

ISABEL CELMIRA LEMOS SALVADOR

O IVA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Orientador: Prof. Doutor Lúcio Augusto Pimentel Lourenço

UNIVERSIDADE LUSÓFONA DE HUMANIDADES E TECNOLOGIAS

ESCOLA DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E DAS ORGANIZAÇÕES

LISBOA

2022

ISABEL CELMIRA LEMOS SALVADOR

O IVA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Dissertação defendida em provas públicas para obtenção do Grau de Mestre no Curso de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, com o Despacho de Nomeação de Júri nº 124/2022, de 4 de abril de 2022, com a seguinte composição:

Presidente: Professor Doutor João Miguel Borralho

Orientador: Professor Doutor Lúcio Augusto Pimentel Lourenço

Arguente: Professor Doutor Carlos Eduardo Capelo Ramos do Rosário

UNIVERSIDADE LUSÓFONA DE HUMANIDADES E TECNOLOGIAS

ESCOLA DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E DAS ORGANIZAÇÕES

LISBOA

2022

DEDICATÓRIA

Dedico esta tese aos meus pais, Ventura e Maria,
ao meu marido e aos meus irmãos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida e por olhar sempre por mim.

À Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias em particular a Escola de Ciências Económicas e das Organizações, aos professores que me acompanharam ao longo de toda a caminhada, o meu muito obrigado por todo o conhecimento partilhado, em especial ao professor Lúcio Augusto Pimentel Lourenço e Eduardo Luís Fernandes, por todo o apoio concedido durante esta trajetória, a qual foi indispensável para a concretização desta tese, sua sabedoria e profissionalismo além de serem admiráveis são também verdadeiro incentivo para mim como aluna.

A toda a minha família, pelo seu carinho e apoio incondicional, sem o qual não teria sido possível a realização deste trabalho, em especial aos meus pais e ao meu marido por me terem incentivado a realizar o Mestrado e encorajado nos momentos mais difíceis, para que pudesse prosseguir com perseverança o meu caminho. As suas palavras de incentivo e abordagens assertivas nos momentos difíceis foram fulcrais.

RESUMO

A abolição das fronteiras fiscais, desde 1 de Janeiro de 1993, no interior da Comunidade Económica europeia (CEE), obrigou a significativas alterações do imposto Sobre o valor Acrescentado (IVA) as quais deram origem a um regime autónomo, a aplicar, por um período transitório mas que vigora desde essa data, às trocas intracomunitárias de bens entre os vários Estados-Membros e que se designa por Regime do IVA nas transações Intracomunitária (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei(DL) 290/92, de 28 de Dezembro.

Este regime fundamenta-se no facto de as transações de bens efetuadas entre sujeitos passivos de diferentes Estados-Membros não serem tributados na passagem da fronteira, visto desaparecer o conceito de importação e exportação no interior da comunidade.

Nesta matéria a Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, veio introduzir uma série de modificações e complementar a Sexta Diretiva, tendo em vista o objetivo da abolição das fronteiras fiscais.

O objeto do presente estudo é o IVA no sistema fiscal português, destacando-se o regime fiscal no direito Português e Europeu.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo, faz-se uma alusão histórico da UE e do IVA; o segundo capítulo refere-se ao imposto geral sobre o consumo; no terceiro capítulo dar-se-á ênfase ao IVA, seguindo-se de um quarto capítulo onde se refere os aspetos do Regime do IVA, nas Transações Intracomunitária (RITI); e no quinto capítulo ameaças ao IVA.

Palavras-chave: Tributação; União Europeia; IVA; RITI

ABSTRACT

The abolition of tax borders since January 1, 1993, within the European Economic Community (EEC), required significant changes to the Value Added Tax (VAT) which gave rise to an autonomous regime to be applied, for a transitional period but which has been in force since that date, to intra-community trade in goods between the various Member States and is called the VAT Regime on Intra-Community Transactions (RITI), approved by Decree-Law (DL) 290/92 of December 28.

This regime is based on the fact that transactions of goods made between taxpayers from different Member States are not taxed at the border crossing, since the concept of import and export within the community disappears.

In this matter the Directive 91/680/CEE, from December 16th, introduced a series of modifications and complemented the Sixth Directive, with the objective of abolishing fiscal borders.

The object of this study is to explore and understand the nature of VAT in Portugal and in the EU, highlighting the tax regime in Portuguese and European law.

This work is structured in five chapters. In the first chapter, a historical allusion to the EU and VAT is made; the second chapter refers to the general tax on consumption; the third chapter will emphasize VAT, followed by a fourth chapter which refers to aspects of the VAT system in Intra-Community Transactions (RITI); and the fifth chapter expresses the threats to VAT.

Keywords: Taxation, European Union; VAT; RITI.

LISTA DE SIGLAS

BCE–Banco Central Europeu

CE – Comunidade Europeia

CEE - Comissão Económica Europeia

CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CIVA- Código do Imposto sobre o Valor acrescentado

CRP- Constituição da República Portuguesa

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

MCE – Mercado Comum Europeu

NIF - Número de Identificação Fiscal

PESC - Política Externa de Segurança Comum

PIB – Produto Interno Bruto

RITI – Regime de IVA Intracomunitário

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

UE - União Europeia

UEM - União Económica e Monetária

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo das situações sujeitas a imposto	43
Quadro 2 - Resumo dos sujeitos passivos de imposto	46
Quadro 3 - Regras de localização das prestações de serviço	48
Quadro 4 - Exceções à regra prevista para os prestadores a não sujeitos passivos	51
Quadro 5 - Taxa do IVA em vigor na União Europeia.....	53
Quadro 6 - Resumo das aquisições intracomunitárias de bens.....	65
Quadro 7 - Resumo de Incidência Real. *Isentas ao abrigo do art. 14.o do RITI	66
Quadro 8 - Resumo da regra especial de aquisição de meios de transporte novos sujeitos a imposto automóvel.....	67
Quadro 9 - Resumo das aquisições de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo...	69
Quadro 10 - Produto Interno Bruto.....	79
Quadro 11 - Resumo do regime derogatório previsto no art.º 5.o do RITI	81

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Esquema 1 – Apresentação da tributação quer do Sujeito Passivo quer do Não Sujeito

Passivo. 5

ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	3
AGRADECIMENTOS.....	4
RESUMO	5
ABSTRACT	6
LISTA DE SIGLAS	7
ÍNDICE DE QUADROS.....	8
ÍNDICE DE GRÁFICOS	9
I – Alusão à História da UE e do IVA.....	12
1– A União Europeia	12
1.2– União Europeia – Formação e características da UE ³	15
2– O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a Harmonização Jurídica Negativa ⁴	24
3– Evolução histórica do IVA ⁵	26
3.1– Antes do IVA... ..	26
3.2 – Da 1ª á 6ª Diretivas	28
3.3- O Livro Verde sobre o futuro do IVA	32
II – O imposto geral sobre o consumo.....	36
1– Caracterização do IVA	36
1.1– O IVA como um imposto plurifásico.....	40
1.2– Um imposto que pretende ser neutro	41
III– O IVA.....	42
1– Incidência real ou objetiva.....	42
1.1– Transmissão de bens	42
1.2- Importações de bens	45
1.3– Prestação de Serviços	46
2– Incidência pessoal ou subjetiva	48

2.1– Localização das prestações de serviços na União Europeia em sede de IVA	51
2.2– As duas regras gerais	52
2.3– As exceções do art.º 6.º do CIVA	53
3– O Regime do IVA	55
3.1– Isenções	55
3.2– Taxas do imposto	56
4– Liquidação e pagamento ¹⁴	58
IV– O Regime do IVA nas transações Intracomunitárias (RITI)	64
1- Incidência real ou objetiva.....	68
1.1- Regimes especiais	72
1.2– Comunicação de importações /exportações e de fluxos comerciais.....	79
2– Incidência pessoal ou subjetiva	83
3- Derrogação ao regime de sujeição.....	85
4– Localização das aquisições intracomunitárias de bens.....	89
5 – Regime das vendas à distância.	90
6-Isenções.....	91
6.1– Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens	93
7 – Obrigações.....	94
8-Faturação	97
8.1– Verificação da validade de um número de IVA (Sistemas VIES).....	97
8.2– Reembolso do IVA.....	98
V– As ameaças ao IVA.....	100
1– A fraude e a evasão ao IVA	100
2– O combate à fraude e à evasão ao IVA na UE	101
Conclusões	107
Bibliografia.....	108
WEBGRAFIA	112

I – Alusão à História da UE e do IVA

1– A União Europeia

1.1 – Os Pioneiros da Europa

A inspiração para a criação da atual União Europeia poderá ser atribuída à visão surpreendente e ao caráter visionário de alguns líderes. Justo será considerar que o ambiente de paz e harmonia hoje experienciado, e muitas vezes dado como adquirido, resulta diretamente do esforço dos mesmos, da sua energia e motivação, e sobretudo a sua crença numa Europa em paz, unida e com os olhos postos no crescimento e desenvolvimento dos seus membros (Metela, 2022).

Em seguida, considerar-se-ão alguns dos grandes nomes responsáveis pela fundação e inspiração do projeto europeu:

- a) **Robert Schumann** é naturalmente um nome incontornável na promoção do projeto europeu. Destacou-se nas funções de político, advogado e Ministro dos Negócios Estrangeiros Franceses. Resultante da sua colaboração com Jean Monnet, a este se atribui a co-responsabilidade pela elaboração do Plano Schumann, divulgado em 1950 e tido como a pedra basilar do nascimento da União Europeia. O projeto tinha por base a proposta de um controlo partilhado da produção do carvão e do aço, matérias-primas fundamentais para a produção de armamento. A ideia de uma cogestão da produção do carvão e do aço visava impedir que qualquer país se pudesse posicionar no sentido de declarar guerra a um outro (Biblioteca Cultura Stuart Carvalhais, 2013). Assim, Robert Schumann propõe uma Europa que não se faz de guerra e que, simultaneamente, não se faz de uma só vez. Trata-se, pois, da ideia pioneira de lançar objetivos e planos concretos, que principiam com uma solidariedade de facto. Assistimos então, numa primeira fase, à colocação das produções francesas e alemãs de aço e carvão sob tutela de uma autoridade comum¹.
- b) **Jean Monnet** é outra das figuras incontornáveis na história da génese do projeto europeu. Conhecido consultor económico e político francês,

¹ A UE em poucas palavras - União Europeia - European Commission. (2019). Retrieved from https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_pt

destacou-se pelo seu papel unificador face ao projeto da criação de uma União Europeia. Foi, juntamente com Schumann, o pai do “Plano Schumann”, e responsável pela fusão da indústria pesada da Europa Ocidental. Parte do seu entendimento a ideia de uma Alta Autoridade, representante de um primeiro executivo europeu, cujas decisões seriam aplicadas a seis países tal qual de um só se tratassem. Destes primeiros esforços partilhados nasceu um mercado comum e um conjunto de instituições supranacionais, símbolo maior de uma Europa que se começava a unir em torno de um projeto comum.

- c) **Alcide De Gasperi** é uma figura de destaque entre os anos de 1945 e 1953 na qualidade de Primeiro-Ministro e de Ministro dos Negócios Estrangeiros da Itália. Assume um papel fundamental nas decisões sobre o destino de Itália no contexto do pós-guerra. É a De Gasperi, no contexto da sua intervenção em Estrasburgo, em 1951, atribuída a intenção e a sensibilidade para a necessidade de criar um organismo central que transcende a mera criação de administrações comuns. O político alertou assim para o risco de uma atividade europeia desprovida de vitalidade e de um ideal comum e unificador e a necessidade de criar mais do que uma estrutura potencialmente supérflua e opressiva².
- d) **Korand Adnauer**, conhecido democrata pragmático, desempenhou um papel fundamental enquanto unificador e promotor do projeto europeu. Desempenhou funções enquanto primeiro Chanceler da República Federal da Alemanha, tendo-se mantido no poder entre 1949 e 1963. É uma das grandes figuras responsáveis pelas transformações decorridas na história da Alemanha e da própria Europa no contexto do pós-guerra. Destacou-se, sobretudo, ao fazer da reconciliação com a França um dos focos da sua política externa, resultando na assinatura de um tratado de amizade com o Presidente francês Charles de Gaulle. Tal acentua o processo de integração europeia e a possibilidade de concretizar o sonho de uma Europa Unida.

² A história da União Europeia - União Europeia - European Commission. (2019). Retrieved from https://europa.eu/european-union/about-eu/history_pt

- e) **Joseph Bech**, político luxemburguês de renome, surge nesta lista dados os seus esforços no sentido da criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço no início da década de 50. Intervém em Estrasburgo, em 1968, considerando uma reflexão referente à motivação subjacente à criação de uma nova Europa, apelando à possibilidade de reconciliação entre França e Alemanha, do qual dependia a ideia da paz europeia de uma Europa unida.
- f) **Johan Willem Beyen**, banqueiro, empresário e político holandês, destaca-se através da introdução do seu “Plano Beyen”, que visa impulsionar o sonho da integração europeia na década de 50, assente sobre a premissa da criação de um mercado comum.
- g) **Winston Churchill**, Primeiro-Ministro britânico e figura marcante do palco da Segunda Guerra Mundial, preconiza a necessidade de criar os “Estados Unidos da Europa”, apontando à ideia de que apenas uma Europa verdadeiramente unida poderia efetivamente assegurar a paz e a liberdade dos seus povos. Com esta motivação, Churchill dava a conhecer uma motivação marcada de combater os movimentos europeus de nacionalismo e belicismo que haviam fustigado o continente europeu, dando assim lugar à constituição de um Conselho da Europa que permitisse a criação da chamada família europeia.
- h) **Walter Hallstein** ficou conhecido por ser o primeiro presidente da Comissão Europeia, tendo exercido funções entre os anos de 1958 e 1967. Distinguiu-se na condição de europeísta convicto, defendendo de forma acérrima e decisiva a integração europeia e o projeto europeu. Na condição de presidente da Comissão Europeia, dirigiu os seus esforços no sentido da criação rápida de um mercado comum. Parte dos seus esforços ficaram igualmente marcados pelo reforço da ideia da criação de uma identidade europeia distinta e inabalável. Neste sentido, promoveu esforços para que a União Europeia se tornasse mais do que uma espécie de Balcãs, assentando a sua existência na criação de uma só voz, unida e em comunhão.
- i) **Sicco Mansholt** é sobretudo conhecido pelo seu papel enquanto membro da resistência neerlandesa durante o período da Segunda Guerra Mundial. Simultaneamente, foi também um reconhecido interveniente da política

nacional, bem como primeiro Comissário Europeu para a agricultura. No desempenho das suas funções foi responsável por impulsionar a política Agrícola Comum da União Europeia. A mesma assentava na ideia de uma Europa autossuficiente, capaz de garantir a todos os seus membros um abastecimento estável de alimentos a preços considerados razoáveis.

- j) **Altiero Spinelli** foi um político italiano responsável pela fundação da União Europeia. Ficou ligado ao “Plano Spinelli”, tendo neste promovido uma proposta do Parlamento Europeu relativa a um Tratado para a criação de uma União europeia federal. Tal proposta, e sua consequente esmagadora aceitação, estabeleceu um marco inspirador para a consolidação dos Tratados posteriores assinados nas décadas de 80 e 90.
- k) **Paul-Henri Spaak** insere-se na categoria dos visionários europeus, sendo a esta reconhecida particular capacidade de persuasão. Destacou-se pela sua contribuição fundamental para a assinatura do Tratado de Roma. Dedicou-se assiduamente à causa europeia, empregando esforços no sentido de promover a importância da criação de uma união entre os povos europeus.

1.2 – União Europeia – Formação e características da UE³.

A União Europeia é um dos maiores blocos económico no mundo, conhecido pela livre circulação de bens, pessoas e mercadorias e pela adoção de uma moeda única: o euro. A sua criação remonta ao dia 7 de fevereiro de 1992, contudo, como visto anteriormente, a sua génese na pode ser atribuída a uma só data, mas antes a uma miríade de processos que permeou a criação do bloco económico europeu e a unificação dos seus povos.

³ BIRCHEN, M. (2009). The european parliament and German unification. *Cardoc Journals*, 5.
 HISTORICAL ARCHIVES – EUROPEAN PARLIAMENT. (2019). Retrieved from <http://www.europarl.europa.eu/historicalarchives/en/home.html>
 PIODI, F. (2008). *The European Parliament 50 years ago*. Luxembourg: European Parliament, Archive and Documentation Centre.
 TRATADOS DA UE – EUROPEAN PARLIAMENT. (2019). Retrieved from <http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties>
 O EURO - UNIÃO EUROPEIA – EUROPEAN COMMISSION. (2019). Retrieved from https://europa.eu/european-union/about-eu/euro_pt
 EUROPEAN PARLIAMENT. *Tratado de Lisboa*. (2019). <http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/powers-and-procedures/the-lisbon-treaty>
 Países - União Europeia - European Commission. (2019). Retrieved from https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_pt

1ª etapa – Benelux

A primeira etapa da génese europeia remonta a Benelux, ou seja, ao bloco criado quando ainda decorria a Segunda Guerra Mundial e que foi fundado pela Bélgica, Holanda e Luxemburgo. Este visava a criação de um mercado comum e único entre os países participantes, com vista à redução das tarifas aduaneiras. A “União Benelux” mantém-se até aos dias de hoje, conservando o carácter da união celebrado, não obstante a existência da atual União Europeia.

2ª Etapa – CECA (Comunidade Europeia do Carvão e do Aço)

Podemos encontrar na literatura algum debate relativamente à génese do sonho europeu. Se para alguns autores Benelux marca o início da jornada europeia, outros consideram antes que a UE nasce com a criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço. Nascida em 1951, resulta dos esforços de união dos países da Benelux, conjuntamente com a França, Itália e Alemanha Ocidental. Resulta desta união a Europa dos Seis e uma ligação ao Plano de Schuman. Pretendeu-se, com este, a criação de um projeto económico, fomentado pelo governo francês, com vista à integração e gestão comum da produção siderúrgica destes seis países membros. Tal visava fundamentalmente o estabelecimento de um acordo com a Alemanha Ocidental, com vista à partilha da produção de carvão mineral e de minério ferro nas regiões da Alsácia-Lorena (França) e de Sarre (Alemanha), com vista a permitir ultrapassar conflitos históricos entre as nações, envolvendo a disputa destes territórios. À CECA seguiu-se a criação de duas outras comunidades, nomeadamente a Comunidade Económica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atómica (EURATOM) furto da assinatura do Tratado de Roma, assinado em 1957.

3ª Etapa - Mercado Comum Europeu (MCE) ou Comunidade Económica Europeia (CEE)

Paralelamente à criação da CECA, assistia-se uma Europa fragmentada e dividida em diversos estados. Neste sentido, os membros fundadores das CECA destacaram a necessidade de expandir o mercado consumidor interno como caminho primordial para o desenvolvimento da produção industrial. Desta forma, deu-se em 1957, com o Tratado de Roma, lugar à criação do Mercado Comum Europeu, também conhecido como

Comunidade Económica Europeia. A mesma era composta pelos antigos membros da CECA, bem como Inglaterra, Irlanda e Dinamarca numa primeira fase; Grécia em fase posterior e, finalmente Espanha e Portugal. Desta união resulta a reconhecida nomenclatura da Europa dos 12.

A fundação da CEE ficou marcada pela proposta de estabelecimento do direito e possibilidade de livre circulação de mercadorias, serviços e capitais entre os países-membros. A esta se adicionou igualmente a permissão para a livre movimentação de pessoas, fato esse que constitui absoluta novidade no que remete às possibilidades existentes no seio dos blocos económicos.

As instituições comunitárias

As instituições comuns ou comunitárias, representativas dos interesses nacionais de cada país, bem como dos interesses comunitários, resultam de uma decisão dos diferentes Estados-Membros da UE de delegar uma parte da sua soberania nacional a instituições partilhadas. Neste sentido, para o correto funcionamento da União Europeia, tem-se por base os princípios do Estado de Direito, nomeadamente o facto de que todas as medidas tomadas resultam de tratados aprovados e assinados de forma voluntária por todos os países-membros da UE. Assim, apenas os domínios intervenção aprovados podem ser alvo de legislação por parte da Comissão Europeia. Naturalmente, importa ressaltar que o tratado constitui um acordo de natureza vinculativa entre os países-membros da UE. Neste sentido, ditam as regras e diretrizes que regulam as instituições europeias e apoiam os processos de tomada de decisão em contexto europeu. Os mesmos constituem na sua essência uma forma de “direito primário”, isto porque apresentam implicância direta na vida dos cidadãos europeus, visto que a legislação adotada pelas instituições europeias, e sua consequente aplicação, destes deriva. Neste sentido, qualquer alteração registada terá de se fazer por um conjunto de princípios e cenários que envolvem: funcionamento mais transparente e eficaz da UE; adesão de novos países e introdução de novas áreas de cooperação. À semelhança das políticas comunitárias em geral, tal legislação é o resultado dos processos de tomada de decisão levados a cabo por cinco instituições fundamentais: 1) Conselho da União Europeia - instituição que representa os Estados-Membros; 2) Parlamento Europeu - instituição que representa os cidadãos europeus; 3) Comissão Europeia - órgão político

independente que representa o interesse geral dos europeus; 4) Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias – composto por um juiz de cada um dos Estados-Membro e que visa garantir o cumprimento do direito comunitário e a interpretação e aplicação correta dos tratados; 5) Tribunal de contas - instituição composta por um membro de cada país-membro e que tem como missão atestar a legalidade e regularidade das receitas e despesas apresentadas pela Comunidade Europeia, assegurando a sua respetiva boa gestão e saúde financeira.

Do mercado comum ao Ato Único Europeu

O Ato Único Europeu surge como proposta de revisão dos Tratados de Roma com vista a relançar a integração europeia e concluir a criação do mercado único. Neste sentido, vem igualmente trazer transformações ao seio do funcionamento das instituições europeias, alargando as competências comunitárias nos domínios da investigação e do desenvolvimento, do ambiente e, ainda, da política externa comum. Adicionalmente, o Ato Único Europeu visou igualmente a abolição das barreiras físicas, técnicas e fiscais existentes entre os Estados-Membros.

4ª Etapa - O Tratado de Maastricht

À criação da União Europeia em 1991, segue-se, em 1992 a assinatura do Tratado de Maastricht e respetiva entrada em vigor em 1993. O mesmo prevê e estipula os objetivos do Mercado Comum Europeu, garantindo um caminho para os mesmos serem alcançados. Destaca-se sobretudo o estabelecimento da livre circulação de pessoas, mercadorias, bens e serviços entre os países-membros. Tal foi fundamental para dar forma à arquitetura da nova união, dando lugar a: a) criação de uma União Europeia; b) substituição da sigla CEE (Comunidade Económica Europeia) por CE (Comunidade Europeia).

Somente após a criação da União Europeia, em 1991, ao entrar em vigor, a 1 de novembro de 1993, o Tratado da União Europeia assinado a 7 de fevereiro de 1992 em Maastricht todos os objetivos do Mercado Comum Europeu puderam ser alcançados, com o estabelecimento da livre circulação de pessoas, mercadorias, bens e serviços entre os países-membros, que conferiu uma nova dimensão à construção europeia, com as principais características: Comunidade Económica Europeia) por CE (Comunidade

Europeia); c) estabelecimentos de planos para a criação de uma união económica e monetária (UEM); d) promoção de uma política externa de segurança comum (PESC); e) estabelecimento de uma cooperação entre Estados-Membros no que remete ao domínio da segurança interna e da justiça; f) coordenação de políticas de emprego; g) livre circulação e segurança dos cidadãos; h) criação de uma instituição de cidadania europeia; i) desenvolvimento de políticas comunitárias.

Nos anos que se seguiram, nomeadamente em 1995, 2004, 2007 e 2013 assistiu-se à adesão de novos Estados-Membros. Particularmente, Suécia, Finlândia e Áustria em 1995, dando lugar à Europa dos 15; Ilhas de Malta, Chipre, Polónia, Hungria, República Checa, Eslováquia, Eslovénia, Bulgária, Estónia, Letónia e Lituânia a partir de 2004; Bulgária e Roménia em 2007 e, finalmente, Croácia em 2013, dando lugar à Europa dos 28.

Os Tratados de Amesterdão e Nice

Os Tratados de Amesterdão e Nice trouxeram consigo uma verdadeira revolução face aos tratados anteriormente assinados. Em particular, o Tratado de Amesterdão, assinado a 17 de junho de 1997, introduz quatro objetivos fundamentais à existência da união, nomeadamente: 1) tornar o direito dos cidadãos o aspeto central da UE e introduzir um novo capítulo sobre o emprego; 2) suprimir os últimos entraves à livre circulação e reforçar a segurança; 3) reforçar a importância do continente europeu no palco mundial; 4) promover a eficácia da arquitetura institucional da UE, prevendo futuras expansões e alargamentos. Não obstante, o Tratado de Amesterdão surge numa altura de escassez de resultados positivos, pelo que é, na sua sequência, agendada para 2000 uma Conferência Intergovernamental com o intuito de promover a adaptação do funcionamento das instituições europeias à chegada de novos Estados-Membros. Tal premissa viria a consubstanciar-se na implementação do Tratado de Nice. O mesmo, assinado a 26 de fevereiro de 2001, fez-se suportar por 5 aspetos centrais, nomeadamente: a) o intuito de reformar as instituições europeias e os métodos de trabalho, de forma a viabilizar futuro alargamento; b) reforçar a proteção dos direitos fundamentais; c) criar uma política Europeia de Segurança e Defesa (PESD); d) fomentar a cooperação judiciária em matéria penal; e) definir e estabelecer o futuro da

UE. Em 2004, contudo, assiste-se ainda ao estabelecimento do Tratado de Lisboa, que rege atualmente o funcionamento da União Europeia.

O Tratado de Lisboa

Ainda que estabelecido em 2004, o Tratado de Lisboa entra em vigor apenas a 1 de dezembro de 2009, após o término de vários anos de negociações sobre matérias institucionais. Não substituindo os tratados anteriores, o Tratado de Lisboa altera os anteriores e confere à União instrumentos e um quadro jurídico capazes de fazer frente aos novos desafios e responder àquilo que são as expectativas dos cidadãos europeus. Principalmente visa atuar sobre as seguintes dimensões:

A) fomentar o desenvolvimento de uma Europa mais democrática e mais transparente. Neste sentido, o Parlamento Europeu sai reforçado e é expectada a multiplicação de oportunidades para que os cidadãos europeus se possam fazer ouvir. Ao apresentando acrescenta-se uma maior clarificação face a quem faz o quê aos níveis europeu e nacional.

B) face ao supramencionado, reforçar o papel e a relevância do Parlamento Europeu, diretamente eleito pelos cidadãos da União Europeia. São propostos novos poderes no que remete aos domínios da legislação e do orçamento da União, aos quais se acrescentam os acordos internacionais. Fundamentalmente, assiste-se à promoção do recurso à co-decisão no que remete aos processos de tomada de decisão política. Neste sentido, o Parlamento Europeu é colocado a par com o Conselho Europeu.

C) visa-se igualmente uma maior participação dos parlamentos nacionais nos trabalhos da União. Neste sentido, uma intervenção direta da União passa somente a verificar-se quando assegurada que esta permita alcançar melhores resultados que uma intervenção de subsidiariedade. Desta forma, e em sentido complementar com o reforço da importância e do campo de ação do Parlamento Europeu, a participação dos parlamentos nacionais sustenta um esforço no sentido do reforço da própria democracia e da legitimação do funcionamento da União.

D) dar voz e chegar a mais cidadãos, permitindo que uns números significativos de pessoas possam solicitar à comissão que apresente novas propostas políticas

E) promover a clarificação e classificação precisas das competências e das relações entre Estados-Membros e União Europeia

F) Reconhecer a possibilidade de um Estado-Membro abandonar a União, definindo os moldes em que tal poderá ocorrer

Posto o supramencionado, poderá considerar-se que o Tratado de Lisboa constitui uma união de esforços no sentido da criação de uma União mais eficiente e mais transparentes, com regras de votação e metodologias de trabalhos mais claras e simplificadas, apostando num funcionamento racional e moderno para dar resposta às áreas prioritárias da atualidade e às necessidades do leque alargado de 28 Estados-Membros. Foram, neste sentido, tomadas também medidas com vista a melhorar a eficiência dos processos de tomada de decisão, sendo definido que a votação por maioria qualificada no conselho deveria ser alargada a novas áreas políticas. Assim, ficou definido que 2014 marcaria o ano em que o cálculo da maioria qualificada se iria passar a basear numa dupla maioria de Estados-Membros e população, enquanto símbolo da dupla legitimidade da própria União Europeia. Em suma, qualquer decisão somente pode ser aprovada caso respeite duas condições: a) obtenção de 55% de votos favoráveis provenientes dos Estados-Membros; b) obtenção de 65% de votos favoráveis provenientes da população da União.

Paralelamente, foi igualmente procurado definir um quadro institucional simplificado e que oferecesse maior estabilidade, tendo para tal: a) sido criado o cargo de Presidente do Conselho Europeu; b) estabelecimento de uma relação direta entre a eleição do Presidente da Comissão e os resultados das eleições europeias; c) novas disposições no que remete à futura composição do Parlamento Europeu; d) definição e clarificação de regras no que remete aos esforços de cooperação e financeiros.

Face ao apresentado, ressalva deverá igualmente ser realizada ao facto de que este Tratado, que coloca a tónica nos cidadãos da União, atribui centralidade à procura e criação de uma vida melhor para os cidadãos europeus. Nesse sentido, a União Europeia visou reforçar os seus poderes de intervenção nos domínios das liberdades, segurança e justiça, saúde pública, alterações climáticas ou espaço. Aos novos poderes adquiridos soma-se igualmente a defesa da ideologia europeia, i.e., a Europa democrática dos

valores e dos direitos, da liberdade e solidariedade, prefigurando estes na Carta dos Direitos Fundamentais introduzida no direito primário europeu e que visa servir de referência interna e externa para o que a Europa é e tem para oferecer. É assim estabelecido caráter jurídico vinculativo às disposições apresentadas, e que consagram direitos não somente políticos, como também civis, económicos e sociais. Paralelamente, estabeleceu-se ainda a criação de novos mecanismos de garantia de proteção e solidariedade para os cidadãos europeus. Consequentemente, no que à defesa das liberdades diz respeito, o Tratado de Lisboa procura sobretudo proteger as “Liberdades”, assegurando: a) segurança para todos os seus membros, permitindo que a União possa intervir nos domínios da liberdade, segurança e justiça, ajuda humanitária e saúde pública; b) solidariedade entre Estados-membros, configurando-se ação conjunta em caso de atentado terrorista, catástrofe natural ou crise energética; c) liberdade política, económica e social.

Denote-se que a assinatura do Tratado de Lisboa vem igualmente contribuir para o assumir de um maior protagonismo na cena mundial, fundamentalmente na medida em que oferece possibilidades acrescidas de articulação entre os diversos instrumentos de política externa da União. Assim, fruto da clarificação do posicionamento face às relações com os seus parceiros, a Europa pode atuar no sentido de promover os interesses e valores europeus e assegurar o respeito pelos interesses individuais dos seus Estados-Membros, partindo das vantagens económicas, políticas e humanitárias. Tal é visível, por exemplo, na iniciativa de criação do cargo de Alto Representante para os Negócios Estrangeiros e de uma política de Segurança, reforçando-se a visibilidade e coerência da União Europeia no palco da política externa e da relação com os parceiros. Na mesma linha, ao existir uma única personalidade jurídica, poderemos assistir ao reforço do poder negocial.

O Euro

Introduzido em 1999 no que pode ser considerado um importante passo de unificação e integração europeia, constitui um evidente sucesso e um fator de congruência para 19 Estados-Membros do espaço europeu. A sua introdução, a 1 de janeiro de 1999, marcou a entrada da moeda oficial em 11 Estados-Membros, tendo sido inicialmente utilizado como moeda virtual em operações de pagamento e em

atividades contabilistas enquanto se procedia à transição das moedas nacionais para a moeda única. Introduz-se fisicamente de forma conclusiva a 1 de janeiro de 2002.

Ainda que não seja a moeda única na totalidade dos Estados-Membros, quer por negociação, quer por estes não reunirem ainda as condições necessárias à sua adoção, o Euro visa facilitar as operações políticas, económicas e a mobilidade no continente europeu. Destaca-se sobretudo por apresentar baixo nível de inflação e baixas taxas de juro, o que permite adquirir estabilidade económica e solidez financeira e fomenta o funcionamento e a eficácia do mercado único. Isto porque, não somente surge facilitada a troca comercial, como igualmente promove a transparência, elimina custos de câmbio e facilita o comércio internacional. Adicionalmente, podemos igualmente considerar que facilita as trocas comerciais entre empresas de diferentes países, melhora o desempenho económico e possibilita uma maior escolha e mais oportunidades aos consumidores. Denote-se que a dimensão e a força da zona euro protegem-na dos choques económicos externos, como a subida inesperada do preço do petróleo ou a perturbação dos mercados cambiais. Para além da perspetiva económica e financeira, o Euro constitui igualmente um símbolo identitário do ser-se União, permitindo o desenvolvimento do orgulho em ser membro da mesma.

O Euro e a União Económica e Monetária

Desde logo principiamos por reconhecer que a União Económica e Monetária (UEM) resulta de um esforço de coordenação de políticas económicas e orçamentais aliadas à existência de uma política monetária e moeda única. Nesse sentido, constitui uma força dita avançada da integração económica pretendida para um mercado único, fazendo de si parte todos os Estados-Membros da União Europeia. Recordemos que embora se tenha constituído como um sonho antigo, só em 1992, com a assinatura do Tratado de Maastricht, é que se lançaram as fundações para a possibilidade de adoção de uma moeda única, configurada de acordo com objetivos, responsabilidade e condições de adoção enquadrados à luz da União Económica e Monetária. Quando nos remetemos às condições de adoção falamos na verdade de “critérios de convergência” ou “critérios de Maastricht”, i.e., conjunto de critérios que abrangem a estabilidade de

preços, baixo nível de inflação, estabilidade das taxas de câmbio e ainda a solidez das finanças do país.

Como supramencionado, a adoção de uma moeda única implicou igualmente o estabelecimento de uma política monetária única. Nesse sentido, ficou consagrada a importância do Banco Central Europeu (BCE), criado de forma independente para esse feito e reunindo os bancos centrais dos Estados-Membros que adotaram o Euro como moeda única. Não obstante, ainda que possam aderir a normas comuns de finanças públicas presentes no Pacto de Estabilidade e Crescimento, a definição da política orçamental permanece uma competência do governo de cada país. A esta somam-se a responsabilidade pelas políticas estruturais associadas ao emprego, pensões e mercados de capitais, ainda que enquadradas em objetivos partilhados nos domínios da estabilidade, do crescimento e do emprego. Importa, contudo, relembrar que assistimos recentemente a significativas transformações no seio da União. Nomeadamente, após ser estabelecido no Tratado de Lisboa a possibilidade de saída de um Estado-Membro, assistimos agora a sua concretização. Nesse sentido, a saída confirmada do Reino Unido veio confirmar um cenário em que a União Europeia passou então de 28 para 27 Estados-Membros.

2 – O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a Harmonização Jurídica Negativa⁴.

No que remete ao domínio da fiscalidade, poder-se-á dizer que os atos normativos ao nível comunitário só podem ser aprovados através de voto favorável por parte de todos os Estados-Membros da União. Ainda que se possa falar de uma harmonização legislativa ao nível do IVA que atingiu um grau significativo, a regra da unanimidade não permite ainda a densificação do quadro normativo. Nesse sentido, verifica-se uma tendência para a orientação para o aumento imediato da receita. Tal compromete o entendimento de que um mesmo resultado pode ser obtido através da uniformização de procedimentos comunitários, impactantes ao nível da facilitação da gestão e aplicação do imposto, dispensa do cumprimento de obrigações ditas hoje indispensáveis e, ainda, do ganho de eficiência, transparência e justiça associados ao imposto. Não obstante, verificam-se resultados interessantes ao nível da jurisprudência (harmonização negativa) face ao teor do acervo de decisões que o Tribunal de Justiça

das Comunidades Europeias (TJCE) tem proferido. Tal órgão tem, ao longo do tempo, vindo a ressaltar a melhor interpretação das normas que regulam o imposto, identificando aqueles que são os princípios norteadores do sistema comum do imposto.

⁴ANTÓNIO OLIVEIRA. "IVA–Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto Neutro." *Porto: Universidade do Porto* (2010).

Tal desempenho, anexo à qualidade das decisões tomadas, parece estar a ser capaz de influenciar os legisladores nacionais, com vista à aproximação do direito interno dos seus países com o direito comunitário.

Esforços conjuntos entre os diferentes Estados-Membros, BCE e Comissão Europeia têm-se feito sentir com maior proeminência desde a crise de 2008, atendendo à promoção do emprego e do crescimento económico, à defesa da poupança e à manutenção do fluxo de crédito e respetiva acessibilidade à indivíduos e empresas, com vista à manutenção da estabilidade financeira e governamental. Não podemos deixar de referir que entre as fontes de financiamento que prefiguram no orçamento da UE, podemos encontrar uma percentagem correspondente ao rendimento nacional bruto de cada um dos Estados-Membros, destinando-se este a ações diversas com vista à promoção do nível e qualidade de vida nas regiões mais desfavorecidas. A esta fonte somam-se outras receitas, oriundas igualmente dos direitos de importação que são aplicados a produtos provenientes de países fora do espaço europeu e ainda uma percentagem correspondente ao IVA cobrado por cada país

3– Evolução histórica do IVA⁵

3.1– Antes do IVA...

Na tradução preambular do Tratado de Roma, de 25 de março de 1957, que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE), encontra-se plasmado no artigo 99.º o seguinte:

“A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações das diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-Membros.” “A Comissão submeterá

⁵ ANA MARGARIDA FREIRE MARTINS. *A importância da cooperação administrativa na harmonização fiscal europeia*. Diss. 2009.

Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

ANTÓNIO OLIVEIRA. "IVA–Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto Neutro." *Porto: Universidade do Porto* (2010).

LURDES MARIA BATISTA GROSSO SILVA. *A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias locais*. 2014. PhD Thesis.

propostas ao Conselho, o qual deliberará por unanimidade, sem prejuízo do disposto nos artigos 100.º e 101.º”

Denota-se que a harmonização da matéria respeitante aos impostos indiretos constitui, desde logo, uma das primeiras preocupações da Comunidade. Em consonância, em 11 de abril de 1967, o Conselho de Ministros da CEE aprovou duas diretivas: a primeira, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre as transações; e a segunda, é sobre a mesma matéria, estrutura a modalidade de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Nessa época, em alguns dos Estados-Membros, era possível encontrarmos a aplicação de impostos diretamente sobre o volume de negócio, incidindo sobre o valor de todas as transações e gerando efeitos cumulativos ou em cascata, dado que o imposto incidia sobre o preço de venda das mercadorias que, por sua vez, já incluía o imposto suportado na compra das mesmas. Num imposto cumulativo ou em cascata a respetiva matéria coletável (ou valor tributável) inclui o próprio imposto que onerou a transação anterior. Sob o ponto de vista económico, um tal imposto cumulativo ou em cascata não é neutral, isto é, interfere decisivamente na formação do preço da mercadoria. Sendo certo que o preço de um determinado bem depende da extensão do circuito económico, ou seja, do número de intervenientes, sendo tanto mais elevado quanto mais extenso for aquele circuito, exatamente porque o imposto vai-se acumulando no preço à medida que se realizam transações. Assim, por razões unicamente fiscais, há vantagem em principiar processos de integração vertical dos circuitos económicos, dado que quanto mais curta for a cadeia de produção e distribuição menor será o número dos respetivos intervenientes e das transações realizadas e, conseqüentemente, menor será o total de imposto gerado, diminuindo-se deste modo, o preço ao consumidor final.

Por outro lado, veja-se que no imposto cumulativo ou em cascata o total do imposto incluído no preço de uma dada transação, não pode ser exatamente quantificado, podendo até dizer-se que será desconhecido. Esta ocorrência tem sérias implicações ao nível do comércio internacional. Verdadeiramente, a decisão de adquirir uma mesma mercadoria ao país A ou país B não deverá ser determinada em função da maior ou menor carga fiscal que em cada um desses países onera essa mercadoria. Deve sê-lo, isso sim, por razões exclusivamente ligadas ao custo dos fatores de produção. Se

o somatório destes e, conseqüentemente, o preço for menor no país A então, apenas por esta razão, é a este e não ao país B que aquisição deve ser efetuada. Mas note-se que o imposto cumulativo ou em cascata irá fazer inclinar a decisão de compra para o país onde a carga fiscal global é menor, isto porque influencia o preço de venda da mercadoria e influencia-o quer por via da dimensão do circuito económico quer por força da maior ou menor taxa de tributação. E deste modo o comércio internacional seria desviado, não por razões de preço dos fatores de produção, mas sim por razões fiscais. Ou seja, o “tal” imposto cumulativo não é neutral, no sentido de que falseia as condições de concorrência entre agentes económicos sediados em países diferentes. A falta de imparcialidade económica do imposto sobre o volume de negócios, a qual lhe advém do efeito em cascata e do desconhecimento, a cada ensejo, do montante de imposto contido no preço dos bens é incompatível com o objetivo essencial do Tratado de Roma: “a construção de um mercado comum, onde haja sã concorrência entre os operadores económicos, independentemente do país em que estejam localizados”. Havia, pois, a necessidade de substituir o imposto cumulativo ou em cascata por um outro que não fosse portador dos inconvenientes daquele. Ou seja, que fosse neutral e, por isso, não influenciasse os agentes económicos a decidir optar pela compra num ou noutro país em função da tributação incidente sobre as mercadorias, mas apenas por razões de melhor preço de fatores de produção.

3.2 – Da 1ª à 6ª Diretivas

A primeira Diretiva, no seu artigo 1.º, veio estabelecer que os Estados-Membros deveriam adotar o “sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”, que no artigo 2.º foi definido:

“O princípio do sistema comum do 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 intervenientes no processo de produção e de distribuição antecedente à fase de tributação.”.

Ficou deste modo convencionado que a tributação das transações através de um imposto tipo valor acrescentado com a natureza de imposto geral sobre o consumo

sendo apenas função do preço final dos bens e serviços, onde o montante da receita arrecadada pelo Estado não depende do número de intervenientes na cadeia económica. De entre vários impostos que podem ser adotados com a finalidade de tributar as transações inclui-se o denominado Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA). A Primeira e Segunda Diretivas limitaram-se a preconizar que os Estados-Membros adotassem, na tributação do consumo, o IVA estruturado de acordo com o princípio do destino. Com a implementação da Terceira Diretiva adiou-se a entrada do IVA para 1972. As Quarta e Quinta Diretivas respeitam ao adiamento para 1973 relativamente à Itália. Por isso, em 17 de maio de 1977, o Conselho da CEE aprovou a Sexta Diretiva (77/388/CEE) que representa um importante avanço na harmonização do IVA, já que define: Sujeito passivo, operação tributável, lugar das operações, lista de isenções, etc. Nota-se, porém, que um fator decisivo para a harmonização requerida pela Sexta Diretiva, prende-se diretamente com as necessidades financeiras das Comunidades.

De facto, do preâmbulo daquela diretiva retiramos o seguinte:

“...o orçamento das comunidades, sem prejuízo de outras receitas, será financiado integralmente por recursos próprios das Comunidades que tais recursos incluem, entre outros os recursos provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, obtidos mediante a aplicação de uma taxa comum a uma matéria coletável determinada de modo uniforme...” (Martins, 2009).

Ora, se a capacidade contributiva dos Estados-Membros para o orçamento comunitário é aferida em função das correspondentes bases tributáveis em IVA, estas têm de ser apuradas com base em regras uniformemente seguidas sob pena de se gerarem desigualdade. Daí que a Sexta Diretiva contenha regras de pormenor, nomeadamente com vista ao apuramento da base tributável, que não são habituais naquele tipo de diploma.

Na verdade, uma Diretiva é um diploma que não tem aplicação direta nos Estados-Membros, limitando-se a determinar-lhes objetivos que serão concretizados através de legislação interna adequada. Consequentemente, os Códigos do IVA dos diferentes Estados-Membros traduzem a transposição para o respetivo direito interno da Sexta Diretiva e são, em grande parte, a sua transcrição já que ela não permite aos Estados muitas rogações ou soluções alternativas. Por este motivo, é usual designar a

Sexta Diretiva como o Código do IVA europeu. Conforme refere o Professor Casalta Nabais, reportando-se à distinção constante no artigo 10.º da Sexta Diretiva – artigo esse que corresponde ao atual artigo 62.º da Diretiva do IVA – entre facto gerador e exigibilidade do imposto:

“enquanto aquele é o facto cuja verificação preenche as condições legais necessários à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica do IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em que a mesma se desdobra, a exigibilidade consiste no direito que administração fiscal tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto”.

Atendendo a Oliveira (2011) depreende-se que a Diretiva IVA determina que o facto gerador do imposto, bem como a sua exigibilidade, ocorre: nas entregas de bens, no momento em que quando as mesmas são efetuadas; nas prestações de serviços, no momento em que os serviços são prestados (art.º 63.º do mesmo preceito legal). Considera-se, pois, que quando das operações supramencionadas resulta um pagamento por conta ou pagamentos sucessivos, salvo exceções, as prestações de serviços consideram-se realizadas no fim do prazo a que remetem os ditos pagamentos. Acrescenta ainda o autor que, se estivermos perante prestações de serviço às quais se aplicou o mecanismo de *reverse charge*, fruto do registo do adquirente para efeitos de IVA no Estado-Membro onde é devido o imposto e os serviços prestados por sujeito passivo não estabelecido na Comunidade, realizados de forma continuada por mais de um ano, e que não estejam previstos pagamentos ou pagamentos por conta no decorrer desse período, devem considerar-se finalizadas no termo de cada ano civil, até que tais prestações de serviços terminem. Mais ainda, os Estados-Membros dispõem da liberdade de definir que, em situações outras, as entregas de bens e as prestações de serviço realizadas com cariz continuado ao longo de um período, dizem-se terminadas após um ano.

Os Estados-Membros podem estabelecer que, em certas situações, diferentes da que acabou de referir-se, as entregas de bens e as prestações de serviços realizadas de forma continuada durante certo período, considerem-se terminadas depois de decorrido um ano. Tratando-se de pagamento por conta, sem que os bens tenham sido entregues ou os serviços prestados, o imposto torna-se exigido no momento da cobrança, e recai

sobre a quantia recebida. (Oliveira, 2011). Destaque-se que esta Diretiva mantém a estrutura do imposto com base no princípio da tributação dos bens no destino e, por consequência, mantém a isenção das exportações e a tributação das importações. Porém, a Comunidade desenvolveu-se no sentido da construção de um mercado interno sem fronteiras, de modo a permitir a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais. E para que as mercadorias circulem livremente dentro do espaço comunitário não podem estar sujeitas a controlos fiscais, nomeadamente para efeitos de liquidação de IVA no momento da importação de bens. Consequentemente, as fronteiras fiscais ostensivas nos postos fronteiriços são incompatíveis com a livre circulação.

Portanto, a anulação das fronteiras fiscais, desde 1 de janeiro de 1993, no interior da CEE, obrigou a significativas alterações do IVA as quais deram origem a um regime autónomo, a aplicar, por um período (que se pretendia) transitórios, mas que vigora desde a data atrás referida, às trocas intracomunitárias de bens entre vários Estados-Membros e que se designa por Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto de Lei 290/92, de 28 de Janeiro. Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), tornou-se necessária a criação de um sistema de imposto sobre o valor acrescentado que fosse comum a todos os Estados-Membros. Posteriormente e com intuito de se proceder à harmonização de um mercado interno europeu, vários dos seus pressupostos essenciais têm vindo a ser reformulados no que concerne à matéria fiscal de incidência e territorialidade. Ou seja, o objetivo de construção de um mercado sem fronteiras colidia com a estrutura do IVA que, nas trocas entre os Estados-Membros, determinava a isenção das exportações e a tributação, factos estes que impunham a intervenção das alfândegas. Por isso, a legislação do IVA tinha de ser adaptada ao mercado sem fronteiras. O Livro Branco da Comissão Sobre a Realização do Mercado Interno (Conselho de Milão, junho de 1985) refere como objetivos fundamentais: a maior uniformização da base tributável; a aproximação das taxas; aproximação em matéria de impostos sobre os consumos específicos; a eliminação das fronteiras fiscais. Para tal, o Ato Único Europeu, de 28 de fevereiro de 1986, que entrou em vigor em 1 de julho de 1987, aditou ao Tratado de Roma o artigo 8.º-A:

“A Comunidade adaptará as medidas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de dezembro de 1992...”;

“O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com a disposições do presente tratado”

3.3- O Livro Verde sobre o futuro do IVA

Foi a 1 de dezembro do referido Livro Verde que a Comissão veio recentemente relançar um debate mais enérgico sobre o futuro deste imposto. As razões subjacentes são diversas. Como a Comissão salienta, tem-se um sistema comum que tem as suas raízes no primeiro sistema comum instituído em 1967, substituído pelo segundo sistema comum da Sexta Diretiva. Ora, ao fim de mais de 40 anos de implantação deste tributo na Comunidade Económica Europeia, é este o sistema que se encontra em vigor, tendo vindo a tornar-se sucessivamente, cada vez mais complexo.

Até aos nossos dias foram introduzidas diversas modificações, contudo questiona-se se vão no sentido certo, para além de que há aspetos que nunca foram alteradas, não obstante as radicais modificações do contexto internacional, como é o caso da delimitação negativa de incidência das entidades públicas e de certas isenções. A abordagem seguida na última década consistiu em, por etapas, simplificar e modernizar o sistema de IVA em vigor. Conforme salienta a Comissão, esta estratégia produziu resultados positivos, embora já não seja possível ir mais longe. O sistema comum do IVA deve responder a novos desafios para melhorar a eficácia e a eficiência do sistema fiscal europeu, tais como a aceleração da globalização e a intensificação da concorrência de novas regiões. Diz ainda que a crise financeira expõe os Estados-Membros a um duplo desafio em termos de política económica: incentivar o crescimento económico sustentável e consolidar as finanças públicas. Ora, o sistema do IVA deve ser mais eficaz, eficiente e equitativo. Considera-se a generalidade de um sentimento que remete à ideia de que a fragmentação imposta sobre o sistema do IVA e consequente divisão em 27 sistemas nacionais, constitui na verdade o maior obstáculo à eficácia do comércio que decorre no seio da União Europeia, impedindo, na verdade, que os cidadãos da mesma usufruam dos benefícios reais de um mercado único. Neste sentido, diversas empresas que desempenham atividade a nível internacional, refere o sentimento de que esta mesma fragmentação gera complexidade, incerteza jurídica e

custos extraordinários de conformidade, traduzindo a insuficiente harmonização do processo.

Paralelamente ao Livro Verde, foi realizada uma avaliação económica do sistema IVA por parte da Comissão. Fruto desta, foi proposto a criação de um recurso novo, baseado no IVA, e com o mesmo intuito de financiar o orçamento da UE. Assim, em dezembro de 2011, a Comissão emite uma comunicação com um objetivo duplo, nomeadamente definir as características de um sistema de IVA futuro que permitisse continuar a gerar receitas para a União e, paralelamente, estimular a competitividade; bem como, demarcar domínios essenciais e prioritários para intervenção futura. Neste sentido, o novo sistema de IVA teria de apresentar duas características essenciais:

1. Basear-se no princípio do destino – neste sentido, substituir a norma vigente de tributação de bens e serviços nos Estados-Membros de origem, dando lugar a uma abordagem mais pragmática, assente no “regime definitivo”. Não obstante, a Comissão constata em 2000, a impraticabilidade do regime de tributação na origem, centrando a sua estratégia em três objetivos paralelos, nomeadamente: a simplificação e modernização das regras existentes; aplicação uniforme de disposições atuais e execução de cooperação administrativa. Verifica-se, desta forma, uma rejeição de tributação no Estado-Membro de origem dada a multiplicidade de problemáticas que tal acarreta, nomeadamente: a) necessidade de harmonização de taxas de IVA, com vista a harmonizar as decisões relativas à escolha do local de aquisição, face a particulares e empresas que, embora podendo proceder à dedução de IVA, têm ainda assim de suportar o peso desse imposto no seu fluxo de tesouraria; b) requer-se a implementação de um sistema de compensação que possa atuar com vista a garantir que as receitas de IVA sejam afetadas ao Estado-Membro consumidor; c) uma dependência partilhada entre Estados-Membros na cobrança e colheita de uma parte da receita de IVA. Assim, assiste-se ao assumir de uma posição pragmática que toma por conclusão a impraticabilidade do empreendimento supramencionado, dando lugar à manutenção do sistema de tributação no destino.
2. Implementação de um sistema de IVA que apresente uma natureza mais eficiente, simples e robusta que deverá:

- ser simples: de tal forma que um sujeito passivo com atividades em toda a UE deve ser confrontado com um só conjunto de normas do IVA: um Código de IVA da UE. Por outro lado, salienta que um sujeito passivo só deveria relacionar-se com as autoridades fiscais de um único Estado-Membro;
- ser eficaz e apresentar neutralidade: desta forma, através da aplicação mais generalizada da taxa normal, permitir-se-ia a obtenção de maiores receitas e a diminuição de custos, ou, em sentido alternativo, a redução neutra da taxa normal face às receitas, assegurando normas equitativas que possam reger o direito à dedução.
- Ser robusto e à prova de fraude: assegurando que os métodos empregues de controlo e cobrança do IVA seja capaz de maximizar a receita cobrada, assegurando paralelamente a limitação do potencial de fraude e evasão. Para tal, como referido, torna-se imperativo que as autoridades assumam uma postura centrada nos comportamentos de risco e possam coordenar esforços para, em última instância, atuar enquanto autoridade europeia no que ao IVA diz respeito. Tal implica, partilha rápida e constante de informação com vista à realização do objetivo.

Nos termos, são basicamente apontados os seguintes domínios como áreas de trabalho prioritárias:

- a) Simplificado do imposto: na ótica da simplificação englobam-se quer as questões relativas à legislação do IVA da UE quer as questões relacionadas com a administração fiscal (como, por exemplo, melhorar substancialmente os esforços de coordenação e de cooperação). Desta forma, é sugerido por parte da Comissão, quer a eliminação de obrigações nacionais que vão para além das exigências impostas pela UE, quer a redução de dez por cento ao nível das disparidades apresentadas entre os Estados-Membros no que aos procedimentos administrativos diz respeito e que prevê-se poder conduzir a um aumento do comércio no seio da União, bem como do PIB real. Ao referido, acrescenta-se que a Comissão vem dar especial ênfase à aplicação

mais alargada de balcões único, sobretudo mantendo-se a tributação no destino.

- b) Maior eficácia do Sistema do IVA: Comissão dá ênfase ao alargamento da base fiscal e na limitação da utilização das taxas reduzidas. É abordada a questão dos serviços de transporte de passageiros se encontrarem isentos em certos Estados-Membros, em função dos meios de transporte utilizados, facto que provoca distorções da concorrência. Uma escolha deve então ser feita entre a manutenção do *status quo* ou a eliminação da isenção. Outras isenções capazes de restringir a matéria coletável deverão também ser examinadas pelo seu potencial de gerar distorção e, também, para que possam ser compreendidas as razões, no domínio técnico, económico ou social, que as sustentam e validam, para que possam também ser melhorada a sua aplicação. Neste sentido, a Comissão faz questão de recordar que é a taxa normal princípio base e que a Diretiva do IVA em vigor não obriga à utilização de taxas reduzidas. Nesse sentido, e olhando ao contexto económico e financeiro atual, compreende-se que nos encontramos diante de preterir o aumento das taxas normais face à limitação da utilização das taxas reduzidas. Assim, é fomentada uma revisão da estrutura das taxas de IVA, considerando o impacto integral das mesmas aliados aos seguintes princípios orientadores:

A Comissão considera que uma revisão da atual estrutura das taxas de IVA deverá basear-se numa avaliação de um impacto integral que cubra todos os aspetos e siga os seguintes princípios orientadores:

- Abolição das taxas reduzidas que atuam como obstáculo a um adequado funcionamento do mercado único e que não encontram hoje justificação, atuando como efeito de distorção;
- Abolição das taxas reduzidas sobre produtos e serviços cujo consumo é desencorajado por diversas políticas da UE (tais como o seu potencial nocivo para a saúde e bem-estar)
- Aplicação de uma mesma taxa de IVA a bens e serviços semelhantes

II – O imposto geral sobre o consumo

1– Caracterização do IVA

O imposto sobre o Valor acrescentado (IVA) é um empenhado caso de sucesso no mundo da fiscalidade, poder-se-á dizer, inequivocamente, que se trata de um caso de êxito, algo de inverificável em termos fiscais. Hoje em dia, existem cerca de duzentos países a nível mundial que basearam o seu sistema de tributação das transações no modelo deste imposto, cujo mentor foi Maurice Lauré, inspetor das finanças francês, que o propôs na década de cinquenta do século passado no quadro da reforma da tributação do consumo levada a cabo nessa época em França. As características do IVA tornam um produto fiscalmente “vendável”, dispensando qualquer campanha de marketing para o efeito. Ele encontra-se 24 sobre 24 horas presentes. É um ato contínuo o pagamento do IVA no nosso quotidiano quer nos bens essenciais quer nos bens supérfluos. De entre muitos, tomam-se os seguintes exemplos: a água, a luz, a comida, o vestiário, a gasolina, os bilhetes de transporte, etc.

Mas, contrariamente aos tributos diretos, em geral as pessoas não sentem o peso deste imposto, que é pago pelos sujeitos passivos, ou seja pelos contribuintes efetivos, que são os consumidores finais. Essa repercussão é legalmente obrigatória em Portugal por força do artigo 37.º, n.º 1 do CIVA que prescreve: “A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura do documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços”. Para o professor Doutor Casalta Nabais⁶, trata-se de um artigo que contém uma obrigação jurídica apenas formal, já que a correspondente obrigação material se assemelha a uma obrigação natural. Existe uma diferença entre os atores fiscais que se designam-se por contribuintes, isto é, entre os sujeitos cuja capacidade contributiva é visada pelas normas de incidência tributária. Se de um lado há os contribuintes, que por natureza se definem como cidadãos ou mais concretamente por indivíduos residentes num determinado país, por outro lado, há as empresas. Na verdade, estas não podem deixar de ser tidas como contribuintes muito especiais. São contribuintes muito particulares

⁶ Ver JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, págs. 617 e 618.

face aos indivíduos que constituem os genuínos contribuintes. Na realidade, são sobre estes, enquanto membros de uma comunidade organizada em Estado, que impedem os correspondentes deveres fundamentais tais como a manutenção dessa mesma comunidade imputando-lhes, por isso, os custos da mesma. E, “... num Estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os Estados atuais, encontramos basicamente três tipos de custo ligados à própria existência e suportam. Efetivamente, aí nos deparamos com custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado, que se encontram materializados nos deveres de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever fundamental militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do Estado, que são consubstanciados nos deveres de votar na eleição de representantes, seja votar diretamente questões que lhe sejam submetidas em referendo. E aí temos, finalmente, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados, num Estados fiscal, no dever de pagar imposto.”⁷.

Mas se o que se diz para os indivíduos ou para as pessoas singulares é verdade o mesmo já não poder-se-á dizer, ou não vale numa larga medida, para as empresas ou para as pessoas coletivas, uma vez que a norma constante do art.º 12.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) nada se refere ao dever fundamental de suportar financeiramente o Estado ou de pagar impostos. Desde logo a Constituição nada diz no que diz respeito à tributação sobre o rendimento das empresas. Desde há muito que se debate a opção entre a separação e a integração da tributação das empresas na tributação do rendimento pessoal, o que o n.º 2 do art.º 104.º da CRP, ao prescrever que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”, estabelecendo que, caso haja lugar à instituição de uma tributação sobre o rendimento das empresas, então essa tributação deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real. De salientar que as empresas não são apenas tributadas enquanto contribuintes. Na realidade, a tributação que se impõe nos dias de hoje, vai muito além dos que decorrem dessa sua particularidade. Verdadeiramente, as empresas apresentam-se como sujeitos passivos dos mais variados e complexos deveres fiscais que não dizem respeito a manifestações da sua capacidade contributiva, antes têm a ver com manifestações da capacidade contributiva de terceiros. O que ocorre em dois tipos de situações:

⁷ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *A liberdade de gestão fiscal das empresas*, in: “Revista de Fiscalidade”, n.º 44 (2010), Instituto Superior Gestão, pág. 7 a 42.

- Impostos sobre o consumo (IVA), cujas empresas são sujeitos passivos desses impostos, embora os contribuintes seja, em regra, os consumidores finais dos bens transmitidos ou os utentes dos serviços prestados;
- Nos impostos em que tem lugar o recurso à técnica de liquidação e cobrança da retenção na fonte, seja esta feita a título definitivo ou a título de pagamento por conta.

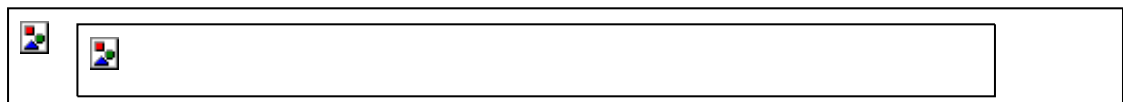
Se atendermos às características fundamentais do IVA, poderemos atestar que existem duas que o tornam especialmente íntegro na sua génese, nomeadamente: o facto de se tratar de um imposto geral sobre o consumo que atua através de uma metodologia subtrativa indireta sobre o valor acrescentado em cada fase do circuito económico e, por isso, provoca um efeito de anestesia fiscal. A isto soma-se a sua natureza lucrativa e o mérito da facilidade da sua administração, bem como a neutralidade da sua aplicação no plano interno e internacional. O IVA é assim caracterizado por ser, acima de tudo, um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, pelo que tenderá a atingir todo o ato de consumo através do método indireto conforme se descreve:

- a. É um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações;
- b. É um imposto de base comunitária porquanto se encontra regulado por várias diretivas do Conselho das Comunidades europeias, entre as quais assume especial relevo a 6ª Diretiva, que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados-Membros da EU, entretanto já muito alterada por diretivas posteriores;
- c. É um imposto plurifásico que incide em todas as fases do circuito económico, desde a produção/ importação ou aquisição intracomunitária ao retalho, sendo suportado de fato pelos consumidores e utilizadores finais de bens e serviços;
- d. É um imposto sem efeitos cumulativos dado que todos os operadores económicos são obrigados a calcular o imposto sobre o preço de venda. Trata-se de um regime de pagamentos fracionados, mas com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação. Por isso se diz que no fim do circuito o custo é suportado pelo consumidor final. Esta característica resulta do

método de cálculo utilizado para o apuramento do imposto devido por cada operador económico e que se chama “método de crédito de imposto” ou método subtrativo indireto, ou, ainda, método das faturas. É este método das faturas ou crédito de imposto o instituído na Segunda Diretiva, pelo qual cada agente económico determina a sua dívida tributária através da diferença entre o imposto líquido nas vendas aquele que suporta nas aquisições que efetua com vista à realização daquelas vendas.

Deste modo, o IVA liquidado na venda de um bem representa a carga fiscal total sobre ele incidente, sem qualquer efeito cumulativo, dado que o imposto anteriormente suportado apenas funcionou como adiantamento uma vez que é recuperado pela dedução ao imposto liquidado da venda.

Segundo este método, o imposto ao entregar ao Estado é calculado da seguinte forma:



Ou seja,



Efetivamente, o valor total do imposto identifica-se com o resultado do produto da taxa pelo valor final do produto. E aquele mesmo resultado, por sua vez, pode ser obtido pelo somatório dos diferentes produtos obtidos pela multiplicação da taxa de imposto pelos valores acrescentados ao longo do circuito. Sendo que, cada operador económico é devedor do Estado pelo valor e imposto faturado aos clientes nas vendas (outputs) efetuadas em determinado período e, em simultâneo, credor do Estado pelo total do imposto suportado nas compras efetuadas (inputs), que confirmam direito à dedução, nesse mesmo período. A entregar ao Estado deverá ser o valor que resultar da diferença entre o imposto líquido nas transmissões de bens e serviços (outputs ou operações a **jusante**) e o imposto suportado naquelas operações (inputs ou operações a montante) em determinado período.

1.1 – O IVA como um imposto plurifásico

Como já foi dito anteriormente, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, que opera através de todas as transmissões de bens e serviços, por forma a que, em último caso, a tributação seja suportada por quem efetua o consumo final de bens e serviços. Assim é possível conhecer a carga fiscal do IVA que em cada momento onera o bem ou serviço o que vem facilitar a adoção de métodos que permitam que as trocas internacionais se processem com base nos custos de produção. Com efeito, o valor final do bem é igual à soma dos valores acrescentados. E é esta igualdade a chave da estrutura do IVA: tributar o valor do consumo, distribuindo a carga fiscal ao longo do circuito económico através da tributação do valor acrescentado em cada fase, conforme refere o Professor Doutor Xavier de Basto⁸, “a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”.

Deriva da sua natureza plurifásica a possibilidade de que a entrega do imposto siga uma lógica repartida por todos os agentes do circuito económico. Consequentemente, cabe a cada um deles a entrega de uma menor parcela de imposto que diminui, desta forma, a tendência para a evasão fiscal. Na mesma linha, o mecanismo do direito à dedução permite ao Estado recuperar o imposto que, não sendo liquidado numa das fases do circuito, pode sê-lo numa fase posterior.

Note-se, porém, que o valor acrescentado por cada agente económico corresponde à diferença entre os preços de venda e de compra que praticou. Significa que o valor do imposto a pagar pode ser calculado através da diferença entre o montante de imposto calculado com base no preço de venda e aquele que é determinado com base no correspondente preço de compra. Isto significa que em cada momento do circuito económico se conhece a carga fiscal suportado pelos bens, o que naturalmente possibilita o seu desagravamento, sempre que isso seja pretendido, por forma a que os bens sejam transacionados pelo valor correspondente ao custo dos fatores de produção sem qualquer interferência da fiscalidade. É o que se verifica na exportação de bens; nesta não há lugar à liquidação de imposto, o que significa que o preço do bem exportado não sofre qualquer efeito fiscal. Inversamente, as importações estão sujeitas a

⁸ Ver JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. In: “Cadernos de Ciências Técnica Fiscal”, n.º 164 (1991), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, pág. 41

imposto; deste modo, todos os bens transacionados e consumidos dentro de um dado país estão sujeitos ao IVA que aí vigora, não havendo qualquer discriminação fiscal relativamente aos bens importado.

1.2 – Um imposto que pretende ser neutro

Quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método subtrativo indireto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transações que parece garantir, de forma razoável, o requisito de neutralidade⁹.

É habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transações relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva da produção, se não induzir os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

O Professor Doutor Xavier de Basto diz que “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. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transações de bens e prestações de serviços”¹⁰.

Relembremos assim que no IVA, a carga fiscal incidente sobre o bem não depende do número de fases do circuito económico, o que contrapõe claramente com os impostos de natureza cumulativa, pelo que os operadores não são induzidos a serem integrados por motivos fiscais. Assim, torna-se possível que em qualquer uma das fases do circuito económico apurar de forma exata a componente fiscal do valor dos bens, desde que aplicada a taxa ao valor do bem nessa fase. Desta forma, simplificam-se e tornam-se simultaneamente mais rigorosas, as restituições à exportação e as

⁹ ver CLOTILDE CELORICO PALMA, *As Entidades Públicas e o imposto sobre o valor acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidades de Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, dezembro 2010.

¹⁰ Ver JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *A tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, in: “Cadernos de Ciências Técnica Fiscal”, n.º 164 (1991), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, pág.29.

compensações na importação, pelo que se consegue assim garantir a neutralidade do imposto na relação entre os estados.

III– O IVA

O art.º 1.º do CIVA define o que está sujeito a imposto, *vide* quadro 1. Assim, para que uma determinada operação esteja sujeita a imposto, torna-se necessária a verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

1. Que consista numa transmissão de bens, numa prestação de serviços, numa importação de bens ou numa operação intracomunitária tal como é definida e regulada no RITI;
2. Que seja efetuada a título oneroso;
3. Que seja realizada por um sujeito passivo agindo como tal;
4. Que ocorra no território nacional.

Estes pressupostos traduzem-se, ainda que de uma forma muito reduzida, na incidência real e pessoal do imposto, bem como no seu elemento de conexão territorial.

1– Incidência real ou objetiva

Inicia-se este subcapítulo com uma questão: O que está sujeito a imposto?

A incidência real traduz-se nos fatos sujeitos a imposto. Nos termos expostos, estão sujeitos a IVA as seguintes operações: a) as transmissões de bens; b) as importações de bens; c) as prestações de serviço. O CIVA define no âmbito da incidência conceitos próprios relativamente a cada uma das referidas operações.

1.1– Transmissão de bens

Este conceito consta do art.º 3.º do CIVA, sendo que, regra geral, *considera-se transmissão de bens o ato ou o contrato que faz operar a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*, sendo como tal assimilado a bens corpóreos a energia elétrica, o gás o calor, o frio e similares. De notar que é suficiente que a transmissão seja feita por “forma correspondente” ao direito de propriedade, o que significa que não é exigível que o transmitente seja titular do direito de propriedade, sendo, portanto, tributáveis as transmissões feitas por quem é mero detentor dos bens transmitidos. Embora normalmente as transferências tributáveis

resultem de contratos, a incidência do imposto opera também nas situações de transferência forçadas tais como nos casos de expropriação e de vendas judiciais. São ainda sujeitas a impostos, por assimilação a transmissões de bens, as seguintes operações de acordo com o plasmado no art.º 3, n.º 3 do CIVA:

- a) a entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculativa para ambas as partes, de transferências de propriedade. Trata-se do chamado contrato de locação-venda. Não deve confundir-se este contrato de locação financeira usualmente designado por *leasing*. De fato, enquanto o contrato de locação-venda obriga à transmissão do direito de propriedade do locador para o locatário, no contrato de locação financeira tal transmissão dependerá da vontade expressa do locatário.
- b) A entrega material de bens imóveis, decorrentes da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço. Assistimos neste caso à venda da coisa, mas conservando a reserva da propriedade, dado que a transmissão está sujeita a uma condição suspensiva que remete ao pagamento total ou parcial do preço, ou, por outras palavras, a transferência de propriedade só é efetivada aquando da satisfação da condição supramencionada.

A razão de ser da assimilação das operações descritas, resulta do fato de ter sido intenção do legislador dar tratamento fiscal idêntico, em sede de tributação do consumo, ao que resultaria caso se verificasse a transmissão sob o ponto de vista jurídico. Com efeito, tratando-se ambas de situações em que os efeitos económicos derivados da sua realização são muito semelhantes ao que se verificam nas situações em que ocorre a transmissão do ponto de vista jurídico, nada justificaria que não tivessem o mesmo tratamento fiscal.

- c) As transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão, definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considerar-se-á comprador o comissário; na comissão de compra será considerado comprador o comitente;

Nos termos da lei comercial, o contrato de comissão é concebido como um contrato de mandato sem representação. Ainda que em direito comum a transferência se dê diretamente do continente (comissão de compra), considera-se em IVA existir uma transmissão tributável entre o comitente e o (comissão de venda) ou entre comissário e comitente (comissão de compra). Para efeitos do CIVA, considera-se que existem duas transmissões, uma do comitente para o comissário e outra do comissário para o cliente. Idêntico regime aplica-se aos casos de consignação, é o caso que se segue. Os contratos de consignação, não expressamente regulado na lei civil, vem traduzir-se afinal num contrato misto de mandato e depósito, pelo que o consignatário atua em seu próprio nome, embora por conta do consignante.

- d) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos bens materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;

Em bom rigor, o que está em causa nesta alínea é a realização de um contrato de empreitada de bens móveis. Tal como é definida no art.º 1207.º do Código Civil (CC), a empreitada traduz-se no contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar determinada obra, mediante um preço. Nessa medida, o seu objeto é uma prestação de fato, um serviço e não, como sucede na compra e venda, a transmissão do direito de propriedade de um bem. Não obstante, face ao que dispões o art.º 1210.º do CC, considera-se como sendo de empreitada, o contrato celebrado nos termos antes referidos, quer as matérias sejam fornecidos pelo empreiteiro, quer sejam fornecidos no todo ou em parte pelo seu cliente (o dono da obra). Empreitada e compra e venda são contratos distintos, com objetos diferentes e diversamente regulados pela lei civil, contudo nem sempre as fronteiras entre um e outro são muito claras. Resulta do exposto que, caso o CIVA não assimilasse a presente operação a uma transmissão de bens, ela seria, em bom rigor, tributada como uma prestação de serviços, o que acarretaria efeitos distorcivos na tributação derivados de divergência entre as taxas aplicáveis aos bens incorporados e a aplicável à prestação de serviços.

- e) A entrega 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 art.º

21.º do CIVA, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;

O fundamento desta disposição reside no fato dos setores de atividade isentos não conferirem direito à dedução do imposto, tal como acontece com os bens de que trata o n. 1 do art.º 21.º do CIVA, quando não constituam o objeto de atividade do sujeito passivo, art.º 21.º, n.º 1 e 2, al. a) do mesmo diploma legal. Embora fosse possível resolver os efeitos derivados da prévia dedução do imposto suportado, a montante, por via do recurso aos mecanismos das regularizações das deduções, entendeu o legislador, porque de maior simplicidade administrativa, mas também dotada de maior transparência, consagra a vida da tributação assimilando tais operações a transmissões de bens.

- f) A exclusão da tributação das transmissões de estabelecimentos comerciais ou industriais origina severas distorções sempre que o sujeito passivo não pratique operações normalmente tributadas. Daí a norma do n.º 5 do art.º 3.º do CIVA que manda adotar medidas regularmente quando o “adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas”

1.2- Importações de bens

As importações de bens, tal como são definidas no art.º 5.º do CIVA, estão sempre sujeitas a impostos independentemente da qualidade do importador. De facto, todas as importações, mesmo as efetuadas dentro da sua esfera privada, estão sujeitas a IVA conforme o disposto no art.º 1.º, n.º 1, al. b) do CIVA.

A importação de bens consiste na entrada em território nacional de:

- g) Bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática, ou que tenham sido colocados em livre prática de acordos da união aduaneira;
- h) Bens provenientes de um território e que se encontrem em livre prática. Relativamente aos bens colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob algum dos regimes indicados no art.º 5.º, n.º 2 do CIVA- depósito provisório, zona franca, entreposto franco e outros – a importação só se verificará e,

consequentemente, a sua tributação em IVA quando da saída dessas condições e quando verificada a sua introdução no consumo em território nacional.

Entende-se por “Livre prática” quando os bens são originários de países terceiros está-se perante uma importação, quer efeitos aduaneiros quer para efeitos de IVA. Declarando o bem na Alfândega e cumpridas as formalidades aduaneiras são aplicados os direitos aduaneiros do IVA na importação, entrando o bem simultaneamente no consumo e em livre prática, pelo que este passa a usufruir do Estatuto de “Mercadoria Comunitária”. Se o bem já está em livre prática, significa que o desembaraço aduaneiro e a liquidação de direitos foram já efetuadas noutro Estado-Membro da Comunidade Europeia, não havendo, nesse caso, importação para efeitos de IVA em Portugal. Portanto, para se qualificar como importação, para efeitos de IVA, uma entrada de bens em território nacional terá de atender a dois fatos:

1. À sua origem ou procedência (proveniente de países ou territórios terceiros);
2. Os bens estarem ou não em livre prática (cumpridos os formalismos aduaneiros quando da sua entrada na Comunidade).

1.3– Prestação de Serviços

As prestações de serviços estão sujeitas a imposto, conforme citado no art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA. Nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, o conceito de prestação de serviços tem carácter residual, considerando-se como tal as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissão de bens, importações ou aquisições intracomunitárias. Assinalam-se as prestações de serviços a título oneroso as seguintes operações:

- i. A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do seu pessoal ou, em geral, para afins alheios à mesma e, ainda, em setores de atividade isentos, quando em qualquer dos casos relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, cf. Art.º 4.º, n.º 2. Al. a) do CIVA;
- ii. Prestações de serviços a título gratuitos efetuadas pela empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou para fins alheios à sua atividade, previsto no art.º 4, n.º 2, al. b) do CIVA;

SITUAÇÕES SUJEITAS A IMPOSTOS

(art.º 1º a 8º do CIVA)

TRANSMISSÃO DE BENS (art.º 3.º do CIVA)	- Transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.
SITUAÇÕES ASSIMILADAS (art.º3.º, Nº3 do CIVA)	- Entrega material de bens móveis vendidos com reserva de propriedade até ao pagamento do preço. - Entrega material de bens em execução de um contrato de locação-venda. - Transferência de bens entre comitente e comissário por virtude de um contrato de comissão previsto no código comercial e entre consignante e consignatário. - Não devolução ao consignante, no prazo de um ano, dos bens entregues em consignação ao consignatário. - Entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda. - Autoconsumo externo (afetação de bens da empresa a fins alheios) e sua transmissão gratuita, quando tenha havido dedução de IVA. - Afetação de bens a um sector de atividade isento, quando a sua aquisição tenha conferido direito à dedução. - Afetação ao uso da empresa de bens constantes no art.º 21º, nº1 do CIVA, quando os mesmos tenham beneficiado do direito à dedução.
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (art.º 4º do CIVA)	- Todas as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.
SITUAÇÕES ASSIMILADAS (art.º 4º, nº3 do CIVA)	- Autoconsumo externo (utilização de bens da empresa para fins alheios) e a sua utilização em sectores de atividades isentos, quando os mesmos tenham conferido direito à dedução do imposto. - Prestações de serviços efetuadas pela própria empresa, a título gratuito, para fins alheios à sua atividade.
IMPORTAÇÕES DE BENS (art.º 5º do CIVA)	Entrada de bens em território nacional provenientes de países terceiros.

OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (art.º 1º do CIVA)	- Quando efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas pelo RITI.
---	--

Quadro 1 – Resumo das situações sujeitas a imposto.

- iii. 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, plasmado no art.º 4.º, n.º 2, al. c) do CIVA.

2– Incidência pessoal ou subjetiva

Se no ponto 1.1 se referia ao que estava sujeito a imposto, neste ponto tratar-se-á de quem estará sujeito a imposto, ver quadro 2. É condição indispensável para a tributação das operações sujeitas a IVA que as mesmas sejam realizadas por um sujeito passivo de imposto. De acordo com o art.º 2, n.º 1 do CIVA, o qual estabelece as normas de incidência pessoal, i.e., quem está sujeito a imposto, são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou coletivas que:

- I. de modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestações de serviços incluindo as atividades agrícolas, extrativas e das profissões livres;
- II. de modo independente pratiquem uma só operação tributável que seja conexa com o exercício das atividades supras citadas, independentemente do local onde a mesma seja exercida;
- III. pratiquem uma só operação tributável que preencha os pressupostos da incidência real de IRS ou IRC;
- IV. sejam adquirentes dos serviços especificados no art.º 6.º CIVA (marcas de fabrico, publicidade, serviços de consultadoria, operações bancárias, serviços de rádio e televisão, serviços prestados por via eletrónica, cessão ou concessão na distribuição de gás natural ou eletricidade, etc.), desde que prestados por pessoas que não tenham no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual esses serviços sejam prestados;

- V. segundo a legislação aduaneira aplicável, realizem importações de bens;
- VI. mencionem indevidamente o IVA em fatura ou documento equivalente;
- VII. efetuem operações intracomunitárias, nos termos do RITI;
- VIII. adquiram alguns serviços referidos do art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas e desde que os respetivos prestadores não tenham no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado;
- IX. sejam adquirentes de transmissões de bens ou prestações de serviços, efetuadas em território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do art.º 29.º do CIVA;
- X. sejam adquirentes dos bens referidos no art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não disponham no território nacional de sede, estabelecimento estável a partir do qual a transmissão seja efetuada ou domiciliada.

A qualificação de sujeitos passivos (no sentido de devedores de imposto) é extensiva aos agentes económicos, considerados como tal pela prática de operações tributáveis, sempre que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio nem tenham nomeado representante fiscal.

Relativamente ao Estado e às demais pessoas coletivas de direito público, não são, em princípio, sujeitos passivos de imposto desde que a sua atividade decorra dos seus poderes de autoridades, ainda que por ela obtenham contrapartidas (taxas ou outras prestações). Porém, os entes públicos já serão sujeitos passivos quando exercerem determinadas atividades económicas elencadas no art.º 2.º, n.º 3 do CIVA. Portanto, a sua conclusão ou não na categoria de sujeito passivo do imposto, depende da natureza da atividade exercida. Assim, o Estado e as pessoas coletivas de direito público não serão nunca sujeitos passivos quando realizem operações no uso dos seus poderes de autoridade, ainda que as mesmas deem lugar ao pagamento de taxas ou outras contraprestações, a menos que daí decorram distorções em termos de concorrência (art.º

2.º, n.º 2 do CIVA); serão sujeitos passivos de imposto pelo exercício de qualquer atividade da esfera económica, designadamente das descritas no n.º 3 do art.º 2.º do CIVA, exceto quando as mesmas forem exercidas de forma não significativas.

A Pessoas singulares ou coletivas que, de forma independente e habitualmente, exerçam atividades da esfera económica.	SUJEITOS PASSIVOS DE IMPOSTO (Art.º 2.º do CIVA) Adquirentes dos serviços referidos no art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas. Adquirentes dos bens referidos no art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas, desde que os transmitentes não disponham no território nacional de sede. Adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas em território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham a sua sede. Importadores. Pessoas singulares ou coletivas que mencionam indevidamente o IVA em fatura ou documento equivalente. Pessoas singulares ou coletivas que realizem operações intracomunitárias previstas no RITI. O Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando efetuem operações fora do exercício dos seus poderes de autoridade e o façam de forma significativa. Página 73 1	
B Pessoas singulares ou coletivas, que de forma independente, pratiquem uma só operação tributável conexa com uma atividade económica.		
C Pessoas singulares ou coletivas que pratiquem uma operação tributável sujeitas a IRS ou IRC.		
D Pessoas singulares ou coletivas referidas na al.a) do art.º 2.º do CIVA, com sede em Portugal, pela aquisição dos serviços indicados no n.º 8 do art.º 6.º, nas condições nele previstas.		
E Adquirentes dos serviços referidos no art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas e desde que os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja		
F As pessoas singulares ou coletivas referidas A, B, C e D que sejam adquirentes: -em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas em território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do art.º 29.º do CIVA. -dos bens referidos no art.º 6.º do CIVA, nas condições aí previstas, desde que os transmitentes não disponham no território nacional de sede,		

Quadro 2 – Resumo dos sujeitos passivos de imposto

2.1– Localização das prestações de serviços na União Europeia em sede de IVA

O regime aplicável às prestações de serviços da UE vem consubstanciado nas Diretivas 2008/117/CE do Conselho Europeu, relativas ao sistema comum do IVA, que alterou desde 2010 o CIVA e o RITI. Estas alterações reportam-se às regras de localização das prestações de serviços previstas no art.º 6.º do CIVA, especialmente às prestações de serviços de natureza transnacional, naquele que é um dos artigos de mais difícil interpretação e aplicação do CIVA.

“Atendendo ao carácter genérico da definição de prestações de serviços, patente no art.º 6.º da Sexta Diretiva e no art.º 4.º do CIVA; à imaterialidade e intangibilidade dos serviços, que possibilita, não em raros casos, que os mesmos sejam prestados a partir de um local distante daquele onde se situa o adquirente; e às diferentes taxas do IVA vigentes na EU, a aplicação, sem exceções, da regra geral de localização das prestações de serviços conduziria, sem dúvida, a distorções na concorrência, não só entre operadores económicos como entre Estados-Membros”¹¹.

Com efeito, os prestadores de serviços seriam levados a se estabelecerem nos Estados-Membros onde a taxa do IVA fosse menor. Este fato seria, desde logo, contrário a um dos princípios basilares de todo e qualquer sistema fiscal – o da neutralidade.

Através do Decreto-Lei n.º 186/2019 a tributação passou do local do prestador de serviços (origem) para o local do destinatário, sendo esta uma inversão da regra vigente até 2010 no sistema comunitário do IVA. Esta medida proposta pela Comissão teria como contrapartida os alargamentos da regra da tributação no local de consumo dos serviços quando fossem destinados a consumidores finais e de alargar esta norma, de forma faseada, às situações em que os operadores económicos de um Estado-Membro não estivessem sedeados no outro Estados-Membros onde as operações tributáveis fossem praticadas. Como a Diretiva comunitária implica a sua transcrição para a ordem jurídica dos Estados-Membros, dentro de prazos razoáveis e de acordo com as realidades de cada Estado, no que respeita à Diretiva 2008/8/CE, a transposição para o Direito nacional português, respeita apenas ao seu art.º 2.º do nosso CIVA. Desta feita, verifica-se que o art.º 6.º do CIVA, embora se mantenha complexo, passou a ser de mais

¹¹ VER RUI MIGUEL MARQUES GONÇALVES, *Localização das Prestações de Serviço em Sede de IVA*. ELCL

simples interpretação e aplicação prática, já que 23 número passou para 12 o que rotulava este artigo como um dos mais difíceis de aplicar.

Relativamente à transcrição das regras de localização das prestações de serviços no CIVA deu-se uma racionalização do art.º 6.º do CIVA, já as regras aplicadas à localização das transmissões de bens encontram-se concentradas nos cinco primeiros números do referido artigo e dos números seis a 12, ainda do mesmo preceito legal, referem-se às regras de localização das prestações de serviços, *vide* quadro 3.

Prestação de Serviços Relativas a:	Regras Aplicáveis:
Imóveis	Localização do Imóvel
Transporte de passageiros	Distância percorrida
Alimentação e bebidas	Localização onde se realizam ou no lugar de partida nos transportes intracomunitários de passageiros
Serviços de acesso a manifestação cultural, artístico, desportivo, férias, etc.	Lugar onde são materialmente executados
Locação de curta duração de meios de Transportes	Lugar de colocação do meio de transporte à distância do locatário

Quadro 3 – Regras de localização das prestações de serviços

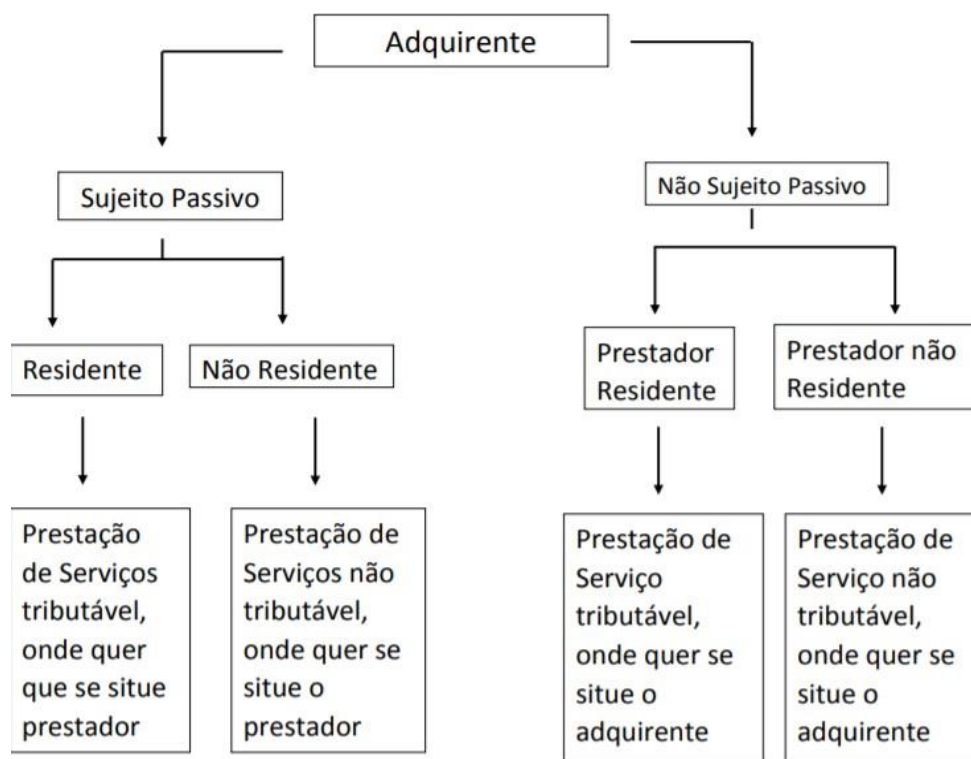
2.2– As duas regras gerais

De acordo com as regras implementadas em 2010, passou-se a ter duas regras gerais de localização das prestações de serviços, consoante a natureza do adquirente desses serviços, *vide* esquema 1. Deste modo, quando o destinatário dos serviços não seja um sujeito passivo de IVA, as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços, o que corresponde à regra geral do art.º 6.º, n.º4 do CIVA. Esta regra de inversão do sujeito passivo é assim alargada, esquema 1, atribuindo-se ao destinatário dos serviços a obrigação de liquidar o IVA no seu país, sem prejuízo da regra da dedução do Imposto a que tenha direito, já que se sabe o IVA suportado e o IVA liquidado num determinado período de exercício de atividade.

2.3– As exceções do art.º 6.º do CIVA

Como se sabe, este imposto de IVA tem como característica muito comum o facto de ter muitas exceções, *vide* quadro 10, o que se compreende se se tiver em atenção que se trata de um imposto sobre o consumo entre Estados com realidades económicas muito diversas e, portanto, sendo um imposto de base comunitária torna-se necessário excepcionar imensas situações, o que há-de convir, não torna o CIVA num conjunto normativo muito fácil de interpretação, suscitando imensas dúvidas a aplicação prática do imposto em determinadas realidades. De acordo com o Professor Doutor Eduardo Fernandes¹² “... *as normas atualmente aplicadas às prestações de serviços em sede de IVA, podemos dizer que, globalmente, as regras em vigor se mantiveram, apenas existindo uma alteração significativa nas operações de prestações de serviços, realizadas entre os sujeitos passivos dos respetivos países e as operações que ficam abrangidas pelas exceções relativas às operações realizadas entre os sujeitos passivos e particulares. Embora se possa dizer que o legislador comunitário procurou nesta matéria introduzir elementos significativos para que as prestações de serviços na comunidade fossem clarificadas de modo a não existir distorção na concorrência e fiscalidade prejudicial, aliás de acordo com o Código de Conduta da União Europeia, aprovado em 1997 pelo Conselho Europeu, não deixa de ser uma realidade incontestável que o Código do IVA e obviamente o RITI (Regime do IVA nas transações Intracomunitária) sendo o único imposto de base comunitário que se encontra harmonizado na União Europeia, levanta problemas de aplicação prática, sobretudo a nível da interpretação das normas, a todos aqueles, que por força das suas atividades profissionais, têm de trabalhar com este imposto...*”.

¹² ver EDUARDO FERNANDES, *Alterações introduzidas às regras de localização das prestações de serviços na EU em sede de IVA*, in: “Revista dos TOC”, n.º 156 (2013), págs. 45 a 47.



Esquema 1 – Apresentação da tributação quer do Sujeito Passivo quer do Não Sujeito Passivo.

Prestações de Serviços Relativas a:	Regras aplicáveis
Transportes não intracomunitárias de bens	Distância percorrida
Transportes intracomunitárias de bens	Lugar de partida
Serviços acessórios do transporte	Lugar onde são materialmente prestados
Trabalhos e peritagens sobre bens móveis e Corpóreos	Lugar onde total ou essencialmente são executados
Intermediários agindo em nome e por conta de Outrem	Lugar onde se considerar efetuada a operação à que a intermediação respeita
Serviços “Intermédios)	Não tributáveis se o adquirente residir fora da comunidade
Locação de curta duração de meios de transporte a não sujeitos passivos, com colocação à disposição do destinatário na comunidade	Tributáveis se a utilização ou exploração efetivas dos meios de transporte ocorrerem no território nacional

Locação de bens móveis corpóreos que não sejam meios de transporte a pessoa não residente na Comunidade	Tributáveis se a utilização ou exploração efetivas dos bens ocorrerem no território nacional
Locação de curta duração de meios de transporte que não seja de curta duração efetuada a não sujeitos passivos por locador não residente na Comunidade	Tributáveis se a utilização ou exploração efetivas dos meios de transporte ocorrerem no território nacional.
Serviços de telecomunicação, radiodifusão, televisão ou prestados por via eletrónica prestados por sujeitos passivos não residentes na comunidade.	Tributável se o adquirente for não sujeito passivo residente em território nacional.

Quadro 4 – Exceções à regra prevista para os prestadores a não sujeitos passivos.

3– O Regime do IVA

O IVA é pago em todas as fases do processo de produção, incluindo a venda ao consumidor final. Sendo que este é adicionado ao preço dos bens ou serviços que consta da fatura. O cliente paga o montante total da fatura, incluindo o IVA. As empresas devem pagar o IVA que incide sobre as suas aquisições na qualidade de clientes. No entanto, podem geralmente deduzir esse montante do IVA que, por sua vez, cobram aos seus clientes. Existem regras comuns a nível da UE em matéria de IVA, mas a sua aplicação pode ser diferente de país para país. As regras de base em matéria de IVA, aplicáveis em toda a UE, constam da diretiva e dos regulamentos de IVA.

3.1– Isenções

O Código do IVA compreende dois grandes tipos de isenções com características e efeitos substancialmente diferentes:

- a) Isenções simples ou incompletas
- b) Isenções completas.

Naturalmente, situações de isenção constituem uma clara exceção às regras de incidência, consubstanciando-se, em sede de IVA, na não liquidação e consequente não entrega de imposto relativo a essas operações por parte dos sujeitos passivos. Estes dois

tipos de isenções revelam-se fundamentalmente distintos ao nível das operações realizadas a montantes, visto que:

- As isenções simples ou incompletas configuram uma não liquidação de imposto nas operações ativas ou realizadas a jusante. Não obstante, não conferem o direito à dedução do imposto suportado na aquisição (a montante). São deste tipo as isenções nas operações internas e as derivadas do regime especial de isenção a que se refere o art.º 53.º do CIVA;
- As isenções completas ou “taxa 0”, traduzem-se igualmente pela não liquidação do imposto nas transmissões de bens ou nas prestações de serviços realizadas pelos sujeitos passivos conferindo-lhes, no entanto, o exercício do direito a dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a totalmente anulada. Estas isenções aplicam-se às exportações, a determinadas operações assimiladas a exportações, a algumas operações ligadas a regimes aduaneiros suspensivos e ainda às transmissões de bens para outros Estados membros da União Europeia, nos termos do disposto no Regime do IVA nas transações Intracomunitárias de bens.

3.2– Taxas do imposto

Ainda que o IVA seja cobrado em toda a União Europeia, cabe a cada país fixar as suas próprias taxas. Neste sentido, está previsto em cada país (Cf. Art.º 18.º do CIVA):

- 1) Uma taxa reduzida (Continente: 6%; Regiões Autónomas: 4%), a qual é aplicável às importações, transmissões de bens e prestações de serviços (constante da lista i anexa a este diploma);
- 2) Uma taxa intermédia (continente: 13%; Regiões Autónomas: 9%), abrangendo importações, transmissão de bens e prestações de serviços (constantes da lista ii anexa a este diploma);
- 3) Uma taxa normal (continente: 23%; Regiões Autónomas 16%) todas as transmissões de bens e prestações de serviços não abrangidos pela taxa reduzida ou intermédia.

Alguns países estão também autorizados a aplicar uma taxa zero ou super-reduzida a determinados tipos de vendas. A legislação da UE limita a liberdade de fixar as taxas do IVA de três formas:

- 1) A taxa normal não pode ser inferior a 15%, embora não exista um limite máximo;
- 2) A taxa reduzida não pode ser inferior a 5%, com algumas exceções
- 3) Os tipos de vendas às quais se podem aplicar taxas reduzidas constam das diretivas.

No caso português, encontramos atualmente taxas máximas de impostos sobre sujeitos singulares (IRS), empresas (IRC) e sobre valor acrescentado (IVA), que se situam acima da média europeia. O estudo do Eurostat revela que, em 2012, a taxa máxima portuguesa de 23% contrasta com os 21% verificados no espaço europeu e os 20% registados no espaço monetário único. Quando comparados os valores com os que haviam sido registados em 2000, verifica-se uma clara subida da taxa máxima de IVA, tanto na União Europeia como na zona euro. Não obstante, Portugal parece ter contrariado esta tendência.¹³

Países da UE	IVA
Hungria	27
Dinamarca	25
Suécia	25
Roménia	19
Grécia	24
Irlanda	23
Polónia	23
Portugal	23
Finlândia	24
Bélgica	21
Alemanha	19

¹³ AGÊNCIA LUSA, (21 de maio, 2012). Taxas máximas de IRS, IRC e IVA acima da média europeia. *Diário de Notícias*

Espanha	21
Itália	22
Letónia	21
Lituânia	21
Bulgária	20
Estónia	20
Países Baixos	21
Áustria	20
Eslovénia	22
Eslováquia	20
França	20
Croácia	25
Malta	18
Chipre	19
Luxemburgo	17

Quadro 5 -Taxa do IVA em vigor na União Europeia

4-Liquidação e pagamento¹⁴

Quando se tratou da caracterização da IVA, no capítulo II, referiu-se ao facto de ser um imposto sem efeitos cumulativos em que os sujeitos passivos são obrigados a proceder à Liquidação do imposto mediante a aplicação de uma taxa ao valor tributável das operações sujeitas e não isentas, podendo deduzir o imposto suportado a montante. Referiu-se, ainda, que se trata de um regime baseado no método de crédito de imposto em que o valor a entregar ao Estado resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto suportado em determinado período. Trata-se do elemento nuclear á volta do qual gravita todo o funcionamento do IVA e que, conforme nota explicativa constante do anteprojeto do Código, se acha definido como o direito atribuído a cada sujeito passivo de, no momento em que apure o imposto por si devido, relativo às suas vendas e

¹⁴Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L. F., & Bastos, R. (2015). IVA (Revisão ao Código).

Rainha, J. H. P. R. (2007). *Impostos: noções essenciais*. Lisboa, Direcção Geral de Impostos.

serviços prestados, poder deduzir o imposto que suportou nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade, entregando apenas diferença entre os dois montantes considerados.

O direito à dedução é 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. É um direito de natureza pessoal (a que se contrapõem os direitos de natureza real) cujos limites se reduzem à necessidade da atividade do seu titular, sendo-lhe recusado em certos casos tipificados na lei. Opera através da compensação e, subsidiariamente, pelo reembolso.

1. Por compensação, porque o sujeito passivo subtrai ao montante de que é devedor, num determinado período, o montante de imposto que suportou no mesmo período;
2. Por reporte e reembolso, porque em caso de excesso o credor poderá transferir para períodos seguintes ou solicitar que o Estado lhe restitua a quantia de que está desembolsado.

O direito à dedução é, portanto, concebido como um direito creditório em que:

- a) O credor é o sujeito passivo da obrigação tributária;
- b) O devedor é o sujeito ativo da obrigação tributária – o Estado.

Pode, pois, afirmar-se que, entre o credor – titular do direito à dedução e o devedor (Estado), se estabelece uma relação jurídica cujo objeto é precisamente o direito à compensação com outra dívida de sinal contrário (o imposto liquidado) ou o reembolso de uma prestação pecuniária previamente suportada por aquele. O credor, uma vez munido do título válido – a fatura ou documento equivalente ou ainda bilhete de despacho de importação passados em forma legal – pode fazer valer o seu direito. Trata-se de um direito financeiro e não físico, o que significa que o seu exercício, por parte do sujeito passivo, seja feito com referência a um período (mês ou trimestre) e não a um bem. Não obstante, importa ressaltar que a dedução é apenas possível quando as aquisições de bens ou serviços são efetuados com o intuito de realizar operações tributáveis, com exceção das que gozam de isenção completa tais como exportações, operações assimiladas a exportações, algumas operações ligadas a regimes aduaneiros

suspensivos e ainda transmissões de bens para outros Estados-Membros da UE, nos termos do Regime do IVA nas transações Intracomunitárias (RITI) de bens. Assim, inquisições que são realizadas fora do âmbito do imposto, bem como aquelas que se destinam a operações isentas nos termos do art.º 9.º do CIVA (isenções simples ou incompletas) ou que são efetuadas no âmbito do Regime Especial de Isenção previsto no art.º 53.º, não permitem a sua respetiva dedução.

Tendo em conta estas noções poder-se-á, agora, verificar mais em pormenor o procedimento atrás referido. Assim, para determinar o valor do imposto a entregar ao Estado, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto liquidado sobre as operações tributáveis que efetuarem (outputs), nos termos do art.º 19.º, n.º 1 do CIVA:

- O imposto devido ou pago pela aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos (alínea a);
- O imposto devido pela importação de bens (alínea b);
- O imposto pago pela aquisição dos serviços indicados nos n.ºs 8, 11, 13, 16, 17, (alínea b) e 19 do art.º 6.º, bem como pela aquisição dos bens referidos no n.º 22 do mesmo artigo (alínea c);
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional em representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto (alínea d);
- O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto aduaneira nos termos do n.º 6 do art.º 15.º (alínea e).

Porém, a dedução do imposto suposto só é possível quando verificados determinados pressupostos. Vejamos:

1. **Deduções** – A dedução é uma das componentes essenciais do apuramento do imposto, traduzindo-se em compensação entre um direito de crédito, de que um operador é titular em relação ao imposto suportado nas operações “a montante” e a dívida tributária decorrente das suas operações “*a jusante*”. Contudo não poderá deduzir-se o imposto resultante de operações em que,

com conhecimento do sujeito passivo, o transmitente dos bem ou prestador dos serviços, com a intenção de não entregar nos cofres dos estados o imposto liquidado, tenha declaração o exercício de uma atividade e não disponha de adequada estrutura empresarial suscetível de a exercer.

2. Modalidades do exercício do direito à dedução – O exercício do direito à dedução processar-se-á segundo as várias modalidades ou métodos previstos no art.º 22.º do código, designadamente através do:

- **Método de subtração ou de imputação** o qual consiste na subtração do IVA dedutível em cada período (mês ou trimestre) ao IVA liquidado respeitante ao mesmo período;
- **Método do reporte**, através do qual se transfere para o período ou períodos seguintes o crédito do imposto a favor do sujeito em determinado período;
- **Método do reembolso**, o qual consiste em solicitar ao Estado a restituição do crédito de imposto a favor do sujeito passivo.

1 – Obrigação do sujeito passivo

O conjunto das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos podem agrupar-se do seguinte modo:

- (a) Obrigações específicas dos sujeitos passivos abrangidos pelos regimes especiais de tributação;
- (b) Obrigações relativas aos sujeitos passivos enquadrados no regime normal de tributação;
- (c) Obrigações comuns a ambos os tipos de sujeitos passivos.

No que diz respeito às obrigações dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal do imposto, enquadram-se do seguinte modo:

- 1) Obrigações de pagamento;
- 2) Obrigações declarativas;
- 3) Obrigações de faturação;
- 4) Obrigações contabilísticas ou de escrituração;
- 5) Outras obrigações.

Em regra, o cumprimento das obrigações inerentes a este imposto é da competência do sujeito passivo que pratica as operações tributáveis. No entanto, quando haja operações tributáveis efetuadas em território nacional por um sujeito passivo que não tenha aí residência nem estabelecimento estável, deverão as obrigações resultantes da aplicação do código do IVA ser cumpridas por um representante legal residente em Portugal, cuja nomeação deverá ser comunicada ao contratante antes de efetuada a operação. A legislação portuguesa que disciplina o IVA, de acordo, aliás, com o que já foi referido em sede de incidência subjetiva, confunde, de certo modo, a figura do sujeito passivo com a do devedor do imposto. De qualquer forma, o art.º 2.º do CIVA enumera diferentes situações, das quais se pode inferir quem é sujeito passivo devedor de imposto ao Estado.

Do conteúdo do mesmo preceito, pode concluir-se que o legislador entendeu qualificar como devedores de imposto, não só que forçosamente o são, pela decorrência das normas injuntivas prescritas na Diretiva IVA, como outros ainda que passaram a sê-lo, fruto da adaptação do mecanismo de “inversão do sujeito passivo” para situações que, não obstante estarem previstas naquela diretiva, a sua aplicação depende da margem de livre decisão conferida aos legisladores dos Diversos Estados da UE. Neste sentido, figura também como devedor do imposto, o sujeito passivo típico que no território nacional seja adquirente de bens ou serviços que integram o sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, com direito à dedução total ou parcial do imposto, no pressuposto de que tais bens ou serviços hajam sido entregues ou prestados por um outro sujeito passivo, regime este introduzido pela Lei n.º 33/2006, de 28 de julho, que procedeu à alteração do CIVA.

O mesmo se diga dos sujeitos passivos típicos, com sede, estabelecimento estável, ou domicílio em Portugal, que efetuem transações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, sempre que sejam adquirentes, quer de serviços de empreitada ou subempreitada em obras de construção civil, regime este introduzido pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que procedeu à alteração do CIVA, quer de prestações de serviços baseadas em direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa.

Neste domínio, deve ainda registar-se que, nos termos do art.º 10.º da Lei n.º 10/2019, de 10 de Março, o governo foi autorizado a estabelecer, no prazo de sessenta dias seguintes à aprovação pelo Conselho Europeu do pedido de derrogação que para o efeito deve ser apresentado por Portugal, a seguinte regra: Inversão do sujeito passivo do imposto nas transmissões de bens e prestações de serviços realizadas ao abrigo de contratos públicos de valor igual ou superior a € 5.000,00, em que o Estado ou outras pessoas coletivas de direito público se apresentem como adquirentes desses bens ou beneficiários desses serviços.

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

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

Em geral, o prazo do pagamento do imposto, apurado pelo sujeito passivo depois de exercido o direito à dedução, deve coincidir com os prazos fixados para o envio das declarações periódicas. Estas declarações devem ser entregues, até ao dia 10 segundo mês seguinte àquele a que respeitam as transações, ou até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as transações, conforme o sujeito passivo devedor, tenha ou não, atingido no ano civil anterior um volume de negócios igual ou superior a € 650.000 (art.º s 27.º e 41.º do CIVA).

Na eventualidade das pessoas singulares ou coletivas indicarem indevidamente o imposto na fatura ou documento equivalente, ou sempre que os sujeitos passivos pratiquem uma só transação tributável (ato isolado), o pagamento do imposto deve ser efetuado, respetivamente, no prazo de quinze dias desde a emissão da fatura ou documento equivalente, e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da transação (art.º 27.º do CIVA). Por outro lado, o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens que não respeitam, nem a meios de transporte novos nem a bens sujeitos a impostos especiais de consumo. Efetuadas, quer por sujeitos passivos típicos que realizem apenas transmissões de bens e prestações de serviços que não conferem direito à dedução, quer pelo Estado e outras pessoas coletivas de direito público não consideradas sujeitos passivos do imposto pelo n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, quer ainda por qualquer outra pessoa coletiva que não seja uma das ora enunciadas nem um sujeito passivo típico que realiza transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto, deve ser pago até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível.

IV– O Regime do IVA nas transações Intracomunitárias (RITI)

Conforme já foi mencionado anteriormente, a abolição das fronteiras fiscais no interior da Comunidade Europeia, em 1 de janeiro de 1993, obrigou a significativas alterações no IVA. Neste sentido, a criação de um mercado único, ainda que considerando pequenos enclaves, obrigou à conceptualização de um único território aduaneiro, obrigando a que as transações de bens no interior da comunidade deixassem de estar sujeitas às formalidades alfandegárias habituais e sua consequente tributação. Tal, precipitou o desaparecimento dos conceitos de importação nas transações intracomunitárias, dando por outro lado lugar ao surgimento de um conceito novo,

nomeadamente o de aquisição e transmissão intracomunitária de bens. Este tipo de operação encontra-se regulamentado pelo Regime de IVA nas transações Intracomunitária (RITI), aprovado pelo DL 290/92, de 28 de dezembro. O qual resultou da transposição para o ordenamento jurídico nacional da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, a qual introduziu uma série de modificações e complementou a Sexta Diretiva, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais.

De forma a ser possível a harmonização comunitária no domínio da tributação geral do consumo, é necessário que a tributação seja realizada na origem e não no destino, sendo esse o princípio subjacente à aplicação do IVA nas transmissões de bens. Não tendo ainda sido possível, em 1 de janeiro de 1993, a adoção plena do princípio da tributação na origem, optou-se por tributar estas operações segundo o princípio da tributação no destino coexistindo, nalguns casos, com a tributação no país de origem (vendas a particulares). Trata-se de um regime transitório (inicialmente previsto para vigorar por um período de quatro anos) que irá ser substituído por um regime baseado no princípio de tributação no Estado-Membro de origem.

Segundo o Professor Doutor Alberto Xavier¹⁵ *“Ao instituírem e os seus impostos indiretos, deparam os Estados com os problemas suscitados pela conexão dos fatos sobre que incide a tributação com mais de uma ordem jurídica, à semelhança do que nos impostos diretos sucede. Quanto aos impostos indiretos relativos a transações de Mercadorias, suscita-se logo questão de saber como disciplinar as transações internacionais, isto é, aquelas, que se traduzem em importações e exportações. Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação: e por razões simétricas, o país de destino, onde o bem será consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas...”*

¹⁵ Ver ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2011, págs. 237-257.

No regime transitório do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) as operações efetuadas entre os diferentes Estados-Membros da União Europeia dão origem a dois tipos de operações:

- Transmissões de bens (isentas de imposto);
- Aquisições de bens (tributáveis).

Note-se que este regime se aplica apenas às transações intracomunitárias de bens, pelo que, no que respeita às prestações de serviços em que o prestador e o adquirente são ambos sujeitos passivos em diferentes Estados-Membros da UE, se aplicarão as normas de territorialidade no CIVA.

É no RITI que se concentram as normas específicos sobre o tratamento das transações intracomunitárias de mercadorias, quer as respeitantes à incidência, às isenções e ao valor tributável quer as que versam sobre obrigações dos sujeitos passivos, em especial de liquidação e de pagamento e as obrigações acessórias, na parte em que acrescem ou modificam as constantes do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Fundamentalmente, o RITI procura, no que à transação de bens diz respeito, eliminar, nas relações entre os países membros da CEE, os controlos que estão associados à passagem de mercadoria pelas fronteiras internas da Comunidade. Mantém-se assim o princípio de que o imposto, que remete às transações dos sujeitos passivos, deverá continuar a fluir ao país de destino, sendo por isso determinado de acordo com a taxa que neste vigora. Assim, é conciliada a tributação no destino com a ausência de fronteiras fiscais ostensivas e controlos das mercadorias em postos fronteiriços. Tal é somente alcançável a partir da eliminação do facto gerador “importação” nas trocas de mercadorias entre os Estados-Membros e a sua substituição por um novo gerador - a “aquisição intracomunitária de bens”. Assim, referindo só o princípio geral aplicável nas transações entre sujeitos passivos, dir-se-á que estes, sempre que adquiram bens a sujeitos passivos de outros Estados-Membros, realizam uma “aquisição intracomunitária de bens”, tributável nos termos do RITI, que deverá ser levada à declaração periódica do IVA, conjuntamente com as demais operações do sujeito passivo. Em caso normais, o imposto liquidado e aí declarado será dedutível

imediate e integralmente, pelo que o sujeito passivo não suportará qualquer bónus fiscal na operação de aquisição.

Paralelamente, os sujeitos passivos que efetuarem vendas para clientes estabelecidos noutros Estados-Membros que aí tenham a qualidade de sujeitos passivos do IVA do sistema comum não liquidarão imposto, por estar isenta de IVA tal transmissão de bens, nos termos do RITI. Se a regra para as transações entre sujeitos passivos é a aplicação do imposto ao adquirente a título de “aquisição intracomunitária de bens”, praticando-se, assim, a tributação no destino, o princípio, no que respeita às transações em que intervenham não sujeitos passivos, é o da tributação na origem, isto é, da aplicação do imposto pelo vendedor, à taxa do país onde estiver estabelecido. A tributação na origem para todas as transações é o princípio natural num mercado único.

Não obstante, a regra de aplicação do IVA na origem não é absoluta no contexto de transações intracomunitárias com particulares. Nesse sentido, vê-se a mãos com diferentes e importantes exceções que podem ser justificadas na medida das graves distorções fiscais que seriam resultado da sua aplicação num período em que, por motivos vários, não foi possível proceder à aproximação significativa das taxas de imposição vigentes nos doze Estados-Membros. Quando tal se verifica, não se procede à cobrança do IVA na origem nas transações de “meios de transporte novos”, noção o que é objeto de definição precisa. Deste modo, o imposto será sempre pago no destino, considerando-se que a respetiva aquisição por um residente em Portugal, seja este quem for, pessoa singular ou coletiva, sujeito passivo ou não de imposto sobre o valor acrescentado, constitui “aquisição intracomunitária de bens” a declarar à administração fiscal e originando imposto nos termos gerais aplicáveis a esse facto gerador.

Também originam “aquisição intracomunitária de bens”, tributável no destino de acordo com as regras do RITI, as compras efetuadas pelo Estado e demais pessoas coletivas de direito público, ainda que no uso dos seus poderes de autoridade, ou por qualquer pessoa coletiva não sujeita a IVA pelas regras gerais de sujeição e ainda pelos sujeitos passivos isentos, quando o vendedor for um sujeito passivo de IVA noutro Estado-Membro. O objetivo dessa exceção é anular, nas aquisições destas entidades,

qualquer tentativa de exploração das diferenças de taxas de importação entre os países, o que originaria distorções acentuadas no funcionamento dos mercados.

Nas chamadas “venda à distância”, em que um sujeito passivo sediado num Estado-Membro vende mercadorias (que não sejam meios de transportes novos, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo) a não sujeitos passivos de outro Estado, sendo que a solução é, também, a tributação no destino, realizada, porém, através de uma técnica diferente, qual seja a da ficção de que tal operação se localiza no país onde ocorre a chegada dos bens com destino ao adquirente.

As empresas que produzem ou comercializam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (álcool, bebidas alcoólicas, eletricidade, tabacos manufacturados) devem estar a par das regras em matéria de pagamento de impostos especiais de consumo sobre esses produtos. Em determinados países da UE, estes produtos podem também estar sujeitos a outros impostos.

As regras da UE em matéria de impostos especiais de consumo não são aplicáveis nos seguintes territórios da UE:

- i. Ilhas Canárias;
- ii. Departamentos Ultramarinos Franceses;
- iii. Ilhas Anglo-Normandas
- iv. Ilhas Aland;
- v. Ceuta e Melilha;
- vi. Águas italianas do lago de Lugano

As empresas do Mónaco pagam os impostos especiais de consumo à taxa francesa. As empresas de São Marinho pagam os impostos especiais de consumo à taxa italiana.

1- Incidência real ou objetiva

Regra geral, estão sujeitas a IVA, as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, desde que se verifiquem os seguintes requisitos:

1. O vendedor seja um sujeito agindo como tal, devidamente registado para efeitos de imposto noutra Estado-Membro;
2. O vendedor não seja abrangido por um regime de isenção de pequenas empresas no seu Estado-Membro;
3. O vendedor não efetue, no território nacional, a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado-Membro;
4. Os bens transmitidos não sejam sujeitos ao regime das vendas à distância.

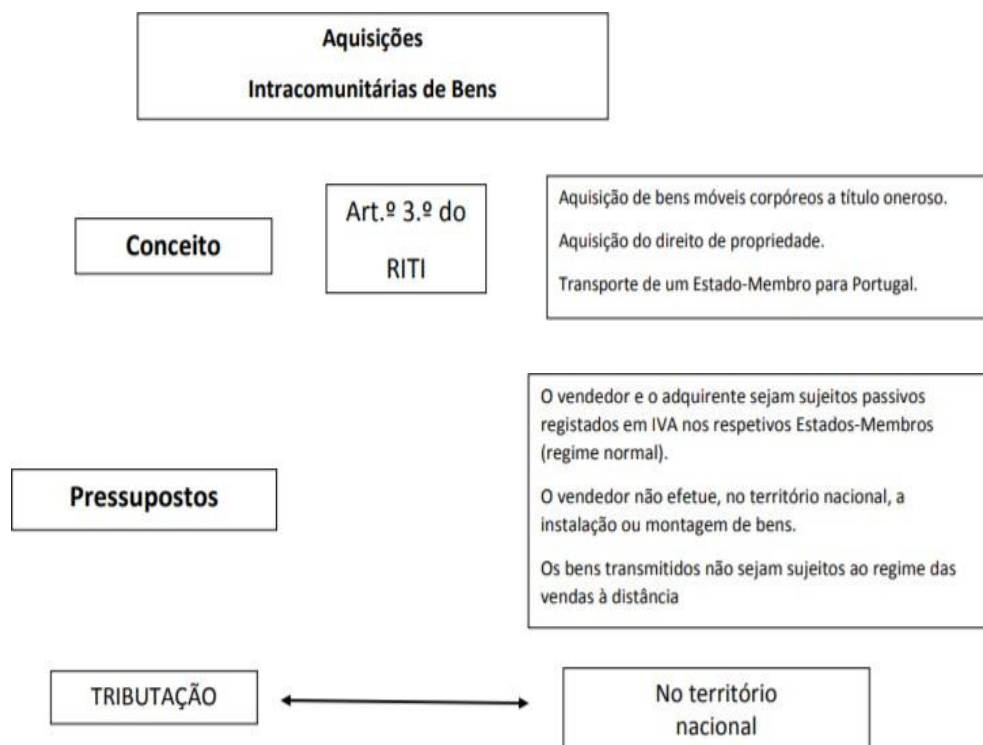
De acordo com o art.º 3.º do RITI, considera-se, em geral, aquisição intracomunitária “a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha início noutra Estado-Membro, pelo que uma aquisição intracomunitária de bens implica sempre a deslocação física de bens de um Estado-Membro da União Europeia para o território nacional.

Portanto, para que se verifique a existência de uma aquisição intracomunitária é necessário que:

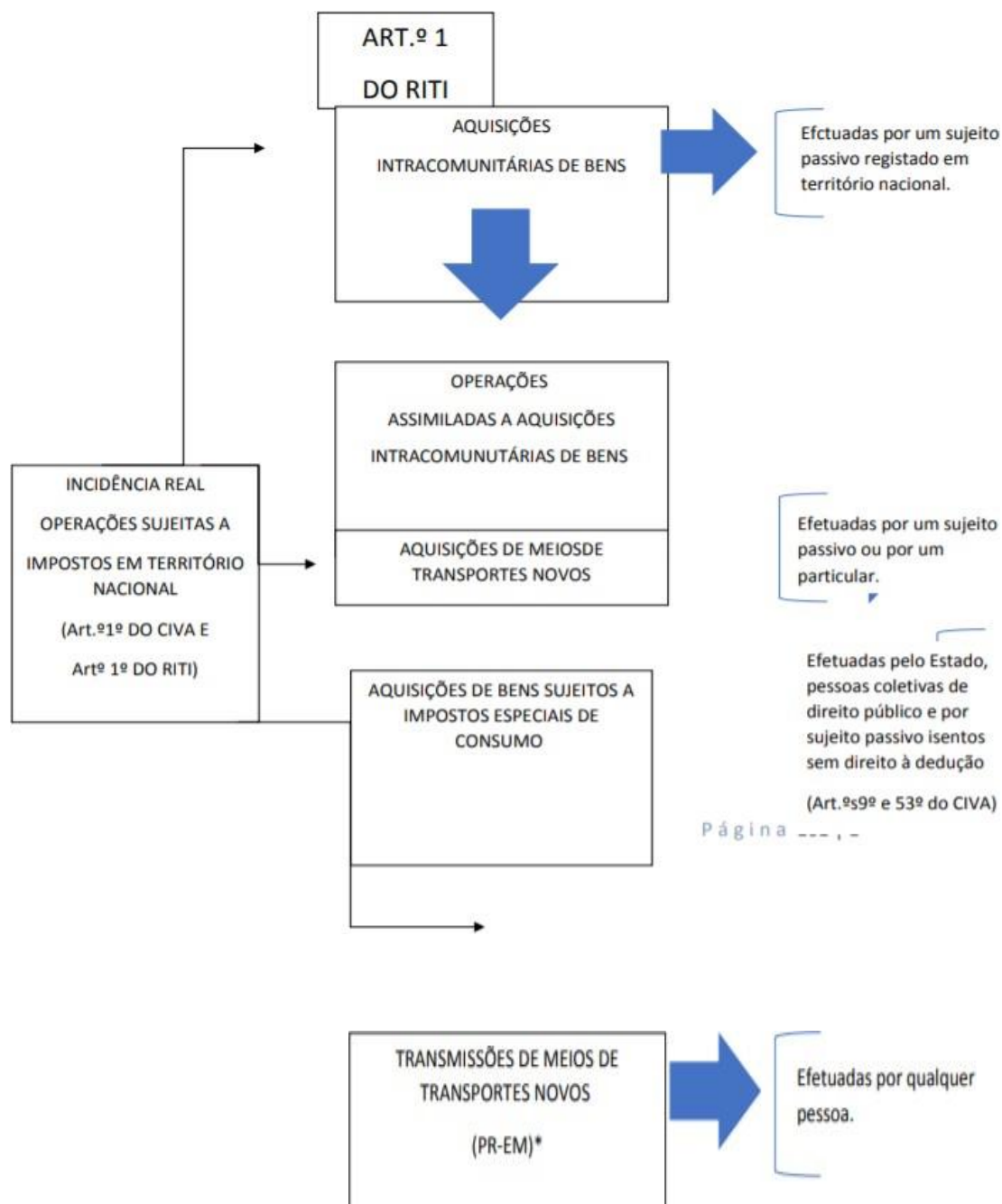
- a) Se trate de um bem móvel corpóreo;
- b) Haja transferência do direito de propriedade para o adquirente;
- c) O bem seja transportado com destino ao adquirente para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro do início da expedição ou transporte;
- d) O vendedor seja um sujeito passivo que não beneficie de um regime de isenção previsto para as pequenas empresas.

Neste sentido, a identificação fiscal assume particular relevância para o funcionamento do sistema, na medida em que irá permitir controlar as operações que são realizadas. Para tal, é imperativo que os ditos operadores económicos se encontrem habilitados para o conhecimento do número de identificação fiscal dos sujeitos passivos com os quais estabelecem relação. Para efeitos deste regime, consideram-se meios de transporte os plasmados no art.º 6.º do RITI (quadro 5), não sendo considerados meios

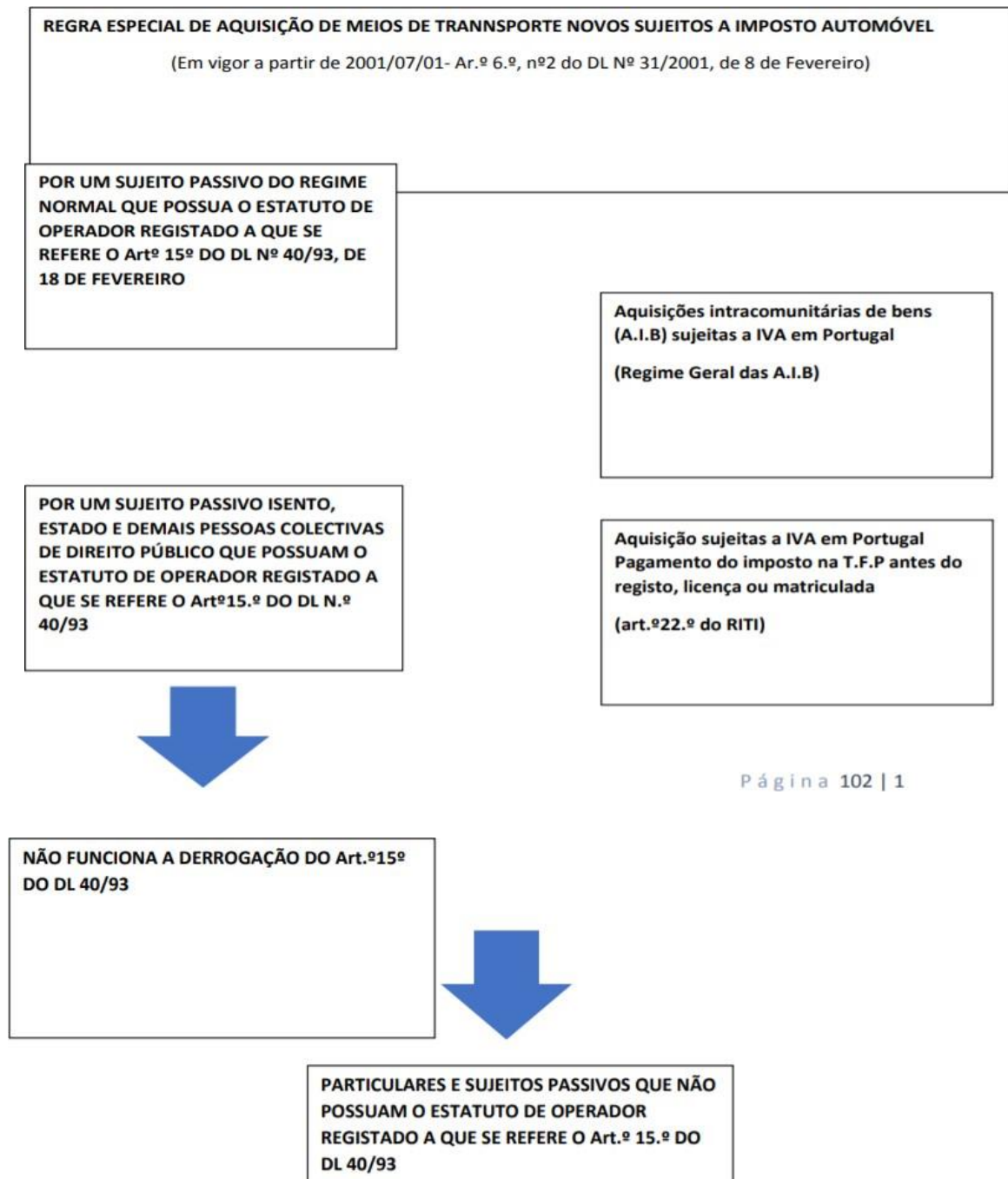
de transporte novo os que reúnam, cumulativamente, as condições previstas no art.º 6.º, n.º 2 do RITI (quadro 6).



Quadro 6 – Resumo das aquisições intracomunitárias de bens.



Quadro 7- Resumo de Incidência Real. *Isentas ao abrigo do art.º 14.º do RITI.



Página 102 | 1

Quadro 8 – Resumo da regra especial de aquisição de meios de transporte novos sujeitos a imposto automóvel.

1.1 - Regimes especiais

A- Aquisições de meios de transportes

As aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre

abrangido pelo disposto no n.º1 art.º5.º do CIVA, ou por um particular, art.º1.ºal.b) do RITI. Conforme decorre desta disposição legal, as aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos são sempre tributadas em território nacional, independentemente quer da qualidade do adquirente (que pode estar abrangido pela derrogação do regime geral da Tributação das aquisições intracomunitárias nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do CIVA ou ser um particular), quer da qualidade do vendedor.

B - Bens sujeitos a impostos especiais de consumo

Aplica-se igualmente o IVA às aquisições intracomunitárias de bens sujeitas a impostos especiais de consumo, 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 art.º 5.º, n.º 1 do CIVA ou por um particular, art.º 1.º, al. c) do RITI. Entende-se por Imposto Especiais de Consumo (IEC), quadro 6, os previstos no art.º 6.º, n.º 1, al. a) do RITI:

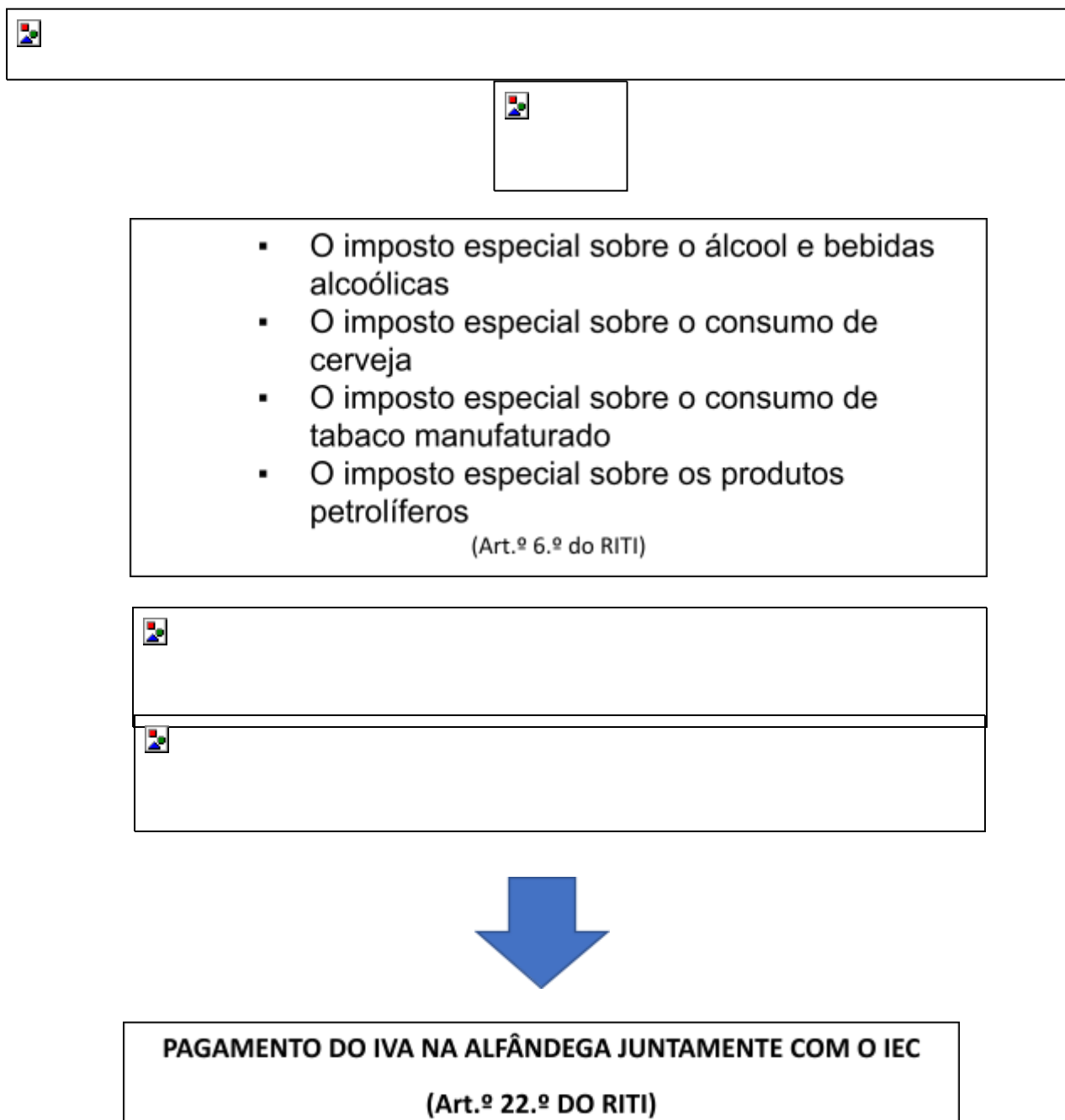
- O imposto especial sobre o álcool;
- O imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas e de cervejas;
- O imposto especial sobre o consumo de tabaco manufacturado;
- O imposto especial sobre o produto petrolífero.

Consideram-se ainda aquisições intracomunitárias de bens como tal sujeita a IVA, as seguintes operações: (art.º 1.º, (al. d) do RITI):

- As transferências de bens efetuadas por sujeito passivo, no âmbito da sua atividade, com vista as necessidades da sua empresa no território nacional, a partir de outro estado-membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado (art.º 4.º, n.º 1, al.c) do RITI;
- Aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importado noutro estado membro quando ambas as operações forem efetuadas pelo estado e demais pessoas coletivas de direito políticos (art.º 4, n.º 1, al.c) do RITI);
- As operações que se efetuadas no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal, seriam consideradas transmissões nos termos do art.º 3, do CIVA (art.º 4, n.º 2 do RITI).

C - Operações assimiladas

Estas operações que, não obstante não preencherem os requisitos do conceito de aquisição intracomunitária de bens, definido no art.º 3 do CIVA são assimiladas para efeitos de sujeição a tributação, uma vez que envolve movimentos físicos de bens entre os diferentes Estados-Membros, são isentas no Estado-Membro de partida dos bens e sujeitas a atribuição no Estado-Membro de destino.



Quadro 9 – Resumo das aquisições de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo.

(C1) Álcool e bebidas alcoólicas, (diretivas 92/83/CE e 92/ 84/CE)

- i. Cerveja ou mistura de cervejas com bebidas não alcoólicas;
- ii. Vinho;
- iii. Outras bebidas fermentadas como a cidra;
- iv. Produto intermédio como o vinho do porto ou de xerês;
- v. Álcool etílico, exceto quando utilizado para fabrico de outros produtos não destinados ao consumo humanos (se for utilizado para fins de aquecimento ou de propulsão, pode ser classificado como produto energético;
- vi. Bebidas espirituosas.

As regras da UE estabelecem as taxas mínimas do imposto especial de consumo, mas, em determinados países, as pequenas fábricas de cerveja (que produzem, no máximo, 200 000 hectolitros de cerveja por ano) e destilarias (que produzem no máximo hectolitro de álcool puro por ano) podem beneficiar de uma redução até 50% da taxa normal. Os pequenos produtores de vinho (menos de 1000 hectolitros por ano) também podem beneficiar de reduções ou isenções). Os produtos de fábricas caseiros que não são produzidos para fins comerciais não pagam imposto especial de consumo, com exceção das bebidas espirituosas. O vinho e as bebidas fermentadas cujo teor alcoólico não seja superior a 8,5% em volume podem beneficiar de taxas reduzidas.

(C2) Produtos energéticos e eletricidade (Diretiva a 2003/96/CE)

Estes produtos são tributados quando utilizados como:

- I. Carburante;
- II. Combustível de aquecimento

Os produtores energéticos que não são utilizados como carburante ou combustível de aquecimento, não pagam impostos especiais de consumo. As regras da UE estabelecem taxas mínimas de imposto especial do consumo sobre os produtos energéticos.

Tabaco manufaturados (Diretivas 2010/12/CE)

- I. Cigarros;
- II. Charuto;

- III. Cigarrilhas,
- IV. Tabacos para fumar, como tabaco de corte fino destinado ao cigarro de enrolar.

A regra da UE estabelece taxas mínimas de imposto especiais de consumo sobre os tabacos manufaturados. Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ficam, regra geral, isentos desses impostos quando se destinam a serem utilizados:

- I. No âmbito das relações diplomáticas ou consulares;
- II. Pelas forças armadas de qualquer membro da NATO;
- III. Por organizações internacionais;

Os produtos expedidos para estes efeitos devem ser acompanhados de um certificado de isenção. Os países da UE podem igualmente isentar do pagamento do imposto especiais de consumo os produtos vendidos:

- I. Em posto de venda isentos de imposto (loja “taxa-free”) e transportado na bagagem pessoal do viajante para um país que não pertence à UE ou para um território da UE não sujeito às regras da UE
- II. A bordo de um avião ou de navio durante um voo ou de uma travessia marítima para um país que não pertence à UE ou para um território da UE, não sujeito as regras da UE em matéria de impostos especiais de consumo.

D – Transmissões de meios de transportes novos

Também as transmissões efetuadas a título onerosos de meios de transportes novos, vide art.º 6.º do RITI, expedidos ou transportados a partir de um território nacional com destino a outro Estado-Membro são tributadas em Portugal (art.º 1, al.e) do RITI). A sujeição de impostos dessas transmissões verifica-se independentemente da qualidade do vendedor e dos adquirentes dos meios de transportes. Há uma diferença importante entre o momento em que um produto passa a estar sujeito ao imposto especial de consumo e o momento em que o imposto tem de ser pago. A maioria dos produtos passa a estar sujeito ao imposto especial de consumo no momento em que é produzido, extraído ou importado para a UE. Mas o imposto fica sujeito e não tem de ser pago até o produto ser “introduzido no consumo”, ou seja, até ao momento da sua receção por outra empresa (“destinatário”) após ter saído do local de produção ou

armazenagem autorizado. Para poder produzir e armazenar produtos sujeitos a imposto especiais de consumo sem ter de pagar esses impostos é necessária uma autorização especial emitida pelo país em questão. Os produtos sujeitos aos impostos especiais de consumo que, antes da sua introdução no consumo ficam inutilizáveis ou se tenham perdido por motivos imprevisíveis ou na sequência de catástrofes naturais não têm de pagar esse imposto.

Quem paga o imposto especial de consumo?

- 1) A pessoa ou empresa que o “depositário autorizado” do local onde os produtos sujeitos de impostos especiais de consumo são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos;
- 2) Qualquer outra pessoa (expedidor, destinatário, transportador, terceira parte que faculte uma garantia de circulação, etc.) que tenha retirado os produtos do regime de suspensão do imposto especial do consumo;
- 3) A pessoa que declara a importação, se os produtos forem importados e não tiverem sido imediatamente submetidos ao regime de suspensão.

E – Transporte de produtos para diferentes países da UE sem pagamentos de impostos.

Existem três regras básicas específicas que permitem às empresas vendedoras transportar os produtos e manter o regime de suspensão do imposto especial de consumo, evitar assim ter elas próprias de o pagar. Em vez disso, o imposto será pago pelo comprador do país de destino de acordo com a taxa desse país.

(E1) 1ª regra – Garantia contra os riscos relacionados com o transporte.

O país da UE a partir do qual são expedidos os produtos pode exigir que estes sejam protegidos por uma garantia que cubra os riscos de transportes válidos, em toda a UE. Esta garantia também pode ser fornecida pelo vendedor (depositário ou expedidor registado), pelo transportador ou pelo comprador, ou em conjunto por pelo menos dois deste operador. O país da UE a partir do qual os produtos são expedidos, pode dispensar os operadores dos cumprimentos destes requisitos se os produtos forem transportados,

unicamente no seu território. Do mesmo modo, não é necessária qualquer garantia se o país da UE de expedição e o país da UE de destino assim o decidirem.

(E2) 2ª Regra – Documento administrativo eletrónico.

Para além da garantia, é igualmente necessário enviar um documento administrativo eletrónico (“e-AD”) à administração responsável pelo imposto especial de consumo do país de expedição utilizado o sistema de controlo da circulação de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo (EMCS).

A administração em causa deve:

- 1) Verificar a validade das informações constante do “e-AD” (por exemplo números de registo do vendedor e do comprador) e atribui-lhe um código de referência;
- 2) Transmitir o “e-AD” à autoridade homóloga do país da UE onde está estabelecido o comprador “que o transmitirá”.

Antes do transporte, é necessário imprimir o documento “e-AD” com o respetivo código de referência e entregá-lo à empresa de transportes. O expedidor pode cancelar “e-AD” antes de dar início ao transporte. Durante o transporte pode também alterar o destino através do sistema EMCS. Se o sistema EMCS não estiver disponível, os produtos podem ser transportados sem pagar imposto especiais de consumo se:

- 1) Forem acompanhados de um documento em papel que contenha os mesmos dados que o “e-AD”;
- 2) Se o expedidor comunicar o incidente à entidade responsável no país de expedição. Alguns países insistem para que a empresa receba a autorização antes de poder dar início ao transporte.

(E3) 3ª Regra – Receção de mercadorias

O comprador tem cinco dias úteis para confirmar a receção da mercadoria no sistema EMCS. Em seguida:

- (1) Autoridade responsável do país da UE de destino verifica a validade da confirmação;

- (2) E regista o relatório de receção que transmite à sua homólogo do país de expedição, que, por sua vez, o transmite ao vendedor.

Após a receção deste relatório, a empresa pode solicitar a liberação da garantia. Se seguir estas três regras, o vendedor não terá de pagar impostos especiais de consumo sobre os produtos transportados. Convém estar atento à quantidade indicada no relatório de receção, pois a isenção do imposto só se aplica a quantidade confirmada nesse documento. Em caso de perda ou inutilização do produto durante o transporte, pode acrescentá-lo a quantidade recebida e confirmada. Deve-se verificar o número para efeitos de impostos especiais de consumo do seu parceiro comercial. Se pretender confirmar a validade de um número de identificação para efeitos de impostos especiais de consumo de um parceiro comercial, pode recorrer ao serviço SEED-Verificação de Autorização e IEC. Se o parceiro tiver um número válido, o SEED mostrar-lhe-á a lista dos produtos que aquele está autorizado a comercializar.

1.2– Comunicação de importações /exportações e de fluxos comerciais

Se exportar e/ou importar, mais do que um determinado valor de bens dentro do território da UE terá de comunicar os seus fluxos comerciais (sistema intrastat: síntese). Os limites acima dos quais devem comunicar essas informações são fixados por cada país da UE. Existem limiares diferentes para as exportações (expedições) e as importações (chegadas). Se atingir um limiar a meio do ano (por exemplo), em julho terá de comunicar os fluxos comerciais a partir do mês seguinte (neste caso agosto).

As empresas e os particulares registados para efeitos de IVA (sujeitos passivos), que expedem e /ou recebem mercadorias, a partir do momento em que passa essas expedições e/ou chegadas excedam o limite estabelecido. Pode encobrir uma empresa especializada de comunicar os fluxos comerciais em seu nome, mas continuará a ser responsável por fornecer os dados solicitados. A comunicação deverá ser feita uma vez por mês, relativamente aos fluxos comerciais do mês anterior e o prazo para a comunicação das informações é fixado pela autoridade nacional competente. Os fluxos comerciais que devem ser comunicados devem ser os movimentos físicos de bens entre países da UE. Determinados fluxos comerciais (como os serviços) estão isentos da obrigação de comunicação de instruções no âmbito do intrastat.

Os dados fornecidos são relatórios mensais que devem incluir os seguintes dados:

- 1) Número de IVA;
- 2) Período de referência;
- 3) Direção do fluxo comercial: expedição e chegada de mercadoria;
- 4) Código de oito dígitos que identifica a mercadoria (CN8);
- 5) Código do país da UE de expedição/chegada;
- 6) Valor das mercadorias, com exclusão do IVA e dos impostos especiais de consumo;
- 7) Quantidade de mercadorias em massa líquida (sem embalagem);
- 8) Unidade de medida (por exemplo, quilo, litro, número de peças,);
- 9) Natureza da transação (por exemplo bens enviados para transformação posterior).

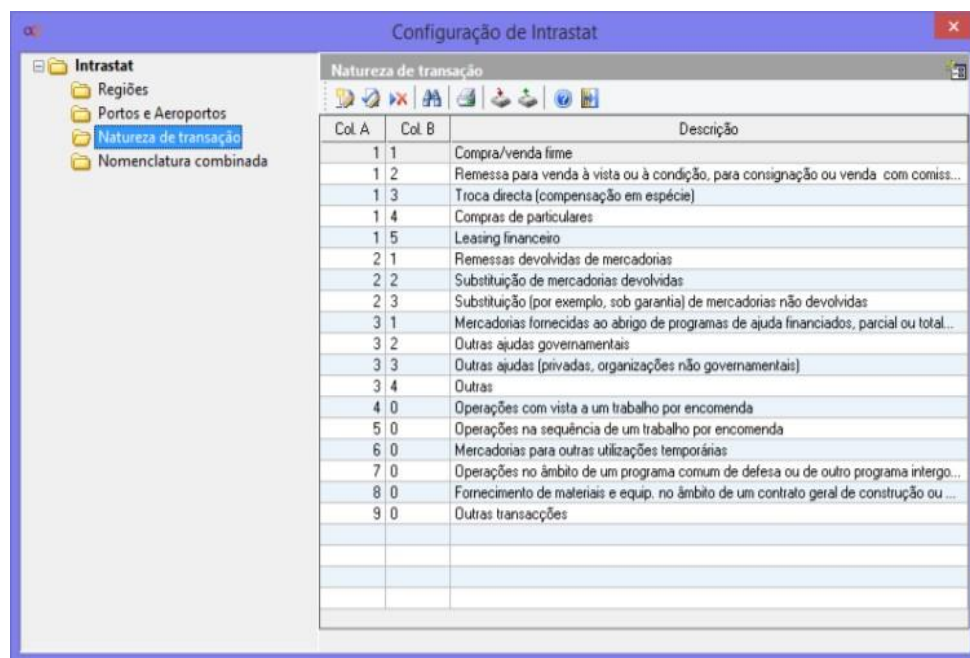


Imagem 1 - Configuração de intrastat – Natureza de transação

Poderá igualmente ter de fornecer informações adicionais, como as condições de entrega (por exemplo, “entrega no terminal” caso o vendedor tenha assumido todas as

despesas e riscos de transporte até as mercadorias a serem descarregadas no terminal designado) ou o modo de transporte das mercadorias. Qualquer empresa (empresa individual, sociedade, ou qualquer outra forma jurídica) que, no âmbito da sua atividade, forneça bens ou presta serviços, deve, em regra:

- a) Registrar-se junto da administração física do país da UE onde está estabelecida;
- b) Cobrar IVA aos clientes e comunicá-los às autoridades fiscais;

As entregas de bens e as proteções de serviços sujeitas ao IVA constituem as operações tributáveis. Embora esse capítulo se refira a compra e venda, o pagamento do IVA não pressupõe necessariamente uma transação monetária, podendo ser também eventualmente tributado (geralmente, sobre o valor de mercado) sobre bens e serviços que:

- 1) São trocados por outros bens ou serviços;
- 2) São disponibilizados a título gratuito;
- 3) Se destinam ao consumo privado.

As empresas podem geralmente deduzir o IVA tributado sobre as suas próprias aquisições do IVA cobrado aos seus clientes. Terão, no entanto, de pagar apenas a diferença, indicando, para isso, os respetivos montantes na declaração periódica de IVA. Se o IVA pago pela empresa for superior ao IVA cobrado aos clientes, a administração fiscal competente reembolsa a empresa ou constitui um crédito fiscal a seu favor. Conquanto há certos bens e serviços estão isentos de IVA.

A – Venda e Compra de bens a outros países da UE e a países terciários.

Se a empresa vender bens a outra empresa e esses bens forem enviados para outro país da UE, não devem cobrar IVA sob a condição de o cliente ter um número de IVA válido. A empresa pode deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com essa venda (bens – serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda).

Se o cliente não tiver um número de identificação para efeitos de IVA válido, a empresa deve cobrar o IVA sobre o bem vendido à taxa aplicável no seu país.

Se a empresa vender e enviar bens para consumidores noutro país da UE, deve registar-se nesse país e cobrar o IVA à taxa aplicável no mesmo, exceto se o valor total

das vendas nesse país no ano em curso não atingir o limite fixado pelo país (35.000,00 euros ou 100.000,00 euros).

A venda de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ou de meios de transporte novos (automóveis, embarcações ou aeronaves) está sujeita a regras específicas. Ou seja, a empresa que comprar e receber bens de outro país da UE para fins comerciais, deve calcular o IVA sobre a operação à taxa em vigor no seu país, como se tivesse ela própria vendido esses bens, podendo, posteriormente, deduzir esse montante.

Se a empresa vender bens a clientes estabelecidos em países que não pertencem à UE, não deve cobrar IVA, embora possa deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com essa venda (bens/ serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda).

Se a empresa comprar bens relacionados com a sua atividade a um fornecedor estabelecido num país que não pertence à UE, regra geral, deve pagar o IVA no lugar da importação (podendo deduzi-lo na sua próxima declaração de IVA se fizer vendas tributáveis).

B - Venda e compra de serviços a outros países de UE e a países terceiros

Normalmente, a empresa não cobra IVA aos clientes. Os clientes pagam o IVA sobre os serviços recebidos à taxa aplicável no respetivo país. A empresa pode deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com essa venda (bens/serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda).

Normalmente, a empresa cobra IVA aos seus clientes à taxa aplicável no seu país. Se a empresa comprar e receber serviços de outro país da UE para fins comerciais, deve calcular o IVA sobre a transação à taxa em vigor no seu país, como se tivesse ela própria prestado esse serviço (utilizando o mecanismo de autoliquidação), podendo, posteriormente, deduzir esse montante.

Se a empresa vender serviços a clientes estabelecidos num país que não pertence à UE, não deve cobrar IVA, embora possa deduzir o IVA, pago sobre as despesas relacionadas sobre essa venda (bens/ serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda). Contudo, a empresa que receber serviços de um fornecedor estabelecido

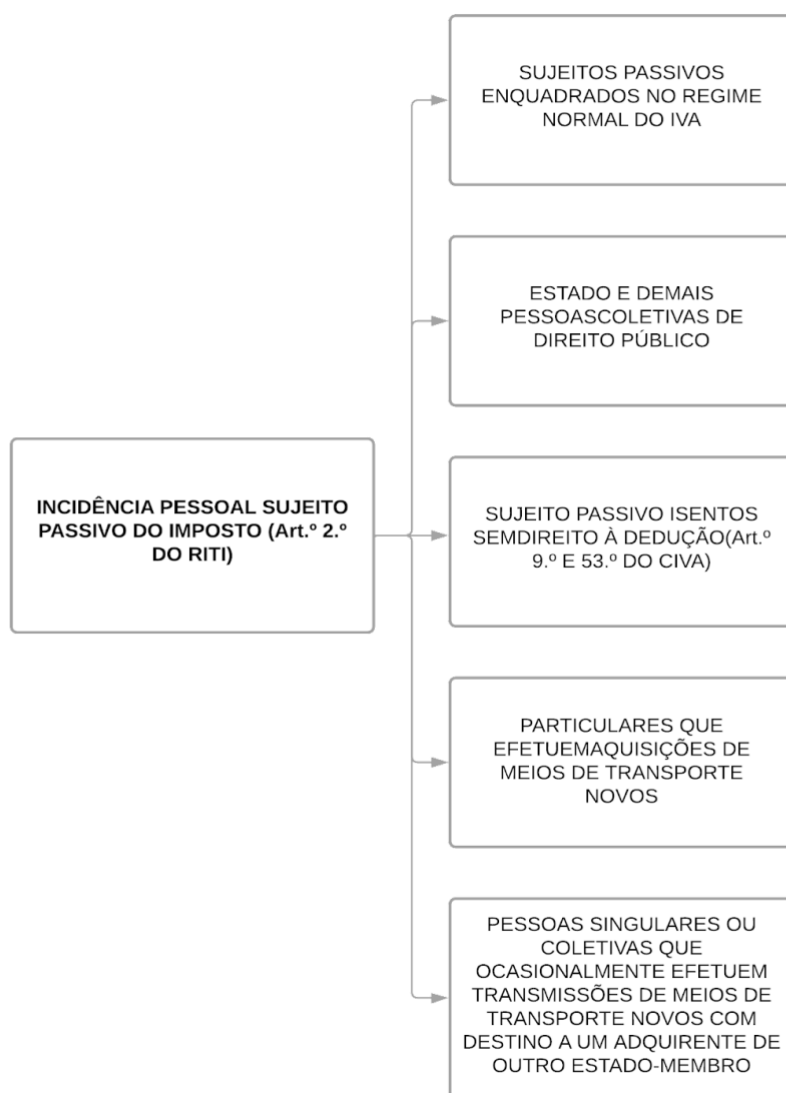
num país que não pertence a UE, regra geral, deve pagar IVA à taxa aplicável no seu país, como se tivesse ela própria prestado o serviço em causa (utilizando o mecanismo de autoliquidação), podendo, posteriormente, deduzir esse montante.

2 – Incidência pessoal ou subjetiva

São considerados sujeitos passivos do imposto nos termos do art.º 2.º do RITI, as pessoas singulares ou coletivas mencionadas no art.º 2, n.º 1, al. a) do CIVA que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto. Os sujeitos passivos aqui considerados são aqueles que se poderiam designar de “típicos” ou “normais” para efeitos de tributação em IVA, i.e., aqueles que, de um modo independente ou com caráter de habitualidade, exerçam atividade de produção, comércio ou prestação de serviços que lhe conferem o direito à dedução total ou parcial do imposto suportado a montante para a realização das referidas operações. As pessoas singulares ou coletivas, mencionadas no artigo acima, que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução (n.º 1, al.b))), são igualmente considerados sujeitos passivos de imposto. Esta alínea refere-se aos sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas de impostos nos termos do art.º 9.º do CIVA ou aos que se encontram enquadrados no regime especial de isenção a que se refere o art.º 53.º do mesmo diploma legal. O estado e as demais pessoas coletivas de direito político abrangidas pelo disposto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, i.e., quando apenas realizam operações no âmbito dos seus poderes de autoridades (n.º 1, al.c) ; os particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos (n.º 2, al.b): e as pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transportes novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirento estabelecido ao domiciliado noutro Estado-Membro (n.º 2, al.b) . Estas três situações são, de igual modo, sujeitos passivos a imposto.

As transações (aquisições e transmissões) de meios de transportes novos quando efetuados nas condições atrás referidas, encontram-se submetidas a um regime particular de tributação o qual consiste em tributar no Estado- Membro de destino todas as transações deste tipo. A adoção deste tipo de tributação tem como finalidade evitar distorções de concorrência entre os vários Estados-Membros suscetíveis de ocorrer em

virtude das diferentes taxas do IVA que implicam. Assim, qualquer pessoa (sujeito passivo ou não) que adquira um meio de transporte novo noutro Estado-Membro da UE, deve pagar em Portugal (Estado-Membro de destino) o IVA incidente sobre a sua aquisição. Em contrapartida, a fim de não se verificar dupla tributação sobre tais bens, são isentas as transmissões de meios de transportes novos expedidos ou transportados para outro Estado-Membro a partir do território nacional, uma vez que estes bens serão tributados no Estado-Membro de destino enquanto aquisição intracomunitária (art.º 14.º, al.b) do RITI).



Quadro 10 - Resumo da incidência pessoal.

3- Derrogação ao regime de sujeição

Não estão sujeitas a imposto em Portugal as aquisições intracomunitárias de bens (serão tributadas no Estado-Membro de origem) quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições consagradas no art.º 5.º do RITI (vide quadro 11):

1. Sejam efetuadas por pessoas singulares ou coletivas mencionadas na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;
2. os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a imposto especial sobre o consumo;
3. o valor global das aquisições, 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 €10.000 (dez mil euros) ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.

**NÃO ESTÃO SUJEITOS A IVA AS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS
QUADRO SE VERIFICAREM, SIMULTANEAMENTE, AS SEGUINTE CONDIÇÕES**

(Art.º 5.º DO RITI)



Sejam efetuadas por sujeitos passivos isentos sem direitos à dedução (art.º s 9.º e 53.º do CIVA);

Sejam efetuadas pelo Estado e demais pessoas coletivas de direito público;

Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo;

O valor global das aquisições, líquido de IVA, devido ou pago no Estado-Membro de origem, não tenha excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante de € 10.000 tratando-se de uma única aquisição esta não exceda esse montante.



TRIBUTAÇÃO NO ESTADO - MEMBRO DE ORIGEM, EXCETO QUANDO O SUJEITO PASSIVO TIVER OPTADO PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS (TRIBUTAÇÃO NO DESTINO)

Quadro 11 - Resumo do regime derogatório previsto no art.º 5.º do RITI.

Nestes termos, só são sujeitos a imposto em território nacional as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas pelos referidos sujeitos passivos quando o respetivo valor global, líquido de IVA, tenha excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante de € 10.000,00 (dez mil euros) pelo que para as aquisições de bens de baixo montante é aplicável a regra da tributação do país de origem.

Para a determinação do valor global das aquisições não serão incluídas as aquisições de meios de transporte novos e as aquisições de bens sujeitos a impostos especiais de consumo (art.º 5.º, n.º 2 do RITI) porquanto a aquisição deste tipo de bens está sempre sujeita a imposto independentemente do respetivo valor, dado que são bens excluídos da derrogação prevista na al. b) do n.º 1 deste artigo.

Transmissões de bens e prestações de serviços realizadas ao abrigo de contratos públicos de valor igual ou superior a € 5.000, em que o Estado ou outras pessoas

coletivas de direito público se apresentem como adquirentes desses bens ou beneficiários desses serviços.

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

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

Em geral, o prazo de pagamento de imposto, apurado pelo sujeito passivo depois de exercido o direito à dedução, deve coincidir com os prazos fixados para o envio das declarações periódicas. Estas declarações devem ser entregues, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as transações, conforme o sujeito passivo devedor,

tenha, ou não, atingido no ano civil anterior um volume de negócios igual ou superior a € 650.000 (arts. 27.º e 41.º do CIVA).

Na eventualidade das pessoas singulares ou coletivas indicarem indevidamente o imposto na fatura ou documento equivalente, ou sempre que os sujeitos passivos pratiquem uma só transação tributável (ato isolado), o pagamento do imposto deve ser efetuado, respetivamente, no prazo de quinze dias desde a emissão da fatura ou documento equivalente, e até ao final do mês seguinte ao do lado da conclusão da transação (art.º 27.º do CIVA).

Por seu lado, o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens que não respeitam, nem a meios de transporte novos nem a bens sujeitos a imposto típicos especial de consumo, efetuada quer por sujeitos passivos típicos que realizem apenas transmissões de bens e prestações de serviços que não conferem direito à dedução, quer pelo Estado e outras pessoas coletivas de direito público não consideradas sujeitos passivos do imposto pelo n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, quer ainda por qualquer outra pessoa coletiva que não seja uma das ora enunciadas nem um sujeito passivo típico que realiza transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto, deve ser pago até ao final do mês seguinte àquela em que o imposto se torne exigível. Mas, tratando-se de aquisições intracomunitárias respeitantes a:

- a) meios de transporte novos, adquiridos por qualquer das seguintes entidades que não figurem como operadores registados:
 - i) sujeitos passivos típicos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto;
 - ii) sujeitos passivos típicos que efetuem apenas transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;
 - iii) Estado e as demais pessoas coletivas de direito público;
 - iv) Particulares
 - v) Os compreendidos nas alíneas ii), iii), e iv) que não estejam sujeitos a imposto sobre veículos;
- b) Imposto especial de consumo, adquiridos por sujeitos passivos beneficiários de isenção do imposto nas aquisições intracomunitárias, ao abrigo do regime

derrogatório previsto no art.º 5.º do RITI, na modelo do que prevê a Diretiva do IVA.

O pagamento do IVA deve, ou coincidir com o pagamento do imposto sobre veículos ou com os impostos especiais de consumo quando estes sejam devidos, ou, nos restantes casos, ocorrer anteriormente ao registo, à concessão de licença ou à atribuição de matrícula aos meios de transporte novos (art.º 22.º do RITI). Quando a liquidação do imposto é efetuada pelas autoridades tributárias com notificação ao sujeito passivo – como nos casos em que este não procede à entrega da declaração periódica,

4– Localização das aquisições intracomunitárias de bens

Nos termos da al. a), do art.º n.º 1.º do RITI, são sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, desde que o vendedor seja também ele um sujeito passivo registado noutro Estado-Membro e que tenha agido nessa qualidade. Por outro lado, de acordo com a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias de bens, previstas no art.º 8.º, n.º 1 do RITI, essas operações são tributáveis no território nacional quando o respetivo lugar de chegada dos bens expedidos ou transportados com destino ao adquirente se situe neste território. Esta regra vai de encontro ao estipulado no n.º 1 do ponto A do art.º 28.º B da Sexta Diretiva da comunidade europeia, modificada pela Diretiva 91/680/CEE, o qual determina, como regra geral, que o local de tributação das aquisições intracomunitária de bens e o local onde os bens se encontram no momento em que termina o transporte ou a expedição para o adquirente, segundo o princípio de tributação no Estado-Membro de destino.

Conquanto, como local de destino final dos bens não coincide muitas vezes com o local onde o adquirente se encontra registado para o efeito de IVA, determina o n.º 2 do ponto A do art.º 28.º desta Diretiva que o lugar de tributação se situa em território do Estado-Membro que emitiu o número de identificação fiscal (NIF) para efeitos de IVA, ao abrigo do qual foi efetuada a aquisição. Nestes termos, art.º 8.º n.º 2 do RITI, consagra uma cláusula de exceção ao estabelecer um “mecanismo de segurança” que impõe a tributação da aquisição em território nacional se o NIF para efeito de IVA, ao abrigo do qual foi efetuada a aquisição, tiver sido atribuído em Portugal, ou seja, sempre que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA, registado em Portugal, agindo como

tal, que tenha utilizado o respetivo NIF para efetuar a aquisição, ainda que o local de chegada da expedição ou transporte de bens que situe noutro Estado-Membro e não prove que aquisição foi sujeita a imposto nesses outros Estado-Membros. Na prática, este “mecanismo de segurança” aplica-se as designadas operações triangulares, isto é, às operações em que o circuito documental (faturas) não acompanha diretamente a movimentação física dos bens transacionados.

5 – Regime das vendas à distância.

Considera-se que existem vendas à distância (por encomenda feita por via postal, telecompra, internet ou outros processos) quando, entre outros registos, o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutro Estado-Membro.

Um dos objetivos deste regime particular de localização/tributação das vendas à distância, cujo princípio geral e o da tributação no destino é o evitar distorções de concorrência pelo fato de as taxas de IVA serem diferentes nos vários Estados-Membros. De facto, se assim não fosse os sujeitos passivos que efetuam tais vendas entalar-se-iam nos Estados-Membros que tivessem taxas de impostos mais baixas para, a partir da aí transmitirem os bens para outros Estados-Membros.

Contudo, a Diretiva 91/680/CEE, determina que até um determinado linear, as transações de bens são localizadas no território do Estado-Membro onde se inicia a respetiva expedição ou transporte, isto é, são tributadas na origem. Assim, no que concerne as transmissões de bens efetuadas ao abrigo desse regime que devam ser localizadas/ tributadas em território nacional (tributação na origem), foi fixado o linear de € 35.000,00 (trinta e cinco mil euros). Para que este regime particular de venda à distância seja aplicado é necessário que, cumulativamente, esteja reunida as seguintes condições:

- Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta, com destino ao adquirente;
- Os bens não sejam meios de transportes novos, bens a instalar ou montar ou bens sujeitos a imposto especiais sobre o consumo;

- O adquirente seja um particular ou uma entidade não abrangida pelo regime de tributação Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens.

Assim, o regime das vendas à distância não é aplicável, seja qual for a natureza dos bens transacionados, quando o adquirente for um sujeito passivo de imposto que efetue operações sujeitas com o direito à dedução, ou seja, quando for um sujeito passivo enquadrado no regime normal do IVA.

Por outro lado, também não é aplicável às entidades que, embora suscetíveis de beneficiarem do regime do regime de roatório previsto no art.º 5.º do RITI que estejam sujeitas a imposto por terem ultrapassado o limite de 10.000 €, definido no art.º 5.º do RITI, ou por terem optado pelo regime de tributação no destino.

6-Isenções

Encontram-se isentas de impostos às transmissões de bens isso é que estou a 2 por um sujeito passivo para outros Estados-Membros desde Que o adquirente reúna aí seguintes condições (Arte 14, al. a) do RITI:

- Seja um sujeito passivo devidamente registado para os efeitos do IVA no outro Estado – Membro;
- Tenha utilizado o respetivo NIF Para efetuar a aquisição;
- Esteja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias nesse outro Estado-Membro.

Porque as aquisições intracomunitárias são tributadas no país de destino dos bens, as transmissões desses mesmos bens, quando efetuadas por um sujeito passivo para outros Estados- Membros, terão que estar isentas desde que o adquirente reúna as condições atrás referidas. Do mesmo modo, há isenção de imposto onde às transmissões Intracomunitárias de meios de transporte novos, qualquer que seja a qualidade do vendedor ou do adquirente (art.º 14, al.b) do RITI). Uma vez que a aquisição intracomunitária de meios de transporte novos é sempre tributada no país de destino, ainda que o adquirente seja um particular, um organismo Público ou um sujeito passivo totalmente isento, a sua transmissão teria que estar isenta.

Por outro lado, al. e) do art.º 1 do RITI refere que estão sujeitas a imposto “as transmissões de meios de transportes 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” Pelo que a qualidade do adquirente é irrelevante.

Por último, no que diz respeito às isenções nas transmissões de bens, refiram se as isenções completas uma vez que, nos termos do n.º 2 do art.º 19 do RITI, o sujeito passivo pode deduzir o imposto que incidiu nos bens ou serviços adquiridos ou importados ou importados para a realização dessas transmissões: as transmissões de bens que consistem na transferência de bens efetuadas por um sujeito passivo com destino a outro Estado- Membro, para as necessidades da sua empresa (art.º 14.º, al. c) do RITI); as transmissões de bens sujeitas a impostos especiais de consumo, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na al. a) n.º 1, art.º 2.º do RITI, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para outro Estado -Membro , com destino ao adquirente, quando este seja um sujeito passivo Isento ou uma pessoa coletiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado-Membro que não se encontre registada para efeitos de IVA , quando a expedição ou transporte dos bens seja efetuado em conformidade com o disposto no Código dos impostos Especiais Sobre o consumo, Conforme art.º 14.º,al. d) do RITI.

No que diz respeito às isenções nas aquisições intracomunitárias de bens, estas têm por base o art.º 15.º do RITI. Seguem-se alguns exemplos:

- As Aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta, vide art.º 15, n.º 1, al a) do RITI. O objetivo desta isenção é não conceder um tratamento mais favorável às importações provenientes de países terceiros do que às aquisições intracomunitárias.
- As Aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso do imposto previsto no DL 408/87, de 31 de dezembro (art.º 15, n 1, al. c) do RITI). Se não existisse esta isenção o IVA suportado por estes sujeitos passivos seria totalmente reembolsado nos termos daquele Decreto, pelo que, nestas circunstâncias, se optou por isentar essas aquisições.

- As aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada se situa no território nacional, quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:

- sejam efetuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e aqui não se encontre registado para efeitos de IVA;
- Os bens tenham sido diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro diferente daquele que emitiu o NIF ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou uma aquisição de bens;
- Os bens tenham sido adquiridos para serem objeto de uma transmissão subsequente no território nacional, por esse sujeito passivo;
- O sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na fatura a emitir pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão efetuada no território nacional.

Esta isenção aplica-se às denominadas operações triangulares conforme anteriormente já foram referidas.

6.1– Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens

Estão isentas de impostos:

1. As aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta (art.º 15.º, n.º 1, al. a) do RITI;
2. O objetivo desta isenção é conceder um tratamento igualitário às aquisições intracomunitárias de bens e às transmissões de bens no interior do país. De fato não se justificaria que, sendo a transmissão interna isenta, as aquisições intracomunitárias ou não fossem quando respeitantes aos mesmos bens;
3. As aquisições intracomunitárias de bens cuja importação seja isenta nos termos do art.º 13.º do CIVA (art.º 15.º, n.º 1.º al. b) do RITI

O objetivo desta isenção é não conceder um tratamento mais favorável às importações provenientes de países terceiros do que às aquisições intracomunitárias.

4. As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso do imposto (art.º 15.º, n.º 1, al. c) do RITI.

Se não existissem esta isenção o IVA suportado por este sujeito passivo seria totalmente reembolsado pelo que, nesta circunstância, se optou por isentar estas aquisições.

5. As aquisições intracomunitárias de bens, cujo o lugar de chegada se situa no território nacional, quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições (art.º 15.º, n.º 2 do RITI):
 - Sejam efetuadas por um sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável no território nacional e aqui não se encontre registado para efeito de IVA;
 - Os bens tenham sido diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a aquisição intracomunitária de bens;
 - Os bens tenham sido adquiridos para serem objeto de uma transmissão subsequente no território nacional por este sujeito passivo;
 - A transmissão de bens seja efetuada para um sujeito passivo registado para efeito de IVA no território nacional;
 - O sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na fatura a emitir pelo vendedor, como devedor no imposto pela transmissão efetuada no território nacional.

7 – Obrigações

Tratando-se de aquisições intracomunitárias respeitantes a:

- a) meios de transportes novos, adquiridos por qualquer das seguintes entidades que não figurem como operadores registados:
 - i. Sujeitos passivos típicos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços que conforme direito à dedução total ou parcial de imposto;

- ii. Sujeitos passivos que efetuem apenas transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;
 - iii. Estado e as demais pessoas coletivas de direito público;
 - iv. Particulares;
 - v. Os compreendidos nas alíneas ii), iii), e iv) que não estejam sujeitos a impostos sobre veículos;
- (a) Imposto especial de consumo, adquiridos por sujeitos passivos beneficiários de isenção do imposto nas aquisições intracomunitárias ao abrigo do regime derogatório previsto no art.º 5.º do RITI, na modelo do que prevê a Diretiva IVA.

O pagamento do IVA deve, ou coincidir com o pagamento do Imposto Sobre o Veículo ou com imposto especial de consumo quando estes estejam devidos, ou, nos restantes casos, ocorrer anteriormente ao registo, à concessão de licença ou à atribuição de matrícula aos meios de transportes novos (art.º 22.º do RITI). Quando a liquidação do imposto é efetuada pelas autoridades tributárias com notificação ao sujeito passivo – como nos casos em que este não procede à entrega da declaração periódica, o imposto deve ser pago no prazo indicado na notificação, sem que esse prazo possa ser inferior a trinta dias desde que a mesma foi efetuada.

Relativamente à faturação, o CIVA prevê no seu art.º 36.º que as faturas ou documentos equivalentes referentes a cada transmissão de bens ou prestação de serviços devem ser emitidas até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto se torna exigível, i.e., respetivamente o momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, e no momento em que as prestações de serviços são realizadas. Ou, até ao quinto dia útil seguinte ao da receção do valor relativo ao pagamento de qualquer operação de transmissão de bens ou prestações de serviços que ainda não tenha sido realizada. Ou ainda, quando em presença de faturas globais, respeitantes a um período mensal ou inferior devidamente acompanhadas de guias ou notas de remessa relativa a cada transação, até cinco dias úteis desde o fim do período a que correspondam.

Por sua vez, no atinente às transmissões de bens intracomunitárias, as respetivas faturas ou documentos equivalentes devem ser emitidas até ao décimo quinto dia do

mês seguinte àqueles em que os bens foram postos à disposição do adquirente. Nesta circunstância, estes mesmos documentos devem incluir o valor total da operação, mesmo que o sujeito passivo transmitente haja recebido qualquer pagamento prévio ao momento da transmissão dos bens. Devem também conter para além dos indispensáveis requisitos previstos no n.º 5 art.º 36.º do CIVA, o NIF do sujeito passivo do imposto antecedido do prefixo “PT” e o número de identificação do destinatário ou adquirente, antecedido do prefixo do Estado-Membro que outorgou, e ainda o lugar do destino dos bens.

Finalmente, deve referir-se que nem sempre a emissão de faturas é obrigatória. A dispensa de tal obrigação, ocorre nas seguintes operações efetuadas a dinheiro, sempre que o adquirente ou beneficiário seja o particular que não afete os bens ou os serviços aos exercícios de uma atividade económica:

- a) transmissão de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes;
- b) transmissão de bens efetuadas por máquinas de distribuição automática;
- c) prestações de serviços cuja emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou impresso, seja prática habitual;
- d) outras prestações de serviços de valor inferior a 10€ (art.º 27.º do RITI e art.º 40.º do CIVA).

No que remete à nomeação de um representante fiscal, verifica-se a obrigação a tal designação aos sujeitos passivos que não dispõem de sede, domicílio, ou estabelecimento estável no território nacional nem em qualquer outro Estado-Membro, desde que no território português efetuem operações tributáveis. Por último, a legislação portuguesa obriga, em regra, os sujeitos passivos “típicos” a entrega às autoridades tributárias os documentos:

- Declaração de início, alteração e sessão de atividades;
- Declaração mensal relativa às transações realizadas no exercício da sua atividade durante o segundo mês precedente, na qual conste o imposto devido ou o crédito existente, bem como os dados que presidiram à sua base de cálculo;

- Dois mapas recapitulativos, um de clientes e outros para fornecedores, indicando o valor total das transações internas efetuadas no ano anterior, desde que superiores a € 25.000, ora com cada um dos clientes, ora com cada um dos fornecedores (art.º 29.º do CIVA);
- Declaração periódica mensal/trimestral e, no caso de pedido de reembolso, acompanhada das relações de clientes, de fornecedores e, quando existam, dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações.

8-Faturação

Sempre que for efetuada uma venda a outra empresa, deve ser emitida uma fatura em papel ou em formato eletrónico. Uma vez efetuado o registo para efeitos do IVA, o respetivo número de identificação deverá figurar em todas as faturas emitidas, bem como o montante do IVA cobrado e outras menções previstas. Regras de faturação aplicáveis nos países da UE:

- Quando uma empresa faz uma venda a outra empresa, deve emitir uma fatura em papel ou formato eletrónico.
- Quando uma empresa se regista para efeitos do IVA, é-lhe atribuído um número de identificação para efeitos de IVA, que deverá indicar em todas as faturas emitidas, juntamente com o montante de IVA cobrado e outras menções previstas.

8.1– Verificação da validade de um número de IVA (Sistemas VIES)

Se entregar bens ou prestar serviços a uma empresa noutro país da UE, pode deduzir no seu país o IVA pago sobre as aquisições relacionadas com o fornecimento em causa. O cliente deverá incluir o montante do IVA devido na declaração a apresentar no seu País. Antes de qualquer entrega de bens ou prestações de serviços, deve verificar se o cliente está registado para efeitos de IVA e se possui um número de IVA válido consultado:

- 1) A base de dados da autoridade tributária no país da UE em causa contém dados de registo dos operadores para efeitos do IVA (nome, endereço, número de IVA, data de emissão, período de validade, etc.).

- 2) O sítio Web do sistema VIES da UE reúne os dados de registos para efeitos de Iva que constam das bases de dados nacionais. Este sistema permite verificar se o número de IVA é válido ou não.

No sítio Web, VIES, podem ser feitas pesquisas em muitas línguas, enquanto as bases de dados nacionais estão muitas vezes disponíveis apenas num número limitado de línguas (por vezes apenas a língua nacional). No entanto, a Comissão Europeia declina qualquer responsabilidade quanto à exatidão dos dados disponíveis no sítio web VIES, uma vez que esses dados provêm de bases de dados nacionais sobre as quais a Comissão não exerce qualquer controlo.

Para mais informações, dever-se-á dirigir ao ponto de contacto nacional, que poderá confirmar:

- I. se o número de IVA é válido;
- II. se o número de IVA está “associado” a um determinado nome e endereço;

As formas de contactar as autoridades tributárias variam consoantes os países. Alguns países (como Alemanha, Espanha e Itália” dispõem de um sistema em linha. Noutros países, o contacto faz-se por telefone, correio ou fax e, eventualmente, na língua do país. Não obstante, recaem sobre estes dados regras de proteção que não permitem que sejam comunicados o nome e o endereço correspondente a um determinado número de IVA. Nesse sentido, poderá apenas confirmar-se a existência de um nome e endereço associados ao respetivo número de IVA.

8.2– Reembolso do IVA

Se a empresa pagou o IVA sobre as suas atividades num país da UE onde não está estabelecida, poderá ter direito a um reembolso por parte da administração fiscal desse país. Alguns países da UE não preveem a possibilidade de reembolso para certas categorias de despesas (por exemplo, restauração, espetáculos, automóveis, combustíveis, etc.). Se o vendedor já tiver pago impostos especiais de consumo no seu país sobre os produtos que vendeu, pode obter o reembolso desse montante para evitar pagar duas vezes o mesmo imposto. Para o efeito, deve:

- 3) Comunicar a expedição à administração competente do seu e do país de destino;
- 4) Fornecer provas de que pagou o imposto sobre os produtos em causa no país de destino.

Alguns países da UE limitam a venda em linha dos tabacos manufacturados impondo duas condições:

- i. Utilizar selos fiscais ou outras marcas fiscais do país de destino para provar o pagamento do imposto especial do consumo nesse país;
- ii. Fornecer advertências relativas à saúde na língua ou línguas do país de destino.

O reembolso do IVA deve ser solicitado em linha, através da administração fiscal do país onde está estabelecida a empresa, que transmitirá o pedido à homóloga no outro país, partindo do princípio de que a empresa tem direito a esse reembolso. Se o outro país se atrasar a proceder ao reembolso de IVA a empresa poderá receber juros de mora. Ao apresentar um pedido de reembolso deve introduzir certos códigos normalizados para descrever o tipo de bens ou serviços sobre os quais pagou IVA (Ver número 1 do art.º 9.º da Diretiva 2008/9 CEE). Alguns Estados-Membros exigem igualmente informações adicionais modificadas para cada tipo de bens ou serviços. A lista desses códigos adicionais e as respectivas interpretações constam do regulamento (CEE) nº 110074/2009 da Comissão.

A aplicação do procedimento eletrónico de reembolso suscitou um certo número de preocupações que levaram a comissão em colaboração com os Estados-Membros, a elaborar um quadro de eventuais dificuldades e respetivas soluções, e um documento que clarifica a legislação nacional aplicável bem como as responsabilidades dos Estados-Membros nas diferentes do procedimento. Estes documentos (unicamente disponíveis em inglês). Foram aprovados pelos Estados-Membros no âmbito do Comité Permanente de Cooperação Administrativa.

V– As ameaças ao IVA

Não obstante os reconhecimentos atributos que exhibe, e por isso adotado no mundo por cerca de dois dos países, o impacto sub judice não é perfeito. No plano comunitário, o imposto carece de maior harmonização, nomeadamente ao nível da

taxas e das isenções, como forma de se eliminarem todas as distorções da concorrência e assim conseguir-se um maior aprofundamento do mercado interno. Trata-se de uma realidade que, apesar de alguns esforços levados a cabo pela Comissão Europeia no sentido de criar condições para a obtenção de um consenso generalizado entre todos os Estados-Membros, ainda não mereceu a unanimidade dos Estados para poder ser alterada. De resto, tendo os Estados-Membros, da UE, de per se, perdido autonomia relativamente à política cambial e monetária, restou-lhes apenas a autonomia da política fiscal, à qual, com alguma voracidade, grande parte desses Estados se têm apegado a da qual não têm mostrado vontade de querer abrir mão.

Mas, em oposição ao que acabou de dizer-se, outros fatos têm ocorrido que merecem alguma reflexão. A realidade mostra que, sem embargo do poder taxador pertencer ainda aos diferentes Estados que formam a UE, o controlo que esta a exercer sobre aqueles, não só como consequência da ação exercida pelo seu tribunal como pela ação dos seus outros órgãos, nomeadamente pela Comissão enquanto “guardião dos Tratados” e entidade a quem compete velar pela correta aplicação da legislação europeia, não deixa de influenciar, ou justamente, restringir esse mesmo poder taxador ainda a cargo dos Estados-Membros.

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

1– A fraude e a evasão ao IVA

Dentro do quadro legal de determinado espaço tributário é comum assistir-se à lícita evitação ou elisão fiscal por partes dos sujeitos passivos. A estas acrescentam-se, igualmente, a fuga aos impostos com recurso a comportamentos de natureza ilícita que exorbitam esse quadro legal. Trata-se, pois, de um quadro de evasão fiscal, sendo que esses ditos comportamentos invadem o âmbito das contraordenações ou dos crimes fiscais. No caso do IVA, tendo em conta ao mecanismo do direito à dedução e, em determinadas circunstâncias, o direito ao reembolso, contornar o imposto pode não somente permitir a fuga ao seu devido pagamento, como também uma apropriação de

natureza fraudulenta de verbas que não são devidas ao prevaricador, configurando-se um exemplo de fraude fiscal com relevância no âmbito criminal. A fraude pode assumir inúmeras configurações. Umas, de carácter geral, outras, que assumem um cariz mais específico. As de carácter geral estão associadas a qualquer imposto. As de carácter específico são relativas a um imposto determinado. No que respeita ao IVA, a fraude incide, ora sobre os reembolsos, ora sobre o montante de imposto a entregar ao Estado. Assim, de entre as várias configurações que a fraude pode assumir, podem enumerar-se de forma sucinta, as seguintes:

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

De maior seriedade e relevância, atendendo ao efeito danoso e gravoso sobre a receita do Estado e ao seu carácter generalizado, é a fuga de imposto relacionado com a economia paralela ou subterrânea.

2– O combate à fraude e à evasão ao IVA na UE

Com a adoção do princípio do destino e a consequente eliminação, a partir de 1993, dos controlos fiscais nas fronteiras, diminuíram os custos administrativos para as empresas europeias. Em contrapartida, verificou-se que o sistema do imposto de

transações intracomunitárias ficou mais exposto à fraude, em particular à chamada fraude carrossel. Contudo, ainda que se considerem apreciáveis os danos provocados por este tipo de fraude, admite-se que a mesma seja praticada por um reduzido número de entidades e setores de atividades.

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

6. ao reforço da cooperação e assistência mútua entre os Estados-membros quanto à tributação direta e indireta, bem como relativamente aos procedimentos de cobrança dos impostos;
7. a intensificação do controlo sobre sujeitos passivos e setores de atividade, que evidenciem maiores riscos de fraude;
8. ao aumento da cooperação com países terceiros no sentido de evitar a fraude;
9. à alteração do normativo dos sistemas comuns do IVA e dos IEC e, quanto ao primeiro, o alargamento quer da responsabilidade solidária do imposto quer do mecanismo de autoliquidação;
10. à intensidade das obrigações declarativas para os sujeitos de maior risco e à diminuição dessas obrigações para aqueles que se comprometem a colaborar com as administrações fiscais;
11. à intensificação do recurso aos meios informativos, para melhorar e acelerar a comunicação, tanto entre os contribuintes e as autoridades fiscais, como entre estas.

Após a realização desta comunicação em 2007 e seu respectivo envio ao Conselho, foi entendida a necessidade de aumentar a frequência das declarações referentes às entregas intracomunitárias de bens e tornar mais rápida a troca de informações entre as administrações tributárias. Não obstante, tal não coloca em causa a discriminação dos

custos administrativos das empresas constantes na Estratégia de Lisboa. Contudo, é procurado com esta comunicação alertar para a necessidade de potenciar a comunicação entre as administrações fiscais no que à cobrança do imposto diz respeito, desenvolver deteção de potenciais perdas de receita mais eficaz e, ainda, legislar a fim de assegurar a reciprocidade do processo penal entre Estados-Membros. Sendo igualmente necessário identificar sujeitos passivos, é destacada ainda a maior fiabilidade atribuída ao sistema VIES que poderá somente derivar de uma constante atualização dos seus registos e o rigor com que tal empreendimento possa vir a ser conduzido. Quanto à cobrança de receitas em caso de fraude, as administrações tributárias não deveriam recorrer apenas ao instrumento da responsabilidade solidária, mas igualmente à assistência mútua prevista na Diretiva de Cobrança – Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março -, a qual deveria ser reforçada.

Já em 2008 assistiu-se a nova apresentação por parte da Comissão, desta feita quer ao Conselho como ao Parlamento Europeu, que procurou examinar a fiscalidade no domínio das operações intracomunitárias, atestando particularmente a aplicação do princípio de origem e a criação de um sistema de compensação; a generalização do mecanismo da autoliquidação (reverse charge), e a possibilidade de criação, num Estado-Membro interessado, de um projeto-piloto limitado no tempo. Ainda assim, as sugestões supramencionadas foram recusadas sob o desígnio de “medidas de vasto alcance”, tendo a Comissão optado por limitar as suas iniciativas e enquadrá-las no contexto de “medidas convencionais” mais próximas das soluções tradicionais de combate à fraude fiscal.

Em março do mesmo ano, e com vista a proporcionar às autoridades tributárias um controlo mais célere e eficiente das operações intracomunitárias, a mesma entidade apresentou ao Conselho uma comunicação que alterou, tanto a Diretiva do IVA quanto o Regulamento 1798/2003 – diploma de referência na cooperação administrativa para efeitos do IVA. Com efeito, a Diretiva IVA foi alterada no sentido de prever que a informação relativa às entregas intracomunitárias, constante dos mapas recapitulativos, devesse ser fornecida às autoridades fiscais no prazo de um mês, e não no prazo de três meses como até então. Ainda assim, atendendo ao novo regime normativo, o regime dos três meses poderá ainda continuar em vigor para as entregas intracomunitárias de montante não-significativo. Não obstante, o Regulamento 1798/2003 do Conselho foi

alterado com vista a, em sede de operações intracomunitárias, se encurtar para um mês o prazo de um mês o prazo relativo à troca de informações entre as autoridades fiscais.

Já no final do ano de 2008, a Comissão apresentou nova comunicação, na qual definiu um plano de ação a curto prazo para a promoção de uma estratégia coordenada no combate à fraude ao IVA na UE. Se por um lado, com este plano a Comissão visou promover medidas que melhorassem a troca de informações entre os Estados-Membros de forma a intensificar a cooperação administrativa entre eles, atribuindo especial atenção às questões ligadas com a faturação, por outro, procurou atacar o problema sobre três perspectivas diferentes, mas complementares. Desde logo, no âmbito da prevenção da fraude foi proposto:

1. A adoção de alguns requisitos mínimos para efeitos de registo no sistema VIES, e a eliminação do mesmo sistema de determinados números de identificação fiscal, que correspondem a sujeitos passivos comprovadamente envolvidos em fraudes aos impostos, ou que já tenham desaparecido, de molde a tornar mais fiável a informação nele contida;
2. O acesso por via eletrónica dos sujeitos passivos à confirmação do nome e endereço do seu parceiro comercial, quando o mesmo esteja identificado para efeitos do IVA noutro Estado-Membro;
3. a harmonização e simplificação das regras relativas à faturação, com vista, ora à redução dos custos para os seus emissores, ora a tornar mais fácil os controlos a efetuar pelas autoridades fiscais;
4. a harmonização, no que se refere às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, tanto do momento como do próprio conceito de “exigibilidade do imposto”, de molde que o seu reporte às autoridades seja simultâneo em todos os Estados-Membros envolvidos.

Por outro lado, quanto à detecção e identificação da fraude, o plano propõe:

1. medidas que aumentam a eficácia das administrações fiscais na identificação da fraude em IVA, especialmente pela intensificação das trocas de informações sobre as transações intracomunitárias;
2. novas regras relativas às isenções nas importações, para melhor controlo deste tipo de operações;

3. a troca automática de informação entre os Estados-Membros relativamente a matérias selecionadas;
4. a criação de um quadro legal que permite o acesso automático das autoridades fiscais de um Estado-membro à identificação e às atividades exercidas por um agente económico que conste da base de dados de outro Estado-Membro;
5. a criação de uma rede europeia de alerta rápido perante situações de risco de fraude em IVA e de análise desses riscos, chamada EUROFISC.

Quanto à cobrança e recuperação das atividades tributárias, no mesmo plano foram apresentadas as seguintes propostas:

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

Já em 2009, a Comissão apresentou uma nova comunicação ao Conselho, de 18 de agosto, na qual propõe nova alteração do Regulamento (CE) 1798/2003. Nesta proposta, a Comissão pretende, basicamente, melhorar a troca de informações entre os Estados-Membros, pela definição das situações em que estes não devam recusar a resposta a um pedido de informação ou a um inquérito administrativo e especificar, não só as situações em que os Estados-Membros devam trocar informação de forma espontânea, como também as situações em que deva haver retorno da informação, definido para tal os respetivos procedimentos. Pretende ainda definir os casos em que os Estados-Membros possam e devem conduzir controlos multilaterais e proporcionar a

fixação de objetivos precisos relativos à sua disponibilidade e aos procedimentos de funcionamento do sistema de base de dados para a troca de informações.

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

Como pode verificar-se e não deixando, todavia, de elogiar-se a memória contribuição que tem sido dada pela Comissão para enfrentar o problema da fraude e evasão fiscais, afigura-se lenta e por vezes com resultados a quem do desejável, a forma como tem sido travado este combate, muito por culpa de alguns Estados que receiam ser ultrapassados pelas preocupações muito dignas de todos aqueles que procuram as soluções mais adequadas para o cumprimento dos princípios que foram, curiosamente, estabelecidos por esses mesmos Estados.

Conclusões

I-O imposto sobre o valor acrescentado – IVA-, que veio substituir o regime geral da tributação do consumo, foi criado na então Comunidade Económica Europeia CEE-, hoje União Europeia-U E, e a sua implementação sempre foi um dos requisitos exigidos a todos os países, hoje 27 membros, para que pudessem fazer parte da Comunidade, hoje União.

II-Em Portugal, a tributação geral do consumo, antes do IVA, era feita através do imposto de transações, que distorcia a concorrência dos preços dos produtos e dos serviços, consequentemente do mercado, não tendo características de neutralidade, como se pretendeu com o IVA.

III-A harmonização do IVA na UE, impõe que o seu regime de funcionamento seja aprovado pelos órgãos comunitários e a receita seja considerada tributária da União Europeia.

IV-O facto de ser imposta a harmonização, não é exigível aos Países membros da União Europeia que adotem as mesmas taxas, nem muito menos a organização de listas de bens, produtos e serviços com taxas diferentes da taxa geral, o que conduz à concorrência tributária entre os Países que integram a União.

V-A harmonização exige uniformidade de sistema, para evitar a discricionariedade dos preços no espaço da União e ainda que cada País não crie isenções ou afaste bens e serviços da tributação no consumo.

VI-O IVA, como imposto geral do consumo, não exclui a existência em todos os Países da União Europeia, dos impostos especiais sobre o consumo, cuja receita é sempre comunitária, fazendo parte das receitas tributárias da União, conforme a previsão e autorização de cobrança orçamental.

VII- As receitas previstas no Orçamento da União Europeia, serão distribuídas pelos Estados-Membros, nos termos desse mesmo orçamento comunitário, nomeadamente por Portugal, para além de servirem para custear as despesas com o funcionamento e os fins da União Europeia.

Bibliografia

Basto, J. G. (1991). A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. *Ciência e Técnica Fiscal* (361 e 362). Lisboa.

Basto, J. X. (2016). A adoção do IVA: a experiência portuguesa, 30.º Aniversário da entrada em vigor do IVA em Portugal. Lisboa.

Birchen, M. (2009). *The European parliament and German unification*. Archive and documentation centre (CARDOC), Directorate-general for the presidency, European parliament.

Correia, A. N. (1981). Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado 3.º edição. Lisboa.

Correia, A. (1995). O IVA na União Européia—as dificuldades do processo de harmonização. *Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos*, 42-53.

Correia, A., Santos, A. C., Palma, C. C., Cunha, P. d., Maduro, M. P., Sousa, A. F., et al. (2008). Vinte anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em homenagem ao professor José Guilherme Xavier de Basto. Almedina.

Dourado, A. P. (2010). *Lições de direito fiscal europeu: tributação directa*. Wolters Kluwer.

Europeia, U. (2011). Comissão Europeia. *DOOR-Database of origin and registration*. Disponível em: <http://ec.europa.eu/agriculture/quality/door/list.html>. Acesso em 3 de Janeiro de 2022.

Europeias, C. D. C. (2011). Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho.

Europeia, T. d. (2019). O Direito à Dedução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

Fernandes, J. D. (2006). Manual do IVA.

Fernandes, E. (2013). Alterações introduzidas às regras de localização das prestações de serviços na UE em sede de IVA, in: *Revista dos TOC* (156).

Fernandes, E. (2014). A Concorrências Fiscal Internacional, in: *Proelium – Revista da Academia Militar* (13).

Ferreira, E. P., Torres, H. T., & Palma, C. C. (2013). Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier (vol. II)*. Almedina, Coimbra.

Ferreira, M. J. M. (2019). *O regime do IVA nas transações intracomunitárias: da simplicidade teórica à constatação de que o diabo mora nos detalhes* (Doctoral dissertation).

Franco, A. L. (2001). Finanças Públicas e Direito Financeiro (Vol. II). Coimbra: Almedina.

Freitas, M. H. (2018). Fiscalidade. Coimbra.

Gomes, N. d. (2003). Manual de Direito Fiscal. Rei dos Livros.

Gonçalves, J. L. (2015). Breve História do Imposto (2.º Ed.). Edições Vieira e Silva.

Martins, A. C. (2007). A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA, in: “*Cadernos IDEFF*”, 7. Almedina, Coimbra.

Martins, A. C. (2009). O Regime dos Preços de Transferência e o IVA, in: “*Cadernos IDEFF*”, 10. Almedina, Coimbra.

Morais, R. D. (2014). *Apontamentos ao IRC*. Leya.

Nabais, J. C. (1998). Dever Fundamental de pagar Tributos? *Consistência Decisória em*

Matéria Tributária nos Tribunais Superiores: Aspectos Materiais e Processuais, 477.

Nabais, J. C. (2010). *Direito Fiscal* (6ª edição). Coimbra, Almedina.

Nabais, J. C., & SILVA, S. T. D. (2011). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Almedina: Coimbra.

Nabais, J. C., Rodrigues, A. M. G., Silva, F. R., & Jesus, S. F. M. (2011). *A liberdade de gestão fiscal das empresas*. Almedina.

Nabais, J. C. (2020). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas-3a Edição*. Leya.

Palma, C. P. D. S. C. (2005). A Harmonização Comunitária do Imposto Sobre o Valor Acrescentado-Quo Vadis? Trabalho apresentado no âmbito do concurso para Professor-Adjunto das disciplinas de Fiscalidade, na Área científica de Direito do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. *Review of Business and Legal Sciences/Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, (5), 54-105.

Palma, C. C. (2008). O Pacote IVA–novas regras de localização das prestações de serviços. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Palma, C. C. (2009). IVA–A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias. *Revista TOC*, 107, 38-42.

Palma, C. C. (2011). O Livro Verde sobre o Futuro do IVA–Algumas reflexões. *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV*, (1).

Palma, C. C. (2015). O sistema de IVA em Moçambique: adopção e características gerais.

Palma, C. C. (2016). *Estudos de IVA III*. Almedina.

Palma, C. C. (2018). *Estudos de IVA IV*. Almedina.

Pereira, C. D. S. R. P., e Cunha, P. D. P., & Universidade de Lisboa. (2004). *A tributação das sociedades na União Europeia: entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*.

Pimentel, L. (2012). *Do facto tributário* (1st ed.). Carnaxilde : Livros do Brasil.

Pimentel, L. (2013). *A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal* (1st ed.). Jurismat.

Pimentel, L. (2017). *Teoria Pura do Direito (segundo o pensamento de Hans Kelsen* (1st ed.). Edições Universitárias Lusófonas.

- Pimentel, L. (2020). *A moral tributária do Estado* (Vol. 1). Lisbon International Press.
- Piodi, F. (2008). *The European Parliament 50 years ago*. Luxembourg: European Parliament, Archive and Documentation Centre.
- Portugal, A. M. (2004). *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*. Coimbra: Coimbra editora.
- Sampaio, C. d. (1984). *A harmonização fiscal nas comunidades europeias: o IVA e o modelo económico português*.
- Soares, I. S. M. (2021). *Trocas Intracomunitárias em IVA*.
- Teixeira, A. B. (1990). *Princípios de Direito Fiscal*. Almedina.
- Teixeira, G. (2010). *Manual de Direito Fiscal*. Almedina.
- Tributária, A.G. (2020). *Boletim Estatístico*. AGT.
- Tributária, A.G. (2021). *Boletim Estatístico*. AGT.
- Tributária, A. G. (2020). *Conferência sobre Tributação e Desenvolvimento*.
- Tributária, A. G. (2020). *Relatório dos primeiros 180 dias do IVA*.
- Vasques, S. (2013). *Cadernos IVA*.
- Vasques, S. (2016). *O imposto sobre o valor acrescentado*. Leya.
- Vasques, S. (2016). *Manual de direito fiscal*. Leya.
- Xavier, A. (2011). *Direito tributário Internacional*. 2ª ed., Almedina, Coimbra.

WEBGRAFIA

Administração Geral Tributária (2020). IVA Contexto Histórico. Consultado em 30/06/2021. Disponível em:

<https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/iva/contexto/historico>

Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal. Sistema fiscal, Imposto sobre o Valor Acrescentado. Consultado em 30/05/2021. Disponível em: <https://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostosValorAcrescentadoIVA.aspx>

European Commission. O Euro - União Europeia. Consultado em 04/04/2021. Disponível em: https://europa.eu/european-union/about-eu/euro_pt

European Commission. Países - União Europeia. Consultado em 04/04/2021. Disponível em: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_pt

European Parliament. Historical Archives. Consultado em 04/04/2021. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/historicalarchives/en/home.html>

European Parliament. Tratado de Lisboa. Consultado em 04/04/2021. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/powers-and-procedures/the-lisbon-treaty>

European Parliament. Tratados da UE. Consultado em 04/04/2021. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treat>

