta ou incompleta, às autoridades fiscais ou outras autoridades, sobre assuntos com importante significado tributário, omitidas ou prestadas por qualquer pessoa ou membro de um grupo constituído com esse propósito (n.ºs 1 e 5 da secção 1); b) a reiterada apresentação de declarações, que originem o pagamento de imposto inferior ao devido ou provoquem vantagens injustificadas para o declarante, quando recorre à falsificação ou forjamento de documentos – *unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege* (n.º 4 da secção 3); c) o recurso por parte do sujeito passivo à assistência de um funcionário público que abusa da sua autoridade (n.º 3 da secção 3); d) o próprio perpetrador abusa da sua autoridade na qualidade de funcionário público (n.º 2 da subsecção 3).

5. O processamento dos reembolsos na Alemanha

Nos termos do § 168 do *AO*, que tem como epígrafe “*Wirkung einer Steueranmeldung*”, as autoliquidações efectuadas nas declarações de imposto a enviar às autoridades tributárias (*Finanzbehörde*), consideram-se equivalentes a uma liquidação sujeita a reapreciação, ou seja, a autoliquidação depende da aprovação das autoridades tributárias. Porém, a lei alemã não estabelece qualquer prazo para estas procederem a tal aceitação. Daí que, uma vez validamente solicitado o pedido de reembolso pelo sujeito

passivo, as *Finanzbehörde* devam, nos termos do acórdão do BFH referente ao processo “V B 140/05”, proferido em 6 de Outubro de 2005, “dentro de um prazo razoável” (*in angemessener Frist*) dar o seu acordo. No mesmo acórdão, que refere, *inter alia*, a decisão do TJCE proferida no processo C-78/00 (*Commission vs Italy*), esse prazo foi fixado em seis meses – mas não necessariamente para todos os casos –, por ser esse o único prazo conhecido na lei alemã aplicável à inacção das *Finanzbehörde*. Ora trata-se de um prazo que não consta, nem da lei do IVA alemã nem no Código Fiscal alemão, mas antes do § 46 do Código dos Tribunais Fiscais *Finanzgerichtsordnung* (FGO)¹⁵⁸.

O sujeito passivo pode facilitar, *i.e.*, acelerar o procedimento do reembolso caso, de forma voluntária, apresente, conforme estatui o § 18f da *UStG*, uma garantia – as *Finanzbehörde* preferem garantia bancária. Em todo o caso, nem a administração tributária é obrigada a aceitá-la, nem o sujeito passivo é obrigado a apresentá-la.

Os juros referentes ao atraso do reembolso, não podem ser solicitados pelo sujeito passivo com base nas participações periódicas mensais ou trimestrais, já que estas são consideradas provisórias conforme decorre da secção 1 do § 18 da *UStG* em conjunção com a segunda frase da secção 1 do § 233a do *AO*¹⁵⁹. De acordo com a secção 2 deste inciso legal, os juros só podem ser reclamados na subsequente – final – declaração de IVA, referente ao período anual de tributação. A reclamação dos mesmos, somente pode ser efectuada com referência a meses completos, à taxa mensal de 0,5% (§ 238 do *AO*), mas apenas com termo inicial após quinze meses de haver terminado o período anual de tributação, e até ao dia em que as *Finanzbehörde* hajam formalmente aceiteado a solicitação do crédito.

Para facilitar o que acabou de ser dito, pode dar-se o seguinte exemplo:

Na declaração para o ano fiscal de 2008 é pedido um crédito de € 100 000, sendo que € 80 000 dos quais foram já reembolsados com base nas participações mensais ou trimestrais de 2008. Caso as *Finanzbehörde* não concordem com a restituição dos

¹⁵⁸ No § 46, secção 1do *FGO* pode ler-se: *Ist über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden, so ist die Klage abweichend von § 44 ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens zulässig. Die Klage kann nicht vor Ablauf von sechs Monaten seit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs erhoben werden, es sei denn, dass wegen besonderer Umstände des Falles eine kürzere Frist geboten ist. Das Gericht kann das Verfahren bis zum Ablauf einer von ihm bestimmten Frist, die verlängert werden kann, aussetzen; wird dem außergerichtlichen Rechtsbehelf innerhalb dieser Frist stattgegeben oder der beantragte Verwaltungsakt innerhalb dieser Frist erlassen, so ist der Rechtsstreit in der Hauptsache als erledigt anzusehen.*

¹⁵⁹ Sobre este assunto v. acórdão do BFH referente ao processo V R 41/06, de 17 de Abril de 2008.

€ 20 000 em falta até ao fim de Março de 2010, o sujeito passivo pode reclamar juros a partir das 24 horas de 30 de Abril – pois, como foi referido, “com referência a meses completos” – até que aquelas entidades finalmente aceitem a restituição dos € 20 000 em falta. Uma vez que a decisão de aceitação deve, em geral, ser alcançada no prazo de seis meses, tal constelação apenas ganha importância no caso de aquelas autoridades rejeitarem a solicitação do crédito, sendo que serão forçadas a mudar a sua posição em face da decisão do tribunal em favor do sujeito passivo.

CAPÍTULO VII

DIREITO AO REEMBOLSO E A JURISPRUDÊNCIA DO TJCE

1. O TJCE e a harmonização jurídica negativa

No plano da fiscalidade, os actos normativos ao nível comunitário só podem ser aprovados com o voto favorável de todos os Estados-membros. Não obstante a harmonização legislativa ter já atingido, no que respeita ao IVA, um grau bastante apreciável – devido, em grande medida, à vontade dos Estados em evitar distorções nos mercados que o IVA possa provocar –, a referida regra da unanimidade tem impedido que se densifique o seu quadro normativo. Por vezes, a obsessão pelo aumento imediato da receita, perturba a percepção de que o mesmo desígnio pode, a médio prazo, ser alcançado pela uniformização de procedimentos ao nível comunitário, que facilitaria a gestão e a aplicação do imposto, dispensaria o cumprimento de obrigações que hoje são indispensáveis, proporcionaria ganhos de eficiência, e tornaria o imposto mais transparente e mais justo.

Mas se no plano da harmonização positiva (legislativa) os avanços ficam aquém do desejável, o mesmo já não se pode dizer no que toca à harmonização negativa (jurisprudencial) face ao teor do acervo de decisões que o TJCE tem proferido.

De facto, apoiado na qualidade das suas decisões e no prestígio que granjeou ao longo da sua existência, o TJCE tem vindo, com grande denodo, a apontar a melhor interpretação das normas que disciplinam o IVA, identificando os princípios que sustentam o sistema comum do imposto.

As decisões que, nestes termos, o TJCE tem proferido, ao apreciar a conformidade desta ou daquela norma, deste ou daquele Estado-membro, com o direito comunitário, têm influenciado os demais legisladores nacionais, no sentido de melhor

conformarem o direito interno dos seus países com o direito comunitário, o qual também assenta nos princípios declarados por aquele tribunal.

2. Decisões do Tribunal das Comunidades em sede de reembolso do IVA

O TJCE tem vindo, com maior frequência na última década, a pronunciar-se sobre o direito e a oportunidade dos reembolsos a conceder aos sujeitos passivos credores de IVA junto da Fazenda Pública.

Trata-se de jurisprudência relevante que importa conhecer, e que ajuda a perceber, neste particular, a *ratio* do sistema do IVA.

Assim, o tribunal tem declarado que:

a) o direito à dedução, em particular, a dedução do imposto pago nos *inputs* é parte integrante do esquema do IVA e, como tal, não pode, em princípio, ser limitado (*Molenheide e outros vs Belgische Staat*, proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96; *Commission vs Italy*, C-78/00; *Gabalfrija SL e outros vs Agencia Estatal de Administración Tributaria*, C-110/98 a C-147/98; e outros).

b) as condições de reembolso do IVA em excesso, implementadas pelos Estados-membros, não podem ofender o princípio da neutralidade do sistema do imposto. Consequentemente, o sujeito passivo não deve suportar, no todo ou em parte, o encargo do imposto, o qual deve ser restituído num prazo razoável, sem lhe provocar qualquer risco financeiro (casos: *Commission vs Italy* C-78/00; *Sosnowska* C-25/07).

c) o princípio da proporcionalidade, determina que os meios implementadas pelos Estados, com vista a obviar à fraude e evasão fiscais¹⁶⁰, devem causar o mínimo prejuízo à realização dos objectivos e princípios previstos na Directiva IVA, em especial, o direito à dedução. As normas de combate à fuga e evasão fiscais que prevejam condições de reembolso mais onerosas para determinado grupo de contribuintes, presumivelmente de maior risco de evasão ou fraude, sem lhes proporcionar quaisquer meios que possibilitem ilidir tal presunção para evitar tais encargos (*exit clause*), devem ser consideradas desproporcionadas à prossecução dos objectivos e ao cumprimento dos princípios da Directiva IVA (*Molenheide e outros*,

¹⁶⁰ Nos termos do art. 395º da Directiva IVA, as medidas especiais derogatórias previstas nesta directiva, a implementar pelos Estados para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar a fraude ou evasão fiscais, devem ser apresentadas à Comissão e autorizadas pelo Conselho.

proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96; *Teleos and Others*, C-409/04; *Netto Supermarkt*, C-271/06; *Sosnowska*, C-25/07).

d) a prestação de garantia é susceptível de fazer correr um risco financeiro não negligenciável às empresas que iniciam as suas actividades e que podem, por isso, não dispor de recursos significativos. Por sua vez, não deve, em princípio, ser exigida garantia por período algo superior ao fixado para a restituição do imposto, tendo o contribuinte já pago o IVA relativo aos *inputs* (caso *Sosnowska* C-25/07).

e) o Estado-membro, que pretenda introduzir medidas especiais derogatórias, destinadas a evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais, para um procedimento específico, deve ser autorizado pelo Conselho deliberando por unanimidade (*Sosnowska*, C-25/07).

f) em caso de levantamento da retenção do crédito do imposto, o cálculo dos juros a favor do sujeito passivo que não aponte como termo inicial, o dia a partir do qual o saldo do IVA em questão devia normalmente ter sido restituído, contraria o princípio da proporcionalidade (*Molenheide* e outros, procs. C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96).

g) o sujeito passivo beneficia do direito à dedução relativamente ao IVA pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos desse imposto, quando as facturas correspondentes contenham todas as informações exigidas na Directiva IVA, em especial, as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas facturas e a natureza dos serviços fornecidos. Logo, qualquer regulamentação nacional que exclua o direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, prestador de serviços, quando este não esteja registado para efeitos desse imposto, deve considerar-se não conforme com a Directiva IVA (v. proc. C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski vs Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*)

Ainda que um pouco *a latere* do tema em análise – os reembolsos –, mas não menos importante para a percepção do sistema do imposto no seu conjunto, não deixará de fazer-se referência neste estudo às quatro características essenciais do IVA, que foram declaradas pelo TJCE no processo C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. Arl vs Agenzia Entrate Ufficio Cremona*. São elas: ”a aplicação geral do imposto às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; a fixação do seu montante

proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, de modo que o imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor”.

Perante a jurisprudência consolidada do TJCE é possível inferir que as alterações ocorridas recentemente no direito português, e mais especificamente no que se refere ao regime dos reembolsos, têm-se aproximado das decisões proferidas por este tribunal.

Todavia, e tendo em conta a jurisprudência *supra* mencionada, e em particular o referido nas alíneas b), c), e d), poderá entender-se que o teor do n.º 7 do art. 22º do CIVA, ao autorizar a DGCI a exigir do contribuinte garantia para reembolsos superiores a € 30 000, não é conforme com o princípio da proporcionalidade. Na verdade, ao fazer recair sobre o contribuinte um especial ónus, a prestação de garantia que deverá ser mantida pelo prazo de seis meses – correspondente, por conseguinte, ao triplo do prazo mais agravado de restituição do crédito de imposto –, sem prever qualquer forma do contribuinte poder demonstrar a inexistência de risco de fuga ou fraude (*exit clause*), esta norma afigura-se desproporcionada à prossecução dos objectivos da Directiva IVA.

O que se disse, aplica-se igualmente, *a fortiori*, à alínea a) do art. 9.º do DN n.º 18-A/2010, que obriga o sujeito passivo requerente do primeiro reembolso a prestar garantia para beneficiar do regime mais favorável. Acresce que, os destinatários desta última norma apresentam habitualmente maior falta de recursos, pelo que a prestação de garantia pode fazê-los incorrer num risco financeiro.

Por sua vez, as normas previstas na alínea d) do artigo 3.º do DN n.º 18-A/2010 e no n.º 11 do artigo 22º do CIVA que prescrevem o indeferimento dos pedidos de reembolso quando referentes a sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, ou que tenham suspenso ou cessado a sua actividade no período a que respeita o reembolso, divergem do entendimento que, neste domínio, foi defendido pelo TJCE no acórdão referido na alínea g) – processo n.º C-438/09. Convém dar conta que neste aresto o mesmo tribunal defendeu, nomeadamente no seu ponto 38, que um sujeito passivo deve beneficiar do direito à dedução no que diz respeito ao IVA

pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não esteja registado para efeitos de IVA, quando as facturas correspondentes contenham todas as informações exigidas pela lei comunitária, em particular, as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas facturas e a natureza dos serviços fornecidos. No mesmo sentido concorre o vertido nos pontos 44 e 45 do mesmo aresto, onde o tribunal declara que se consideram excessivas as medidas de carácter geral tomadas pelos Estados que excluam o direito a dedução do IVA pago a montante em relação a qualquer operação realizada por um sujeito passivo que não cumpra a obrigação de registo para efeitos do IVA.

CONCLUSÕES

O IVA, classificado como imposto geral do consumo, plurifásico, indirecto, e de obrigação única, não obstante a sua complexidade, é hoje reconhecido como um tributo virtuoso, dotado de um sistema e mecanismos satisfatoriamente consistentes.

Naturalmente ligado às vicissitudes da própria construção europeia, este imposto, para lá de haver destronado outras formas de tributação, mais ou menos enviadas, é o produto das várias escolhas dos Estados-membros, de entre as propostas que, amiúde, a Comissão foi apresentando. E sempre por consenso, o que pode justificar, tanto a falta de arrojo, quanto a sobriedade de tais escolhas. Mas, qualquer que seja o entendimento, quanto ao que poderia, ou deveria ter sido a posição dos decisores, há que reconhecer que o IVA foi crescendo de forma sustentada, ao ponto de ter-se tornado num produto muito cobiçado, que ultrapassou fronteiras, tendo mesmo acedido à condição de imposto para-universal.

O IVA, tal como referido no primeiro parágrafo, apresenta-se como um tributo virtuoso. As virtudes que evidencia, superam largamente as ameaças de que é alvo, sob a condição de não esmorecer o combate à fuga e à fraude ao mesmo. De resto, e relativamente a este flagelo, a postura da Comissão tem-se mostrado muito meritória na tentativa de o controlar.

Em todo o caso, e no que à harmonização do sistema comum do imposto diz respeito, poder-se-ia ter ido mais longe. Basta atentar, quer na amplitude hoje existente entre o valor da taxa normal mais baixa praticadas no território da UE – 15% no Luxemburgo e no Chipre – e a mais alta – 25% na Suécia, Hungria e Dinamarca –, quer nas diferentes situações objecto de isenção de imposto, que variam de Estado para Estado, quer mesmo em sede do processamento dos reembolsos, especialmente no que tange às suas modalidades e respectivos prazos.

A forma detalhada como o legislador europeu disciplinou o imposto, essencialmente no que se refere à Directiva IVA, coarctou sobremaneira a margem de discricionariedade que habitualmente, neste tipo de actos normativos, é concedida aos Estados por ocasião da sua transposição para o direito interno. Sem embargo, o legislador europeu não deixou de atribuir a estes, mesmo relativamente a domínios importantes, alguma liberdade de actuação, a qual, não raras vezes, foi usada de forma abusiva, ao ponto de desvirtuar certos princípios que norteiam o sistema comum do imposto.

Em regra, estes atropelos ao espírito das normas vertidas na lei europeia, são, por quem os pratica, formalmente justificados como estritamente necessários ao combate à fuga e fraude ao imposto. Contudo, a luta contra tal calamidade não deve, nunca, servir de justificação para uma actuação generalizada, pautada pela total insensibilidade quanto às suas repercussões na esfera económica dos destinatários, sendo que, e em bom rigor, os caminhos ínvios que, por vezes, são trilhados, não representam mais do que argutos expedientes, determinados por interesses puramente reditícios dos Estados, e claramente usados em detrimento não só dos interesses, como igualmente dos próprios direitos, dos sujeitos passivos, direitos esses, que lhes são atribuídos pela referida Directiva IVA ou por outros actos normativos comunitários com ela relacionados.

O que acabou de dizer-se, não provém de uma mera dedução, porventura abusiva, efectuada por quem se interessa por estes assuntos, mas antes decorre de um conjunto apreciável de decisões proferidas pelo TJCE, nas quais são identificadas normas internas dos Estados reguladoras do imposto, cujo teor não se conforma com o direito comunitário.

De resto, a densificação do sistema comum do imposto tem-se devido muito a este tribunal que, não se tem limitado a julgar os casos concretos que lhe são submetidos, como também tem vindo a estabelecer um conjunto de princípios que compõem a estrutura conceptual do imposto, a qual deve ser sempre respeitada pelo direito interno dos Estados.

Embora o poder taxador continue a pertencer aos Estados, a acção dos órgãos da Comunidade tem influenciado de tal modo esse mesmo poder, que o mesmo acaba, na prática, por repartir-se entre as instâncias nacionais e comunitárias.

No que tange à lei portuguesa, importa desde já enaltecer a atitude que tem sido prosseguida pelo legislador nacional, em particular nos últimos dois anos. A aproximação do regime do IVA no ordenamento jurídico português, ora às leis da UE, ora à jurisprudência do TJCE, tem, em grande medida, evoluído a par do aumento das dificuldades que vão sentindo os agentes económicos. Quer isto significar, que as alterações ocorridas na lei portuguesa têm coincidido com momentos de crise económica ou, especialmente no âmbito do regime dos reembolsos, por ocasião de crises financeiras das quais decorrem dificuldades de tesouraria para as empresas. E ainda bem que assim tem sido, pois o IVA, como pode inferir-se do que tem vindo a ser dito, não deve corresponder a mais um encargo que incide sobre os sujeitos passivos, para além daqueles que resultam da aplicação correcta do próprio mecanismo do imposto. Mas, o regime deste imposto conheceu em Portugal um longo período, no qual o princípio da neutralidade não foi assegurado.

Em nome da luta contra a fraude e evasão fiscais, o regime do direito ao reembolso foi, até há bem pouco tempo, povoado por cláusulas gerais de segurança a favor das autoridades fiscais, o que contribuía para uma crescente diluição dos princípios da previsibilidade e confiança que deviam nortear a relação jurídica fiscal. Por outro lado, os prazos que eram concedidos às mesmas autoridades para a restituição dos reembolsos, mostravam-se longos e pouco compatíveis com o princípio da celeridade, fundamental nos tempos modernos para a vida das empresas que operam em mercados onde impera a rapidez de procedimentos.

Hoje, e fruto das alterações ocorridas desde 2008, o cenário é outro, mais conforme aos princípios que sustentam o sistema comum do imposto.

Todavia, não isento de críticas.

Independentemente de ter aumentado de € 1 000 para € 30 000, o limite a partir do qual a DGCI pode exigir garantia adequada, sendo que até à sua prestação suspende-se o prazo de contagem dos juros indemnizatórios, e sendo que a mesma deve manter-se pelo prazo de seis meses, a aplicação deste regime – estatuído n.º 4 do art. 22.º do CIVA

– pode representar para o sujeito passivo um encargo demasiado oneroso e, consequentemente, ofender os princípios da neutralidade e da proporcionalidade.

Se com esta medida pretende combater-se a fuga ou fraude ao imposto, deveria dar-se ao sujeito passivo a possibilidade de ilidir qualquer presunção que tivesse gerado tal suspeita. Por outro lado, não se compreende que, dispondo a administração fiscal de um sistema de indicadores de risco, assente no cruzamento da informação declarativa, ainda assim necessite de seis meses para avaliar da legitimidade dos reembolsos. De resto, este prazo excede seis ou três vezes, respectivamente, o prazo mais curto ou o mais longo que a lei fixa para a restituição dos créditos de imposto. A isto acresce que, não raras vezes, a fazenda pública exige a prestação de garantia em momentos manifestamente indesejáveis, ou seja, junto ao termo dos prazos de restituição dos reembolsos, o que, de acordo com a lei, implica a suspensão do prazo de contagem de juros até ao momento em que tal exigência seja satisfeita pelo sujeito passivo.

Por isso, seria recomendável que se abolisse a exigência de prestação de garantia, ou, caso não se optasse por esta solução, que se estabelecesse de forma objectiva e transparente, quais as situações em que a mesma deveria ser prestada, e se fixasse como prazos para a sua manutenção, aqueles que estão estabelecidos para a restituição dos reembolsos.

Ainda no plano das garantias, seria igualmente desejável que se anulasse a exigência da prestação das mesmas aos sujeitos passivos que, pela primeira vez solicitem o reembolso do imposto e pretendam, cumpridos os requisitos previstos na lei, beneficiar do prazo de um mês para a sua restituição. Não é razoável exigir-se mais àqueles que menos podem. Todo o processo de iniciação de uma actividade económica, implica maior ou menor investimento. Em todo o caso, envolve sempre a afectação de recursos que só a prazo poderão ou não ser rentabilizados.

Deve, igualmente, reflectir-se sobre a possibilidade de eliminação da cláusula que possibilita à mesma administração indeferir um reembolso, pelo simples facto de o fornecedor do sujeito passivo que o solicitou, e sem o conhecimento deste, haver cessado a sua actividade. A luta contra a fraude e evasão fiscais, deve basear-se na aplicação de medidas selectivas, preventivas e dissuasivas, sem nunca porem em causa os legítimos direitos dos contribuintes. O IVA, ou qualquer outro imposto – por

oposição à multa, coima, confisco ou indemnização –, não tem como finalidade, punir actos ilícitos, logo, não deve ter carácter sancionatório.

A aplicação do imposto deve ser sempre norteadada pelo princípio da justiça e imparcialidade – *fairness principle, Prinzip der Gerechtigkeit*.

O regime do IVA na lei alemã, quando comparado com o previsto na lei portuguesa, apresenta algumas especificidades.

Desde logo, pela adopção da figura da *Organschaft* (Grupo de IVA), o que facilita não apenas a relação da administração fiscal com o grupo de empresas que formam uma única entidade fiscal como as relações entre estas últimas, com evidentes ganhos de eficiência e consequente redução dos custos de contexto.

Depois, pela implementação do *Ist-Besteuerung* (IVA de caixa) em termos bastante amplos, por contraposição ao *Soll-Besteuerung*, que, na legislação portuguesa, corresponde à forma generalizada de tributação. Tratando-se de uma medida, que essencialmente previne as dificuldades de tesouraria das empresas, não deixa de ser um exemplo que poderá ser seguido pelo legislador português, sem receio de perda ou de dificuldade de obtenção de receita – ao contrário do que algumas vozes apregoavam em 2009, ano em que este assunto foi muito debatido em Portugal –, pois as autoridades fiscais alemãs não são propriamente conhecidas como “indolentes” no que à arrecadação de receita diz respeito.

E, finalmente, pela adopção, salvo certas excepções, da regra do ano de calendário como o principal e verdadeiro período de tributação referente ao qual todo o regime, quer de pagamentos a favor do Estado quer de reembolsos a favor do sujeito passivo, é definitivamente decidido. O imposto apurado pelo sujeito passivo nas participações periódicas, das quais resulte pagamento à autoridade fiscal competente, ou reembolso a pagar pela mesma autoridade, não são mais do que pagamentos ou reembolsos condicionados, *i.e.*, sempre sujeitos ao verdadeiro apuramento que é feito por ocasião da entrega da declaração anual – sendo que, em qualquer caso, sempre dependente da aprovação da autoridade competente.

Bibliografia

- Alessandro Lupi, Eurostat, *Statistics in focus 23/2010*, Eurostat European Commission, 2010.
- Alan Buchett, VAT in the European Community, 2nd edition, Butterworths – London, Dublin and Edinburgh, 1992
- Ana Pedro/Cláudia Ferreira, *Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal*, CIJE - Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2009.
- António Carlos dos Santos, *O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA*, Revista TOC, Fevereiro de 2006.
- Arlindo Correia, *A Experiência Administrativa da introdução do IVA*, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, 2009.
- Bruno Botelho Antunes, *A Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008.
- Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD Publications BV, 2010.
- Carlos Nabais, *Prática Fiscal I – I.R.S., I.R.C. e I.V.A.*, Lidel, 2009.
- Clotilde Celorico Palma, *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?*, Revista n.º 5, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto/ISCAP, de 2005.
- _____, *O IVA e o mercado Interno. Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cadernos de CTF, Lisboa, 1998.
- _____, *O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 97 – Abril 2008.
- _____, *IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate a fraude nas transacções intracomunitárias*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 107 - Fevereiro 2009.
- _____, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2009.
- _____, *O IVA e a actividade seguradora – Alternativas de tributação*, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, 2009.
- _____, *A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 118 – Janeiro 2010.

- Deloitte, *IVA: 21%, 21 Anos, 21 Temas*, Principia, 2008.
- Emanuel Vidal Lima, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*, Porto Editora, 9ª edição., 2003.
- Eurostat, statistical books, *Government finance statistics, summary tables-1/2010*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010.
- Fabio Luiz Gomes, *Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias: os impostos sobre o consumo no Mercosul*, Juruá Editora, 2006.
- Filipe Duarte Neves e Marta Machado de Almeida, *Portuguese VAT Grouping on the way?*, *European Law Journal*, vol 3, n.º 3, 2009.
- Francisco Vaz Antunes, *Estudos de Direito Fiscal - Teses Selecionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Coordenação: Glória Teixeira, Almedina, 2006.
- Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.
- Joachim Englisch, *Fundamental principles of Value Added Tax (VAT)*, Universität Augsburg, 2009.
- _____, *Skript Umsatzsteuerrecht*, Universität Augsburg, 2009.
- John Brondolo, *Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options*, International Monetary Fund, fiscal affairs department, 2009.
- Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado - Volume II*, 5.ª ed. 2007.
- José Carlos Gomes Santos, *O IVA - um Imposto (muito especial) sobre o Consumo*, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, 2009.
- José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 5ª edição, 2010.
- _____, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, vol. I, 2005, vol. II, 2008, e vol. III, 2010.
- José Domingos da Silva Fernandes, *Manual do IVA*, Publisher Team, 2006.
- Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, e Victoria Summers, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.
- José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, 1991.
- Luis Manuel Alonso González, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, 2008.
- Luís Miguel Rocha, *O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*, *Revista TOC* n.º 114 – Setembro 2009.
- Manuel Henrique Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2010.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, de 2006, 2007, 2008 e 2009.
- Michael Tumpel, *A Hybrid VAT System in the European Union*, paper, *Tax Notes International*, 200.
- Nuno Gonçalves, *A Economia Não Registada em Portugal*, Edições Húmus, 2010.

Bibliografia

OCDE, “*Tax administration*”, Outubro de 2004.

_____, Forum on tax administration: *compliance sub-group*, *Information Note, Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries*, August 2009.

Patricia Noiret Cunha, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado - Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Coimbra Editora, 2004.

Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax mitigation and Tax Evasion*, Gray’s Inn Tax Chambers <<http://www.taxbar.com/articles.html>>, visitado em 4 de Agosto de 2010.

Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 10.º ed., Almedina, 2000.

Reckon LLP, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, Report 21 September 2009.

Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007.

_____, *IVA – Controlo fiscal e direito ao reembolso*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão, Janeiro 2001.

_____, em colaboração com João Taborda da Gama, *Pro rata revisitado: actividade económica, actividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Janeiro - Junho de 2006, (n.º 417).

Samuelson/Nordhaus, *Economia*, Cop. do original *Economics*, 16ª ed. McGraw Hill de Portugal, lda, 1999.

Schneider, Friedrich, “Influence of the global economic crisis on the underground economy in Germany: a (renewed increase),” discussion paper, Institute of Economics, Johannes Kepler University of Linz, Linz, Austria, March 2009.

Sérgio Vasques, *Os impostos do pecado, o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 2009.

Sijbren Cnossen, Paper *VAT Coordination in Common Markets and Federations, Lessons from European Experience*, Paper, American Tax Policy Institute, 12 June 2009.

Sites

<http://bundesrecht.juris.de>

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://gemfa.bfinv.de>

<http://imf.org>

<http://kpmg.de>

<http://www.bundesfinanzhof.de>

<http://www.bzst.bund.de>

Bibliografia

<http://www.deloitte.com>
<http://www.gesetze-im-internet.de>
<http://www.oecd.org>
<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>
<http://www.sadaba.de>
<http://www.dgo.pt>
<http://www.pwc.com>
<http://www.europa.eu>
<http://www.stadministrativo.pt>
<http://www.curia.eu>
<http://www.konz-steuertipps.de>
<http://www.steuerliches-info-center.de>
<http://www.buzer.de>