

IVA: alguns regimes especiais e atuais
Eulália Trindade Eiras

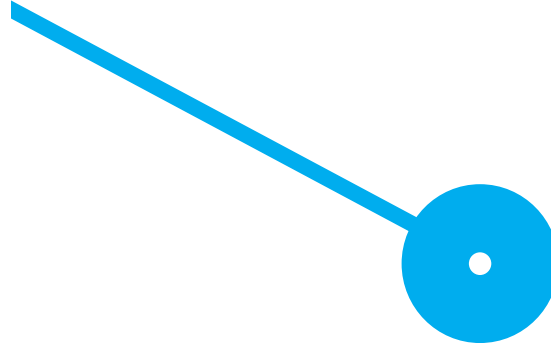
09/2022

Eulália Trindade Eiras. IVA: alguns regimes especiais e questões atuais

IVA: alguns regimes especiais e questões atuais

Eulália Trindade Eiras

09/2022





IVA: alguns regimes especiais e questões atuais

Eulália Trindade Eiras

Orientadora: Patrícia Anjos Azevedo

Ao meu avô,

AGRADECIMENTOS

Agora que o meu percurso académico finda, relevo em primeira instância agradecer. Agradecer a todos aqueles que permitiram que este sonho fosse possível, mas que permitiram, especialmente, que ele fosse alcançado de forma serena e plena. Obrigada!

Doutora Patrícia Anjos Azevedo, a si, o meu maior obrigada, pela paciência, pela motivação incondicional e pela oportunidade de aprender com quem tanto sabe e que, de forma tão brilhante, o partilha.

Aos meus pais, família e amigos, um obrigada especial por tudo aquilo que fizeram e que, neste momento, as palavras teimam em escassear para o explicar.

“Quem caminha sozinho pode até chegar mais rápido, mas aquele que vai acompanhado, com certeza vai mais longe.”

Clarice Lispector

RESUMO

O presente projeto avançado terá como objeto de estudo o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), mais concretamente os regimes deste imposto e alguns assuntos atuais relativos ao mesmo, sendo o principal objetivo deste trabalho o de dar a conhecer de forma clara e rigorosa a temática em causa.

O nosso estudo passará por uma análise à Lei Fiscal portuguesa e à Lei Europeia, mais concretamente, aos artigos relativos ao IVA e aos seus regimes especiais. Para além destas, serão ainda estudadas, as leis relativas às exceções criadas, em sede de IVA, para fazer face à pandemia da COVID-19 e as leis referentes à tributação dos produtos de higiene íntima feminina.

Numa primeira fase, e para um melhor enquadramento da temática, iremos fazer um enquadramento histórico, quer a nível nacional e europeu, quer a nível mundial, fazendo referências aos principais marcos da história do IVA.

Posteriormente, iremos discorrer sobre o regime normal do IVA e aos vários regimes especiais subjacentes a este em Portugal, fazendo menção, sempre que se mostre necessário, à legislação europeia. Abordaremos, neste capítulo, ainda que de forma resumida o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

Finalmente, versaremos sobre a controvérsia existente, quanto à tributação dos produtos de higiene íntima feminina e faremos, sucintamente, uma análise à legislação que entrou em vigor para fazer face à COVID-19.

PALAVRAS-CHAVE

Tributação; IVA; Regime normal; Regimes especiais; Covid-19.

ABSTRACT

This advanced project will have as object of study the Value Added Tax (VAT), more specifically the tax regimes and some current related issues, being the main objective of this study to make known in a clear and rigorous way the proposed theme.

Our study will include an analysis of the Portuguese Tax Law and the European Law, more specifically, the articles related to VAT and its special regimes. In addition to these, the laws regarding the exceptions created, in terms of VAT, to deal with the COVID-19 pandemic and the laws regarding the taxation of feminine intimate hygiene products will also be studied.

In a first phase, and for a better framework of the subject, we will make a historical framework, both at national and European level, and at world level, referencing the main milestones in the history of VAT. Subsequently, we will discuss the normal VAT regime and the various special regimes underlying it in Portugal, making reference, whenever necessary, to European legislation. In this chapter, we will approach, albeit briefly, the VAT Regime on Intra-community Transactions (RITI).

Finally, we will talk about the existing controversy, regarding the taxation of feminine intimate hygiene products and we will briefly analyze the legislation that came into force so as to contend with COVID-19.

KEY WORDS

Taxation; VAT; Regular regime; Special regimes; Covid-19.

Índice

RESUMO.....	ii
PALAVRAS-CHAVE.....	ii
ABSTRACT	iii
KEY WORDS.....	iii
SIGLAS E ABREVIATURAS	vi
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - GÉNESE, CONCEITO E CARACTERÍSTICAS	4
1. A reforma da tributação indireta; breve resenha histórica	4
2. IVA: um imposto de matriz europeia	5
2.1. Primeira fase de harmonização comunitária	8
2.2. Segunda fase de harmonização comunitária	9
2.3. Terceira fase de harmonização comunitária.....	12
2.4. Quarta fase de harmonização comunitária.....	17
3. O IVA no ordenamento jurídico português	18
4. Natureza do Imposto; características.....	21
CAPÍTULO II – REGIMES DO IVA.....	28
1. Regime do IVA	28
1.1. Incidência Objetiva.....	28
1.2. Incidência Subjetiva.....	34
1.3. Localização das Operações.....	37
1.4. Facto gerador e exigibilidade do imposto.....	48
1.5. Isenções e não sujeições	50
1.6. Valor tributável.....	54
1.7. Taxas.....	56
1.8. Direito à dedução	57
1.9. Pagamento	60
2. Regimes Especiais de IVA	61
2.1. Regime Especial de Isenção	61
2.2. Regime dos Pequenos Retalhistas	64
2.3. Regime Particular do Tabaco	66
2.4. Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos .	67
2.5. Regime especial aplicável aos revendedores de Combustíveis Líquidos.....	71

2.6. Regime forfetário aplicável aos produtores agrícolas	73
3. Brevíssima resenha sobre o RITI.....	76
3.1. Regime geral.....	77
3.2. Regime de derrogação do regime geral.....	79
3.3. Regime das vendas à distância.....	80
3.4. Operações triangulares no âmbito do RITI	82
CAPÍTULO III – PRODUTOS DE HIGIENE ÍNTIMA FEMININA	85
CAPÍTULO IV – O IVA E A COVID-19.....	87
CONCLUSÕES	90
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	92
WEBGRAFIA	95
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	97
LEGISLAÇÃO	98

SIGLAS E ABREVIATURAS

A

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

AUE – Ato Único Europeu

B

B2B – Business to business

B2C – Business to consumer

BE – Bloco de Esquerda

C

CC – Código Civil

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEEA – Comunidade Europeia da Energia Atómica

Cfr. – Conforme

CIT - Código do Imposto de Transações

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Conselho ECOFIN – Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros

Covid-19 - Corona Virus Disease

CRP - Constituição da República Portuguesa

D

DGAIEC – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

DRE - Diário da República Eletrónico

DSIVA – Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

E

EURATOM – Comunidade Europeia de Energia Atómica

I

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IEC - Impostos Especiais sobre o Consumo

Intra-UE - Intracomunitário

IT - Imposto sobre o Valor das Transações

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

N

N.º - Número

NIF – Número de Identificação Fiscal

O

OE – Orçamento do Estado

P

PAN – Pessoas-Animais-Natureza

PS – Partido Socialista

R

RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

S

Séc. - Século

SS. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

T

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

U

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

De acordo com o determinado na intitulada primeira do IVA¹,” O princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação”.

A tributação do consumo em Portugal foi, durante muito tempo, efetivada mediante o Imposto das Transações, introduzido em 1966. Tratava-se de um imposto monofásico, inserido no processo produtivo, pago apenas nas fases da produção ou grossista.

Contudo, este imposto não se encontrava isento de críticas, pelo que no dia 01 de janeiro de 1986, aquando da adesão de Portugal à então CEE (Comunidade Económica Europeia), foi adotado o sistema comum de IVA.

Tal facto deve-se aos problemas que se sentiam com o Imposto de Transações (imposto monofásico, grossista), incapaz de gerar o nível de receitas desejado, com um nível elevado da taxa concentrada no grossista e levando a um aumento das situações de fraude e evasão fiscais. Esse imposto revelava-se ainda pouco apto para tributar os serviços.

O IVA é um caso de sucesso, uma vez que quase 200 países, a nível mundial, baseiam o seu sistema de tributação das transações neste imposto. Maurice Lauré, um francês, inspetor de finanças, é considerado o pai do IVA.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo. Atua através do método subtrativo indireto, nas diversas fases do circuito económico, teoricamente incidindo apenas sobre o valor acrescentado em cada uma delas, o que provoca o chamado efeito de anestesia fiscal.

Diversamente do que acontece nos impostos sobre o rendimento, o IVA tem subjacente uma matriz comunitária, pelo que a margem de manobra do legislador nacional se encontra mais condicionada.

O IVA deve ser qualificado como imposto de obrigação única e não como imposto periódico, dado que incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos atos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o

sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respetiva atividade (cfr. STA, Acórdão de 20 de março de 2002, Processo 026806, 2.ª Secção).

Atualmente, em Portugal, além do CIVA, vigora também o RITI.

Para além do regime geral de IVA, temos vários regimes especiais em sede deste imposto, a saber:

- Regime especial de isenção – arts. 53.º a 59.º do CIVA;
- Regime dos pequenos retalhistas – arts. 60.º a 68.º do CIVA;
- Regime do IVA de caixa (DL n.º 71/2013, de 30 de maio);
- Regime especial de renúncia à isenção nas operações imobiliárias (DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro);
- Regime especial de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (Lei n.º 33/2006, de 28 de julho);
- Regime especial para SP não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos nela residentes, anexo ao DL n.º 130/2003, de 28 de junho;
- Regime especial dos combustíveis líquidos, aplicável aos revendedores, aprovado pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, que veio aditar os arts. 68.º-A a 68.º-G, atuais arts. 69.º a 75.º;
- Regime especial do ouro para reinvestimento, anexo ao DL n.º 362/99, de 16 de setembro;
- Regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, aprovado pelo DL n.º 199/96, de 18 de outubro;
- Regime aplicável às Agências de Viagens e operadores de circuitos turísticos (DL n.º 221/85, de 3 de julho);
- Regime particular do tabaco (DL n.º 346/85, de 23 de agosto);
- Regime forfetário dos produtores agrícolas (introduzido pela Lei do OE para 2014).

Com este nosso contributo, pretendemos efetuar uma abordagem sobre o essencial do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), explorando-se, mais

concretamente, alguns dos seus regimes especiais e alguns temas mais atuais e controversos.

CAPÍTULO I - GÉNESE, CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

1. A reforma da tributação indireta; breve resenha histórica

Relativamente à tributação sobre o consumo, e apesar de esta só ter sido introduzida em Portugal em 1966, a sua génese remonta ao séc. XVII.

Nessa época, esta tipologia de tributação já contava com defensores de renome, designadamente, Thomas Hobbes, na sua obra *Leviathan*¹, publicada em 1651. O filósofo entendeu que o conceito de liberdade numa sociedade deveria ser compreendido como equidade, ou seja, a justiça deveria ser igual para todos, não devendo diferenciar-se os mais ricos dos mais pobres. Com vista a defender essa equidade, Hobbes referia que uma igualdade na atribuição de impostos era necessária. Contudo, não se trataria de um imposto proporcional da riqueza de cada um, mas sim na base da pessoa humana, ou seja, um imposto fixo.

Mais tarde, David Hume em *Essays and Treatises on Several Subjects*², datado de 1764, defendeu que a tributação deveria ser baseada no consumo de cada pessoa, não sendo apologista da multiplicidade de impostos e manifestando-se contra taxas de impostos elevadas. Tal como Hobbes, Hume considerava que os impostos deveriam tributar o que os cidadãos retiram da sociedade, ou seja, consumo e não o que a sociedade lhes dá, isto é, o rendimento.³

Após a II Guerra Mundial, e a conseqüente governação do Japão por parte dos americanos, surgiu a primeira proposta de introdução de um Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que, à data ainda não possuía esta designação. A proposta referida foi apresentada no ano de 1949, aquando da reforma fiscal levada a cabo pelos americanos, mais concretamente por Carl Summer, William Warren e William Vickrey. Estes propuseram a introdução do IVA como um imposto sobre o consumo no Japão, dentro de um quadro mais alargado de reforma fiscal.⁴

Pari passu, na Europa, a paternidade do IVA é atribuída ao inspetor das finanças francês Maurice Lauré. Lauré criou a *taxe sur valeur ajoutée* (taxa sobre o valor

¹ HOBBS, Thomas – *Leviathan*. Londres, 1651, XXX, p. 212.

² HUME, David - *Essays and Treatises on Several Subjects, II*, Londres, 1764, p. 377 e 378.

³ MACHADO, Jónatas E. M., COSTA, Paulo Nogueira da - *Manual de Direito Fiscal - perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina, 2018, p.390.

⁴ *Idem Ibidem*, p. 392.

agregado), no ano de 1954. Esta taxa funcionava do seguinte modo: caso na fase anterior já tivesse sido liquidado o imposto, possibilitava-se o abatimento desse valor, ao montante a pagar de imposto na fase seguinte.

Tratava-se, desta forma, de um imposto de sucesso, já que primava pela neutralidade e generalidade, tornando-se “um produto fiscalmente vendável, dispensado qualquer campanha de marketing para o efeito”.⁵

Em meados do séc. XX, o êxito deste imposto já era notável em todo o território francês, visto tratar-se, por um lado, de um imposto equitativo e, por outro lado, de um imposto que impossibilitava o efeito cascata, proporcionando, deste modo, uma maior competitividade às empresas à medida que conseguiam entrar no mercado com um preço mais acessível.

Ora, tal acontecimento levou à adoção deste imposto por parte do legislador comunitário⁶ na então CEE.

2. IVA: um imposto de matriz europeia

Ulteriormente à II Guerra Mundial começaram a evidenciar-se as primeiras iniciativas de cooperação transfronteiriça como uma forma organizada de cooperação na Europa, devido, por um lado, ao impacte da guerra e, por outro lado, à necessidade de cimentar a paz.⁷

Assim, a reedificação da Europa teve início em 09 maio de 1950, quando Robert Schuman, à data Ministro dos Negócios Estrangeiros da França, discorreu numa conferência de imprensa, aquilo que foi batizado de *Declaração Schuman*.

Nesta declaração foi proposta a criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA) com vista a instituir um mercado comum do carvão e do aço entre os países fundadores^{8,9}.

⁵ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.13.

⁶ À data designado legislador comunitário, visto que estes factos eram contemporâneos às outrora denominadas Comunidades Europeias e, não, à atual União Europeia.

⁷ FORTES, Edmirson Pedro Ramos – *A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia*. Beja: ESTIG, 2018. Mestrado em Contabilidade e Finanças, p.7.

⁸ França, República Federal da Alemanha, Itália, Países Baixos, Bélgica e Luxemburgo

⁹ Cfr. Portal da União Europeia consultado em 04/03/2022 em https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_pt.

Os governos europeus com o intuito de impossibilitar uma nova guerra, concluíram que “a solidariedade de produção assim alcançada revelará que qualquer guerra entre a França e a Alemanha se tornará não apenas impensável como também materialmente impossível. O estabelecimento desta poderosa unidade de produção aberta a todos os países que nela queiram participar, que permitirá o fornecimento a todos os países que a compõem dos elementos fundamentais da produção industrial em idênticas condições, lançará os fundamentos reais da sua unificação económica.”¹⁰

Não satisfeitos, encetaram estudos, quanto à possibilidade da criação de um mercado comum.

Nesta senda, em 25 de março de 1957, foi assinado o Tratado de Roma, o qual instituiu, para além da CEEA ou EURATOM, a CEE, criando um espaço comum de referência a nível global, o qual proporcionava a livre circulação de mercadorias, capitais, pessoas e serviços aos seus Estados-Membros.¹¹¹²

A uniformização supradescrita encontrava-se comprometida, uma vez que, pese embora na França vigorasse o IVA, imposto monofásico, conforme já explanado, nos restantes países prevaleciam os impostos plurifásicos e cumulativos, o que gerava desigualdades de tributação nas transações europeias.

Na ótica de Edmirson, Pedro Ramos Fortes e António Moura de Oliveira, esta realidade acarretava várias consequências, designadamente:¹³¹⁴

- a) *“Empresas sujeitas a maior número de transações no seu processo produtivo colocavam produtos no mercado com preços muito mais elevados do que as empresas no mesmo ramo, mas com números de transações menores – facto esse que esteve na origem da criação de um incentivo à integração vertical das empresas;*

¹⁰ EUROCID – *Declaração de Schuman*. [Cons. 04/03/2022]. Disponível em <https://eurocid.mne.gov.pt/artigos/declaracao-schuman>

¹¹ AMARAL, C. X. – *Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais*. Lisboa: Universidade Católica, 2001, p.15.

¹² Cfr. Parlamento Europeu consultado em 05/03/2022 em <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>.

¹³ FORTES, Edmirson Pedro Ramos – *A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia*. Beja: ESTIG, 2018. Mestrado em Contabilidade e Finanças, p.8.

¹⁴ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.10.

- b) *O efeito cascata do imposto sobre a produção praticada pelos países exigia muitos procedimentos administrativos o que dificultava a gestão do imposto;*
- c) *Devido aos problemas, supramencionados, não havia como quantificar com fiabilidade o valor dos impostos que já haviam incidido sobre cada produto, sempre que os mesmos eram exportados, assim sendo, o risco de os Estados subsidiarem as suas exportações, de forma mais ou menos ousada, pela sobreavaliação dos impostos reembolsáveis quando as mesmas ocorriam era elevado;*
- d) *Associados a esse conjunto de problemas, está ainda, a grande dificuldade em tributar os produtos importados quando comparados com os produzidos internamente, para garantir a sua neutralidade.”*

Ora, aquando da instituição da então CEE, um dos objetivos principais era “conseguir um desenvolvimento harmonioso das atividades económicas em toda a Comunidade”.

Assim, com vista à prossecução deste fim, os Estados-Membros deveriam atuar com vista à “aproximação das legislações nacionais, na medida em que tal seja necessário ao bom funcionamento do mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno”.¹⁵

Naquele período, a neutralidade concorrencial tinha particular relevância, no que concerne às trocas comerciais entre Estados-Membros¹⁶, já que os impostos que, à data, se encontravam em vigor em cada um deles, constituía um fator de distorção da concorrência, o que dificultava a livre circulação das mercadorias no espaço comunitário.

Denote-se que, naquela altura, apenas a França possuía um imposto monofásico, ou seja, não havia a multiplicação de tributação ao longo do circuito económico.

¹⁵ DIAS, Abel Alexandre Vilaça – *O Sistema Comum do IVA*. Porto: Faculdade de Direito, 2005. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal, p.6.

¹⁶ Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo.

Desta forma, o Comité Fiscal e Financeiro recomendou, através do Relatório Neumark, uma aproximação das legislações vigentes em cada Estado-Membro, no que toca aos impostos sobre o volume de negócios.

Assim, através da Diretiva n.º 67/227/CEE (1ª Diretiva IVA) e da Diretiva n.º 67/228/CEE (2ª Diretiva IVA), ambas de 11 de abril de 1967, deu-se a primeira fase de harmonização comunitária.

2.1. Primeira fase de harmonização comunitária

Na Primeira Diretiva determinava-se a “harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que podem falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.” Para tal, era necessária a adoção, por parte dos Estados-Membros “de um sistema comum de imposto sobre os Estados-Membros, de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.”¹⁷

À letra do disposto no n.º 2 da Diretiva supramencionada, “o princípio do sistema do sistema de valor acrescentado de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar exatamente aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ou serviços ocorridos no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação, o cálculo sobre o valor acrescentado do bem ou o serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com dedução prévia do valor acrescentado sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.”

Os Estados-Membros deveriam adotar o novo imposto até 1 de janeiro de 1972, o qual substituiria os impostos cumulativos em vigor à data.

Para além disso, esta Diretiva no seu art. 3.º previa ainda a adoção de uma outra Diretiva relativa à estrutura e às modalidades de aplicação do sistema comum de IVA, uma vez que esta apenas traçava as linhas gerais da aplicação do imposto.

¹⁷ Diretiva n.º 67/227/CEE. *Jornal Oficial* n.º 071 (67/04/14) 1301 – 1303.

Assim sendo, a Segunda Diretiva, por sua vez, apresentava, já, um embrião do que viria a ser o sistema comum do IVA. “Deixava, todavia, grandes margens de manobras aos Estados-Membros, não prevendo, designadamente, uma lista harmonizada de isenções, a tributação da generalidade das prestações de serviços, a harmonização das modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade da inclusão do imposto no estúdio retalhista”¹⁸. Nela constavam as disposições interpretativas, quanto à estrutura, aos princípios fundamentais, aos conceitos-chave (território do país, sujeito passivo, entrega de um bem, prestação de serviços e importação de um bem) e modalidades deste novo sistema de tributação.

Pese embora publicadas no ano de 1967, as duas diretivas só começaram a vigorar entre os anos de 1968 e 1973.

No ano de 1969, surgiu a Terceira Diretiva (Diretiva 69/463/CEE), a qual veio prorrogar a data de entrada em vigor do novo imposto por mais 2 anos.

Ressalve-se que até aquela data, apenas a Bélgica e a Itália não se encontravam em condições para cumprir o prazo estipulado na Primeira Diretiva. Para além destas, foram necessárias mais duas Diretivas, Quarta¹⁹ e Quinta²⁰, datadas de 20 de dezembro de 1971 e 4 de julho de 1972, respetivamente, para a entrada em vigor do sistema comum de IVA em Itália, tendo começado a vigorar a 01 de janeiro de 1973.

Esse mesmo dia coincidiu com o primeiro alargamento da CEE com a entrada simultânea da Dinamarca, Irlanda e Reino Unido. Nos tratados de adesão foi permitida a introdução do sistema comum de IVA até 1975. Todavia, este sistema já era aplicado na Dinamarca desde 1967 e foi introduzido pela Irlanda e pelo Reino Unido, em 1972 e 1973, respetivamente.

2.2. Segunda fase de harmonização comunitária

A segunda fase de harmonização comunitária iniciou-se a 21 de abril de 1970 com a aprovação “da célebre decisão relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-Membros por recursos próprios das Comunidades, entre os quais uma

¹⁸ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2020, p.37.

¹⁹ Diretiva n.º 71/401/CEE. *Jornal Oficial* n.º L 283 (71/12/24) 41 – 42.

²⁰ Diretiva n.º 72/250/CEE. *Jornal Oficial* n.º L 162 (72/07/18) 18—19.

percentagem do IVA calculado de acordo com uma base de incidência virtual, determinada de forma uniforme nos Estados-Membros”. Ou seja, “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 coletável 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”.²¹

A posteriori, em virtude das exigências inerentes deste processo, tornou-se imperiosa a aprovação de uma nova diretiva que viesse colmatar todas as lacunas evidenciadas pelas diretivas anteriores.

Assim sendo, a 17 de maio de 1977 foi aprovada a Sexta Diretiva do IVA.

Esta diretiva veio erigir o segundo sistema comum do IVA, englobando e aperfeiçoando o já previsto nas 1ª e 2ª diretivas.

Deste modo, foram disciplinados determinados domínios alusivos à sistematização do IVA, designadamente: conceitos fundamentais, harmonização de regimes e salvaguarda de medidas de simplificação, que possibilitavam aos países da CEE, a derrogação das suas normas sob autorização do Conselho.²²

Realça-se, de entre outras:²³

- a) A criação de uma lista comum de isenções com o intuito de que a cobrança dos recursos próprios seja efetuada uniformemente em todos os Estados-Membros;
- b) A criação de um procedimento comunitário de consulta (Comité do Imposto sobre o Valor Acrescentado) com vista a garantir a aplicação coordenada das disposições constantes na diretiva em estudo;
- c) A obrigatoriedade de comunicação periódica do montante global das respetivas operações, a montante e a jusante, por parte do devedor

²¹ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.13.

²² OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.12.

²³ Diretiva n.º 77/388/CEE. *Jornal Oficial* n.º L 145 de (77/06/13) 01 – 40.

do IVA com o intuito de apurar e fiscalizar a matéria coletável dos recursos próprios;

- d) A harmonização do regime das deduções, uma vez que este tem influência nos montantes efetivamente cobrados;
- e) A harmonização dos diversos regimes especiais existentes, quer no que respeita às pequenas empresas, quer relativamente aos agricultores;
- f) A obrigatoriedade da sujeição ao imposto na fase de retalho que, até aquela data, era facultativa;
- g) A possibilidade de os Estados-Membros poderem, dentro de determinados limites e condições, adotar ou manter certas medidas especiais derogatórias, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou de evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

Todavia, a Sexta Diretiva não acarretou uma verdadeira harmonização nas legislações dos diferentes países, uma vez que as várias faculdades que lhes foram concedidas, tornaram-na numa séria miscelânea de disposições legais.

Não obstante ter representado um avanço significativo, no que toca à harmonização das disposições legislativas dos vários Estados – membros, a Sexta Diretiva não conseguiu colmatar todas as lacunas das diretivas anteriores, como se propunha.

Com vista à complementaridade da Sexta Diretiva, dois anos após a entrada em vigor da mesma, foi publicada a Oitava Diretiva (Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, datada de 06 de dezembro de 1979), na qual constavam as regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, estabelecendo, desta forma, as normas de execução do estatuído no art.º 17.º, n.º4 da Sexta Diretiva. Com esta diretiva procurou-se evitar a dupla tributação, propiciar a igualdade de tratamento entre os vários sujeitos passivos, a despeito do Estado-Membro onde os mesmos se encontram estabelecidos e, ainda, salvaguardar a livre concorrência entre países.

2.3. Terceira fase de harmonização comunitária

Um dos objetivos primordiais da Comunidade Económica Europeia era a livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais.

Ora com vista à prossecução deste objetivo, numa primeira fase, foi apresentado sob a égide do comissário para o mercado interno Lord Cockfield, em junho de 1985 na Cimeira de Milão, o Livro Branco²⁴ sobre o Mercado Único (*Weißbuch über den Binnenmarkt*). Neste, eram apresentadas propostas relativas à harmonização da tributação indireta, direcionadas para a exigência de abolição das fronteiras fiscais no espaço comunitário, o mais tardar até 31 de dezembro de 1992, com vista à concretização do objetivo de um mercado interno.

Em suma, para além da abolição das fronteiras, as medidas apresentadas visavam a aproximação das legislações fiscais, quer ao nível da base tributária, quer ao nível das taxas a aplicar, convergência das estruturas fiscais e, ainda, o reforço da cooperação monetária entre os Estados-Membros.

Mais tarde, o Ato Único Europeu²⁵ (AUE), datado de 28 de fevereiro de 1986, confirmou o objetivo de um mercado interno, definindo-o como “um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada”.²⁶

Esta supressão das fronteiras “implicava a implementação de novos mecanismos que permitissem aos Estados-Membros continuarem as taxas de tributação indireta diferenciadas tendo em conta as diferentes taxas praticadas pelos países. Assim, mostrava-se importante que os Estados-Membros unissem esforços para que as trocas comerciais entre eles tivessem os mesmo tratamento que as transações ocorridas

²⁴ O Livro Branco é um documento que contém propostas de ação da UE em determinados domínios. Este tem como finalidade lançar o debate com o público, as partes interessadas, o Parlamento Europeu e o Conselho com o objetivo de obter consensos políticos. Disponível em https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM:white_paper.

²⁵ Vide Parlamento Europeu consultado em 10/03/2022 em <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/single-european-act>.

²⁶ RATCLIFF, Christina; MARTINELLO, Barbara; KAISER, Kevin Paul (2021) – *O mercado interno: princípios gerais*. [Cons. 11/03/2022]. Disponível em <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/33/o-mercado-interno-principios-gerais>.

internamente em cada um deles, obedecendo assim ao princípio da tributação no país de origem.”²⁷

Ressalve-se que, de acordo com o previsto na Sexta Diretiva, o princípio da tributação no país de destino apenas se deveria aplicar nas transações com países terceiros, isto é, países que não pertenciam à então CEE. Por outro lado, o princípio da tributação no país de origem deveria ser reservado para os Estados-Membros, propiciando, deste modo, uma igualdade de tratamento nas transações internas e intracomunitárias.²⁸

Assim, com a entrada em vigor do AUE, a Comissão veio propor, conforme designação de António Carlos Santos, um sistema híbrido.²⁹

Desta feita, num primeiro momento, dever-se-ia adotar o princípio de tributação no país de origem, ou seja, o imposto deveria ser tributado no país de origem dos bens transacionados, como se de uma transação interna se tratasse. Contudo, o imposto arrecadado, teria de, numa fase posterior, ser transferido para o país destino através do mecanismo comunitário de compensação, *clearing-system*.

Assim, o sujeito passivo teria a possibilidade de exercer o direito à dedução, preservando-se, desta maneira, a neutralidade do imposto.

Ora, devido à complexidade adjacente a todo o processo, foram criadas duas novas Diretivas (Diretiva 91/680/CEE e Diretiva 92/77/CEE, ambas do Conselho).

A Diretiva de 1991 previa um regime transitório de tributação no país de destino, no que concerne às transações intracomunitárias, sendo que o mesmo deveria vigorar até 31 de dezembro de 1996, ou seja quatro anos.

Segundo este regime transitório, mais concretamente o preâmbulo do mesmo, era “necessário tributar nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e as condições desses Estados-Membros, as operações intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos não isentos”.

²⁷ FORTES, Edmirson Pedro Ramos – *A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia*. Beja: ESTIG, 2018. Mestrado em Contabilidade e Finanças, p. 20.

²⁸ Sobre estes princípios, vide SOUSA, José Valdemar Machado dos Santos Alves de - *Da Tributação no Destino à Tributação na Origem – Em busca de um modelo para o IVA na União Europeia*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 2013. Tese de Mestrado em Direito Fiscal.

²⁹ SANTOS, António Carlos dos – “IVA e mercado interno: as aquisições intracomunitárias de bens”. *Revista Fisco* n.º 42, maio de 1992.

De igual modo, era imprescindível tributar nos Estados-Membros de destino, à luz das taxas e condições dos mesmos, as aquisições intracomunitárias de um certo valor, quando realizadas por sujeitos passivos isentos ou por pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, bem como determinadas operações intracomunitárias de venda à distância e de entrega de meios de transporte novos efetivadas por particulares ou por organismos isentos ou que não sejam sujeitos passivos, porquanto essas operações, na ausência de disposições especiais, poderiam conduzir a importantes distorções de concorrência entre os Estados-Membros.³⁰

Nesta Diretiva, constava que também que até 31 de dezembro de 1994, a Comissão deveria apresentar ao Conselho, um relatório concernente ao regime transitório, o qual deveria ser acompanhado de propostas relativas às modalidades do regime definitivo de tributação das trocas entre Estados-Membros. Por sua vez, o Conselho deveria até 31 de dezembro de 1995 e desde que estivessem reunidas, de forma satisfatória, as condições de passagem a um regime definitivo, decidir sobre a entrada em vigor e funcionamento desse mesmo regime, acautelando que, caso tal não o seja possível nessa data, o regime transitório prorrogar-se-á até à sua entrada em vigor.

Sublinhe-se que este regime ainda vigora, nos dias de hoje, na UE, uma vez que não houve consenso, quanto à aprovação de um regime definitivo, tratando-se, por conseguinte, de uma transitoriedade definitiva.

Por sua vez, a Diretiva datada de 14 de dezembro de 1992, estabeleceu a fixação das taxas do imposto, designadamente: taxa normal de 15% e taxa reduzida de 5% (aplicável aos bens e serviços constantes no Anexo H), abolindo as taxas agravadas. Para além disso, em determinados Estados-Membros foram definidas, provisoriamente, derrogações à aplicação das novas taxas, até à entrada em vigor de um regime definitivo.

Simultaneamente, foi aprovado o Regulamento n.º 218/92, do Conselho, de 27 de janeiro referente à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos.

O art.º 1.º do Regulamento anteriormente mencionado expunha que “o presente regulamento estabelece os procedimentos para a troca, por via eletrónica, de informações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado respeitantes às transações

³⁰ Diretiva n.º 91/680/CEE. *Jornal Oficial* n.º L 376 (91/12/31) 1—19.

intracomunitárias, bem como para qualquer troca posterior de informações entre as autoridades competentes dos Estados-Membros”.

Para além disso foram criados outros quatro regulamentos³¹ relativos às novas obrigações estatísticas.³²

Passados os quatros anos previstos para a vigência do regime transitório, Conselho ECOFIN (Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros) recomendou que fossem desempenhados trabalhos com vista á instituição de um regime definitivo, enunciando, para tal, quatro metas cruciais, designadamente:

- a) A simplificação das obrigações administrativas dos sujeitos passivos e das administrações fiscais;
- b) A simplificação considerável da legislação;
- c) A preservação da neutralidade do imposto em termos concorrenciais;
- d) A manutenção do mesmo nível de receitas dos Estados-Membros, sem agravamento dos riscos de fraudes³³.

Subsequentemente, foi apresentado pela Comissão, em 1996, um programa para a implementação do tão aguardado regime definitivo, intitulado de “*Um sistema comum do IVA: programa para o mercado único*”.

Note-se que, a terminologia “regime definitivo” desapareceu para dar lugar à designação “novo sistema comum do IVA”. Na opinião de António Carlos dos Santos e de Mário Alberto Alexandre, “esta alteração teve por objetivo chamar a atenção para o facto de as transformações a efetuar no figurino do IVA não deverem circunscrever-se à questão da passagem do princípio do destino para o da origem, mas deverem atingir o coração da própria Sexta Diretiva”³⁴.

³¹ Regulamento n.º 3330/91, do Conselho, de 07 de novembro; Regulamento n.º 2256/92, da Comissão, de 31 de julho de 1992; Regulamento n.º 3046/92, da Comissão, de 22 de outubro e Regulamento n.º 3590/92, da Comissão, de 11 de dezembro.

³² PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.40.

³³ PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – “*A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado – quo vadis?*”. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2005. Trabalho apresentado no âmbito do concurso para Professor-Adjunto das disciplinas de Fiscalidade, p.63.

³⁴ Vide SANTOS, António Carlos dos; ALEXANDRE, Mário Alberto – “*O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?*”. Lisboa, 2000, p.85.

O programa apresentado baseava-se em três pilares fundamentais:³⁵

O primeiro pilar prendia-se com a definição de um “único lugar” para tributação de todas as operações que um certo sujeito passivo efetuasse no interior da UE. Ou seja, as transações realizadas por um determinado sujeito passivo deveriam ser tributadas num único lugar, neste caso, no Estado-Membro onde o sujeito passivo se encontrasse registado para efeitos de IVA.

Por sua vez, o segundo pilar era relativo à repartição das receitas pelos Estados-Membros, tendo por base critérios e dados macroeconómicos. Nestas situações, a globalidade das receitas seria fragmentada com base em dados globais do consumo de cada país e não tendo por base quaisquer declarações dos sujeitos passivos, dado que tal implicaria a manutenção da diferenciação entre operações no interior de cada país e operações intracomunitárias.

Por fim, no que toca ao terceiro pilar referente a uma aproximação das taxas do IVA, a Comissão considerava como suficiente, no que toca à taxa normal, uma aproximação no interior de um intervalo, devendo o nível da taxa ser alvo de decisão política. Por outro lado, o número e o âmbito de aplicação das taxas reduzidas deveria ser harmonizados, devendo, tal como também se sucedia na taxa normal, ser objeto de decisão política.

O intuito deste programa era ser levado a cabo em várias fases: uma primeira que iniciar-se-ia até finais de 1996 e que passaria pela adoção de uma proposta de diretiva sobre a taxa normal do IVA, pela proposta de diretiva sobre a transformação do Comité Regulamentar e, ainda, pela apresentação de propostas de diretiva com o intuito de melhoria dos mecanismos sobre assistência mútua de cobrança do imposto; uma segunda fase onde seriam apresentadas as linhas gerais do novo sistema comum do IVA e um programa de trabalhos para a concretização das mesmas; uma terceira fase (1997) na qual proceder-se-ia a um aperfeiçoamento e modernização do IVA, no que concerne ao âmbito de aplicação, à incidência subjetiva, determinação da matéria coletável, isenções, direitos à dedução e, novamente, aproximação das taxas; na quarta fase abordar-se-ia a questão relativa ao local de tributação e na quinta e última fase (1998 e

³⁵ Vide SANTOS, António Carlos dos; ALEXANDRE, Mário Alberto – *“O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?”*. Lisboa, 2000, p.87.

1999) seriam estabelecidos os mecanismos de redistribuição das receitas e uma nova examinação aos regimes especiais em vigor.³⁶

Pese embora o programa anunciado apresentasse bastante flexibilidade e pragmatidade, o mesmo não foi aceite pelos Estados-Membros.

2.4. Quarta fase de harmonização comunitária

A quarta fase de harmonização comunitária iniciou-se, no ano de 2000, com a apresentação por parte da Comissão de um programa apelidado de “Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno”.³⁷

Para além de uma reavaliação do programa apresentado em 1996, esta estratégia previa um programa de ação alicerçado em quatro objetivos principais, designadamente: a simplificação e a modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme das disposições atuais e uma nova execução da cooperação administrativa.

Com estes propósitos pretendia-se impulsionar, novamente, o Conselho com vista a alcançar, num curto espaço de tempo, melhorias no regime de tributação que se encontrava em vigor à data, sem comprometer o conceito de regime definitivo que seria um objetivo a cumprir a longo prazo.

Em 2007, entrou em vigor a Diretiva 2006/112/CE, habitualmente designada por Diretiva IVA.

Esta foi criada com o objetivo de tornar claras e racionais as disposições existentes relativas ao imposto em estudo, sendo necessário, para tal, a reformulação da estrutura e da redação da Primeira e Sexta Diretivas, sem que daí resultem alterações consideráveis.

No entendimento de António Moura de Oliveira, “o facto deste novo ato legislativo ter revogado quer a Sexta quer a Primeira Diretiva, e coligido num só diploma

³⁶ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.44.

³⁷ Vide Comissão Europeia consultado em 14/04/2022 em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52000DC0348>.

todas as disposições atinentes ao sistema comum do IVA, determina que o conhecimento das suas disposições se afigure da maior importância para a compreensão do regime do IVA hoje em vigor na UE.”³⁸

Ora, desde a sua entrada em vigor, a Diretiva IVA demonstrou ser uma peça legislativa de referência, no tocante à implementação do sistema comum de IVA, capaz de fornecer uma visão global da legislação europeia em vigor.³⁹

Como foi perceptível, este processo de harmonização durou vários anos repletos de “impasses e indefinições, de pequenos avanços e poucos grandes passos, numa constante dialética entre origem/destino. Esta longa história, no fundo, mais não é do que um reflexo, no plano fiscal, da própria história da construção europeia.”⁴⁰

Atualmente, a adoção do IVA, como um imposto sobre o consumo, é obrigatória em todos os Estados da União Europeia, fazendo parte do *acquis communautaire*.

Para além disso, o IVA deixou de ser um imposto europeu, passando a ser alvo de inspiração para vários países fora da UE, totalizando mais 100 países que utilizam um sistema de tributação das transações com várias semelhanças ao IVA.

3. O IVA no ordenamento jurídico português

Durante vários anos, a tributação do consumo em Portugal foi efetivada através do Imposto sobre o Valor das Transações (IT), também designado por “Imposto de Transações”, introduzido em 1966 através do DL n.º 47066, de 1 de julho.

Este imposto foi criado com o intuito de preencher a lacuna que se abriu no sistema tributário português, aquando da reforma do mesmo, quer no que concerne às consequências inerentes da adoção de novos princípios relativos à determinação da matéria coletável no plano dos impostos diretos, quer no respeitante às implicações a que conduziram a participação de Portugal no movimento da integração económica internacional.

³⁸ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.22.

³⁹ COSTA, Ana Rita Garcia – *Discussão do conceito relevante de estabelecimento estável para efeitos de iva*. Lisboa: ISG, 2015. Mestrado em Gestão Fiscal, p.40.

⁴⁰ PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – *“A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado – quo vadis?”*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2005. Trabalho apresentado no âmbito do concurso para Professor-Adjunto das disciplinas de Fiscalidade, p.5.

O IT, de acordo com o art. 3.º do preâmbulo do normativo legal em questão, aboliu: a) o imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo; b) o imposto sobre o consumo de bebidas engarrafadas e de gelados; c) o imposto do selo sobre cartas de jogar; d) o imposto do selo sobre os produtos de perfumaria e de toucador; e) o imposto do selo sobre aguardente ou álcool provenientes da destilação de vinho, borras de vinho, bagaço de uvas e água-pé, de produção alheia.

De facto, o IT tratava-se de um imposto monofásico no produtor/grossista, ou seja, era pago apenas na fase da produção ou na fase grossista, o que ocasionava uma simplificação da gestão do mesmo por parte das autoridades fiscais.

Dissecando os artigos mais importantes deste imposto temos que:

À letra do art.º 1.º do Código do Imposto de Transações (CIT), o imposto em estudo incidia sobre o valor das mercadorias, produzidas ou importadas no continente ou ilhas, arroladas ao longo desse artigo, excluindo-se, desta feita e de acordo com o referido no art. 2.º, as transações de mercadorias em existência para venda nos estabelecimentos de pessoas singulares ou coletivas que só depois da aquisição das mesmas mercadorias fiquem obrigadas a registo ou o tenham obtido.

As isenções encontravam-se enumeradas no capítulo II, sendo que para poderem beneficiar das mesmas, os sujeitos passivos deveriam preencher declaração do modelo n.º 13, nos termos explanados no art.º 5.º, a qual se encontrava isenta de imposto do selo.

No que concerne ao valor tributável do IT, e de acordo com o art. 8.º do CIT, este aplicava-se ao *“valor das transações sujeitas a imposto será o preço ilícido praticado à saída do armazém, local de produção, ou outros locais de venda, sem consideração das deduções que tiverem sido efetuadas por qualquer meio ou processo, designadamente a título de desconto, abatimento ou bónus, salvo o desconto de pronto pagamento até ao limite de 3 por cento.”*

Em relação às taxas a aplicar, regra geral a taxa aplicável era de 7%, à exceção das transações de mercadorias referidas na lista B anexa ao CIT, as quais ficavam sujeitas à taxa de 20%

Uma das principais fragilidades deste imposto prendia-se com o facto de este não gerar o nível de receitas desejado, o que ocasionava um aumento significativo nas taxas

a aplicar ao grossista e uma distorção do funcionamento do mercado pela fraude fiscal de uns e pela evasão fiscal de outros, por exemplo nos casos em que o comércio grosso e o retalho se processavam no mesmo estabelecimento, ocorrendo uma redução artificial de preços de transferência.⁴¹

Ora, com a adesão de Portugal à então CEE, o IVA passou a ser a base da tributação do consumo, tendo sido facultado um período transitório de três anos a contar da data de adesão⁴², o qual não foi utilizado, tendo a legislação referente ao IVA entrado em vigor em 01 de janeiro de 1986, por intermédio do DL n.º 394.º-B/84, de 26 de dezembro⁴³, o qual criou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Esta introdução produziu um aumento substancial, no que concerne à incidência subjetiva, uma vez que o imposto deixou de ser cobrado exclusivamente ao produtor ou ao grossista, passando a ser solicitado também aos retalhistas e prestadores de serviços.

Ora, tais factos vêm reconhecidos no Preâmbulo do CIVA, no qual se esclarece que *“não oferece hoje dúvida séria que o IVA, envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do Imposto das Transações, assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maiores potencialidades na obtenção de créditos”*.

Apesar do benefício inequívoco que o IVA acarretou para o nosso país, é de referir que a introdução do mesmo, no ordenamento jurídico português, implicou um melhoramento dos meios técnicos, uma maior especialização e contratação de funcionários da AT.

A primeira alteração ao CIVA ocorreu pelo DL n.º 195/89, de 12 de junho.

⁴¹ Preâmbulo do CIVA.

⁴² Tratado de adesão foi assinado no dia 12 de junho de 1985, em Lisboa, tendo entrada em vigor em 01 de janeiro de 1986.

⁴³ O DL n.º 394.ºB/84, de 26 de dezembro aboliu também: a) o imposto ferroviário, criado pelo Decreto-Lei n.º 38 245, de 5 de maio de 1951; b) o imposto de turismo, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março; c) as percentagens cobradas a favor do Fundo de Socorro Social, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 47 500, de 18 de janeiro de 1967; d) os seguintes artigos da Tabela Geral do Imposto do Selo: 5, 12, n.º 2, 27, 29 (exceto no que se refere ao imposto incidente sobre bilhetes de passagens aéreas internacionais e sobre o preço do aluguer ou fretamento de aviões), 49-A, 50, n.º 1, alínea a), 55, 106, 114-A, 140 e 141 (desde que, nestes dois últimos casos, os documentos aí referidos comprovem o pagamento de operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, ainda que dele isentas); e) o imposto de selo sobre especialidades farmacêuticas, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 147/81, de 4 de junho.

Esta modificação deu-se com o intuito de adaptar o CIVA e demais legislação complementar ao direito comunitário (hoje, Direito da União Europeia), o que implicaria – e implica nos dias de hoje –, impreterivelmente, o cumprimento dos regulamentos e diretivas em vigor na União.

4. Natureza do Imposto; características

De uma forma geral, o IVA trata-se de um imposto de matriz comunitária, estadual, geral sobre o consumo, indireto, de obrigação única, repercutível, plurifásico que opera através do método subtrativo indireto, neutro, de prestação variável, reditício e baseado transitoriamente no princípio da tributação no país de destino.

Conforme explanado no art.º 2.º da Primeira Diretiva do IVA, *“O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.*

Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

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

Ora, dissecando separadamente a características suprarreferidas, o IVA trata-se de:^{44 45}

I) Um imposto de matriz comunitária

O IVA trata-se do imposto mais harmonizado da UE, integrando, como anteriormente referimos, o *“acquis communautaire”*, ou seja, o acervo comunitário. Desta forma, todos os Estados que aderem à União Europeia

⁴⁴ AZEVEDO, Patrícia Anjos; AMORIM, José de Campos – *Lições de Direito Fiscal*. 2ª Ed., Revista e Atualizada. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p.23.

⁴⁵ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF, Almedina, 2011, p.35.

são obrigados a substituir os modelos de impostos sobre as transações que vigorem à data, pelo modelo do IVA.

A Diretiva IVA prevê de forma exaustiva as regras de incidência, uma panóplia alargada de isenções, a determinação da matéria coletável, os limites a ter em conta, aquando da aplicação das três taxas disponíveis e, ainda, um conjunto de obrigações procedimentais e declarativas a ter em consideração por parte do sujeito passivo.

Contudo, não se trata de um imposto europeu, dado que tal implicaria que todas as fases fundamentais da vida do imposto ocorressem a nível da União Europeia.

Para além disso, o imposto em estudo, pese embora considerado o expoente máximo da harmonização fiscal na UE, a sua harmonização não é total, já que, devido às opções permitidas na União e às diferentes perceções resultantes da Diretiva anteriormente referida, os regimes do IVA em vigor nos Estados-Membros possuem várias diferenças entre si.

II) Um imposto estadual

O IVA é um imposto estadual, dado o seu sujeito ativo ser o Estado, sendo este, simultaneamente, credor e a única entidade a poder exigir o cumprimento das obrigações fiscais, em sede de IVA.

III) Um imposto geral sobre o consumo

O IVA incide sobre todas as fases do circuito económico e tributa, regra geral, todo o tipo de consumo (transações económicas efetuadas a título oneroso), contrariamente ao que se sucede com os impostos especiais sobre o consumo (IEC)⁴⁶ que só tributam determinadas tipologias.

O IVA era administrado pela antiga DGI (Direção-Geral dos Impostos) – atual AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) – e os IEC eram administrados pela

⁴⁶ Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT).

DGAIEC (Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo) – atual AT (Autoridade Tributária e Aduaneira – Alfândega).

Pese embora a generalidade da doutrina considere o imposto em estudo, um imposto geral sobre o consumo, o alemão Joachim Englisch, na sua obra *“Fundamental principles of Value Added TAX (VAT)”*, refere que *“tal como previsto na Diretiva IVA, possa considerar-se, estritamente, um imposto sobre a despesa para o consumidor final, pois incide, tendencialmente, sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos por quem manifesta capacidade contributiva.”*⁴⁷

IV) Um imposto indireto

O IVA é um imposto indireto já que não tem em consideração a situação pessoal dos contribuintes, ou seja, recai sobre as manifestações indiretas ou mediatas da capacidade contributiva.

Este imposto assenta, de acordo com a teoria clássica, no fenómeno da repercussão económica. Nestas situações, o sujeito passivo que vendeu um determinado bem ou prestou um certo serviço ao seu cliente e recebeu, deste último, para além da compensação pela venda ou trabalho, o valor a pagar às autoridades fiscais. Ou seja, apesar de ser o sujeito passivo quem tem o ónus do pagamento do imposto, quem o suporta efetivamente, é o consumidor final.⁴⁸

V) Um imposto de obrigação única

No que concerne à classificação dos impostos, podemos ter impostos de obrigação única e impostos de obrigação periódica.

No ponto de vista de Saldanha Sanches, o imposto de obrigação única é aquele em que *“a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei”*.⁴⁹ Na mesma linha de pensamento, José de

⁴⁷ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.6.

⁴⁸ Vide ANTUNES, Bruno Botelho – *A repercussão fiscal no IVA*. Almedina, 2008.

⁴⁹ SALDANHA, Sanches – *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p.27.

Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo definem-no como o imposto que respeita *“a atos ou factos ocasionais, sem carácter repetitivo, como no caso da aquisição de um bem imóvel ou de uma transmissão de bens por morte”*.⁵⁰

Por outro lado, os impostos de obrigação periódica, José Casalta Nabais entende que estes impostos têm *“na base do facto jurídico um elemento temporal que tende a manter-se, a reiterar-se”*.⁵¹

Assim, quanto à classificação do IVA, o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão relativo ao Processo 026806, 2ª Secção, de 20 de março de 2002⁵² concluiu que *“o imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos atos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respetiva atividade.”*

VI) Um imposto repercutível

A repercussão do imposto verifica-se, na medida em que o sujeito passivo pode transferir o encargo por si suportado para outrem que consigo se relacione no circuito económico, regra geral, o consumidor final.⁵³

Como vimos anteriormente, em sede de IVA, não obstante ser o sujeito passivo quem entrega o valor do imposto ao Estado, quem o suporta é o cliente, que, aquando do pagamento do bem ou serviço, vê incluído no preço o valor de IVA liquidado. Isto é, nestes casos, o consumidor é quem, efetivamente, suporta economicamente o pagamento do IVA e quem possui a titularidade da capacidade contributiva.

⁵⁰ AZEVEDO, Patrícia Anjos; AMORIM, José de Campos – *Lições de Direito Fiscal. 2ª ed. – Revista e Atualizada. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p.58.*

⁵¹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p.52.*

⁵² Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 026806, de 20 de março de 2002. Relator Baeta de Queiroz.

⁵³ CAMPOS, António Vítor Almeida; Lázaro, Carlos Manuel Freitas – *Introdução à Fiscalidade. Viseu: Escola Superior de Tecnologia, 2005. Apontamentos de Fiscalidade de Empresa I, p.8.*

VII) Um imposto plurifásico que opera através do método subtrativo indireto

O IVA é um imposto que versa sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do método subtrativo indireto.

Este método consiste na técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando, desta forma, quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

Em termos práticos, ao vendedor ou prestador de serviços é facultado o direito de descontar ao imposto, por ele liquidado e cobrado pelas transações ou serviços prestados ao seu cliente, na qualidade de adquirente dos bens ou serviços imprescindíveis para a realização da sua atividade, o imposto devido ou pago numa fase anterior. Ou seja, o sujeito passivo deve entrega à AT a diferença entre o IVA liquidado e o IVA suportado.

Ora, como é de fácil perceção, tal não acontece com os particulares e com os sujeitos passivos indiretos, uma vez que estes beneficiam de isenções incompletas, atuando, para efeitos de IVA como consumidores finais, já que não têm qualquer tipo de dedução do IVA, por si, suportado.

VIII) Um imposto neutro

A neutralidade do IVA verifica-se em todas as fases do circuito económico, designadamente, na fase da produção, quando o imposto não leva os produtores a alterar a forma de organização do seu processo produtivo e na fase do consumo, quando o imposto não influencia os consumidores nas escolhas dos bens ou serviços.

Na interpretação de Xavier de Bastos, *“a neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro”*.⁵⁴

⁵⁴ BASTOS, Xavier de – *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. D.G.C.I., 1991, pp.29 e 30.

A nível internacional, em função dos ajustamentos fiscais que se fazem sentir na fronteira de cada Estado-Membro, devido à aplicação do princípio de tributação no país de destino, há a possibilidade de, seja qual for a fase do circuito económico em que se encontra, apurar com precisão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase.⁵⁵

Para além disso, *“as restituições à exportação e as compensações na importação são feitas de forma simples e rigorosa, assegurando a neutralidade do imposto nas relações entre os Estados.”*⁵⁶

IX) Um imposto de prestação variável

As taxas aplicáveis aos bens e serviços sujeitos ao IVA são variáveis, e alteram-se consoante o tipo de bem ou serviço em causa. Estas encontram-se elencadas no art.º 18.º do CIVA e serão abordadas com maior ênfase no Capítulo III.

X) Um imposto reditício

O IVA é uma das fontes mais importante, no que respeita às receitas fiscais do Estado. Tal deve-se ao facto de incidir nas várias fases do processo produtivo, conforme já expresso, e do consumo e abranger, como já referido, um número indeterminado de bens e prestações de serviços.

No que concerne à característica *sub judice* José C. Gomes Santos, este salienta ainda que *“o IVA caracteriza-se por elevada produtividade financeira, decorrente da sua ampla base de incidência, que inclui, para além da habitual transmissão de bens e produtos, as transmissões de serviços de variada natureza, aspeto tanto mais relevante quanto aplicado em “ambiente” de crescente terciarização das economias”*.⁵⁷

⁵⁵ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.27.

⁵⁶ LIMA, Emanuel Vidal – *Imposto sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*. 9ª ed. Porto Editora, 2003, p.18.

⁵⁷ SANTOS, José C. Gomes – *O IVA – um Imposto (Muito Especial) Sobre o Consumo*. Coimbra: Almedina, 2008, p.168.

XI) Um imposto anestésico

O IVA é um dos impostos mais utilizados pelo Estado, aquando da necessidade impreterível de um aumento da receita fiscal. Tal resulta, para além da facilidade e celeridade da cobrança do imposto, do facto de este não carecer de recursos avultados por parte do Estado e o impacte na vida dos contribuintes ser diminuto devido á anestesia fiscal sentida.

Ora, o imposto em estudo trata-se de um “imposto escondido”, uma vez que o valor do imposto vem diluído no preço final do produto ou do serviço, o que gera uma ínfima percetibilidade da carga fiscal subjacente à compra.

Ressalve-se que, apesar de o preço fixado ser o valor do produto ou serviço acrescido de IVA, na fatura estes montantes devem constar separadamente.

CAPÍTULO II – REGIMES DO IVA

1. Regime do IVA

As diretivas da UE oferecem aos Estados alguma liberdade na forma como os órgãos legiferantes dos Estados Membros as transpõem, por conseguinte estes transpõem as diretivas de forma a que estas se adaptem ao seu ordenamento jurídico e não colidam com os seus interesses fiscais. Ressalve-se que, porém, os Estados não podem desvirtuar completamente o espírito subjacente à diretiva.

Desta forma iremos dissecar o regime do IVA, fazendo referência, sempre que se mostre necessário, às normas europeias relativas a este imposto.

1.1. Incidência Objetiva

Regra geral, está sujeita a IVA qualquer operação económica efetuada a título oneroso localizada em território nacional.

Ora, dispõe o art.º 5.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que *“Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira”*, ou seja, em termos práticos o sistema comum de IVA aplica-se em Portugal Continental e nas ilhas da Madeira e dos Açores (art. 1.º, n.º 2 do CIVA). Contudo, como veremos mais à frente as taxas aplicadas em território continental e insular são díspares.

À luz do disposto no art.º 1.º, n.º1 do CIVA estão sujeitas ao IVA:

- a) As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal⁵⁸;

Ressalve-se que este requisito de onerosidade não é essencial, uma vez que, como iremos ver mais à frente, existem transmissões de bens e prestações

⁵⁸ “Por um sujeito agindo como tal - isto é, caso estas operações não sejam efetuadas por um sujeito passivo que não age em tal qualidade, estamos no âmbito de atividades privadas não tributadas, bem como no caso de as operações serem efetuadas por um particular” – PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.66.

de serviços, efetuadas a título gratuito que se encontram sujeitas ao pagamento do imposto em estudo.

Também a condição de territorialidade (território nacional) é de aplicação genérica, já que, conforme se verá mais adiante, nas normas de localização de operações, mais concretamente nos arts. 6.º e 14.º e no RITI existem derrogações a este princípio.⁵⁹

- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

1.1.1. Operações Internas

As transmissões de bens

A definição de transmissão de bens vem explanada no art.º 3.º, n.º 1 do CIVA, o qual refere que *“considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”*.

Deste conceito podemos extrair as seguintes inferências:

- a) Apenas são tidas em consideração, para efeitos de IVA, as transmissões onerosas, isto é, as que envolvam uma contraprestação (com exceção da alínea f), do n.º3 do art. 3.º do CIVA);
- b) Estão somente sujeitas ao IVA, as transmissões de bens corpóreos, podendo estes ser móveis ou imóveis, uma vez que, caso se tratem de bens incorpóreos, a operação dever-se-á qualificar como prestação de serviços. Importa salientar que, para efeitos legais, consideram-se bens corpóreos, a energia elétrica, o gás, o calor, frio e similares – art.º 3.º, n.º2 do CIVA.
- c) Para realizar a transmissão de bens, não é obrigatório que o transmitente seja o proprietário do bem transmitido, basta que este seja possuidor ou tenha a mera detenção do bem.

⁵⁹ SARMENTO, Joaquim Miranda; MATOS, Catarina – *Manual Teórico-Prático do IVA*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2021, p.22.

Para além das já referidas, assemelham-se às transmissões de bens, à letra do disposto no art.º 3.º, n.º3 do CIVA, resumidamente:

- a) Os contratos de locação-venda (alínea a);
- b) Os contratos de compra e venda de bens móveis com cláusula de reserva de propriedade até ao momento do pagamento do pagamento total ou parcial do preço (alínea b);
- c) Os contratos de comissão, com inclusão das transferências de mercadorias enviadas à consignação efetuadas entre comissário e comitente (alínea c);
- d) No caso de se tratar de mercadorias enviadas à consignação, a sua não devolução após um ano desde a entrega ao destinatário (alínea d);
- e) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando quem os montou haja fornecido a totalidade dos materiais (alínea e);
- f) Afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma (designado autoconsumo externo permanente), ou a sua transmissão gratuita, bem como a sua afetação a um sector de atividade isento (denominado autoconsumo interno permanente) com ressalva para o disposto nos arts. 3.º, n.º 7 e 26.º do CIVA (alínea f);
- g) A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade isento e, bem assim, a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto (alínea g).

Excluem-se deste conceito, as cessões a qualquer título (oneroso ou gratuito) de estabelecimento comercial, uma parte ou a totalidade dele, que seja passível de constituir um ramo de atividade autónomo, quando, qualquer que seja a situação, o adquirente do imóvel seja, ou venha a ser, sujeito passivo de IVA (art. 3.º, n.º4 do CIVA).

É cognoscível, através da análise do artigo acima dissecado, que grande parte dos bens com que lidamos no nosso dia-a-dia, estão sujeitos a IVA.

As prestações de serviços

Do mesmo modo como foi perfilhado na Diretiva do IVA, o legislador português optou por conceituar a definição de prestação de serviços, em sede de IVA⁶⁰, *a contrario sensu*.

Assim sendo, dispõe o art.º 4.º, n.º 1 do CIVA que *“são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não configurem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”*.

Ora, a noção apresentada trata-se de um conceito residual, já que nele cabe todas as operações de carácter oneroso que não sejam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens, o que não está totalmente correto.⁶¹

Clotilde Celorico Palma entende que *“para que se esteja perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA, é necessário que haja efetivamente o exercício de uma atividade económica. Caso contrário, será inaceitável a tributação de uma operação em sede deste imposto, invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços. Em suma, a operação em causa tem que ter substância económica para que possamos tributá-la em IVA.”*⁶²

Tal como se sucede nas transmissões de bens, também nas prestações de serviços, existe uma exceção ao critério da onerosidade, mais concretamente no art. 4.º, n.º2, alínea b) do CIVA.

De igual forma, como se sucede nas transmissões de bens, o CIVA apresenta operações assimiladas a prestações de serviços. Não obstante, o código assemelha certas operações efetuadas a título gratuito, a prestações efetuadas a título oneroso, nomeadamente:

- a) A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em setores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os

⁶⁰ A noção apresentada no CIVA é discrepante com a explanada no art. 1154.º do CC (Código Civil), o qual refere que *“contrato de prestação de serviços é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”*.

⁶¹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p.616.

⁶² PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2020, p.84.

constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto com ressalva para o disposto no art.º 26.º, .º1 do CIVA⁶³ (art.º 4.º, n.º2, alínea a);

- b) As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma (art.º 4.º, n.º 2, alínea b);
- c) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados (art. 4.º, n.º 2, alínea c);
- d) A cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no n.º 2 do artigo 18.º do regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, aprovado pela Lei n.º 28/98, de 26 de junho, devidas após a cessação do contrato (art.º 4.º, n.º3);
- e) A prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço (art.º 4.º, n.º 4).

1.1.2. As importações de bens

Antes abordar esta temática, torna-se imperioso referir que todas as entregas de bens originários ou procedentes dos territórios dos Estados Membros da UE, onde se aplica a Diretiva IVA, não se consideram importações de bens, mas antes aquisições intracomunitárias de bens.

No que concerne à importação de bens, vigora o princípio de tributação no destino, o que implica aquilo que denominados de ajustamentos fiscais nas fronteiras. Isto significa que, aquando da saída dos bens do país de origem, estes devem estar livres de qualquer carga fiscal (mediante a concessão do direito à dedução do IVA) e, no

⁶³ A título de exemplo temos a empresa A que adquire uma máquina necessária para o exercício da sua atividade, tendo sido deduzido o IVA suportado na compra, se porventura oferecerem a máquina ao administrador estamos perante uma transmissão de bens, na hipótese de a emprestarem estamos perante uma prestação de serviços. Logo, em ambas as situações haverá IVA a liquidar.

momento da chegada ao país de destino, o importador deve pagar um valor de imposto equivalente aquele que incide, nesse mesmo país sobre bens similares aos importados, na mesma fase de produção ou comercialização. Desta forma, é possível garantir o respeito da neutralidade do imposto, ou seja, a igualdade de tratamento fiscal entre os bens importados e os bens transacionados dentro do país.⁶⁴

Assim sendo, define-se importação de bens, nos termos do art. 5.º, n.º1 do CIVA como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros⁶⁵ e que não se encontrem em livre prática⁶⁶ ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira ou bens procedentes de territórios terceiros⁶⁷ e que se encontrem em livre prática.

Todavia, sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob um dos regimes previstos nos n.º i) a iv) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo, nesta senda o art.º 5.º, n.º 2 do CIVA.

Denote-se que, contrariamente às figuras jurídicas que estudamos anteriormente neste capítulo, nas importações de bens não é exigido que a operação tributável seja realizada por um sujeito passivo de IVA. Não importa qual seja a qualidade do importador, as importações estão sempre sujeitas ao IVA. Para além disso, o carácter de

⁶⁴ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2020, p.301.

⁶⁵ Países terceiros são países que não pertencem à União Europeia, incluindo os seguintes territórios de Estados -Membros da União Europeia: ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha e Livigno, da República Italiana (art. 1.º, n.º 2, alínea c do CIVA).

⁶⁶ Consideram-se em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-Membro, e que não tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos (art. 29.º do TFUE).

⁶⁷ Consideram-se territórios terceiros os seguintes territórios de Estados -Membros da União Europeia, os quais, salvo disposição especial, são tratados como países terceiros: ilhas Canárias, do Reino de Espanha, os territórios da República Francesa referidos no artigo 349.º e no n.º 1 do artigo 355.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Monte Atos, da República Helénica, ilhas Anglo -Normandas do Reino Unido da Grã -Bretanha e Irlanda do Norte, ilhas Aland, da República da Finlândia e Campione d'Italia e águas nacionais do lago de Lugano, da República Italiana (art. 1.º, n.º2, alínea d) do CIVA).

habitualidade e o fim a que se destinam os bens não têm relevância, em sede de importações.

1.1.3. As aquisições intracomunitárias de bens

Esta temática será abordada no ponto 3 deste capítulo.

1.2. Incidência Subjetiva

Os arts. 9.º e 193.º da Diretiva 2006/112/EC diferenciam o “*assujetti*” (sujeito passivo do imposto) do “*redevable de la taxe*” (devedor do imposto). Por um lado, o sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça, de modo independente⁶⁸ e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Por outro lado, quanto ao devedor do imposto dispõe o último artigo referido que o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos arts. 194.º a 199.º e 202.º.

O conceito de atividade económica tem sido alvo de várias interpretações, uma vez que a definição prevista no art.º 9.º da Diretiva suprarreferida, a qual se encontra transposta no art.º 2.º do CIVA, “abrange genericamente toda a produção e comércio de bens e toda e qualquer prestação de serviços, seja qual for a respetiva natureza. Em face de tão ampla noção de atividade económica, o TJUE⁶⁹ tem vindo a ser chamado a fixar os limites do que se deve considerar ter ou não ter conteúdo económico.”⁷⁰

⁶⁸ O art. 10.º da Diretiva 2006/112/EC refere que “a condição de atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.” Na ótica de Xavier de Bastos a não tributação dos trabalhadores dependentes é evidente, uma vez que “se os serviços dos trabalhadores às respetivas empresas fossem tributados, ou seja, se os trabalhadores fossem considerados sujeitos passivos, teríamos dupla tributação e o sistema perderia sentido, no plano económico.”

⁶⁹ Vide Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Caso Rompelman (Proc. n.º268/83).

⁷⁰ Acórdão do CAAD de 14.06.2017 no Processo n.º 759/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=275&id=2776>, consultado em 11/05/2022.

Ora, como já referimos anteriormente, nem todas as normas europeias relativas ao IVA foram transpostas para o direito interno dos Estados-Membros e este é um exemplo dessa afirmação.

Pese embora na Diretiva conste esta diferenciação, no CIVA a mesma não existe.

Desta forma, refere o art.º 2.º que são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que:

- a) Exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, de um modo independente e com caráter de habitualidade (alínea a);
- b) De modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das atividades supramencionadas, onde quer que este ocorra (alínea a);
- c) Pratiquem uma só atividade sujeita a IRS e IRC (alínea a);
- d) Realizem importações de bens, segundo a legislação aduaneira (alínea b), sendo que, como já foi referido não é necessário o caráter de habitualidade da atividade, ou seja, basta, por exemplo, a prática de uma atividade de importação para já ser considerado sujeito passivo de IVA;
- e) Mencionem indevidamente IVA em fatura (alínea c);
- f) Efetuem operações intracomunitárias, nos termos do RITI (alínea d);

São também sujeitos passivos do IVA as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que:

- a) pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (alínea e);
- b) sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas (alínea g);
- c) sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no

- território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas (alínea h);
- d) no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao presente Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto (alínea i);
 - e) disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (alínea j);
 - f) disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro (alínea l);
 - g) disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca (alínea m).

Para além dos já mencionados, existem casos em que o adquirente dos bens ou serviços se torna o sujeito passivo de IVA através da aquisição. Estas situações denominam-se de *reverse charge*, uma vez que, nestes casos, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente, sendo este último quem deverá efetuar a liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do mesmo pago pela aquisição, de acordo com o disposto no art. 19.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CIVA.

À letra do referido no n.º 2 do artigo anteriormente mencionado, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando

realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade (*ius imperium*), ainda que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição a imposto não cause distorções de concorrência.

Todavia, quando exerçam as atividades de telecomunicações, distribuição de água, gás e eletricidade, transporte de bens, prestação de serviços portuários e aeroportuários, transporte de pessoas, transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda, operações de organismos agrícolas, exploração de feiras e de exposições de carácter comercial, armazenagem, cantinas, radiodifusão e radiotelevisão ou operações tributáveis delas decorrentes, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público⁷¹, de acordo com o referido no n.º 3.

1.3. Localização das Operações

No âmbito do IVA, e em virtude dos critérios de determinação das competências tributárias das diversas jurisdições, torna-se impreterível localizar as operações sujeitas a imposto, uma vez que é a localização que vai determinar qual o território onde as mesmas vão ser tributadas.

Ora, através da localização de uma operação, o legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas em Estados diferentes, no que concerne a nível internacional.

Por sua vez, nível interno e devido às diferentes taxas do IVA, é impreterível atendermos à localização das operações, ou seja, se a mesma se localiza em Portugal Continental ou Insular.

⁷¹ “Uma pessoa coletiva de direito público é aquela que prossegue o interesse público de forma imediata, necessária e originária, que exerce poderes públicos e está sujeita a deveres públicos em nome próprio. Para que uma pessoa coletiva seja pública não basta que prossiga um qualquer interesse social, tendo que prosseguir o interesse público, ou seja, o interesse social que a coletividade política entende dever prosseguir através da função administrativa.” in Lexionário.

1.3.1. Localização das operações nas transmissões de bens

O estudo da localização das operações nas transmissões de bens deve ser realizada quatro categorias, a saber:

1. Transmissões de bens de modo geral (art. 6.º, n.º1 a 5 do CIVA);
2. Transmissões de bens efetuadas entre países da UE – aquisição e transmissão intracomunitária de bens;
3. Transmissões de bens realizadas com países não pertencentes à UE.

Transmissões de bens de modo geral (art. 6.º, n.º1 a 5 do CIVA)

À letra do disposto no art.º 6.º, n.º 1 e 2 do CIVA, são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente. Não obstante, são também tributáveis, a transmissão feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação.

Para além das duas principais regras já referidas, existem, no caso das transmissões de bens, aquilo a que podemos chamar de regras especiais e que se encontram elencadas ao longo dos n.º 3, 4 e 5 do artigo acima mencionado.

Assim, o n.º3 dispõe que as transmissões de bens efetuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros⁷², só são tributáveis se o lugar de partida⁷³ se situar no território nacional e o lugar de chegada⁷⁴ no território de outro Estado-Membro.

⁷² O art. 1.º, n.º 3, alínea a) do CIVA define transporte intracomunitário de passageiros como o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada.

⁷³ A definição de lugar de partida encontra-se plasmada na alínea b) do normativo suprarreferido. Assim sendo, lugar de partida de um transporte é o primeiro lugar previsto para o embarque dos passageiros no território da Comunidade, eventualmente após início ou escala fora da Comunidade.

⁷⁴ Lugar de chegada de um transporte» o último lugar previsto de desembarque no território da Comunidade dos passageiros que tiverem embarcado no território da Comunidade, eventualmente antes de uma escala ou destino fora da Comunidade – art. 1.º, n.º 3, alínea c) do CIVA.

À luz do disposto no art.º 6.º, n.º 4, nos casos de transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento, são tributáveis quando:

- a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe em território nacional;
- b) O adquirente seja um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que não seja revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios;
- c) A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional.

Todavia, o n.º 5 do mesmo artigo refere quais as situações em que as transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento, não são tributáveis. Ora, aquando da elaboração deste número, o legislador cingiu-se, apenas, em colocar as alíneas a) e c) do número anterior na negativa, pelo que este ponto se tornou uma repetição antagónica do seu antecedente.

Transmissões de bens efetuadas entre países da UE – aquisição e transmissão intracomunitária de bens

A localização das aquisições intracomunitárias de bens encontra-se dissecada no art. 8.º do RITI.

De acordo com o n.º1 do artigo acima mencionado, as operações desta índole são tributáveis, quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao

adquirente se situe no território nacional, aplicando-se, nestes casos, o princípio da tributação no país de destino.

Para além disso, são também tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado-Membro, desde que o adquirente seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º do RITI agindo como tal, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e não prove que esta foi sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro – art. 8.º, n.º2 do RITI. Ou seja, para que uma aquisição intracomunitária de bens se considere localizada em Portugal é necessário que o adquirente desses bens utilize o seu NIF para efeitos de IVA, mesmo que o local de chegada da expedição ou transporte seja noutro Estado-Membro.

Ressalve-se que, para se considerar que a aquisição foi sujeita a imposto noutro Estado-Membro devem verificar-se os pressupostos enumerados no n.º3 do normativo legal anteriormente referido.

No que concerne à localização das transmissões intracomunitárias de bens, explana o art. 9.º, n.º2 do RITI que são tributáveis as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado-Membro quando os bens sejam instalados ou montados em território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro Estado-Membro, ou por sua conta.

Transmissões de bens realizadas com países não pertencentes à UE

De uma forma resumida, considera-se importação, em sede de IVA, a compra de bens de um adquirente português a um vendedor inerente de um país fora da União Europeia. Por outro lado, entende-se por exportação, em sede de IVA, a venda de bens por parte de um vendedor português, sendo o adquirente proveniente de um país fora da União Europeia.

Ora, como já vimos anteriormente no ponto relativo às isenções, as exportações de bens estão isentas do pagamento, dado tratar-se de uma isenção completa, ou seja, o sujeito passivo não liquida IVA, mas pode deduzir o valor do IVA suportado no referente à aquisição dos bens e serviços utilizados para a produção dos bens exportados.

Por outro lado, as importações de bens, regra geral, estão sujeitas e não isentas do pagamento do IVA, havendo, em determinados casos, importações que se encontram isentas desta obrigação.

Localização das operações realizadas entre o Continente e as Regiões Autónomas

Como já vimos anteriormente, em Portugal, vigora um sistema triplo de taxas, em sede de IVA, diferenciando-se entre Continente, Açores e Madeira.

Tal diferenciação ocorreu devido às dificuldades relativas à localização dos arquipélagos, o que, na maioria das vezes, acarretava um aumento do preço dos bens em virtude do dispendioso transporte dos mesmos.⁷⁵

Assim, aquando da entrada de Portugal para a CEE, foi autorizada a aplicação de taxas mais reduzidas para as Regiões Autónomas.⁷⁶

Posto isto, coloca-se a questão de sabermos quais as taxas a aplicar nas operações efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas, sendo necessário para tal localizarmos as operações.

Ora, o DL n.º 347/85, de 23 de agosto, relativo à fixação das taxas reduzidas para as operações sujeitas ao IVA efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, dispõe no seu art. 1.º, n.º2 que 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 art. 6.º do CIVA.⁷⁷

Ora exemplificando a regra referida: António, comerciante madeirense, vende bananas a Bruno, comerciante portuense. Neste caso, existe transporte dos bens a partir da Madeira pelo que, como já vimos anteriormente, a operação localizar-se-á nesse Arquipélago, aplicando-se, desta forma, as taxas que lá vigoram.

⁷⁵ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p. 160.

⁷⁶ Para mais desenvolvimentos sobre as taxas aplicadas nas Regiões, ver capítulo 1.7.

⁷⁷ ESGAIO, Catarina – *Taxas de IVA a aplicar nas operações com as regiões autónomas*. Vida Económica, 2022, p.22.

1.3.2. Localização das operações das prestações de serviços

Anteriormente a 2010, a regra que vigorava em sede de localização das operações das prestações de serviços estipulava que as operações realizadas por prestador português deveriam ser tributadas em Portugal, prevalecendo, nestes casos, o princípio da tributação na origem.

O DL n.º 186/2009 veio transpor, para o nosso ordenamento jurídico, o disposto no art.º 2.º da Diretiva 186/2009 as regras de localização das operações das prestações de serviços.

A criação destas normas deveram-se, na visão de André Paulo de Jesus Cardoso, à internacionalização das economias, à liberalização dos mercados e às inovações tecnológicas que ocasionaram um aumento considerável da diversidade dos serviços.⁷⁸

Assim, a partir de 01 de janeiro de 2010, encontram-se a vigorar duas regras relativas à localização das prestações de serviços.

Regra geral de localização das operações B2B

A alínea a) do n.º6 do art.º 6.º do CIVA prevê que são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede⁷⁹, estabelecimento estável⁸⁰ ou, na sua falta, o domicílio⁸¹, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede,

⁷⁸ CARDOSO, André Paulo de Jesus – *IVA nas Prestações de Serviços “A Territorialidade”*. Coimbra: ISCAC, 2014. Tese de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, p.24.

⁷⁹ “*Considera-se, em geral, o lugar da sede da atividade económica de um sujeito passivo, aquele onde são adotadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e onde são exercidas as funções de administração central desta, independentemente do lugar a partir do qual é efetivamente exercida a atividade económica. A simples existência de uma caixa postal ou uma placa identificativa de uma empresa, não confere ao local o estatuto de sede da atividade económica do sujeito passivo, se não cumprir os referidos requisitos.*” Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/OficioCirc%2030115.pdf>, consultado em 13/06/2022.

⁸⁰ “*A noção de estabelecimento estável implica que este deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de receber e utilizar serviços, na aceção a que se refere o artigo 4.º e de acordo com as regras de localização previstas na nova redação do artigo 6.º, ambos do CIVA.*” Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/OficioCirc%2030115.pdf>, consultado em 13/06/2022.

⁸¹ “*O lugar do domicílio de uma pessoa singular, quer seja ou não sujeito passivo do imposto, é o endereço constante do registo nacional da população ou de um registo público similar ou, na falta de tal registo, o endereço comunicado às autoridades fiscais. No caso nacional, o lugar do domicílio é o endereço constante do respetivo Número de Identificação Fiscal.*” Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/OficioCirc%2030115.pdf>, consultado em 13/06/2022.

estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador - prestações de serviços *B2B (business to business)*.

Desta forma, caso um sujeito passivo português preste um determinado serviço a sujeito passivo francês, por via da regra, esta localizar-se-á em França. Neste caso, deverá ser o sujeito passivo francês a liquidar o imposto no seu país á taxa lá vigente.

Por outro lado, se o prestador de serviços for um sujeito passivo francês e o adquirente for um sujeito passivo português, deverá ser este último a liquidar o IVA em território nacional, sendo-lhe reconhecido o direito à dedução do IVA autoliquidado (*reverse charge*).

Com o intuito de tornar mais claro o disposto no art.6.º do CIVA foi publicado o Ofício Circulado n.º 30115/2009 no qual referia que se consideram sujeitos passivos do imposto:

- a) *“As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, relativamente aos serviços que lhes são prestados, quando o respetivo prestador não tenha, no território nacional a sede, estabelecimento estável ou domicílio [alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º];*
- b) *Outras pessoas coletivas que, de acordo com o disposto no n.º5 do artigo 2.º do CIVA, devem estar registadas para efeitos do artigo 5.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), ou seja, qualquer pessoa coletiva que, não sendo sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, mas se encontra registada para efeitos das aquisições intracomunitárias de bens, é considerada sujeito passivo do imposto quando adquire serviços a um prestador que não tenha, no território nacional, a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados;*
- c) *Qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com a sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo.”*

A estas disposições excetuam-se as elencadas nas alíneas do n.º 7 do art.º 6.º do CIVA.

Regra geral de localização das operações B2C

No caso das operações B2B, são tributáveis, em território nacional, as prestações de serviços realizadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo (particular), quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados – art. 6.º, n.º 6, alínea b) do CIVA.

Nestes casos, perdurou a anterior regra geral. Não obstante com um maior número de exceções.

Regras específicas de localização das operações B2C

Assim, para além das exceções gerais, que se aplicam quer às operações B2B, quer às operações B2C, existem exceções específicas a estas últimas, as quais se encontram previstas no art.º 6.º, n.º 9 e 10 do CIVA.

Deste modo, não são consideradas prestações de serviços B2B as (n.º 9):

- a) prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida fora do território nacional;
- b) prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra fora do território nacional;
- c) prestações de serviços acessórios do transporte, que sejam materialmente executadas fora do território nacional;
- d) prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente fora do território nacional;
- e) prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional;
- f) prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não

abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que não tenham lugar no território nacional;

- g) locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional.
- h) prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional.

Por outro lado, e apesar do disposto no art. 6.º, n.º 6, alínea b), são tributáveis (n.º 10):

- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida no território nacional;
- b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional;
- c) Prestações de serviços acessórias do transporte, que sejam materialmente executadas no território nacional;
- d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional;
- e) Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional;
- f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 8, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no território nacional;

- g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional;
- h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional.

Localização de certas prestações de serviços efetuadas por via eletrónica

A Diretiva 2002/38/CE, de 07 de maio, veio alterar, a título tanto definitivo como temporário, a Diretiva 77/388/CEE, no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via eletrónica.⁸²

Este normativo foi transposto para o ordenamento jurídico português através do DL 130/2003, de 28 de julho, o qual foi alterado pelo DL 186/2009, de 12 de agosto e revogado pelo DL 158/2014, de 24 de outubro que aprovou o novo regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade

O art.º 3.º do DL 158/2014, de 24 de outubro dispunha que os sujeitos passivos previstos no art.1.º podiam optar pela aplicação do regime especial em causa, devendo, para tal, comunicar e registar, eletronicamente, essa vontade à AT.

Em sentido inverso, pode a Fazenda Nacional excluir e cancelar o registo, oficiosamente, dos sujeitos passivos em determinadas situações, a saber quando:

- a) *Os sujeitos passivos tenham deixado de preencher os requisitos necessários para integrar o regime especial;*
- b) *Os sujeitos passivos comuniquem que deixaram de prestar serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica;*

⁸² Diretiva n.º 2002/38/CE. *Jornal Oficial* n.º L 128 (2002/05/15) 41— 44.

c) Existam indícios de que as suas atividades tributáveis abrangidos pelo presente regime especial cessaram;

d) Reiteradamente os sujeitos passivos não cumpram as regras relativas ao regime especial.

Cabe ainda atentar à relevância da localização do estabelecimento do sujeito passivo de IVA, dado que este diploma difere a sua aplicação consoante o sujeito passivo tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, noutro Estado-Membro ou fora da Comunidade.

Desta forma, o sujeito passivo que preste serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica e que tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional pode optar pelo regime especial previsto neste Decreto-Lei.

Sublinhe-se que a aplicação deste regime engloba todos os serviços prestados na Comunidade a não sujeitos passivos nela estabelecidos ou domiciliados, exceto aos serviços que sejam prestados em Estado-Membro no qual o sujeito passivo disponha de um estabelecimento estável.

Para além disso, é impreterível referir que o sujeito passivo ó obrigado a manter o território nacional como Estado-Membro de identificação durante o ano civil em que exerceu a opção e nos dois anos civis subsequentes – art.º 5.º, n.º 3.

No que concerne aos direitos inerentes deste regime especial: por um lado e de acordo com o referido no art.º 7.º, o sujeito passivo tem direito à dedução do IVA suportado para a realização das prestações de serviços, em território nacional, desde que as mesmas se encontrem mencionadas na declaração periódica mencionada no art.º 41.º do CIVA; por outro lado, pode solicitar o reembolso do imposto por ele suportado, aquando da realização das prestações de serviços noutros Estados-Membros, aplicando-se, nestes casos, o preceituado no DL n.º 186/2009, de 12 de agosto.

Relativamente aos sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados-Membros, estes encontram-se excluídos do direito à dedução a que se referem os arts. 19.º e ss. do CIVA, podendo, não obstante, solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional, de acordo como Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro (DL n.º 186/2009, de 12 de agosto).

Denote-se que, à luz do disposto no n.º 3 do art.º 9.º, se porventura os sujeitos passivos estiverem registados para efeitos do IVA em território nacional, o direito à dedução do imposto suportado em território nacional para a realização das prestações de serviços abrangidas pelo regime especial deve ser exercido na declaração periódica suprarreferida.

Por fim, na hipótese de o sujeito passivo dispor de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio fora da Comunidade, estes podem optar pelo registo em território nacional, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação dos referidos serviços.

1.4. Facto gerador e exigibilidade do imposto

No que concerne ao facto gerador e à exigibilidade do imposto, o art.º 10.º da VI da Diretiva do Conselho da CEE, datada de 17 de maio de 1977, e transposto, posteriormente, para os arts. 7.º e 8.º do CIVA evidencia uma diferenciação destes conceitos.

Deste modo, o facto gerador é aquele “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”.⁸³ Por outro lado, à luz do disposto no art.º 7.º, n.º1 do CIVA, o imposto é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum, ou seja, no momento em que, de acordo com o regime aduaneiro aplicável, estas se devam reputar efetuadas.

Assim sendo, no que toca às transmissões de bens, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente (art.º 7.º, n.º 1 do CIVA).

⁸³ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p.617.

Quanto às prestações de serviços, o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrem no momento da sua realização, de acordo com o n.º2 do normativo anteriormente mencionado.

Já o n.º 3 do mesmo artigo refere que nas importações, o imposto é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

Não obstante, o n.º8 do artigo suprarreferido explana que “sempre que os bens sejam colocados sob um dos regimes ou procedimento referidos no n.º 2 do artigo 5.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que deixem de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos.”

Note-se que, pese embora as regras gerais suprarreferidas, o art.º 8.º vem derrogar as mesmas nos casos em que as transmissões de bens ou as prestações de serviços derem lugar à obrigação de emissão de fatura ou documento equivalente⁸⁴ nos termos do art.º 29.º do CIVA.

Nestes contextos que, no dia-a-dia, são regra o imposto é exigível:

- a) Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

Estas situações aplicam-se, ainda, nos casos em que a verificação da emissão da fatura ou pagamento, precedem o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.

Ora, para além das regras já explanadas, o art.º 7.º contempla ainda regras especiais, no que concerne ao facto gerados e à exigibilidade do imposto. Estas normas

⁸⁴ Dispõe o art. 36.º, n.º 5 do CIVA que a fatura ou documento equivalente devem ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido.

visam esclarecer-nos, quando a letra da lei não nos é clara, no referente ao momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente ou quando, no caso das prestações de serviços, as mesmas se consideram realizadas.

Assim sendo, o imposto é devido e torna-se exigível, designadamente:

- a) Nas transmissões de bens que implicam a obrigatoriedade de instalação ou montagem desses bens, no momento em que a mesma ficar concluída (n.º 2);
- b) Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado com pagamentos em prestações, no termo do período referente a cada pagamento, sendo que, nestas situações, o imposto é devido e exigível tendo em conta o valor pago naquela prestação (n.º 3).

Importa referir que, caso não tenha sido convencionada a periodicidade do pagamento ou a mesma tenha um prazo superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses (n.º 9);

- c) Nas transmissões de bens e prestações de serviços referidas, respetivamente, nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, no momento em que as afetações de bens ou as prestações de serviços nelas previstas tiverem lugar (n.º 4);
- d) Nas transmissões de bens entre comitente e comissário, no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente (n.º 5);
- e) Na não devolução das mercadorias enviadas à consignação, prevista no art.º 3.º, n.º 3, alínea d) do CIVA, um ano após a entrega das mesmas ao destinatário (n.º 6).

1.5. Isenções e não sujeições

O facto de não haver aplicação de IVA numa determinada transmissão de bens ou prestação de serviços, não significa que houve isenção da liquidação do mesmo.

Ora, é impreterível sabermos se estamos ou não perante uma isenção em IVA, já que as operações isentas poderão ter que constar na declaração periódica de IVA, ao passo que determinadas operações, nas quais não é liquidado o imposto por motivo

diferente ao da isenção, nunca deverão ser inscritas na declaração. Para além disso, existem outras operações que deverão ser declaradas, nas quais o motivo de não liquidação do IVA, pode alterar o campo de preenchimento da declaração. Note-se, ainda, que o motivo de não liquidação do imposto é fundamental para uma correta emissão das faturas e para cumprimento das normas de comunicação das mesmas à AT.⁸⁵

Isenções

Na ótica de António Moura de Oliveira, antes de abordar a temática das isenções é necessário ter em consideração os seguintes aspetos:

“As isenções assumem carácter excecional face ao princípio geral, segundo o qual, toda e qualquer transação, 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 Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE). Impõe-se também assinalar que, não obstante o seu carácter excecional, as isenções não deixam de representar uma realidade importante na lógica do sistema comum do IVA, tal como este está estruturado.”⁸⁶

As isenções, em sede de IVA, encontram-se exclusivamente plasmadas nos arts. 9.º a 15.º, 53.º do CIVA, art. 14.º do RITI, legislação avulsa, designadamente, art. 6.º do DL n.º 198/90, de 19 de junho e DL n.º 29/8, de 31 de julho. Assim, só é correto dizer-se que uma operação está isenta da liquidação do IVA, quando esta se encontre prevista num dos artigos acima enumerados.

Em sede de IVA existem duas modalidades de isenções consoante o direito à dedução. Por um lado, nas isenções completas, tal como o próprio nome indica, “o sujeito passivo beneficiário não liquida o imposto nas suas operações ativas (transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas), e tem o direito a deduzir o

⁸⁵ MARQUES, Paulo. *Não sujeições, isenções e outros motivos para não liquidação de IVA*. Informador Fiscal. p.1.

⁸⁶ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.76.

IVA suportado para a respetiva realização).⁸⁷ Por outro lado, nas isenções incompletas, o sujeito passivo beneficiário também não liquida o imposto relativo às suas transmissões operações ativas, contudo não pode deduzir o IVA por si suportado a montante, como é o caso das isenções explanadas no art.º 9.º e da prevista no art.º 53.º do CIVA.

Em relação às isenções internas (art.º 9.º e ss. do CIVA), estas aplicam-se essencialmente, a determinadas atividades de interesse público ou a atividades que demonstrem alguma complexidade, no que toca à aplicação do IVA. Caracterizam-se como incompletas com exceção das situações previstas no art.º 20, n.º 1, alínea b), IV) do CIVA, taxativas, automáticas pelo que não carecem de um ato de reconhecimento por parte da AT e, em determinadas situações, podem ser alvo de renúncia havendo a possibilidade de o sujeito passivo aplicar o imposto nos termos normais, de acordo com o art.12.º do CIVA.

No que tange às isenções externas estas são relativas às operações com países terceiros, designadamente, isenções nas importações (art.º 13.º do CIVA), isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais (art.º 14.º do CIVA) e isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos (art.º 15.º do CIVA).

O art.º 9.º uma enumeração exaustiva, e não meramente exemplificativa, das isenções internas incompletas.

De entre essas isenções cumpre assinalar, grosso modo, as operações efetuadas no âmbito das seguintes atividades: saúde (n.ºs 1 a 5); segurança e assistência sociais (n.ºs 6 e 7); artísticas, desportivas, recreativas, de educação física, culturais e musicais, quando realizadas pelo Estado ou outras pessoas coletivas de direito público, IPSS e organismos sem finalidade lucrativa⁸⁸ (n.ºs 8, 12 a 14, 20 e 35); ensino (n.ºs 9 e 11); formação profissional, incluindo as transmissões de bens e prestações de serviços

⁸⁷ AMORIM, José de Campos e ANJOS AZEVEDO, Patrícia – *Lições de Direito Fiscal*. 2.ª Ed., Revista e Atualizada, Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p.131.

⁸⁸ Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente: a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

conexas, realizadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidamente capacitadas na formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes (n.º 10); artísticas e desportivas, no caso de prestações de serviços efetuadas aos respetivos promotores para a execução de espetáculos, realização de filmes, para a edição de discos e de outros suportes de som ou imagem ou em competições desportivas (n.º 15); bancárias e financeiras (n.º 27); de seguro e resseguro (n.º 28); locação de bens imóveis (n.º 29); jogos (n.º 31); ligadas à agricultura, em especial as prestações de serviços aos seus associados agricultores, efetuadas por cooperativas que não sejam de produção agrícola (n.º 34); serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações (n.º 23) e empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial (n.º 37).

Para além destas, estão também isentas de IVA e, por isso com direito à dedução:

- a) transmissão de direitos de autor ou de direitos conexos, autorização para a utilização da obra intelectual, transmissão de exemplares de qualquer obra literária, científica, técnica ou artística editada sob forma bibliográfica pelo autor, observadas determinadas limitações (n.ºs 16 e 17);
- b) as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas com atividade isenta, caso tais serviços sejam imprescindíveis ao exercício dessa atividade, com condições (n.º 21);
- c) transmissões, pelo seu valor facial, de selos do correio em circulação ou de valores selados, e as respetivas comissões de venda (n.º 24);
- d) as que estão sujeitas a IMT (n.º 30);
- e) as transmissões de bens, ou afetos apenas a uma atividade isenta, quando não foram objeto do direito à dedução, ou cuja afetação ou aquisição ocorreram sem direito à dedução previsto do n.º 1 do art.º 21.º (n.º 32);
- f) os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados (n.º 36).

Regra geral, as isenções têm carácter obrigatório, exceto as previstas no art.º 12.º do CIVA, uma vez que nestas o sujeito passivo pode renunciar à isenção. A escolha cabe ao sujeito passivo e nunca terá efeitos retroativos.

De acordo com o n.º 1 e 3 do artigo acima referido, depois de optar pela renúncia à isenção, o sujeito passivo terá de permanecer neste regime por período não inferior a 5 anos.

Após o período de 5 anos, na hipótese de o sujeito passivo pretender regressar à situação de isenção, este deverá apresentar, durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32.º, a qual produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação e sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, à regularização da dedução quanto a bens do ativo imobilizado.

Não sujeição à liquidação de IVA

A não liquidação do IVA pode ocorrer também devido às características ou natureza das operações e dos seus intervenientes que, por vezes, implicam a não sujeição a este imposto.

Assim, não há liquidação do imposto, quando:⁸⁹

- a) a operação é efetuada por pessoa que não é tida como sujeito passivo de IVA (art. 2.º do CIVA)
- b) os requisitos relativos à incidência objetiva não se encontram cumpridos ou a operação é intencionalmente excluída desse âmbito da sujeição (art. 3.º, n.º4, 6 e 7 e art. 4.º, n.º5 do CIVA)
- c) por aplicação das regras relativas à localização anteriormente estudadas, a operação não é considerada localizada em Portugal.

1.6. Valor tributável

O valor tributável é o valor sobre o qual vai incidir o imposto.

A este valor devem ser incluídos os impostos, direitos e taxas com exceção do IVA, as despesas acessórias designadamente as comissões, embalagens, transporte, seguros,

⁸⁹ MARQUES, Paulo – *Não sujeições, isenções e outros motivos para não liquidação de IVA*. O informador Fiscal, pp. 2 e 3.

publicidade, entre outros e, ainda, as subvenções ou subsídios desde que diretamente relacionados com o preço de cada operação – art.º 16.º, n.º 5 do CIVA.

Por outro lado, de acordo com o disposto no n.º 6 devem ser excluídos os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações, os descontos, abatimentos e bónus concedidos, as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas e, por fim, as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Ora, à letra do art.º 16.º, n.º 1 do CIVA é, no caso das transmissões de bens e das prestações de serviços, o correspondente ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, atendendo às exceções enumeradas no n.º 2 e incluindo o disposto no n.º 5 do mesmo artigo.

Caso este valor não seja monetário, dispõem o n.º 3 que o valor tributável será o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca.

O TJUE entende que a contraprestação deve ser real e efetiva, passível de avaliação pecuniária e apreciação subjetiva, devendo incluir-se todos os benefícios obtidos de uma forma direta a despeito de terem na natureza monetária ou traduzirem-se numa transmissão de bens ou prestação de serviços, cfr. o Acórdão datado de 05 de fevereiro de 1981, *Caso Coöperatieve Aardappelenberwaarplats GA*, Processo 154/80.⁹⁰

Dispõe ainda o n.º 8 do art.º 16.º do CIVA que quando os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda diferente da moeda nacional, a taxa de câmbio a utilizar é a última divulgada pelo Banco Central Europeu ou a de venda praticada por qualquer banco estabelecido no território nacional. Nestes casos, os sujeitos passivos podem optar por considerar a taxa que se aplicaria no dia em

⁹⁰ Acórdão de 5 de fevereiro de 1981, *Caso Coöperatieve Aardappelenberwaarplats GA*, Proc. n.º 154/80.

que se verificou a exigibilidade do imposto ou no primeiro dia útil do respetivo (art.º 16.º, n.º 9 do CIVA).

No tocante ao valor tributável nas importações, este é constituído, de acordo com o referido no art.º 17.º do CIVA, pelo valor aduaneiro determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor com inclusão dos impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA e das despesas acessórias.

Ao valor tributável aplicar-se-ão as taxas que se encontrarem em vigor no momento da exigibilidade do IVA (art.º 18.º, n.º 9 do CIVA).

1.7. Taxas

Os arts. 96.º a 99.º da Diretiva do IVA estabelecem que os Estados-Membros podem ter taxas reduzidas, as quais não podem ser inferiores a 5% e uma taxa normal que não pode ser inferior a 15%.

Em Portugal vigoram três tipologias de taxas, a saber:

- a) taxa reduzida de 6% - art.º 18, n.º. 1, alínea a- importações, transmissões de bens e prestações constantes na lista I anexa ao CIVA;
- b) taxa intermédia de 13% - art.º 18, n.º. 1, alínea b) - importações, transmissões de bens e prestações constantes na lista II anexa ao CIVA;
- c) taxa normal de 23% - art.º 18, n.º. 1, alínea c) – aplica-se sempre aos bens ou serviços que não se enquadram em nenhuma das listas anteriormente referidas.

Como já foi anteriormente referido, em território insular as taxas aplicadas são distintas das aplicadas em território continental.

A possibilidade de aplicação de taxas de IVA mais reduzidas nas Regiões Autónomas foi alvo de negociação, aquando da adesão de Portugal à CEE. Este direito ficou consagrado no Tratado de Adesão e foi expressamente consagrado na Sexta Diretiva do IVA com carácter definitivo. Ficou então determinado que as taxas de IVA a

aplicar poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente. Contudo, com a aprovação da nova Lei das Finanças Regionais, o aludido limiar passou para 20%.⁹¹

Assim sendo, o art.º 18.º, n.º 3 do CIVA, prevê para o Arquipélago da Madeira, a taxa normal de 22%, a taxa intermédia de 12% e a taxa reduzida de 5% e para o Arquipélago dos Açores a taxa normal de 18%, taxa intermédia de 10% e taxa reduzida de 5%.

É importante aqui referir que não estão contemplados quaisquer benefícios fiscais, em sede de IVA, na Zona Franca da Madeira.

De seguida, por forma a efetuar o cálculo do IVA a entregar ou a receber do Estado, iremos aplicar as regras relativas ao direito à dedução nos termos do art.º 19.º a 26.º do CIVA.

1.8. Direito à dedução

O direito à dedução consiste no poder de, num determinado período de tributação, sobre o IVA que liquida nas operações tributáveis a jusante, subtrair o IVA suportado nas aquisições de bens ou serviços efetuados a montante, no pressuposto de que estas operações (inputs) hajam contribuído para a realização daquelas (outputs).

Silvério Mateus considera que “o direito à dedução trata-se de um direito de crédito cujo nascimento ocorre no momento em que o imposto dedutível por um sujeito passivo é exigível ao sujeito passivo seu fornecedor”.⁹²

Ora, para poder beneficiar da dedução, o sujeito passivo deve cumprir cumulativamente dois requisitos objetivos e dois requisitos subjetivos.

No que toca aos requisitos objetivos, o imposto suportado deve constar em fatura que cumpra os requisitos elencados nos arts. 36.º e 40.º do CIVA e a despesa lá constante não pode estar excluída do direito à dedução, ou seja, não pode estar incluída nos bens ou serviços previstos no art.º 21.º do mesmo normativo legal.

⁹¹ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.225.

⁹² MATEUS, Joaquim Silvério – *Regime e natureza do direito à dedução no Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Fisco n.º 12/13, Lisboa, Lex, 1989, p.33.

Por outro lado, relativamente aos requisitos subjetivos, o sujeito passivo tem de ter direito à dedução do IVA, pelo que não poderá estar isento pelos arts. 9.º e 53.º, CIVA e tem de utilizar efetivamente os bens ou serviços na atividade.

Para apurar o imposto devido, o sujeito passivo deduz ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, nos termos do art.º 19.º, n.º 1 do CIVA e desde que constem nos documentos previstos no número seguinte:

- a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- b) O imposto devido pela importação de bens;
- c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), i), j), l) e m) do n.º 1 do artigo 2.º;
- d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado o imposto;
- e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º.

Para além disso, só pode ser deduzido o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

- a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:
 - i. Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;
 - ii. Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;
 - iii. Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;
 - iv. Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º;

- v. Operações isentas nos termos dos n.ºs 27 e 28 do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam diretamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;
- vi. Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

Todavia, não confere direito à dedução, o imposto respeitante a operações que deem lugar aos pagamentos das quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas.

Para exercer o seu direito à dedução, o sujeito passivo pode, tendo em conta as circunstâncias em que se encontra, recorrer a três métodos, nomeadamente: o método subtrativo indireto que já abordamos anteriormente, o método de reporte e o método do reembolso.

Conforme já vimos supra, o método subtrativo indireto consiste na dedução do valor do imposto suportado ao valor do imposto liquidado durante o mesmo período – art.º 22.º, n.º 1 do CIVA.

Contudo, de acordo com o referido no n.º 2, caso o imposto a deduzir seja superior ao valor a liquidar, o sujeito passivo deverá valer-se do método de reporte, à luz do qual o imposto em excesso reportar-se-á para o período subsequente.

Por fim, o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso do imposto, nos termos dos n.ºs 5 e 6, desde que cumpras as seguintes condições:

- a) O crédito persista por um período de 12 meses consecutivos e o seu montante seja superior a 250€;
- b) O crédito persista por um período inferior a 12 meses e haja cessação de atividade ou passagem a uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, ou quando o crédito ultrapasse o montante de 3000 ou ainda quando haja a passagem para o regime especial de isenção ou para o regime especial dos pequenos retalhistas, tendo o valor do reembolso de ser igual ou superior a 25€.

Os reembolsos são realizados até ao fim do segundo mês seguinte ao da apresentação do pedido de reembolso pela AT.

1.9. Pagamento

O pagamento do IVA exigível, apurado após exercido o direito à dedução é uma obrigação que cabe aos sujeitos passivos.

Em conformidade com o regime geral elencado no art.º 27.º, n.º 1 do CIVA, os sujeitos passivos de IVA deverão proceder ao pagamento do mesmo:

- a) Até ao 15.º dia do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações, nos casos em que o contribuinte pertença ao regime normal mensal (volume de negócios igual ou superior a € 650 000 no ano civil anterior);
- b) Até ao 20 dia do segundo mês seguinte ao do trimestre a que respeitem as operações, nos casos em que o contribuinte pertença ao regime normal trimestral (volume de negócios inferior a € 650 000 no ano civil anterior).

No que toca aos dois regimes especiais, estes encontram-se previstos no n.º 2 e 3 do art.º 27.º do CIVA.

Por um lado, o n.º 2 explana o seguinte: tratando-se de sujeito passivo que pratique apenas uma operação tributável, bem como o que tenha mencionado indevidamente IVA na fatura, aquele deverá entregar o correspondente ao imposto nos locais de cobrança legalmente autorizados até ao ultimo dia do mês seguinte ao da conclusão da operação ou no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura, respetivamente.

Por outro lado, os sujeitos passivos abrangidos pelas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica nos termos do artigo 41.º, devem enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas e efetuar o pagamento do respetivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível.

Ora, caso não seja apresentada a declaração periódica conforme referido supra, a AT liquida oficiosamente o imposto com base nos elementos que dispõe, no que toca ao sujeito passivo ou ao setor de atividade do mesmo, à letra do disposto no art.º 88.º do CIVA.

A liquidação em questão tem por limite um valor anual correspondente a 6 vezes a retribuição mínima mensal garantia, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime normal mensal ou 3 vezes a retribuição mínima mensal garantia, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime normal trimestral.

O n.º 4 da disposição legal anteriormente mencionada arrola as situações em que a liquidação oficiosa fica sem efeito, nomeadamente:

- a) Se o sujeito passivo, dentro do prazo para o pagamento do imposto oficiosamente liquidado, apresentar a declaração em falta, sem prejuízo da penalidade que ao caso couber;
- b) Se a liquidação vier a ser corrigida com base nos elementos recolhidos em procedimento de inspeção tributária ou outros ao dispor dos serviços;
- c) Se for declarada a cessação oficiosa referida no n.º 2 do artigo 34.º e a liquidação disser respeito ao período decorrido desde o momento em que a cessação deveria ter ocorrido.

Quando se trate de IVA decorrente de importações, este deve ser pago junto dos serviços aduaneiros competentes nos termos das regras estabelecidas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação.

2. Regimes Especiais de IVA

O CIVA prevê alguns regimes especiais que se destinam, essencialmente, a dar alternativas mais equitativas aos sujeitos passivos cuja realidade seria prejudicada caso fossem, impreterivelmente, incluídos no regime geral anteriormente estudado.

2.1. Regime Especial de Isenção

O art.º 53.º do CIVA estabelece um regime especial de isenção “aplicável às pequenas unidades de produção, de comércio ou de prestação de serviços que, devido

à sua reduzida dimensão, não possuem a estrutura administrativa necessária ao cumprimento das obrigações decorrentes da aplicação do imposto às suas operações”.⁹³

Ora, este normativo advém do art.º 281.º da Diretiva do IVA, o qual refere que os Estados-Membros que se deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do IVA às pequenas empresas, em razão da sua atividade ou estrutura, podem, nos limites e condições por eles estabelecidos e após consulta do Comité do IVA, aplicar regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto.

No entender de António Moura de Oliveira, “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.”⁹⁴

No mesmo sentido, João Francisco Santos entende “este regime tem como objetivo simplificar as obrigações dos sujeitos passivos com um baixo volume de negócios, assumindo que estes não terão um departamento administrativo ou uma estrutura que permita o cumprimento de algumas obrigações de natureza fiscal e declarativa”.⁹⁵

Desta forma, para poder beneficiar deste regime é necessário que o sujeito passivo:

- a) Não possua nem seja obrigado a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e IRC;
- b) Não pratique operações de importação, exportação ou atividades conexas;
- c) Não exerça atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do CIVA;
- d) Não tenha atingido, no ano civil transato, um volume de negócios superior a 12 500 €.

⁹³ MARQUES, Paulo (2022) – *Regime Especial de Isenção do Artigo 53.º do CIVA*. [Cons. 22/06/2022]. Disponível em https://www.dropbox.com/s/y3ofgywtytir49/PDF%20-%202022_01%20_%20Artigo%2053%20CIVA.pdf?dl=0.

⁹⁴ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p. 76.

⁹⁵ SANTOS, João Francisco Ferreira – *IVA – Regimes Especiais: O Regime das Pequenas Empresas, em particular o Regime Especial de Isenção*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2017. Tese de Mestrado em Gestão Fiscal, p.47.

Estes requisitos arrolados no n.º 1 do artigo supramencionado, têm de ser cumpridos cumulativamente, caso não o sejam, o sujeito passivo ficará sujeito ao regime normal do IVA.

Sem prescindir, o n.º 2 do art.º 53.º prevê determinadas exceções aos requisitos acima explanados, pelo que são ainda isentos, os sujeitos passivos:

- a) Com um volume de negócios superior a 10 000 €, mas inferior a 12 500 €, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas;
- b) Que, não tendo atingido um volume de negócios superior a 12 500 € no ano civil anterior e nos três anos civis precedentes, tenham cumprido as condições previstas no n.º 1.

Para poder usufruir deste regime, o sujeito passivo não isento, para além da verificação dos condicionalismos já mencionados, deverá proceder à entrega da declaração de alterações⁹⁶ durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os pressupostos, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da apresentação.

Na hipótese de o sujeito passivo pretender renunciar ao regime em questão, este passará a ser tributado nos termos do regime normal, ou, caso se trate de um retalhista, nos termos do regime dos pequenos retalhistas com a ressalva de que, nestas situações, terá de ficar vinculado ao regime que optar pelo prazo mínimo de 5 anos.

O acesso ao regime especial de isenção, de acordo com o disposto no art.º 56.º, n.º 2, encontra-se vedado aos sujeitos passivos que nos 12 meses seguintes ao da cessação, estando enquadrados num regime de tributação à data da mesma, reiniciem essa ou outra atividade ou aos que no ano seguinte ao da cessação, reiniciem essa ou outra atividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º, no regime normal.

É impreterível referir que este regime trata-se de uma isenção incompleta, uma vez que “do mesmo modo, este regime proporciona aos seus beneficiários o direito de não liquidarem o imposto nas suas operações efetuadas a jusante, mas em

⁹⁶ Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, deve o sujeito passivo entregar a respetiva declaração de alterações (art. 32.º do CIVA).

contrapartida, impede-os de exercer o direito à dedução do imposto pago ou devido pelas suas operações realizadas a montante.”⁹⁷ Assim, este regime é mais favorável aos sujeitos passivos que, por um lado, não tenham um volume de negócios muito elevado e, por outro lado, não sejam obrigados a suportar grandes quantias IVA, aquando da compra de bens ou serviços necessários para a sua atividade profissional, uma vez que, neste ultimo caso ser-lhes-ia mais benéfico proceder à dedução das mesmas.

Uma vez integrados neste regime, os sujeitos passivos devem, aquando da emissão da fatura, referir na mesma a "IVA – regime de isenção, artigo 53", para que o adquirente entenda o motivo pelo qual não houve taxaçaõ de IVA – art.º 57.º do CIVA.

Para além disso, caso o sujeito passivo deixe de cumprir um dos requisitos acima mencionados, deverá entregar, à luz do disposto no art.º 58.º, n.º 2 do CIVA, a declaração de alterações:

- a) Durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que tenha sido atingido um volume de negócios superior aos limites de isençaõ previstos no artigo 53.º;
- b) No prazo de 15 dias a contar da fixação definitiva de um rendimento tributável do IRS ou IRC baseado em volumes de negócios superiores àqueles limites;
- c) No prazo de 15 dias a contar do momento em que se deixar de verificar qualquer das demais circunstâncias referidas no n.º 1 do artigo 53.º.

2.2. Regime dos Pequenos Retalhistas

Tal como se sucede no regime anteriormente estudado, o regime dos pequenos retalhistas, previsto no art.º 60.º e ss. do CIVA, visa simplificar o cumprimento das obrigações, em sede de IVA, aos pequenos operadores económicos.

⁹⁷ SANTOS, João Francisco Ferreira – *IVA – Regimes Especiais: O Regime das Pequenas Empresas, em particular o Regime Especial de Isençaõ*. Lisboa: Instituto Superior de Gestãõ, 2017. Tese de Mestrado em Gestãõ Fiscal, p.55.

Denominam-se por retalhistas as pessoas singulares que exerçam uma atividade comercial e que apresentem um volume de compras de bens destinados a venda, sem qualquer transformação igual ou superior a 90% do volume total das compras.

Assim, para poder beneficiar deste regime é necessário que o sujeito passivo:

- a) Seja uma pessoa singular;
- b) Não possua nem seja obrigado a possuir contabilidade organizada, para efeitos de IRS;
- c) O seu volume de compras, no ano transato, seja igual ou inferior a 50 000€;
- d) Não pratique importações, exportações ou operações intracomunitárias;
- e) Não realize prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 250€;
- f) Não pratique atividade que assente na transmissão dos bens ou prestações de serviços alusivas ao setor dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (anexo E).

De acordo com o art.º 60.º, n.º 1 do CIVA, para apurar o imposto devido ao Estado, deverá aplicar-se ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação, o coeficiente de 25%. Caso, o sujeito passivo adquira bens para transformação acrescerá, ao valor já calculado, mais 25%. Assim, nestas situações, o IVA dedutível sustenta-se apenas no IVA suportado pelo retalhista, aquando da aquisição de bens de investimento e de outros bens para consumo próprio.

No caso de retalhistas que iniciem a sua atividade e pretendam ser abrangidos pelo regime em estudo, o volume de compras é estabelecido de acordo com a previsão efetuada relativa ao ano civil corrente, após confirmação pela Direção-Geral dos Impostos.

Tal como se sucedia no regime anteriormente estudado, encontram-se também excluídos do regime dos pequenos retalhistas, os sujeitos passivos que, pese embora cumpram os condicionalismos acima mencionados, pratiquem operações de importação, exportação ou atividades com elas conexas, operações intracomunitárias referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 1.º ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a € 250 nem aqueles cuja atividade consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do CIVA.

Nas faturas ou documentos equivalentes emitidos pelos retalhistas deverá constar a inscrição “IVA – não confere o direito à dedução”. Ou seja, regra geral os beneficiários deste regime não liquidam imposto nas suas vendas. Contudo, estes devem, em cada trimestre, entregar ao Estado 25% do imposto suportado, a título de compras de bens destinados a venda sem transformação, uma vez que se trata de um imposto pago ou devido que não é dedutível. Não obstante, o retalhista pode deduzir o imposto pago ou devido pela aquisição ou locação de bens de investimento, ou de outros bens afetos à empresa, já que estes não se encontram englobados no regime dos pequenos retalhistas, motivo pelo qual estarão sujeitos ao regime normal. O valor calculado nestes termos, deverá ser acrescentando ao imposto apurado, em sede deste regime.⁹⁸

Uma vez cumpridos todos os requisitos de inclusão neste regime, os retalhistas podem renunciar ao mesmo, nos termos do art.º 63.º do CIVA. Para isso deve entregar, num serviço de finanças ou através do portal da AT, a declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos, respetivamente, a partir da apresentação da declaração de início ou do período de imposto seguinte ao da apresentação da declaração de alterações. Nestes casos, os sujeitos passivos poderão optar pela integração no regime normal de tributação devendo nele permanecer por período não inferior a cinco anos.

Explana o art.º 64.º do CIVA que os pequenos retalhistas que à data da cessação de atividade se encontravam abrangidos pelo regime normal do IVA, não podem beneficiar do regime especial em estudo, caso reiniciem essa ou outra atividade, nos 12 meses subsequentes ao da cessação.

2.3. Regime Particular do Tabaco

O preâmbulo do DL n.º 346/85, de 23 de agosto⁹⁹ aconselhava “*a substituição do sistema do IVA no caso das transmissões de tabacos manufacturados e de fósforos, já que uns e outros são produzidos apenas por um reduzido número de empresas e têm os*

⁹⁸ OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito, p.136.

⁹⁹ Lei n.º 346/85. D.R. I Série (85/08/23) 2750 - 2751.

preços de venda ao público legalmente fixados.” Para além disso tornava-se “administrativamente fácil fazer a cobrança do IVA por uma só vez - na produção ou importação - com base no preço de venda ao público, o que fará com que a tributação do consumo final seja precisamente idêntica à que resultaria da atuação do mecanismo do IVA ao longo de todo o circuito.”

Desta forma, o art.º 1.º dispunha que o IVA era devido, nas transmissões de tabacos manufacturados, no momento da saída dos mesmos do local de produção pelos respetivos produtores com a ressalva de que, no caso das importações e nas aquisições intracomunitárias, o imposto é devido pelos importadores e pelos adquirentes, respetivamente, tendo por base o preço de venda ao público.

Assim, os revendedores serão apenas uns meros intermediários pelo que não terão de liquidar o valor do IVA correspondente às transmissões do tabaco manufacturado e, conseqüentemente, não poderão deduzir imposto contido no preço desses bens. Pode, todavia, exercer o direito à dedução, caso haja lugar, nos termos gerais do CIVA.

No que concerne às obrigações declarativas, o sujeito passivo não é obrigado a incluir na declaração periódica ou anual do IVA, as vendas de tabaco.¹⁰⁰

Denote-se que, apesar de os revendedores não estarem sujeitos a qualquer tipo de obrigações declarativas, não existe nenhuma exoneração da comunicação de faturação, quando se trate de importador ou revendedor dos produtos em causa. Por conseguinte deverão nos termos do art.º 3.º do DL 198/2012, de 24 de agosto, comunicar à AT a faturação emitida, tendo que as faturas relativas a estas transmissões incluir a designação “M11 – Regime Particular do Tabaco”.¹⁰¹

2.4. Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos

¹⁰⁰ Cfr. Ordem dos Contabilistas Certificados consultada em 15/06/2022 em <https://www.occ.pt/pt/noticias/iva-faturacao-de-tabaco/>

¹⁰¹ Informador Fiscal – *Devem as transmissões de tabaco efetuadas por sujeitos passivos revendedores ser incluídas na declaração periódica do IVA?*. Jornal O Informador Fiscal n.º 15/2020, 1ª série. (15 de agosto de 2020).

O regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos encontra-se regulado pelo DL 221/85, de 3 de julho, o qual transpõe, em linhas gerais, o disposto no art.º 26.º, da Sexta Diretiva da CEE¹⁰², atualmente previsto nos arts. 306.º a 310.º da Diretiva IVA.

O preâmbulo do DL acima mencionado estabelece as normas “por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que atuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.”

Entende-se por atuação em nome próprio, quando o cliente recorre aos serviços a agência, a qual fatura em nome próprio, as prestações necessárias e os terceiros, a quem ela recorre, emitem a fatura em nome da agência.¹⁰³ Por exemplo, a Agência X comprou uma passagem aérea à TAP pelo valor de 500,00€, tendo a transportadora aérea emitido a fatura em nome da agência. Mais tarde a Agência X vendeu ao seu cliente Y, a mesma passagem aérea pelo valor de 550,00€, tendo emitido a fatura em nome do seu cliente.

¹⁰² “1. Os Estados-membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências atuarem em nome próprio perante o cliente e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O presente artigo não se aplica às agências de viagens que atuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto em A), 3, c), do artigo 11.º. Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

2. As operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante. Esta prestação de serviços será tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços. Considera-se matéria coletável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na aceção do n.º 3, alínea b), do artigo 22.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo viajante e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efetuem em benefício direto do viajante.

3. Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem efetuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é equiparada a uma atividade de intermediário, isenta por força do n.º 14 do artigo 15.º. Se estas operações forem efetuadas tanto na Comunidade, como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade.

4. O imposto sobre o valor acrescentado debitado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no n.º 2 efetuadas em benefício direto do viajante não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro”. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31977L0388>, consultado em 17/06/2022.

¹⁰³

Por outro lado, considera-se que a agência não atua em nome próprio, quando o terceiro fatura a prestação de serviços diretamente no nome do cliente. Neste caso e utilizando o exemplo anterior, a TAP emitiria o recibo de 500,00€ no nome do cliente Y e a Agência X emitiria também ela um recibo de 50,00€, relativos aos serviços prestados.¹⁰⁴

O regime em estudo tem como objetivos essenciais, na opinião de Pedro Costa Monteiro:¹⁰⁵

- a) “Efetivar uma derrogação excecional aos princípios da tributação em cada fase da cadeia de operações, e da dedução do imposto pago a montante em cada fase anterior à do comércio a retalho, adaptando-se as regras de localização, e de determinação do valor tributável, às especificidades dos serviços prestados pelas agências de viagens, os quais revestem cariz múltiplo e envolvem, em regra, uma pluralidade de jurisdições;
- b) Garantir que a agência de viagens seja a única entidade a suportar o imposto liquidado por fornecedores (na sua esmagadora maioria sediados/localizados noutros Estados-Membros ou países terceiros), no que concerne aos vários elementos que compõem os serviços, por si prestados a consumidores finais;
- c) Assegurar que o IVA, liquidado noutros Estados-Membros, seja suportado, a título definitivo, pela agência de viagens, podendo, esta última, repercuti-lo como “imposto oculto” no preço total das prestações de serviços a consumidores finais;
- d) Evitar que a agência de viagens tenha de se registar, em cada um dos Estados-Membros onde adquira ou providencie algum ou alguns dos elementos conexos com os serviços que presta;
- e) Garantir que o imposto referente às operações que pratica (consideradas como uma única prestação de serviços) seja objeto de tributação definitiva

¹⁰⁴ Para um maior aprofundamento desta matéria, Vide BERGA, Ana (2019) – *IVA – Regimes Especiais*. [Cons. 23/06/2022]. Disponível em <https://www.apotec.pt/fotos/editor2/IVA%20Regimes%20especiais%20-%20final.pdf>.

¹⁰⁵ MONTEIRO, Pedro Costa (2018) – *O IVA e a nova Lei das Agências de Viagens*. [Cons. 20/06/2022]. Disponível em <https://pt.linkedin.com/pulse/o-iva-e-nova-lei-das-ag%C3%AAncias-de-viagens-pedro-costa-monteiro>.

no Estado-Membro em que se aufera a contraprestação do consumidor final;

- f) Assegurar a isenção do imposto, no que diz respeito à venda destes serviços que se realizem fora do espaço da União Europeia (UE).”

Assim sendo, para poder beneficiar deste regime, é necessário o cumprimento cumulativo de três requisitos, designadamente:

- a) A agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos terá de ter estabelecimento estável ou sede em território nacional;
- b) Atuar em nome próprio face ao cliente;
- c) Recorrer a terceiros para a realização de transmissões de bens ou prestações de serviços no âmbito da sua atividade.

Ressalve-se que, caso não se verifiquem os condicionalismos anteriormente, os sujeitos passivos ficarão sujeitos ao regime normal de tributação.

Á luz do disposto no art.º 2.º, a prestação de serviços só se considera realizada no ato do pagamento integral do valor relativo à contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem¹⁰⁶ ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro.

Em sede desta isenção, o valor tributável é calculado através da diferença entre a contraprestação paga pelo cliente, excluído o IVA e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros, IVA incluído.

Sublinhe-se que, caso a diferença acima referida vier a alterar-se, quer para mais ou para menos, devido a efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, e caso se mantenha o valor da contraprestação devida pelo cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, sendo que o cliente não terá direito ao reembolso em caso de redução do valor (art.º 3, n.º 2).

¹⁰⁶ Considera-se início da viagem o momento em que é efetuada a primeira prestação de serviços ao cliente (art. 2.º, n.º 2).

2.5. Regime especial aplicável aos revendedores de Combustíveis

Líquidos

O regime especial aplicável aos revendedores de combustíveis líquidos foi aprovado pela Lei do OE para 2004 (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro) tendo a sua vigência iniciado em 01 de janeiro desse mesmo ano. Com a entrada em vigor deste regime, foram revogados:

- a) Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de dezembro, relativo à aplicação do IVA aos derivados do petróleo;
- b) Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de julho, o qual prescrevia a aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 521/85 às transmissões de petróleo iluminante e carburante);
- c) Decreto-Lei n.º 164/2000, de 5 de agosto, que previa a substituição do regime especial de tributação pelo regime normal, a partir da data em que os preços máximos de venda ao público da gasolina sem chumbo IO 95 e do gasóleo deixassem de ser fixados administrativamente.

Atente-se, a título de curiosidade, que o DL 521/85, de 31 de dezembro caracterizava-se pelo facto de a cobrança do IVA se realizar uma única vez, à cabeça, no momento da venda efetivada pela empresa distribuidora e tendo por base o preço de venda ao público ou o preço efetivo da venda, caso se trate de vendas a revendedores ou vendas a consumidores diretos, respetivamente. Assim sendo, os revendedores não procediam à liquidação do imposto na venda aos adquirentes e também não deduziam o imposto suportado na aquisição dos combustíveis.

Na ótica de Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo, “a manutenção de um regime especial de tributação para os combustíveis líquidos, muito embora de aplicação exclusiva aos revendedores, justifica-se em face da liberalização dos preços de venda ao público da gasolina sem chumbo IO 95, do gasóleo rodoviário e do gasóleo colorido e marcado (cfr. Portaria n.º 1423-F/2003, de 31 de dezembro).”¹⁰⁷

¹⁰⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos; BARROS, Miguel de Antas de – *IVA: regime especial de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores*. Informador Fiscal (12 set. 2019).

Ora, devido à complexidade e importância deste regime, a Direção dos Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA) publicou, como forma de auxiliar na interpretação do mesmo, o Ofício-Circulado n.º 30068/2004, de 19 de janeiro no qual procederam à “divulgação de esclarecimento e orientações de cariz técnico e administrativo, visando a aplicação correta e uniforme das normas legais do referido regime”.

Atualmente, o regime em estudo encontra-se consagrado nos arts. 69.º e ss. do CIVA.

No que toca ao seu âmbito de aplicação, o art.º 69.º determina que o imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efetuadas é liquidado pelos revendedores e tem por base a margem efetiva de vendas. Excluem-se, contudo, os sujeitos passivos que sejam empresas distribuidoras de combustíveis líquidos, uma vez que, as operações por si realizadas, estão abrangidas pelo regime normal do IVA supra estudado.

O valor tributável das transmissões inclusas no presente regime, à letra do art.º 70.º, n.º 1 do CIVA, resulta da diferença, verificada em cada período de tributação (mensal ou trimestral consoante a frequência em IVA do revendedor), entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído. De forma sucinta, o valor tributável corresponde à diferença entre o valor das vendas de combustíveis realizadas e o valor da aquisição dos mesmos, sendo que, em ambos os montantes, o IVA não deve ser contabilizado.

Saliente-se que, para determinação do valor das transmissões, não devem ser tomadas em consideração as entregas de combustíveis efetuadas por conta de distribuidor.

Os sujeitos passivos estão inibidos da dedução do imposto devido ou pago nas aquisições no mercado nacional, aquisições intracomunitárias e importações desses bens. Apenas o imposto suportado em investimentos e demais despesas de comercialização pode ser alvo de dedução, nos termos gerais do CIVA.

No referente ao direito a dedução dos adquirentes dos combustíveis, ou seja, sujeitos passivos que não têm o intuito de revenda, caso haja direito ao mesmo, esta terá como base o imposto integrado no preço de venda (art.º 72.º, n.º 1 do CIVA).

Ressalve-se que, por cada transmissão efetuada, o revendedor deve emitir uma fatura, na qual deverá constar, no que toca à identificação do sujeito passivo, o conceituado no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, ou apenas a indicação da matrícula do veículo abastecido e o número de identificação fiscal. Por outro lado, é também obrigatório o exposto no n.º 3 da disposição legal acima mencionada, nomeadamente, a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante de imposto correspondente ou, em alternativa, a indicação do preço com inclusão do imposto e da taxa aplicável. Para além do já referido deve também conter a menção “IVA – não confere direito à dedução” ou expressão similar”, nas situações de entregas efetuadas por revendedores por conta de distribuidores.

À luz do disposto no art.º 73.º e do DL n.º 347/85, de 23 de agosto, devem os revendedores manter, separadamente, os registos das aquisições e vendas dos combustíveis abrangidos por este regime, nos quais deverão constar as diversas taxas aplicáveis, bem como os combustíveis vendidos e o local das transmissões efetuadas.

O acesso ao regime especial de isenção e ao regime especial dos pequenos retalhistas encontra-se vedado a todos os sujeitos passivos que estejam abrangidos pelo regime especial aplicável aos revendedores de combustíveis líquidos, uma vez que não é possível a aplicação de dois regimes jurídicos distintos, a uma mesma circunstância.

Caso deixem de se verificar os condicionalismos necessários de aplicação do regime, deve o beneficiário apresentar a declaração de alterações prevista no art.º 32.º, nos prazos elencados no art.º 59.º-D, ambos do CIVA.

2.6. Regime forfetário aplicável aos produtores agrícolas

O regime forfetário aplicável aos produtores agrícolas, aditado ao CIVA através dos arts. 59.º - A a 59.º -E no CIVA, foi criado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE para 2015) e outro em vigor no dia 01 de janeiro de 2015.

Este regime é proveniente da Diretiva IVA, na qual refere na alínea 50) do preâmbulo que “no que diz respeito aos agricultores, é conveniente conferir aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem um regime particular que preveja uma compensação forfetária do IVA a montante em benefício dos agricultores que não

estejam sujeitos ao regime geral. Importa estabelecer os princípios essenciais de tal regime e adotar um método comum de determinação do valor acrescentado realizado pelos referidos agricultores para efeitos de cobrança dos recursos próprios.”

Assim sendo, de acordo o Ofício- Circulado n.º 30169/2015, de 05 de fevereiro, este regime visa o atenuar o impacte do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) suportado na compra dos fatores de produção por pequenos produtores agrícolas, mediante a atribuição de uma compensação em sede de IVA aos que optem por este regime.

De notar que os produtores agrícolas que se encontram abrangidos pelo regime de isenção, anteriormente estudado, não liquidam IVA nas transmissões de bens ou prestações de serviços, mas também não podem deduzir o valor relativo ao IVA suportado na aquisição desses bens ou serviços.

Assim sendo, este regime consiste na atribuição de uma compensação por parte da AT, aos produtores agrícolas que reúnam as condições elencadas no art.º 53.º do CIVA, a qual será calculada sobre os preços dos seguintes bens e serviços:

- a) Produtos agrícolas¹⁰⁸ transmitidos a outros sujeitos passivos que não beneficiem do presente regime ou de regime idêntico no Estado-Membro onde se encontrem estabelecidos;
- b) Produtos agrícolas expedidos ou transportados com destino a outro Estado-Membro, cujo adquirente seja uma pessoa coletiva não sujeito passivo, mas que realize no Estado-Membro de destino ou chegada dos bens aquisições intracomunitárias sujeitas a IVA;
- c) Serviços agrícolas¹⁰⁹ prestados a outros sujeitos passivos que não beneficiem do presente regime ou de regime idêntico no Estado-Membro onde se localizem as operações.

¹⁰⁸ Denominam-se por produtos agrícolas, os bens provenientes diretamente da exploração do produtor agrícola, resultantes do exercício das atividades enumeradas no anexo F (art. 59.º - A, n.º 2, alínea a) do CIVA).

¹⁰⁹ Entende-se por serviços agrícolas, as prestações de serviços definidas no anexo G, quando efetuadas com carácter acessório pelo produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respetiva exploração (art. 59.º - A, n.º 2, alínea b) do CIVA).

O valor da compensação é calculado através da aplicação da taxa de 6% ao montante total das transmissões de bens e prestações de serviços realizadas em cada ano (art.º 59.º - B, n.º 2 do CIVA).

O pedido para adesão ao regime em estudo deve ser dirigido à AT até ao último dia de março de cada ano, através de modelo aprovado nos termos do n.º 4, e deverá conter o valor das transmissões de bens e das prestações de serviços realizadas no ano anterior, que conferem o direito a receber a compensação, acompanhado de uma relação dos números de identificação fiscal dos adquirentes ou destinatários das referidas operações.

Após a sua apresentação, a AT tem 45 dias, a contar da data de apresentação do pedido, para proceder ao pagamento da compensação devida, sendo que, caso o valor da compensação seja inferior a 10€, não haverá lugar ao mesmo, de acordo com os n.ºs 5 e 6, do art.º 59.º-B do CIVA.

Nas faturas emitidas pelos beneficiários deste regime deverá constar a inscrição “IVA – regime forfetário”.

Caso deixem de se verificar os requisitos obrigatórios para sujeição a este regime deve o sujeito passivo apresentar a declaração de alterações, nos prazos estipulados no n.º3 do art.º 59.ºD, designadamente:

- a) Durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que tenha sido atingido um volume de negócios relativo ao conjunto das suas operações tributáveis superior a € 12.500;
- b) No prazo de 15 dias a contar da fixação definitiva de um rendimento tributável em sede de IRS ou IRC baseado em volume de negócios superior ao limite referido na alínea anterior;
- c) No prazo de 15 dias a contar do momento em que se deixar de verificar qualquer das demais circunstâncias referidas no n.º 1 do artigo 59.º-A.

Para além disso, caso a AT tenha fortes indícios do não cumprimento das condições de aplicação do regime especial, notifica o sujeito passivo, para que este apresente a declaração anteriormente referida no prazo de 15 dias.

3. Brevíssima resenha sobre o RITI

Por meio da supressão das fronteiras físicas da CEE, em 01 de janeiro de 1993, o território comunitário passou a ser um só, quando se tratava de transações comerciais realizadas entre Estados-Membros, deixando de existir os conceitos de importação e exportação de bens nestes casos.

Assim, as transações de bens realizadas dentro da UE, denomina-se aquisição intracomunitária para os países adquirentes e transmissão intracomunitária para os países vendedores.¹¹⁰

Ora, anos antes desta abolição e como já vimos anteriormente, em 16 de dezembro de 1991, foi instituída a Diretiva 91/680/CEE, a qual aprovou o RITI.

O regime em causa apresenta três características principais, a saber:

a) Transitoriedade;

Tal como já estudamos em momento prévio, o RITI começou por ser um regime transitório que vigoraria pelo prazo de 4 anos, sendo, posteriormente substituído por um regime definitivo, o que nunca chegou a acontecer.

b) Especial;

O art. 34º do RITI enfatiza o caráter especial deste regime, uma vez que nele explana que “em tudo o que não se revelar contrário ao disposto no presente diploma, aplica-se a disciplina geral do Código do IVA”, isto é, as normas do RITI prevalecem sobre as do CIVA e estas últimas nunca poderão ser contrárias às primeiras.

c) Aplicável apenas às transações intra-UE bens.

O regime em estudo contempla um regime especial e três regimes especiais, os quais serão dissecados de seguida.

¹¹⁰ DIAS, Abel Alexandre Vilaça – *O Sistema Comum do IVA*. Porto: Faculdade de Direito, 2005. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal, p.32.

3.1. Regime geral

O regime geral, de modo sumário, aplica-se às transações intracomunitárias de bens efetuadas entre sujeitos passivos de países pertencentes à UE.

Antes de dissecarmos, quanto a este regime, é essencial abordarmos o conceito de aquisição intracomunitária de bens.

Ora, refere o art.º 3.º do RITI que se considera, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-Membro.

Por sua vez, o art.º 4.º do mesmo normativo legal enumera de forma exaustiva as operações que podem ser assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens.

Clotilde Celorico Palma considera que a definição anteriormente explanada não apresenta um carácter jurídico, mas sim económico, uma vez que *“embora juridicamente eu não passe a ter a propriedade do bem, posso, para efeitos de IVA, estar a realizar uma aquisição intra-UE de bens tributável”*.¹¹¹

Este regime encontra-se regulado nos arts. 1.º a 27.º do RITI, nos quais são abordadas as incidências do imposto, as regras de localização, as isenções, o valor tributável, as taxas e o direito à dedução.

Assim, estão sujeitas a IVA, à letra do disposto no art. 1º do RITI:

- a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo que cumpram os requisitos elencados no n.º2, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas no artigo 11.º;

¹¹¹ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.318.

- b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular;
- c) As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a IEC, exigíveis em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º;
- d) As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens previstas no n.º 1 do artigo 4.º;
- e) As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro.

Ora, o sujeito passivo do RITI deve tratar-se de pessoa singular ou coletiva que realize transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto ou, caso realize exclusivamente estas operações, estas não conferem qualquer direito à dedução.

Para além do já referido, dispõe o art. 2º, n.º1 c) do RITI que considera-se também sujeito passivo do imposto pela aquisição intracomunitária de bens, O Estado e as demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA ou qualquer outra pessoa coletiva não compreendida nas alíneas anteriores do mesmo artigo.

Quando se trate de aquisição intracomunitária de meios de transportes novos¹¹², os particulares que os adquiram são considerados sujeitos passivos de IVA. Por outro lado, quando ocorra, ocasionalmente, a transmissão de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente

¹¹² Vide art. 6º, n.º2 e 3 do RITI.

estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro são sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas vendedoras.¹¹³

3.2. Regime de derrogação do regime geral

O art.º 5.º do RITI apresenta uma derrogação ao regime especial.

Neste consta que, não obstante o previsto no art.º 1.º, alíneas a) e d), não estão sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:

- a) Sejam efetuadas por um sujeito passivo dos referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º;
- b) Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;
- c) O valor global das aquisições¹¹⁴, líquido do IVA, devido ou pago nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de (euro) 10 000 ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.

115

Os sujeitos passivos que optem por este regime especial devem permanecer no mesmo por período não inferior a 2 anos (n.º 3).

Refere o n.º4, que, pese embora o referido no art. 1º, não se encontram sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto nos termos das alíneas d) a m), v) e z) a bb) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

¹¹³ RICARDO, Joaquim – *Direito Tributário – Anotado e Remissivo*. 25ª ed. Porto: Vida Económica, 2022, p. 898.

¹¹⁴ Este valor é determinado, de acordo com o n.º3 do art. 5.º do RITI, com exclusão do das aquisições de meios de transporte novos e de bens sujeitos a impostos especiais de consumo.

¹¹⁵ Caso o valor das aquisições intracomunitárias de bens ultrapasse o limite previsto nesta alínea deverá ser entregue uma declaração de alterações ou de início, uma vez que se verificou uma das situações elencadas no art. 25º, n.º1 do RITI (*vide* Ofício n.º 83154/05, de 09 de agosto).

Saliente-se que as pessoas abrangidas devem efetuar as obrigações constantes nos arts. 22.º, n.º 2, 25.º e 29.º do RITI.

3.3. Regime das vendas à distância

A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto veio transpor, para o ordenamento jurídico português, os arts. 2.º e 3.º da Diretiva 207/2455, de 05 de dezembro e a Diretiva 2019/1995, de 21 de novembro de 2019, alterando o CIVA, o RITI e alguma legislação complementar relacionada com o IVA, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico, introduzindo no artigo 3.º do CIVA os n.º 9, 10 e 11.¹¹⁶ No RITI, este regime encontra-se previsto nos arts. 10.º e 11.º.

No DRE (Diário da República Eletrónico) venda à distância é definida como “o contrato de compra e venda celebrado à distância, isto é, contraído entre o consumidor e o fornecedor de bens sem a presença física simultânea de ambos, e integrado num sistema de venda organizado para o comércio à distância mediante a utilização exclusiva de uma ou mais técnicas de comunicação à distância até à celebração do contrato, incluindo a própria celebração.”¹¹⁷

Assim, as vendas à distância são as que decorrem de encomendas realizadas através de via postal, telecompras, internet ou outro meio, no qual os compradores acedem a uma lista de produtos elaborada pelo vendedor num outro Estado-Membro.¹¹⁸

Ora, desta definição podemos retirar os seguintes requisitos cumulativos:

- a) Natureza da operação – deverá tratar-se de uma transmissão onerosa de bens. Sublinhe-se que esta noção não deve ser confundida com a definição de transmissões de bens *on line*, já que esta se afigura como uma prestação de serviços.

¹¹⁶ Cfr. Ordem dos Contabilistas Certificados consultada em 01/07/2022 em <https://www.occ.pt/pt/noticias/vendas-a-distancia-2-2-2/>.

¹¹⁷ Cfr. Diário da República Eletrónico consultado em 01/07/2022 em <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/venda-a-distancia>.

¹¹⁸ AZEVEDO, Patrícia Anjos. *Breves notas sobre a localização das operações para efeitos de IVA*. Informador Fiscal, p. 5.

- b) Qualidades do vendedor/fornecedor – o vendedor deverá tratar-se de um sujeito passivo, qualificado como tal para efeitos de IVA no Estado-Membro de início da expedição ou transporte de bens.
- c) Qualidades do comprador/adquirente – o comprador deverá ser um particular ou um sujeito passivo não abrangido por qualquer regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.
- d) Características do transporte – a expedição ou transporte dos bens deverá ser realizada pelo vendedor ou por outro, desde que à conta do primeiro, num Estado-Membro diferente do domicílio ou sede do comprador. Caso a expedição ou transporte fique a cargo do comprador, deixamos de estar perante uma venda à distância.
- e) Características dos bens – os bens das vendas à distância não podem carecer de instalação, montagem, novos meios de transporte ou bens sujeitos a IEC, sendo que, nesta última situação, tal não se aplicará, na hipótese de o sujeito passivo se tratar de um particular.

O RITI diferencia duas situações de vendas eletrónicas: por um lado, a venda em que o sujeito passivo é português e o comprador é um sujeito passivo de um Estado-Membro (art.º 10.º) e, em sentido inverso, a venda em que o vendedor é um sujeito passivo de um Estado-Membro e o adquirente é português (11.º),

Desta forma, para que as vendas à distância se localizem fora do território nacional é necessário que, para além dos requisitos acima mencionados, é necessário que o valor global líquido do IVA das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino. Ou seja, quando o vendedor é sujeito passivo português, as vendas à distância apenas se localizam fora de Portugal, caso o vendedor exceda o valor¹¹⁹ referido na alínea c) do n.º1 do art. 10.º do RITI.¹²⁰

Por outro lado e de acordo com o art. 11.º do RITI, caso se trate de uma venda realizada por um vendedor (sujeito passivo) de outro Estado-Membro a um comprador

¹¹⁹ Vide art. 34.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho Europeu.

¹²⁰ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.358.

português, esta transmissão considerar-se-á localizada em Portugal caso cumpram os requisitos acima mencionados e ainda uma das seguintes alíneas:

- a) O vendedor tenha excedido o limiar de 35 000€ (n.º1, alínea c)
- b) Os bens transmitidos se encontrem sujeitos a IEC e o vendedor seja particular (n.º2, alínea a)
- c) O vendedor não tenha excedido o montante de 35 000€, mas tenha optado pela tributação em Portugal (n.º2, alínea b).

3.4. Operações triangulares no âmbito do RITI

As operações triangulares requerem a existência de três sujeitos passivos de IVA (fornecedor, intermediário e adquirente), os quais devem ter a sua sede, domicílio ou estabelecimento em Estados-Membros distintos. Nestas situações, o movimento da mercadoria não acompanha o movimento da faturação.

Ora vejamos este exemplo: António, português comprou a Marie, francesa, uma televisão para vender a Pablo, espanhol, tendo esta sido enviada de França diretamente para Espanha. No caso apresentado, pese embora existam duas transmissões e, conseqüentemente, duas faturas, a televisão apenas seria movimentada uma única vez.

De acordo com a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias de bens e aplicando-a ao caso apresentado, a operação localizar-se-ia em Espanha. Nesta situação António seria sujeito passivo em Espanha devendo cumprir as obrigações legais inerentes, designadamente, inscrição como tal e nomeação de representante fiscal. Neste caso, haveria uma aquisição intracomunitária a Marie e uma simples venda em França. Por outro lado, caso lhe conviesse, poderia inscrever-se como sujeito passivo em França, fazendo uma simples aquisição nesse país e uma transmissão intracomunitária da televisão em Espanha.

Ora, para simplificar tais procedimentos foram criadas regras de simplificação das operações triangulares, as quais se encontram transpostas no n.º3 do art. 8º do RITI.

Desta forma, 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, cumulativamente, os seguintes requisitos:¹²¹

- a) O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado-Membro e inclua essa operação na declaração recapitulativa¹²²;
- b) O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado-Membro seja um sujeito passivo aí registado para efeitos de IVA;
- c) O adquirente seja expressamente designado, na fatura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto pela transmissão dos bens efetuada nesse Estado-Membro.

Isto significa que, no caso do intermediário (António), este poderá ficar dispensado das obrigações fiscais anteriormente elencadas, na condição de incluir a operação efetuada na sua declaração recapitulativa e de fazer constar, na fatura emitida, o adquirente final (Pablo) como devedor do imposto em Espanha.

Por sua vez, o adquirente final (Pablo) deverá indicar na sua declaração periódica o valor relativo à aquisição efetuada a António fazendo referência em como se tratou de uma aquisição intracomunitária de bens.

Denote-se que existem casos em que estamos perante falsas triangulares, designadamente, quando:¹²³

- a) A operação é efetuada por três operadores, em três Estados-Membros diferentes, contudo há correspondência entre o movimento físico dos bens e movimento da faturação;
- b) A operação é efetuada por três operadores, em dois Estados-Membros diferentes, havendo, nestas situações, uma transmissão interna;

¹²¹ RICARDO, Joaquim – *Direito Tributário – Anotado e Remissivo*. 25ª ed. Porto: Vida Económica, 2022, pp. 902 e 903.

¹²² Vide art. 30º, n.º1 do RITI.

¹²³ PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2020, p.339.

- c) A operação é efetuada por mais de três operadores, em mais três Estados-Membros diferentes;
- d) Um dos países se trata de um país terceiro.

CAPÍTULO III – PRODUTOS DE HIGIENE ÍNTIMA FEMININA

Num artigo publicado pelas Nações Unidas refere-se que *“800 milhões de pessoas em todo o mundo menstruam, e cada mulher passa em média 3 000 dias da sua vida menstruada.”*¹²⁴

Embora a menstruação faça parte do dia-a-dia das mulheres, os produtos utilizados aquando da mesma eram considerados, até há bem pouco tempo, como um bem de luxo e, por isso, taxados em Portugal (continental) à taxa 23%, em sede de IVA.

Do ponto de vista de Catarina de Albuquerque, Diretora-executiva da iniciativa Saneamento para Todos, do Fundo das Nações Unidas para a Infância, *“um sintoma de discriminação sistémica contra as mulheres é a chamada “Taxa Tampão” que existe na maioria dos países e que classifica os produtos menstruais como bens de luxo, ao mesmo tempo que isenta de taxação suplementar outros produtos de higiene, como desodorizantes e lâminas de barbear.”*¹²⁵

No mesmo sentido, o relatório apresentado, em 2019, por Marisa Matias e Ernest Urtasun no Parlamento Europeu *“lamenta que os produtos de higiene feminina, assim como os produtos e serviços de saúde destinados às crianças ou aos idosos ainda não sejam considerados bens essenciais em todos os Estados-Membros”*.¹²⁶

Na política em Portugal, a primeira proposta apresentada, no que concerne à tributação desta tipologia de imposto, foi exibida pelo PAN (Pessoas-Animais-Natureza) no seu programa eleitoral, no qual foi sugerida a distribuição gratuita de copos menstruais em consultas de planeamento familiar e nos centros de saúde. Em março do ano seguinte, o PS (Partido Socialista) e o BE (Bloco de Esquerda) apoiaram a proposta apresentada pelo PAN para alargamento da taxa reduzida de IVA aos copos menstruais.¹²⁷

¹²⁴ ALBUQUERQUE, Catarina de (2021) – *A igualdade das mulheres começa com o fim do imposto sobre tampões e pensos higiénicos.* [Cons. 02/07/2022]. Disponível em <https://news.un.org/pt/story/2021/07/1757542>.

¹²⁵ *Idem Ibidem*

¹²⁶ Cfr. Parlamento Europeu consultado em 10/07/2022 em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0416_PT.html.

¹²⁷ Cfr. artigo do Nascer do Sol (2017) – *Menstruação. Quanto custa ser mulher em Portugal?* [Cons. 15/07/2022]. Disponível em <https://sol.sapo.pt/artigo/550706/menstruacao-quanto-custa-ser-mulher-em-portugal->

Atualmente, é aplicável a taxa reduzida de 6% para todos os produtos de higiene menstrual, a qual foi aprovada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho.

Deste modo, dispõe o art.º 287.º da lei acima mencionada que *“a alínea f) da verba 2.5 da lista I anexa ao Código do IVA passa a ter a seguinte redação: f) Produtos de higiene menstrual.”*

Para além disso no art.º 212.º da mesma disposição legal consta as novas medidas aprovadas que visam promover a saúde menstrual, designadamente:

- a) Ações desenvolvidas pelas Unidades de Cuidados na Comunidade e pela Saúde Escolar;
- b) Ações de informação sobre o ciclo menstrual, sobre a utilização e variedade dos produtos de recolha menstrual;
- c) Realização de um estudo, a nível nacional, relativamente ao impacte da menstruação na qualidade de vida das pessoas e das famílias.

Embora, à vista desarmada, nos pareçam pequenos passos, estas disposições legais vêm equilibrar a balança social, dissipando discriminações em razão do género. É impensável que, numa sociedade dita evoluída, se taxe a 23% os produtos de higiene íntima feminina, enquanto se aplicam taxas menores noutros produtos de higiene, visto esta taxa tipificar tudo aquilo que os ideais do IVA prometiam afastar, ou seja, o atentar da taxa à qualidade do sujeito pagador, pelo que se pode considerar um atentado às mulheres, a tributação excessiva de produtos de primeira necessidade para o seu quotidiano.

Nesta senda, questiono agora, o caro leitor, se acreditaria no perpetuar de um imposto que aplicasse a produtos, de uso típico pelo género masculino, uma taxa superior do que aos produtos do mesmo tipo de uso genérico?

A evolução de uma sociedade, mede-se, sem dúvidas, pela forma como esta trata grupos minoritários, não bastam aparências, nem promessas, quando se falha no mais básico e imperioso para a condição feminina.

Para além disso, no nosso entendimento, a redução de taxa deste tipo de produtos não é suficiente para colmatar a pobreza menstrual existente. É imperiosa a criação de novas políticas, designadamente, a promoção da gratuitidade destes produtos nas escolas, farmácias e centros de saúde, com vista à acessibilidade aos mesmos por parte de todas as pessoas, dado que a menstruação não é opcional.

CAPÍTULO IV – O IVA E A COVID-19

Apesar da vigência de mais de 35 anos, o IVA deverá sempre moldar-se e adaptar-se à situação económica e social do país.

Ora com o surgimento da pandemia da Covid-19 (*Corona Virus Disease*), que inicial era considerada uma epidemia e que mais tarde, devido ao número de pessoas infetada e ao seu alastramento, passou a ser reputada de pandemia, a economia portuguesa sofreu um forte impacte negativo.

De acordo com o Banco de Portugal, em 2020 o endividamento das empresas cresceu 1,6% face a 2019, destacando-se os setores do comércio, alojamento e restauração, o que, conseqüentemente, levou ao fecho de muitas empresas e a um aumento da taxa de desemprego.¹²⁸

Desta forma, com vista a atenuar o impacte da Covid-19 no orçamento familiar e empresarial, o Estado criou várias medidas, algumas delas em sede de IVA.

Assim, a Lei n.º 13/2020, de 7 de maio (primeira alteração da Lei n.º 2/2020, de 31 de março) previa até 31 de dezembro de 2021):

- a) A isenção de IVA para as transmissões e aquisições intracomunitárias de bens necessários para combater os efeitos da doença COVID-19, desde que cumpram os requisitos elencados no art.2.º;
- b) Taxa reduzida para as importações, transmissões e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória e gel desinfetante cutâneo.

Com o evoluir da pandemia e com a entrada num novo ano, o OE para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) continha, para além das já referidas supra:

- a) Isenção do pagamento do IVA para os sujeitos passivos com (art.º 377.º):¹²⁹
 - i. Volume negócios entre os 10 000€ e os 12 500€, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas;

¹²⁸ Vide Banco de Portugal consultado em 15/07/2022 em <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/noticias/633>.

¹²⁹ Sublinhe-se que esta isenção foi aditada ao regime de isenção, o qual já foi abordado no capítulo III.

ii. Volume de negócios inferior a 12 500€ no ano civil anterior e nos 3 anos civis precedentes.

b) Criação do programa *Ivaucher* (art.º 405.º)

Este programa temporário foi criado com o intuito de apoiar e estimular ao consumo nos setores do alojamento, cultura e restauração, os quais foram fortemente afetados pela COVID-19.

Consistia num mecanismo que permitia ao consumidor final acumular o valor correspondente à totalidade do IVA suportado em consumos nos setores acima indicados, durante um trimestre, e utilizar esse valor, durante o trimestre seguinte, em consumos nesses setores.

c) Criação do regime especial de pagamento em prestações do IVA no ano de 2021 (418.º), do qual podiam beneficiar os sujeitos passivos desde que verificados os seguintes requisitos:

- i. Se encontre a decorrer o prazo para pagamento voluntário do tributo para o qual se pretende o pagamento em prestações, independentemente do ano a que respeite a liquidação do mesmo;
- ii. O sujeito passivo tenha a sua situação tributária e contributiva perante a AT e a SS (Segurança Social) regularizada à data do requerimento para pagamento em prestações;
- iii. O valor do tributo a pagar em prestações seja inferior a 15 000€, no momento do requerimento;
- iv. O sujeito passivo seja tributado no âmbito da categoria B do IRS, ou seja, quando considerada uma micro, pequena ou média empresa nos termos definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Em 2022, com o diminuir dos casos de infeção por COVID-19, a situação pandémica retrocedeu para uma endemia, o que acarretou uma diminuição significativa dos normativos legais, quanto a esta doença.

Deste modo, das normas anteriormente elencadas, apenas se encontra em vigor até 31 de dezembro de 2022, a aplicação de taxa reduzida as importações, transmissões

e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória e gel desinfetante cutâneo (Lei n.º 99/2021, de 31 de dezembro).

CONCLUSÕES

De uma forma sucinta, e conforme já explicitamos ao longo deste nosso contributo, o IVA trata-se de um imposto geral sobre o consumo, plurifásico, que opera através do método subtrativo, tendo um papel fulcral no tocante às receitas fiscais em Portugal.

Numa primeira abordagem à temática do presente projeto avançado, era premente um enquadramento histórico deste imposto, quer a nível nacional onde foram explanados e dissecados os principais pontos relativos ao Imposto sobre Valor das Transações que outrora vigorou no nosso país e à mudança para o novo regime do IVA, quer a nível da União Europeia onde foram arroladas e explicadas as várias fases de harmonização do imposto.

Ao longo dos vários anos de vigência do IVA na UE foram várias as tentativas para uma harmonização total deste imposto. Não obstante, tal ainda não se avistou possível, devido às várias interpretações das Diretivas relativas ao IVA, o que ocasionou e ocasiona transposições distintas para o ordenamento jurídico de cada Estado-Membro.

No que concerne aos regimes do IVA, constatamos a existência de uma panóplia de regimes especiais, o que, por um lado dificulta a aplicação deste imposto nas situações do dia-a-dia e, por outro lado, é um apanágio para os sujeitos passivos que deles beneficiam, uma vez que na maioria dos regimes, o IVA suportado é inferior aquele que seria pago, caso o regime aplicado fosse o regime normal de IVA.

Por sua vez, os produtos de higiene íntima feminina, pese embora, atualmente taxados a 6%, foram durante muitos anos considerados bens secundários e opcionais. Contudo, a nosso ver, esta mudança na tributação não é suficiente para suprir todas as dificuldades de acesso a este tipo de produtos, sendo necessária a criação de novas políticas.

Numa altura em que o feminismo e a eliminação da discriminação em razão de género são o tema do dia, impera combater esta desigual invisível a olha nu, mas que prejudica e diminui a mulher que se viu obrigada a comprar produtos de primeira necessidade como se de bens secundários se tratasse.

Apesar da longa vigência e legislação respeitante ao IVA, este deverá sempre moldar-se à situação em que se encontra o país, como foi perceptível, aquando da

pandemia da COVID-19, onde foi imperiosa a entrada em vigor de várias disposições legais para combater a situação anómala que o país estava a atravessar, bem como adaptar-se à normal evolução da sociedade e, conseqüente, alteração de necessidades desta.

Neste projeto avançado tentou expor-se da forma mais simples possível a temática do IVA, para que o leitor possa compreender a mesma, sem que tenha necessidade de ser portador de muitos conhecimentos na área jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AA. VV. - Códigos Anotados & Comentados - Tributação do Consumo e Tributação Automóvel (IVA, RITI, IEC, IUC, ISV). Porto: Lexit/O Informador Fiscal, 2019.

AMARAL, C. X. – *Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais*. Lisboa: Universidade Católica, 2001.

ANTUNES, Bruno Botelho – *A repercussão fiscal no IVA*. Almedina, 2008

AZEVEDO, Patrícia Anjos. *Breves notas sobre a localização das operações para efeitos de IVA*. Informador Fiscal.

AZEVEDO, Patrícia Anjos; AMORIM, José de Campos – *Lições de Direito Fiscal*. 2ª Ed., Revista e Atualizada. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018.

AZEVEDO, Patrícia Anjos; BARROS, Miguel de Antas de – *IVA: regime especial de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores*. Informador Fiscal. (12 set. 2019).

BASTOS, Xavier de – *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. D.G.C.I., 1991.

CAMPOS, António Vítor Almeida; Lázaro, Carlos Manuel Freitas – *Introdução à Fiscalidade*. Viseu: Escola Superior de Tecnologia, 2005. Apontamentos de Fiscalidade de Empresa I.

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco - *Lições de Fiscalidade Volume I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. Coimbra: Almedina, 2018.

COSTA, Ana Rita Garcia – *Discussão do conceito relevante de estabelecimento estável para efeitos de iva*. Lisboa: ISG, 2015. Mestrado em Gestão Fiscal.

DIAS, Abel Alexandre Vilaça – *O Sistema Comum do IVA*. Porto: Faculdade de Direito, 2005. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal.

ESGAIO, Catarina – *Taxas de IVA a aplicar nas operações com as regiões autónomas*. Vida Económica, 2022.

FORTES, Edmirson Pedro Ramos – *A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia*. Beja: ESTIG, 2018. Mestrado em Contabilidade e Finanças.

Informador fiscal – *Devem as transmissões de tabaco efetuadas por sujeitos passivos revendedores ser incluídas na declaração periódica do IVA?*. Jornal O Informador Fiscal n.º 15/2020, 1ª série. (15 de agosto. de 2020).

LIMA, Emanuel Vidal – *Imposto sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*. 9ª ed. Porto Editora, 2003.

MACHADO, Jónatas E. M., COSTA, Paulo Nogueira da - *Manual de Direito Fiscal - perspectiva multinível*. Coimbra: Almedina, 2018.

MARQUES, Paulo. *Não sujeições, isenções e outros motivos para não liquidação de IVA*. Informador Fiscal.

MATEUS, Joaquim Silvério – *“Regime e natureza do direito à dedução no Imposto sobre o Valor Acrescentado”*. Fisco n.º12/13, Lisboa, Lex, 1989.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NEVES, Filipe Duarte – *Código do IVA e Legislação Complementar – Anotado e Comentado*. Vida Económica, 2012, 2ªed.

OLIVEIRA, António Moura – *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010. Tese de Mestrado em Direito.

PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF, Almedina, 2011.

PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – *“A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado – quo vadis?”*. Lisboa: Instituto Superior de

Contabilidade e Administração, 2005. Trabalho apresentado no âmbito do concurso para Professor-Adjunto das disciplinas de Fiscalidade.

RICARDO, Joaquim – *Direito Tributário – Anotado e Remissivo*. 25^o ed. Porto: Vida Económica, 2022.

SANCHES – *Manual de Direito Fiscal*. 3^a edição, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, António Carlos dos – “IVA e mercado interno: as aquisições intracomunitárias de bens”. Revista Fisco n.º42, Maio de 1992.

SANTOS, António Carlos dos; ALEXANDRE, Mário Alberto – “O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?”. Lisboa, 2000.

SANTOS, João Francisco Ferreira – *IVA – Regimes Especiais: O Regime das Pequenas Empresas, em particular o Regime Especial de Isenção*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2017. Tese de Mestrado em Gestão Fiscal.

SANTOS, José C. Gomes – *O IVA – um Imposto (Muito Especial) Sobre o Consumo*. Coimbra: Almedina, 2008.

SARMENTO, Joaquim Miranda; MATOS, Catarina – *Manual Teórico-Prático do IVA*. 3^a ed. Coimbra: Almedina, 2021.

SOUSA, José Valdemar Machado dos Santos Alves de - *Da Tributação no Destino à Tributação na Origem – Em busca de um modelo para o IVA na União Europeia*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 2013. Tese de Mestrado em Direito Fiscal.

VASQUES, Sérgio – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2020, Reimpressão.

WEBGRAFIA

Portal da União Europeia consultado em 04/03/2022 em https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_pt.

EUROCID – *Declaração de Schuman*. [Cons. 04/03/2022]. Disponível em <https://eurocid.mne.gov.pt/artigos/declaracao-schuman>

Parlamento Europeu consultado em 05/03/2022 em <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>

Parlamento Europeu consultado em 10/03/2022 em <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/single-european-act>.

RATCLIFF, Christina; MARTINELLO, Barbara; KAISER, Kevin Paul (2021) – *O mercado interno: princípios gerais*. [Cons. 11/03/2022]. Disponível em <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/33/o-mercado-interno-principios-gerais>.

Comissão Europeia consultado em 14/04/2022 em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52000DC0348>.

MARQUES, Paulo (2022) – *Regime Especial de Isenção do Artigo 53.º do CIVA*. [Cons. 22/06/2022]. Disponível em https://www.dropbox.com/s/y3ofgywtytir49/PDF%20-%202022_01%20-%20Artigo%2053%20CIVA.pdf?dl=0.

Ordem dos Contabilistas Certificados consultada em 15/06/2022 em <https://www.occ.pt/pt/noticias/iva-faturacao-de-tabaco/>

BERGA, Ana (2019) – *IVA – Regimes Especiais*. [Cons. 23/06/2022]. Disponível em <https://www.apotec.pt/fotos/editor2/IVA%20Regimes%20especiais%20-%20final.pdf>.

MONTEIRO, Pedro Costa (2018) – *O IVA e a nova Lei das Agências de Viagens*. [Cons. 20/06/2022]. Disponível em <https://pt.linkedin.com/pulse/o-iva-e-nova-lei-das-ag%C3%A2ncias-de-viagens-pedro-costa-monteiro>.

Ordem dos Contabilistas Certificados consultada em 01/07/2022 em <https://www.occ.pt/pt/noticias/vendas-a-distancia-2-2-2/>.

Diário da República Eletrónico consultado em 01/07/2022 em <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/venda-a-distancia>.

Parlamento Europeu consultado em 10/07/2022 em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0416_PT.html.

ALBUQUERQUE, Catarina de (2021) – *A igualdade das mulheres começa com o fim do imposto sobre tampões e pensos higiénicos*. [Cons. 02/07/2022]. Disponível em <https://news.un.org/pt/story/2021/07/1757542>.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Caso Rompelman (Proc. n.º 268/83).

Acórdão do CAAD de 14.06.2017 no Processo n.º 759/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=275&id=2776>, consultado em 11/05/2022.

Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 026806, de 20 de março de 2002.
Relator Baeta de Queiroz.

Acórdão de 5 de fevereiro de 1981, Caso *Cooöperatieve Aardappelenberwaarplats GA*, Proc. n.º 154/80.

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de julho.

Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro.

Decreto-Lei n.º 164/2000, de 5 de agosto.

Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de julho.

Decreto-Lei n.º 186/2009, 12 de agosto.

Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de junho.

Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho.

Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho

Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 29/8, de 31 de julho.

Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto.

Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto.

Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Decreto-Lei n.º 394.º-B/84, de 26 de dezembro

Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de julho

Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de dezembro.

Diretiva 2006/112/EC

Diretiva 69/463/CEE

Diretiva n.º 2002/38/CE

Diretiva n.º 67/227/CEE

Diretiva n.º 67/228/CEE

Diretiva n.º 71/401/CEE

Diretiva n.º 72/250/CEE

Diretiva n.º 91/680/CEE

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro.

Lei n.º 12/2022, de 27 de junho.

Lei n.º 13/2020, de 7 de maio.

Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

Lei n.º 28/98, de 26 de junho.

Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto.

Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

Lei n.º 99/2021, de 31 de dezembro.

Ofício- Circulado n.º 30115/2009, de 29 de dezembro.

Ofício- Circulado n.º 30169/2015, de 05 de fevereiro.

Ofício- Circulado n.º 83154/05, de 09 de agosto.

Ofício-Circulado n.º 30068/2004, de 19 de janeiro.

Regulamento n.º 218/92, do Conselho, de 27 de janeiro.

Regulamento n.º 2256/92, da Comissão, de 31 de julho.

Regulamento n.º 3046/92, da Comissão, de 22 de outubro.

Regulamento n.º 3330/91, do Conselho, de 07 de novembro.

Regulamento n.º 3590/92, da Comissão, de 11 de dezembro.