

SANDRA CRISTINA DOS SANTOS GUERREIRO

MEIOS DE PROVA NO TRANSPORTE INTRACOMUNITÁRIO DE  
BENS: O QUE MUDOU COM AS “QUICK FIXES”?  
NA PRÁTICA SIMPLIFICAM?



2023

SANDRA CRISTINA DOS SANTOS GUERREIRO

MEIOS DE PROVA NO TRANSPORTE INTRACOMUNITÁRIO DE  
BENS: O QUE MUDOU COM AS “QUICK FIXES”?  
NA PRÁTICA SIMPLIFICAM?

Mestrado em Fiscalidade

**Trabalho efetuado sob a orientação:**

Professora Doutora Filomena Alves  
Professor Especialista Francisco Dias



2023

MEIOS DE PROVA NO TRANSPORTE INTRACOMUNITÁRIO DE  
BENS: O QUE MUDOU COM AS “QUICK FIXES”?  
NA PRÁTICA SIMPLIFICAM?

**Declaração de autoria de trabalho**

*Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.*

---

*Sandra Cristina dos Santos Guerreiro*

*Copyright © Sandra Cristina dos Santos Guerreiro*

*A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.*

## **Agradecimentos**

As minhas primeiras palavras de agradecimento são para a minha família, pela compreensão e apoio ao longo desta minha nova jornada.

Ao meu namorado, que pacientemente tolerou a minha ausência, e me incentivou a não desistir.

À minha amiga Joana, por ser um dos motores, e me ter incentivado e desafiado a embarcar nesta aventura, por me lembrar que nunca é tarde para ir atrás dos sonhos, e relembrar constantemente que o sucesso está na persistência e nunca desistir.

Aos meus colegas de trabalho, que me viram crescer profissionalmente nos últimos anos, e me apoiaram nesta minha decisão, apesar de ser um desafio enorme conciliar a responsabilidade com o mestrado, na conjuntura atual. Principalmente, um agradecimento muito especial, aos colegas Dulce, Tânia e Hélder, por serem os meus “Gurus” e a minha fonte de inspiração, para querer ser melhor profissional a cada dia, e aguçarem a vontade de querer saber sempre mais.

Por último, mas não menos importante, agradeço aos meus orientadores pela ajuda, compreensão, colaboração demonstrada e pelo apoio dado ao longo deste percurso académico.

## Resumo

Desde a sua criação e implementação como imposto comunitário, o IVA tem vindo a sofrer ao longo dos anos, alterações e melhorias, com vista a harmonização do mesmo nos diferentes Estados-Membros.

Ao longo dos anos de vigência deste imposto, as linhas comunitárias apontavam como objetivo a implementação do regime definitivo de tributação na origem, assente na ideia que desta forma era concedido igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias como se de compras e vendas internas se tratassem. As primeiras Diretivas IVA adotaram o princípio de tributação no país de destino no contexto das transações intracomunitárias de forma transitória.

A criação de um mercado único e de uma moeda única, foram os grandes objetivos do Conselho para que finalmente se reunissem todos os requisitos para que a tributação na origem fosse o regime definitivo. Com a entrada em vigor do Mercado Único, em janeiro de 1993, foram eliminadas as fronteiras entre os Estados-Membros, o que levou a que nas transações entre países membros da então CEE, fossem abolidos todos os controlos associados à passagem das mercadorias pelas fronteiras internas da comunidade, sem entraves de natureza fiscal.

O presente trabalho visa a análise do IVA, enquanto imposto comunitário, abordando de forma sintetizada a sua evolução, harmonização, assim como o seu enquadramento no ordenamento jurídico nacional. Especificamente pretende analisar as mais recentes medidas de simplificação, coletivamente designadas por “*quick fixes*” ou “soluções rápidas”, que têm como propósito, num curto prazo de tempo, simplificar e harmonizar o sistema de IVA na União Europeia, limitando a possibilidade de fraude.

**Palavras-chave:** “VAT Quick Fixes”; Vendas à consignação; transmissão de bens em cadeia; VIES; Diretiva IVA; Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho

## Abstract

Since its creation and implementation as a community tax, VAT has seen changes and improvements throughout the years, with the purpose to uniformize it in all Member States.

Throughout the years that this tax has been active, the community guidelines aimed for the implementation of the definitive origin-based tax regime as an objective, based on the notion that this granted equal treatment in the Intra-Community transactions, just like if they were internal purchases and sales. The First VAT Directives adopted the principle of destination-based tax in the context of Intra-Community transactions as a transitional phase.

The creation of a single market and a single currency were the Council's main objectives to meet all the requisites for the Origin Principle to finally become the definitive regime. With the implementation of the EU single market, in January of 1993, the borders of the Member States were eliminated, which led to the transactions between the then EEC members no longer having any controls, or fiscal setbacks, associated with the crossing of goods across the borders of its members.

This essay's purpose is to analyze the VAT, as a community tax, synthesizing its evolution, uniformization, field of application as well as its framing in the Portuguese legal system. Specifically, it aims to analyze the most recent simplification measures, collectively designated as “quick fixes”, which are intended to, in a short time frame, simplify and uniformize the VAT system in the European Union, thus limiting the possibility of fraud.

**Keywords:** “VAT Quick Fixes”; call-off stock; chain transactions of goods; VIES; VAT directive; Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011

# Índice Geral

Agradecimentos.....	i
<i>Resumo</i> .....	ii
<i>Abstract</i> .....	iii
Índice Geral .....	iv
Índice de Figuras .....	vi
Índice de Tabelas.....	vii
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas .....	viii
<b>Capítulo I – Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo II – Imposto sobre o Valor Acrescentado no direito comunitário .....</b>	<b>6</b>
2.1 A origem e a criação do IVA.....	6
2.2 A matriz comunitária do IVA.....	7
2.3 A introdução do IVA na ordem jurídica nacional .....	12
2.4 A classificação do IVA enquanto imposto .....	15
2.5 Os princípios estruturantes do IVA .....	18
2.6 A noção de sujeito passivo .....	24
2.7 As operações tributáveis.....	29
2.8 A localização das operações .....	31
2.8.1 Localização das transmissões de bens.....	34
2.8.2 Localização das prestações de serviços: regras gerais e regras específicas .....	37
2.9 O facto gerador e a exigibilidade do imposto.....	44
2.10 O valor tributável e as taxas de imposto.....	46
2.11 As isenções .....	49
2.12 O direito à dedução.....	50
2.13 As obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos.....	53
<b>Capítulo III – O IVA na ordem jurídica portuguesa.....</b>	<b>56</b>
3.1 Incidência.....	56
3.1.1 Incidência objetiva .....	56
3.1.2 Incidência subjetiva.....	60
3.1.3 Incidência territorial .....	62
3.1.4 Incidência temporal .....	63

3.2 Valor tributável e taxas.....	67
3.3 Isenções consagradas no Código do IVA .....	69
3.4 Direito à dedução.....	71
3.5 Obrigações dos sujeitos passivos.....	73
<b>Capítulo IV – O Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.....</b>	<b>76</b>
4.1 Enquadramento.....	76
4.2 Conceitos de aquisição e transmissão intracomunitária de bens .....	76
4.2.1 – Aquisição intracomunitária de bens .....	77
4.2.2 – Transmissão intracomunitária de bens .....	78
4.3 Localização das operações intracomunitárias.....	81
4.4 Facto gerador e exigibilidade .....	83
4.5 Isenções nas aquisições e nas transmissões intracomunitárias de bens.....	83
4.6 Liquidação e pagamento de imposto .....	86
<b>Capítulo V – “Quick-Fixes” – medidas de simplificação .....</b>	<b>88</b>
5.1 Enquadramento.....	88
5.2 Harmonização das regras aplicáveis à venda de bens à consignação.....	90
5.3 Harmonização das regras relativas a transmissões em cadeia.....	96
5.4 Implementação de mecanismos de conferência da validade de número de identificação fiscal em transações intracomunitárias de bens – VIES.....	103
5.5 Harmonização das regras de documentação dos movimentos transfronteiriços de bens ..	108
5.6 Reflexão sobre as medidas de simplificação .....	113
<b>Capítulo VI – Conclusão.....</b>	<b>115</b>
<b>Referências bibliográficas.....</b>	<b>121</b>
Apêndice A – Correspondência entre a Diretiva IVA e o CIVA .....	126
Apêndice B – Conhecimento de embarque (Bill of lading"-B/L).....	129
Apêndice C – Declaração de expedição (CMR) .....	131
Apêndice D – Exemplo de declaração escrita do adquirente (documento TIPO C).....	134
Anexo 1 – Taxas positivas de IVA aplicadas nos países da UE .....	135
Anexo 2 – Tabela comparativa entre redação anterior e atual do artigo 138.º Diretiva IVA .....	136
Anexo 3 – VAT gap (% por VTTL).....	137
Anexo 4 – VAT gap (2016 a 2020).....	138

## Índice de Figuras

Figura 2.1: Mecânica reverse charge DIVA.....	27
Figura 2.2: Território da comunidade .....	33
Figura 2.3: Localização operações e regra exportação .....	35
Figura 2.4: Localização operações e regra operações intracomunitárias .....	36
Figura 2.5: Cálculo método pro rata.....	53
Figura 3.1: Facto gerador e exigibilidade – faturação dentro do prazo.....	65
Figura 3.2: Facto gerador e exigibilidade – faturação fora do prazo previsto .....	65
Figura 3.3: Facto gerador e exigibilidade – mesmo momento .....	65
Figura 3.4: Facto gerador e exigibilidade – pagamento precedente ao facto gerador.....	65
Figura 3.5: Exemplo de taxa a aplicar no caso de atualização .....	69
Figura 5.1: Regime de vendas à consignação em vigor até 31/12/2019 .....	91
Figura 5.2: Regime de vendas à consignação em vigor a partir de 01/01/2020.....	94
Figura 5.3: Modelo da declaração recapitulativa: novo campo 2.4 e respetivos subcampos.....	95
Figura 5.4: Modelo da declaração recapitulativa – Quadro 06 .....	96
Figura 5.5: Operação triangular verdadeira – AIB seguida de TIB .....	97
Figura 5.6: Operação triangular verdadeira – AIB em território nacional .....	98
Figura 5.7: Operação triangular verdadeira – TIB em território nacional .....	98
Figura 5.8: Operação triangular falsa – transmissão interna .....	99
Figura 5.9: Operação triangular falsa – importação de bens .....	99
Figura 5.10: Operação triangular falsa – faturação a país terceiro.....	100
Figura 5.11: Operações em cadeia mais complexas que implica diferentes transportes.....	102
Figura 5.12: Sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (VIIES) – validação NIF .....	105

## Índice de Tabelas

Tabela 2.1: Método de crédito de imposto - IVA	16
Tabela 2.2: Receitas fiscais últimos 10 anos (mil milhões de euros em %)	18
Tabela 2.3: Resumo regras gerais e especiais – localização prestação de serviços	42
Tabela 3.1: Taxas de IVA em vigor Portugal continental e Regiões Autónomas.....	68
Tabela 5.1: Quadro-resumo comparativo das alterações .....	112

## Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AIB	–	Aquisição Intracomunitária de Bens
AT	–	Autoridade Tributária e Aduaneira
B2B	–	Business-to-Business
B2C	–	Business-to-Consumer
CC	–	Código Civil
CE	–	Comunidade Europeia
CEE	–	Comunidade Económica Europeia
CIVA	–	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	–	Constituição da República Portuguesa
DIVA	–	Diretiva IVA
ECOFIN	–	Economic and Financial Affairs Council
E.M	–	Estado-Membro
FMI	–	Fundo Monetário Internacional
<i>i.e.</i>	–	<i>id est</i> (isto é)
IRC	–	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	–	Imposto Sobre o Rendimento sobre as Pessoas Singulares
intra-UE	–	Intracomunitário
IT	–	Imposto de Transações
IVA	–	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JO	–	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
LGT	–	Lei Geral Tributária
NIF	–	Número de Identificação Fiscal
TIB	–	Transmissão Intracomunitária de Bens
TFUE	–	Tratado de Funcionamento da União Europeia

- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
- RE – Regulamento de Execução
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
- SP – Sujeito Passivo
- UE – União Europeia
- VAT – Value Added Tax
- VAT gap – diferencial do IVA
- VIES – VAT Information Exchange System
- VTTL – VAT Theoretical Tax Liability

## Capítulo I – Introdução

Como é sabido, Portugal faz parte da União Europeia, que consiste numa união económica e política, atualmente constituída por 27 Estados-Membros. A União Europeia teve a sua origem na Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e na Comunidade Económica Europeia (CEE), fundadas em 1957 por seis países.

O Tratado de Roma, que instituiu a CEE, traçou no seu 2.º artigo o caminho e os objetivos desta aliança: *"A Comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e da aproximação progressiva das políticas dos Estados-Membros, promover, em toda a Comunidade, um desenvolvimento harmonioso das atividades económicas, uma expansão contínua e equilibrada, uma maior estabilidade, um rápido aumento do nível de vida e relações mais estreitas entre os Estados que a integram"*.

Como tal, foi necessário repensar as políticas fiscais dos Estados-Membros, de forma a introduzir um sistema fiscal que não só satisfizesse os interesses internos de cada Estado-Membro, como também da Comunidade como um todo. A grande preocupação do legislador comunitário foi mitigar o impacto que os impostos cumulativos tinham sobre as transações, ainda com grande peso nos seis Estados fundadores. Foi nesse momento que surge o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), como solução de harmonização no que aos impostos ao consumo respeita. Um imposto mais amplo, que abrange todos os estágios do circuito económico, desde as transmissões de bens às prestações de serviços, realizadas a título oneroso. Em suma, um imposto indireto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, um dos requisitos era a adoção do sistema comum de IVA, regulado por várias Diretivas do Conselho das Comunidades Europeias, entre as quais assumia especial relevo a chamada "6.ª Diretiva". O legislador nacional afastou a ligação entre a adesão à CEE da opção do IVA como modelo da tributação geral do consumo, para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto com o sistema monofásico do Imposto de Transações (IT). Reforçando, assim, a ideia de que Portugal não se encontrava vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire*, uma vez que o IVA como modelo da tributação geral do consumo se tinha mostrado vantajoso em comparação com o sistema monofásico do IT.

Ao longo dos quase quarenta anos de vigência, o IVA continua a fazer parte do nosso dia-a-dia, mostrando, assim, que singrou no mundo dos impostos de forma sólida. Ao longo da sua vigência o IVA foi sofrendo algumas alterações, grande parte das quais ligadas à simplificação das taxas e a introdução do regime das transações intracomunitárias nos anos 90. A sua estabilidade deve-se ao facto de o IVA ter fundamento no direito comunitário e, como tal, não dar margem ao legislador nacional para grandes mudanças, sofrendo alterações menos frequentes e numerosas.

O objetivo deste trabalho é analisar a disciplina do Imposto sobre o Valor Acrescentado enquanto imposto comunitário, com foco nas mais recentes medidas de simplificação, coletivamente designadas por “*quick fixes*” ou “soluções rápidas”, que têm como propósito, num curto prazo de tempo, simplificar e harmonizar o sistema de IVA na União Europeia, limitando a possibilidade de fraude.

Este trabalho está dividido em seis capítulos, sendo no capítulo primeiro feita a introdução, na qual consta um resumo do que será abordado ao longo deste estudo.

O capítulo segundo é uma análise, não muito exaustiva, da matéria IVA em sede de direito comunitário. Primeiramente, é feita uma viagem histórica pela origem e criação do IVA, de forma a percebermos os momentos em que foram idealizadas as linhas base para a criação deste imposto. Seguindo, desde logo, para o seu desenvolvimento enquanto matriz comunitária, com uma breve abordagem da constituição da Comunidade Económica Europeia através do Tratado de Roma em 1957. Constituída inicialmente por seis países saídos da Segunda Guerra Mundial e com necessidade de estruturar e fortalecer as suas economias, esta aliança promovia o desenvolvimento harmonizado, equilibrado e sustentável das atividades económicas dos Estados-Membros, com o foco em constituir um mercado comum, que assegurasse a livre circulação de bens, serviços, capitais e pessoas; para o qual era necessário abolição de fronteiras dentro da comunidade, suprimir entraves técnicos, jurídicos e burocráticos, que permitissem a liberalização das suas trocas comerciais recíprocas.

Neste capítulo segundo são feitas ainda abordagens às primeiras Diretivas IVA, que implementaram e regularam este imposto nos Estados aderentes à então CEE, da qual tem especial relevo a Diretiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de maio, comumente denominada Sexta Diretiva IVA. A Sexta Diretiva tinha como principal foco a obtenção de matéria coletável uniforme e taxas harmonizadas, mas também reforçar o grande objetivo, a criação de um

Mercado Único. Serão realizadas análises aos princípios estruturantes deste imposto assim como os seus elementos-chave, tais como:

- *Subjetividade* – A Diretiva 2006/112/EC, nos seus artigos 9.º e 193.º faz distinção entre sujeito passivo do imposto e devedor do imposto. Nem sempre o devedor do imposto coincide com o próprio sujeito passivo da operação. Será feita a análise da distinção entre esses dois conceitos e veremos como o conceito de sujeito passivo em sede de IVA é bastante amplo;
- *Operações tributáveis* – veremos que a Diretiva IVA toma como tributáveis quatro tipos de operações: as operações internas de cada Estado-Membro, as aquisições intracomunitárias de bens, prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um E.M, e importações de bens. Far-se-á uma breve análise destes conceitos à luz do direito comunitário;
- *Incidência territorial* – para que seja feita uma correta qualificação das operações em sede de IVA, teremos de previamente determinar o âmbito do imposto em termos de território. Será abordada primeiramente o que se considera território da comunidade europeia, assim como outras definições de territórios. Ou seja, para além de uma correta compreensão de território da comunidade, é necessário ter presente outros conceitos, como territórios terceiros e países terceiros. A regra das localizações das operações comuns no espaço da União Europeia tem como objetivo, não só definir onde o imposto é devido, mas também prevenir o surgimento de situações de dupla tributação ou mesmo de não tributação das operações.
- *Facto gerador e exigibilidade* – O facto gerador e a exigibilidade do imposto são dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação de liquidar IVA. Trata-se de saber quando o imposto é devido e quando o mesmo se torna exigível por parte do Estado.
- *Isenções* – Em sede de IVA temos duas modalidades de isenções, tendo em consideração a possibilidade do exercício do direito à dedução: as isenções completas e as isenções incompletas (ou simples). Far-se-á uma breve reflexão sobre as mesmas.
- *Direito à dedução* – O direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste tributo. O mesmo é exercido através do mecanismo de crédito de imposto que compõe uma das traves-mestras do IVA, sendo na opinião de alguns autores talvez a mais importante;

- *Obrigações dos sujeitos passivos deste imposto* – Segundo a Diretiva IVA, os sujeitos devedores deste imposto têm cinco tipos de obrigações: obrigação de identificação; obrigação de pagamento; obrigações contabilísticas e obrigações declarativas. Será feita uma breve abordagem a cada uma das obrigações consagradas na Diretiva IVA.

O capítulo terceiro trata da matéria do IVA no ordenamento jurídico português. Não de forma tão exaustiva como o capítulo antecessor, mas sem descorar a sua devida importância. Teremos sempre de ter presente que o disposto no direito comunitário, em sede de IVA, na sua maioria, tem forma substantiva, não dando grande liberdade para que a sua transcrição para a jurisdição dos Estados-Membro tenha grande alteração. Como tal, o Código do IVA reflete para a ordem jurídica nacional o disposto nas Diretivas IVA.

O capítulo quarto trata do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). Como já foi referido, uma das alterações efetuadas em sede de IVA foi a introdução do regime das transações intracomunitárias nos anos 90 do século passado. Devido à criação de um mercado único e abolição de fronteiras entre os Estados-Membros da Comunidade Europeia, foi necessário redefinir alguns conceitos e distinguir as operações entre os E.M das restantes operações com outros territórios.

Optou-se por isolar a matéria do RITI num capítulo independente da matéria do IVA no ordenamento jurídico português, por uma questão de relevo. Também por uma questão de coerência, ao encontro das linhas do legislador nacional, que também ele optou por não integrar este regime no Código do IVA, sobretudo pelas características de sistematização do imposto e na convicção que este regime possuía natureza transitória. Este regime ocupar-se-á essencialmente no tratamento a dar às aquisições e transmissões intracomunitárias de bens. Falar-se-á da definição desses dois conceitos, assim como: do local das operações intracomunitárias; do tratamento de isenções nas aquisições intracomunitárias; e das obrigações declarativas, de liquidação e de pagamento deste imposto nas relações intra-UE.

O capítulo quinto visa dar resposta à questão deste trabalho: O que mudou com as “*Quick Fixes*”? Na prática simplificam? Com especial foco nos meios de prova do transporte intracomunitário de bens.

A luta contra a evasão e fraude fiscal tem sido ao longo dos anos, uma constante preocupação do legislador comunitário. Após a abolição de fronteiras, consequência de criação de um mercado único, as mercadorias passaram a circular isentas de IVA nas transações entre E.M, levou à utilização abusiva deste regime e à conceção de mecanismos fraudulentos por parte dos

operadores económicos. Com vista a reduzir a utilização indevida da isenção, em 2016, a Comissão Europeia comunicou o Plano de Ação sobre o IVA, denominado “*Rumo a um espaço único do IVA na União europeia – Chegou o momento de Decidir*”. Nesse momento, foi anunciada a intenção de tornar definitivo o regime, até então transitório, de tributação no destino. Foi também proposta a aplicação de *quatro medidas de simplificação*, também conhecidas por Pacote “*Quick Fixes*”, com respeito às relações *Business-to-Business*, com o objetivo de regular as operações relacionadas com *vendas à consignação, transações em cadeia, prova do transporte para efeitos de acesso à isenção e número de identificação de IVA*.

Não há como falar de meios de prova de transporte para aplicação de isenção de IVA nas transações intracomunitárias, sem falar de operações em cadeia, de vendas à consignação e da validação do número de IVA no sistema VIES. Como tal, neste capítulo é feita a abordagem do enquadramento e tratamentos dados antes da entrada em vigor destas quatro medidas de simplificação, em comparação com o tratamento após a entrada em vigor das mesmas.

A análise é feita separadamente, por “*Quick Fixes*”, de forma a simplificar a compreensão da sua aplicação e impacto das medidas. Apesar de analisadas em separado, deverão sempre ser vistas como um todo, pois não há como falar de operações em cadeia e vendas à consignação, com ausência de meios de prova e sem se aplicar o sistema VIES.

## Capítulo II – Imposto sobre o Valor Acrescentado no direito comunitário

### 2.1 A origem e a criação do IVA

O início do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) remonta a meados do século XX, tendo surgido num período pós Segunda Guerra Mundial, com o aparecimento e desenvolvimentos do “Estado social”<sup>1</sup> como o conhecemos nos dias de hoje. Até então, os Estados aplicavam os chamados impostos indiretos, em cascata, designados “impostos sobre a produção”, o que tornava os preços dos produtos mais elevados.

O conceito do IVA surge durante a reforma fiscal em França, ocorrida no ano de 1954, pelas mãos do então Inspetor de Finanças Maurice Lauré, com o intuito de aliviar a carga fiscal e os preços dos produtos nos quais incidiam impostos sobre impostos (suprarreferido imposto em cascata). Até então, na França, vigorava a *taxe à la production* e, segundo Vasques (2017, p.45) foi este imposto que serviu “*de base à criação do primeiro imposto sobre o valor acrescentado, que nasceria pela sua progressiva transformação*”. Após a reforma fiscal o imposto passou a assentar sobre o mecanismo de crédito de imposto, onde o direito à dedução deixou de ser exclusivo das matérias-primas e foi alargado também às despesas de investimento, surgindo assim a “*taxe sur la valeur ajoutée*”. Vasques (2017, p.46) refere ainda que, em 1966, “*em vésperas já da aprovação das primeiras diretivas comunitárias relativas ao IVA*” a *taxe sur la valeur ajoutée* foi alargada às prestações de serviços, “*pondo-se termo à tributação cumulativa, ao mesmo tempo que é prolongada até ao estágio do comércio a retalho*”.

Abreu (2023) menciona, ainda, que as linhas-base do IVA já antes tinham sido idealizadas pelo alemão Carl Friedrich von Siemens (1872-1941) após a Primeira Guerra Mundial. Em 1919, Carl Friedrich von Siemens era o presidente do Grupo Industrial Siemens & Halske AG e deputado Reichstag, e propunha a reforma do imposto que vigorava na Alemanha na altura (*Umsatzsteuer*), para que a sua incidência passasse apenas a recair sobre a diferença entre os

---

<sup>1</sup> Portugal é um Estado social, e como tal, tem previsto na sua Constituição, datada de 1976, os seus princípios fundamentais (art.º 9.º CRP), dos quais releva-se a sua alínea d) o “Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”.

inputs e os outputs das empresas para, desta forma, dar fim ao efeito cumulativo do imposto. Os seus esforços foram, contudo, infrutíferos, mantendo-se a vigência do *Umsatzsteuer*.

## **2.2 A matriz comunitária do IVA**

A 25 de março de 1957 foi assinado o Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE), inicialmente constituída somente por 6 países (Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos). Segundo Vasques (2017, p.47), a CEE *“surge desde o início como um projecto de cunho eminentemente económico e ligado por isso de perto ao domínio fiscal”*, em que o seu principal objetivo era *“promover o desenvolvimento harmonizado, equilibrado e sustentável das actividades económicas dos estados-membros, o que havia de passar pela constituição de um mercado comum e pela liberalização das suas trocas comerciais recíprocas”*.

O modelo do IVA já utilizado na França, mostrava potencial para funcionar como instrumento para satisfazer os desígnios da CEE, atentando ao artigo 99.º do Tratado de Roma (União Europeia, 2017), que descreve no seu primeiro parágrafo: *“A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indirectos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-Membros”*.

Para a análise, a que a comissão se comprometeu no artigo 99.º do Tratado de Roma (União Europeia, 2017), Vasques (2017) refere que foi constituído em 1960 um Comité Fiscal e Financeiro presidido pelo alemão Fritz Neumark (1900-1991). O relatório final, apresentado em 1962 (conhecido por Relatório Neumark), apontava como medida indispensável e urgente, a reforma dos impostos cumulativos sobre as transações com vista à eliminação das distorções fiscais. O Comité Fiscal e Financeiro constatou que em todos os países integrantes da CEE, excetuando a França, continuavam a ser utilizados impostos ao consumo cumulativos, o que levava a um conjunto de problemas que punha em causa a livre concorrência, tanto internamente como no seio da CEE.

O Relatório Neumark apontava que o modelo do IVA já aplicado em França se mostrava como a solução para dar resposta ao efeito em cascata e todas as problemáticas inerentes à aplicação dos impostos indirectos, por se tratar de um imposto simples e neutro. No entanto, só em 1967 o

IVA foi integrado na então CEE, com a aprovação das Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE<sup>2</sup> (designadas, respetivamente, por “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”).

A Primeira Diretiva representa um grande passo no processo de harmonização das legislações dos Estados-Membros (E.M) em relação aos impostos sobre o volume de negócios (*artigo 4.º da Diretiva 67/227/CEE*). No seu artigo 1.º, esta Diretiva veio ordenar aos seus E.M a adoção deste novo imposto até “*o mais tardar, em 1 de Janeiro de 1970*”, substituindo assim todos os impostos cumulativos neles vigentes. Instituiu, ainda, no seu artigo 2.º, as linhas gerais deste novo sistema de imposto:

- 1) Imposto geral sobre o consumo, com incidência nas transações de mercadorias e prestações de serviços;
- 2) Proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação;
- 3) Aplicado a cada transação, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço;
- 4) Aplicado em todas as fases do processo produtivo, desde a produção até ao retalho.

A Primeira Diretiva era, portanto, pouco abrangente, pois definia apenas as linhas gerais de aplicação do imposto. Seria a Segunda Diretiva, mais detalhada, que viria a instituir o primeiro sistema comum do IVA, ao estabelecer as normas de execução da Primeira Diretiva e contemplando medidas de aplicação provisórias até que o sistema de imposto fosse definitivamente implementado e onde assumiram especial relevo as disposições interpretativas relativas a diversos conceitos-chave do sistema.

Estas duas Diretivas viriam a ser revogadas em 1977 pela Diretiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de maio, comumente denominada Sexta Diretiva IVA<sup>3</sup>.

Foi com base na decisão do Conselho de 21 de abril de 1970<sup>4</sup> de substituir as contribuições financeiras dos E.M por um sistema de recursos próprios da Comunidade, que a Diretiva 77/338/CEE tem a sua génese. Nessa decisão declarava-se que os recursos próprios da

---

<sup>2</sup> Ambas as Diretivas foram publicadas no JO n.º 71 de 14.04.1967.

<sup>3</sup> Publicada no JO n.º L 145 de 13.06.1977.

<sup>4</sup> Publicado no JO n.º L 94, de 28.04.1970.

Comunidade deveriam provir das receitas dos Estados, não só dos direitos alfandegários e niveladores agrícolas, mas também do IVA, através da aplicação de uma percentagem sobre uma base de incidência uniforme para todos os E.M. Contudo, para que este novo sistema de financiamento comunitário com recurso às receitas do IVA tivesse condições para vigorar, era necessário a implementação de regras comuns a todos os E.M, nomeadamente, no que respeita à incidência objetiva e subjetiva, às isenções e ao valor tributável.

A Sexta Diretiva IVA, para além da já mencionada obtenção de matéria coletável uniforme e taxas harmonizadas, tinha também como grande objetivo a criação de um Mercado Único<sup>5</sup>. Contudo, só em 1993 se deu o início do Mercado Único, oriundo do chamado Livro Branco de 1985 e do Ato Único Europeu de 1987.

Ao longo das quase três décadas de vigência, a Sexta Diretiva foi sendo alvo de diversas alterações e correções, até que, por uma questão de clareza, racionalidade e transparência, foi revogada (conjuntamente com a Primeira Diretiva) pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006<sup>6</sup> (doravante designada simplesmente por Diretiva IVA), que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2007. Com a sua aprovação procedeu-se a uma reformulação da estrutura e da redação da Sexta Diretiva, a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de uma forma clara e através de uma estrutura e redação adaptadas, sem, no entanto, proceder a qualquer alteração significativa da parte substancial do seu regime.

A Diretiva IVA (DIVA) tinha ainda como base a tributação no Estado-Membro de origem das entregas de bens e das prestações de serviços transfronteiriços, algo que mais tarde a Comissão Europeia admitiu não ser a alternativa mais viável, mas sim a do princípio do país de destino. Conclusão essa proveniente da apresentação da Comissão do Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Segundo Palma (2012, p. 48), a Comissão relançou a 1 de dezembro de 2010 um debate “*mais energético sobre o futuro deste imposto*”, pois o sistema era complexo e deveria estar preparado e saber responder aos novos desafios criados pela aceleração da globalização, de forma a melhorar a eficácia e a eficiência do sistema fiscal europeu. Um ano após ter lançado a consulta pública, a Comissão Europeia apresentou os resultados, onde o foco principal era

---

<sup>5</sup> Tal como estaiui o preâmbulo da Sexta Diretiva: “Considerando que é conveniente ter em conta o objetivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação, nas trocas comerciais entre os Estados-membros, e garantir a neutralidade do sistema comum de impostos sobre o volume de negócios quanto à origem dos bens e das prestações de serviços, de modo a instituir a prazo um mercado comum que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um verdadeiro mercado interno”.

<sup>6</sup> Publicada no JO n.º L 347, de 11.12.2006.

desenvolver o sistema de IVA para que pudesse continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da União Europeia (UE).

Neste contexto, a Comissão apontou como características fundamentais para o novo sistema de IVA: um sistema **baseado no princípio do destino** e o desenvolvimento de um **sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto**. Estas características fundamentais têm como finalidade tornar o sistema menos fragmentado entre os Estados-Membros, o mais harmonizado possível, evitar a dupla tributação nas operações e limitar a fraude e evasão fiscal ao máximo, através de criação de mecanismos de intercâmbio de informações rápido, intensificado e automático entre as administrações fiscais dos E.M.

Resumidamente, com o Livro Verde, a Comissão apresentou 26 medidas que traçavam as linhas de ação, com a respetiva calendarização, no caminho de um sistema de IVA mais simples:

- 1) Assegurar a introdução harmoniosa do mini-balcão único em 2015. Constituía uma grande prioridade para a Comissão, que estava dependente da disponibilização dos recursos necessários por parte dos Estados-Membros;
- 2) A partir de 2015, a Comissão previa, com o tempo, alargar e adaptar o conceito;
- 3) A Comissão, com a ajuda dos Estados-Membros, pretendia criar um portal na Internet sobre o IVA na UE. Convidou os Estados-Membros a confirmar a sua disponibilidade, manifestada no âmbito do Grupo de Política Fiscal, através de um compromisso no sentido do fornecimento da informação necessária e da sua atualização em tempo útil;
- 4) A Comissão previa publicar em 2012 as orientações adotadas pelo Comité do IVA sobre a legislação da UE e, sempre que adequado, notas explicativas sobre a nova legislação antes da sua entrada em vigor, a fim de informar as empresas e promover uma aplicação mais coerente;
- 5) A Comissão tinha o objetivo de criar um fórum tripartido sobre o IVA ao nível da UE (Comissão, Estados-Membros, partes interessadas) no decurso de 2012;
- 6) A Comissão propunha-se a, em 2013 disponibilizar uma declaração de IVA normalizada em todas as línguas e de utilização facultativa para as empresas na UE;
- 7) A mesma abordagem de normalização foi seguida relativamente a outras obrigações como o registo, a faturação e os elementos de prova para justificar uma isenção ou o mecanismo de autoliquidação;
- 8) A Comissão propôs-se a apresentar uma proposta que incidisse em atividades com um maior grau de participação do setor privado e um risco acrescido de distorção da

concorrência;

- 9) A Comissão iria propor um quadro do IVA mais neutro e simples para as atividades de transporte de passageiros;
- 10) A Comissão convidou os Estados-Membros a fazerem uso das opções existentes para atenuar o ónus do IVA sobre as organizações sem fins lucrativos. Fornecendo-lhes orientações sobre o regime de IVA que lhes é aplicável;
- 11) A fim de aumentar a eficiência do sistema do IVA, a Comissão favoreceu uma utilização restrita das taxas reduzidas de IVA. Propondo-se a lançar em 2012, uma avaliação da estrutura das taxas de IVA à luz dos princípios orientadores e, subsequentemente, apresentar propostas neste sentido após uma ampla consulta com as partes interessadas e os Estados-Membros até ao final de 2013;
- 12) Para abordar a incerteza jurídica e os custos de conformidade decorrentes das 27 diferentes estruturas de taxas, a Comissão propôs a inclusão no portal da UE na Internet sobre o IVA de informações claras e vinculativas sobre a lista dos produtos e serviços que não são abrangidos pelas taxas normais em cada Estado-Membro. Para o efeito, poderia ser utilizada a nomenclatura combinada;
- 13) A Comissão propunha-se a apresentar uma proposta sobre um mecanismo de reação rápida para enfrentar a fraude súbita em 2012;
- 14) A Comissão propunha-se a garantir e verificar a execução completa das medidas antifraude e estabelecer um relatório sobre a sua eficácia e a necessidade de novas ações em 2014;
- 15) A Comissão incentivava o Conselho a progredir na adoção das propostas de combate à fraude que ainda se encontravam sobre a mesa. Analisar as formas de aumentar significativamente o acesso automatizado às informações;
- 16) A Comissão propunha-se explorar a possibilidade de criar uma equipa de auditoria transfronteiras da UE para facilitar e melhorar os controlos multilaterais;
- 17) A Comissão propunha-se reforçar o controlo da eficiência e eficácia das administrações fiscais dos Estados-Membros no seu próximo relatório «artigo 12.º»;
- 18) A Comissão, com a ajuda dos Estados-Membros, propunha-se intensificar o intercâmbio de boas práticas no domínio da luta contra a fraude em setores de alto risco;
- 19) A Comissão tinha o objetivo de continuar a acompanhar o trabalho do Eurofisc e a incentivar os Estados-Membros a desenvolver esta ferramenta, a fim de tentar encontrar novos sistemas de fraude, ou a impedi-los de se desenvolverem;

- 20) A Comissão tencionava apoiar os Estados-Membros nos seus esforços para aumentar a conformidade, utilizando um fórum do IVA mais amplo, que envolva todas as autoridades fiscais, em especial sobre questões transfronteiras;
- 21) A Comissão propunha-se a explorar as possibilidades de cooperação reforçada com países terceiros com vista ao intercâmbio de informação no domínio da fiscalidade indireta, solicitando um mandato ao nível da UE para a celebração de acordos com países terceiros;
- 22) A Comissão pretendia promover e facilitar iniciativas para um aprofundamento da cooperação entre as autoridades fiscais e aduaneiras;
- 23) A Comissão continuou com a análise à viabilidade do pagamento fracionado e a sua conceção, a fim de dissipar as preocupações expressas, com vista a decidir sobre o acompanhamento adequado numa fase posterior;
- 24) A Comissão comprometeu-se a procurar uma abordagem comum, a nível da UE, sobre o modelo de armazém de dados (SAFT), a fim de simplificar a sua aplicação;
- 25) A Comissão comprometeu-se a proceder a trabalhos técnicos aprofundados e levar a cabo um diálogo alargado com os Estados-Membros no âmbito do grupo sobre o futuro do IVA e as partes interessadas no grupo de peritos sobre o IVA, analisar pormenorizadamente as diferentes possibilidades de aplicar o princípio do destino;
- 26) A Comissão comprometeu-se a apresentar no primeiro semestre de 2014 uma proposta legislativa que estabelecesse o regime definitivo de tributação do comércio intra-UE.

### **2.3 A introdução do IVA na ordem jurídica nacional**

Em 1977, o então Primeiro-Ministro português – Mário Soares –, entrega o pedido de adesão à CEE, cujo processo foi aprovado por unanimidade pelo Conselho de Ministros da CEE a 6 de julho de 1978. Foram 8 anos de negociações, acordos e declarações de modo a estarem reunidas as condições de adesão e, finalmente, Portugal poder integrar a então CEE, o que acabou por ocorrer em janeiro de 1986.

Um dos compromissos assumidos por Portugal aquando da adesão foi da reforma dos seus impostos, de forma a adaptar-se à harmonização em curso na Comunidade Europeia (CE). Como tal, a adoção do sistema comum de IVA regulado por várias diretivas do Conselhos das Comunidades Europeias, entre as quais assumia especial relevo a chamada “6.ª Diretiva” (77/388/CEE, de 17 de maio de 1977). Até então, vigorava em Portugal desde 1 de agosto de

1966, o Imposto de Transações (IT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de julho de 1966. O IT era um imposto monofásico, que incidia num único estágio da cadeia produtiva dos bens de consumo, normalmente sobre os grossistas ou sobre os produtores quando não existia um grossista independente na cadeia de distribuição.

O IT vinha demonstrado desvantagens e críticas comparativamente ao sistema de IVA. O facto de só se aplicar numa das fases da comercialização, traduziu-se em incapacidade de produção e crescimento de receitas, o que levou ao aumento de taxas e, conseqüentemente, ao aumento da evasão e fraude fiscal. Os casos mais representativos de inviabilidade do IT apontados no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/84 (diploma que introduziu o Código do IVA em Portugal<sup>7</sup>) foram:

- **O mecanismo da suspensão do imposto** – no IT o imposto era cobrado quando as mercadorias eram transacionadas do grossista para o retalhista. De forma a “fugir” ao imposto, os contribuintes mais fraudulentos emitiam uma declaração de responsabilidade (m/5 ou m/6) de forma a transacionar para o consumidor final as mercadorias sem imposto. As mesmas eram emitidas em nome de empresas fictícias, ou então em nome de sociedades constituídas ou aproveitadas para esse efeito ilícito e cujos sócios eram insolventes ou dificilmente localizáveis, desta forma eram omitidos os verdadeiros donos do negócio.
- **Criação de setores grossistas pelas empresas retalhistas num mesmo estabelecimento** – esta forma de evasão nem sempre podia ser considerada ilegítima, pois a lei admitia esse expediente. Desta forma permitia a transação das mercadorias para o retalhista sem dar origem a imposto, protelando essa obrigação somente quando os mesmos eram transacionados para o consumidor final; só nesse momento através de emissão de documentos internos entre o grossista e o retalhista (do mesmo estabelecimento), é que o imposto era liquidado. Isto fazia com que o imposto já devido não entrasse para os cofres do estado no momento devido.
- **Distorção do valor tributável** – A determinação da base tributável por imposição do sistema assentava, em muitos casos, não no preço efetivo da transação, mas sim num preço construído, normalmente o chamado *preço corrente de venda por grosso*. Este dispositivo não evitava, porém, um outro tipo de fraude fácil de praticar e difícil de

---

<sup>7</sup> Embora o Código do IVA tenha sido aprovado em 26 de dezembro de 1984, através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, a sua entrada em vigor só ocorreu a 1 de julho de 1985, sobretudo para efeitos de registo de contribuintes, tendo a sujeição a imposto sido diferida para 1 de janeiro de 1986.

controlar, que consistia em reduzir o valor tributável nos casos de empresas integrando os sectores grossista e retalhista, mormente quando as vendas se faziam a empresas associadas. Esta prática, para além de causar prejuízo, umas vezes para a Fazenda Pública outras mesmo para o sujeito passivo, era uma ofensa ao princípio da neutralidade do imposto.

É importante denotar que no próprio preâmbulo do Código do IVA houve a necessidade de afastar a ideia de que a adoção deste imposto foi feita por imposição da CEE. Foi reforçada, assim, a ideia de que Portugal não se encontrava vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire* e que atribuía mérito próprio à sua adoção, uma vez que o IVA como modelo da tributação geral do consumo se tinha mostrado vantajoso em comparação com o sistema monofásico do IT.

Segundo Vasques (2017, p.71) a introdução do IVA em Portugal resultou da combinação de diversos fatores, tais como o “*esgotamento do imposto de transacções como instrumento de tributação indirecta, incapaz de acompanhar a modernização da economia portuguesa e de alimentar os cofres públicos.*”. Mas também se prendeu a dois eventos históricos: o pedido de adesão à CEE e a intervenção técnica do Fundo Monetário Internacional (FMI) nos anos 1980 e 1991, onde o sistema de IVA foi apontado como a via de reforma da tributação indireta portuguesa.

Como já anteriormente referido, ao aderir à então Comunidade Económica Europeia, Portugal comprometia-se a introduzir o sistema comum de IVA, sendo-lhe atribuído um período transitório de três anos a contar da data de adesão<sup>8</sup>. Contudo, Portugal acabou por não o usar, pois a legislação relativa ao IVA entrou em vigor na mesma data da sua entrada na CEE: 1 de janeiro de 1986.

Volvidos quase quarenta anos, o IVA continua a fazer parte do nosso dia-a-dia, mostrando assim que singrou no mundo dos impostos de forma sólida e que veio para ficar. Segundo Vasques (2017, p.75) o IVA foi sofrendo diversas alterações ao longo da sua vigência, “*a maior parte das quais ditadas pelo direito europeu, fosse a simplificação das taxas de imposto e a introdução do regime das transacções intracomunitárias nos anos 90, fosse a alteração funda das regras de localização das prestações de serviço em virtude do Pacote IVA em 2010.*”.

---

<sup>8</sup> O Tratado de adesão de Portugal à CEE foi assinado em Lisboa a 12 de junho de 1985, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1986.

Vasques (2017, p.75) ainda realça que a estabilidade deste imposto se deve ao *“facto de o IVA ter fundamento no direito europeu, sendo por isso limitada a margem de liberdade do legislador nacional [...] sofrendo alterações menos frequentes e numerosas”* comparativamente a outros impostos, como o IRS e o IRC.

## **2.4 A classificação do IVA enquanto imposto**

O IVA caracteriza-se, acima de tudo, como um imposto indireto, de matriz comunitária, plurifásico e não cumulativo. É um imposto geral sobre o consumo que atua através da metodologia subtrativa indireta sobre o valor acrescentado em cada fase do circuito económico, provocando um efeito anestésico fiscal, pois em geral os contribuintes não sentem o peso deste imposto, que efetivamente é suportado pelo consumidor final.

Podemos afirmar que o IVA é um imposto de matriz comunitária uma vez que a sua génese se encontra expressa no artigo 2.º da denominada Primeira Diretiva do IVA: *“O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.”*. Atualmente, estando em vigor a denominada Diretiva IVA, esta matriz comunitária está plasmada no seu artigo 1.º.

Desta forma, o IVA distingue-se dos outros impostos plurifásicos por não ser cumulativo ou em cascata (*cumulative multi-stage tax*), por incidir da mesma forma em todas as fases da cadeia de fornecimento. Diz-se que o IVA é um imposto plurifásico e não cumulativo, pois enquanto os outros impostos cumulativos incidiam sobre o montante de cada transação, incluindo os impostos pagos nas fases anteriores (o que origina o “efeito cumulativo” ou “efeito cascata”), o IVA recai sobre o montante líquido da transação, resultando este da diferença entre o imposto aplicado às operações ativas e o imposto suportado nas operações passivas de cada operador económico, daí a origem da sua denominação: imposto sobre o valor acrescentado. Deste modo, não sofre o chamado imposto sobre imposto (*tax on tax*), que provocava preços elevados e

distorção de concorrência em produtos similares (que dependiam da quantidade de transações e cumulavam imposto sobre os impostos das transações anteriores).

O mecanismo adotado neste tipo de imposto, de forma a evitar ou minimizar a fuga e a fraude que se verificava nos impostos cumulativos e nos monofásicos, foi o sistema de crédito de imposto. Segundo Palma (2015, p.10) “*através do chamado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados*”.

O método de crédito de imposto mais não é do que a possibilidade dos operadores, ao longo do circuito económico, poderem deduzir o imposto suportado nas aquisições ao valor liquidado nas suas vendas, de forma a determinar o valor a entregar ao Estado ou a recuperar. Este método é aplicável quando estamos a falar de transações entre sujeitos passivos de imposto com direito a dedução, uma vez que o mesmo não se aplica relativamente aos particulares e aos sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, dado não terem em sede deste imposto o direito à dedução do IVA suportado.<sup>9</sup>

Atentando ao descrito no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro: “*O IVA, aplicado de um modo geral e uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente, corresponde a uma tributação, por taxa idêntica, efetuada de uma só vez, na fase retalhista.*” Consta, na Tabela 2.1, um resumo de como funciona o método de crédito de imposto no IVA.

**Tabela 2.1: Método de crédito de imposto - IVA**

Circuito Económico	Compra		Venda		Imposto		
	Base	IVA (tx 6%)	Base	IVA (tx 6%)	Liquidado	Dedutível	A Pagar
Fornecedor Matéria Prima	- €	- €	300,00 €	18,00 €	18,00 €	- €	18,00 €
Produtor	300,00 €	18,00 €	390,00 €	23,40 €	23,40 €	18,00 €	5,40 €
Vendedor Grossista	390,00 €	23,40 €	507,00 €	30,42 €	30,42 €	23,40 €	7,02 €
Vendedor Retalhista	507,00 €	30,42 €	659,10 €	39,55 €	39,55 €	30,42 €	9,13 €
Consumidor Final	659,10 €	39,55 €	856,83 €	51,41 €	51,41 €	39,55 €	11,86 €
<b>Soma</b>							<b>51,41 €</b>

Taxa de Imposto 6%

Margem de Lucro 30%

Nota: Assumindo que Margem de Lucro se mantém ao longo da Cadeia Económica

**Fonte:** elaboração própria

Na Tabela 2.1 estamos a partir do princípio de que todos os intervenientes da cadeia económica são sujeitos passivos de IVA, não enquadrados em nenhum dos regimes de isenção incompleta,

<sup>9</sup> O método do crédito de imposto foi abordado pela primeira vez na norma comunitária na Segunda Diretiva do IVA, atualmente descrito na Diretiva IVA (capítulo 1 – título X).

e que existe direito à dedução do imposto suportado. Como podemos verificar, o imposto incide sobre o valor acrescentado ao longo da cadeia e vai sendo entregue ao Estado o remanescente entre o imposto liquidado e o imposto dedutível e, no fim, o valor devido de imposto é exatamente o faturado ao consumidor final. Podemos assim afirmar que o consumidor final suporta a totalidade do imposto, cujo montante é igual ao somatório do imposto apurado ao longo da cadeia económica. Contudo, a obrigação de entrega do imposto não recai sobre ele, mas sim sobre os sujeitos passivos de IVA ao longo do processo e nos devidos momentos.

Segundo Palma (2015), o método subtrativo indireto, também designado por método de crédito de imposto, permite atingir em simultâneo vários objetivos, designadamente:

- a) Tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos;
- b) Produzir um efeito de anestesia fiscal;
- c) Instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só se pode deduzir o IVA suportado com base numa fatura emitida na forma prevista no artigo 226.º da Diretiva IVA. Este método, conforme reforça Palma (2015, p.10) é *“um excelente meio de pré-financiamento do imposto, dado que, em princípio, todos os empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado, de uma parte do imposto”*;
- d) Assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre o imposto.

Palma (2015, p.11) identifica ainda o IVA como sendo um imposto *“bastante reditício”*, pois ocupa um peso elevado na obtenção de receitas do Estado na corrida ao financiamento do Orçamento. Na Tabela 2.2 é possível analisar o peso do mesmo no total de impostos arrecadados pela máquina fiscal no período entre 2013 e 2022.

**Tabela 2.2: Receitas fiscais últimos 10 anos (mil milhões de euros em %)**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022		
<b>Milhões de euros</b>	IRS	13 123,5	13 326,4	13 154,1	12 617,9	12 607,9	13 316,9	13 585,4	13 999,4	14 991,7	16 916,8	
	IRC	5 327,5	4 718,2	5 405,2	5 399,1	5 956,3	6 493,7	6 308,0	5 193,1	4 858,1	7 754,8	
	Outros Impostos Directos	818,1	755,1	720,6	785,6	854,5	873,5	996,5	906,0	864,5	1 036,5	
	<b>Impostos Directos</b>	<b>19 269,1</b>	<b>18 799,7</b>	<b>19 279,9</b>	<b>18 802,6</b>	<b>19 418,7</b>	<b>20 684,1</b>	<b>20 889,9</b>	<b>20 098,5</b>	<b>20 714,3</b>	<b>25 708,1</b>	
	IVA	13 709,7	14 681,6	15 367,9	15 767,1	16 809,5	17 867,7	18 785,7	16 803,5	19 108,0	22 563,0	
	ISP	2 740,1	2 786,9	3 068,8	3 410,3	3 495,1	3 546,0	3 642,1	3 297,7	3 550,9	2 793,5	
	Imposto sobre o tabaco	1 387,4	1 372,1	1 356,7	1 483,1	1 542,1	1 577,3	1 483,6	1 474,5	1 472,9	1 596,0	
	IABA	184,7	187,3	190,5	213,6	296,5	301,4	300,8	239,8	277,5	337,2	
	Imposto Selo	1 242,3	1 206,5	1 266,7	1 329,0	1 413,1	1 505,1	1 612,4	1 546,7	1 709,4	1 822,4	
	Contribuição Autárquica/IMI	1 334,1	1 444,7	1 514,3	1 479,6	1 527,9	1 635,1	1 689,8	1 622,5	1 602,1	1 615,3	
	Imposto sobre o registo de automóveis	360,4	476,0	584,6	687,1	774,6	784,8	743,4	447,2	432,2	455,2	
	SISA/IMT	355,6	482,8	568,7	639,6	874,4	975,8	1 020,5	949,1	1 313,4	1 659,1	
	Outros Impostos Indiretos	2 194,9	2 143,7	2 413,4	2 781,1	2 738,6	3 105,0	3 190,5	3 093,8	3 251,6	3 859,5	
	<b>Impostos Indiretos</b>	<b>23 509,2</b>	<b>24 781,7</b>	<b>26 331,6</b>	<b>27 790,5</b>	<b>29 471,7</b>	<b>31 298,3</b>	<b>32 468,8</b>	<b>29 474,8</b>	<b>32 718,0</b>	<b>36 701,2</b>	
	<b>Total Geral</b>	<b>42 778,3</b>	<b>43 581,4</b>	<b>45 611,5</b>	<b>46 593,1</b>	<b>48 890,4</b>	<b>51 982,4</b>	<b>53 358,7</b>	<b>49 573,3</b>	<b>53 432,3</b>	<b>62 409,3</b>	
	<b>Estrutura para o total (%)</b>	IRS	30,7%	30,6%	28,8%	27,1%	25,8%	25,6%	25,5%	28,2%	28,1%	0,271062165
		IRC	12,5%	10,8%	11,9%	11,6%	12,2%	12,5%	11,8%	10,5%	9,1%	12,4%
Outros Impostos Directos		1,9%	1,7%	1,6%	1,7%	1,7%	1,7%	1,9%	1,8%	1,6%	1,7%	
<b>Impostos Directos</b>		<b>45,0%</b>	<b>43,1%</b>	<b>42,3%</b>	<b>40,4%</b>	<b>39,7%</b>	<b>39,8%</b>	<b>39,1%</b>	<b>40,5%</b>	<b>38,8%</b>	<b>41,2%</b>	
IVA		32,0%	33,7%	33,7%	33,8%	34,4%	34,4%	35,2%	33,9%	35,8%	36,2%	
ISP		6,4%	6,4%	6,7%	7,3%	7,1%	6,8%	6,8%	6,7%	6,6%	4,5%	
Imposto sobre o tabaco		3,2%	3,1%	3,0%	3,2%	3,2%	3,0%	2,8%	3,0%	2,8%	2,6%	
IABA		0,4%	0,4%	0,4%	0,5%	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	
Imposto Selo		2,9%	2,8%	2,8%	2,9%	2,9%	2,9%	3,0%	3,1%	3,2%	2,9%	
Contribuição Autárquica/IMI		3,1%	3,3%	3,3%	3,2%	3,1%	3,1%	3,2%	3,3%	3,0%	2,6%	
Imposto sobre o registo de automóveis		0,8%	1,1%	1,3%	1,5%	1,6%	1,5%	1,4%	0,9%	0,8%	0,7%	
SISA/IMT		0,8%	1,1%	1,2%	1,4%	1,8%	1,9%	1,9%	1,9%	2,5%	2,7%	
Outros Impostos Indiretos		5,1%	4,9%	5,3%	6,0%	5,6%	6,0%	6,0%	6,2%	6,1%	6,2%	
<b>Impostos Indiretos</b>		<b>55,0%</b>	<b>56,9%</b>	<b>57,7%</b>	<b>59,6%</b>	<b>60,3%</b>	<b>60,2%</b>	<b>60,9%</b>	<b>59,5%</b>	<b>61,2%</b>	<b>58,8%</b>	
<b>Total Geral</b>		<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	

**Fonte:** Adaptado de Instituto Nacional de Estatística (2023)

## 2.5 Os princípios estruturantes do IVA

Antes de olharmos para o imposto em si, será interessante analisar os princípios ao nível do Direito Fiscal. Silva (2008) refere que ao nível do Direito Fiscal existem dois grandes grupos de diretrizes orientadoras: os princípios de matriz constitucional (princípio da legalidade, princípio da segurança jurídica, princípio da proteção jurídica, princípio da igualdade e princípio do Estado social) e os que estão relacionados com o procedimento tributário.

Analisemos alguns deles, provavelmente os de maior relevo em geral. Da análise ao artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) podemos denotar a presença de dois princípios: i) o **princípio da legalidade**, no seu n.º 2, onde expressa a obrigatoriedade de os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes) serem criados por lei; e ii) o **princípio da segurança jurídica**, que está expresso no n.º 3, onde estatui que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”. Este princípio da segurança jurídica, segundo Silva (2018), advém da necessidade de um sistema jurídico estável e previsível, para que em qualquer

momento o cidadão saiba quais as regras que determinam a sua vida quotidiana, segurança esta dada pela proibição constitucional da retroatividade das normas fiscais. O mesmo autor releva ainda a presença deste direito no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) que determina que “*os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos*” e “*sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram*”. Já no que tange ao princípio da legalidade, é no artigo 8.º da LGT que o seu âmbito está definido, delineando a sua sujeição (à semelhança do anteriormente visto para o artigo 103.º da CRP) “*a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais*”.

O **princípio da proteção jurídica** está previsto tanto na CRP como na LGT (artigos 20.º e 9.º, respetivamente), onde é consagrado o direito de o cidadão fazer valer os seus direitos e interesses legalmente protegidos através do recurso aos tribunais. O artigo 20.º da CRP vai até mais longe, protegendo o cidadão no seu princípio de igualdade, em que a justiça não poderá ser negada por insuficiência económica.

Vasques (2017) aponta como princípios estruturais do IVA a neutralidade, a igualdade, o princípio da tributação no destino e o princípio da proibição do abuso.

Quanto ao que respeita ao **princípio da neutralidade**, Vasques (2017) refere ainda que um imposto neutro deve ser aquele que não interfere em nada na decisão do agente económico. Que a mesma pode ser vista na perspetiva do produtor (*neutralidade no produtor*) e na perspetiva do consumidor (*neutralidade no consumidor*), em que o primeiro agente económico tem a liberdade de escolher o que produzir e como produzir sem que o imposto afete a decisão, e ao consumidor deixa-lhe a liberdade de escolher o que consumir sem que o imposto os afaste na sua inclinação natural.

O princípio da neutralidade no IVA já é algo que acompanha este imposto desde a Primeira Diretiva, daí se poder afirmar que se trata de um dos princípios basilares deste imposto. A Primeira Diretiva associava a introdução do IVA ao objetivo do Tratado de Roma, de constituição de “*um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno;*” e que o mesmo conseguia uma “*maior simplicidade e a maior neutralidade [...] se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases*

*da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços*”. O mesmo acompanhou o imposto até à Sexta Diretiva, que reforça a ideia de “*garantir a neutralidade do sistema comum de impostos sobre o volume de negócios quanto à origem dos bens e das prestações de serviços*”, de modo a instituir um mercado comum com uma concorrência sã e apresente características de um verdadeiro mercado interno. Com a revogação destas duas Diretivas e a entrada em vigor da Diretiva IVA, os elementos capazes de assegurar a neutralidade no sistema comum do imposto, passaram a estar contemplados no n.º 2 do artigo 1.º desta última, que clarifica que o imposto incide sobre bens e serviços de uma forma geral sobre o consumo “*exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.*”.

Segundo Vasques (2017, p.106), o mecanismo de crédito de imposto mostra ser o elemento mais importante e determinante do sucesso do IVA e da sua neutralidade, pois através da dedução do IVA suportado a montante, os operadores económicos se desoneram do imposto, que faz com que deste modo não incorpore o custo da sua atividade. Contudo, é importante denotar que, só é possível tributar o “*consumidor com neutralidade quando o imposto flui ininterruptamente ao longo do circuito económico*”, sem que no meio da cadeia existam exceções que obriguem um operador económico a interiorizar o IVA, gerando um imposto oculto que subcarregue indevidamente o consumidor.

Vasques (2017) afirma que o **princípio da igualdade** em termos de IVA, no plano de direito europeu, é colocado um pouco de parte, deixando-a como mera questão de direito interno enquanto a neutralidade se tornou o princípio estruturante do imposto. No entanto, é possível denotar que ambas em certo ponto se unem ou mesmo se confundem. O princípio de igualdade tributária não se encontra consagrada diretamente na Constituição da República Portuguesa, contudo, depreende-se através do princípio geral de igualdade previsto no seu n.º 1 do artigo 13.º, que justiça tributária deverá assentar na igualdade perante a lei.

Já no que respeita aos princípios fundamentais, Gamito, Pires e Luís (2019) referem que enquanto imposto indireto, o IVA está associado às políticas económicas da União Europeia e que em termos de produção legislativa se encontra disciplinado no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). É ao abrigo do artigo 288.º do TFUE que estão consagrados os diversos tipos de atos jurídicos através dos quais as instituições da UE exercem as suas competências: regulamentos, diretivas, decisões, recomendações e pareceres.

Em termos de IVA, os atos jurídicos que se destacam são as Diretivas. Estas têm poder vinculativo e uma forte exigência de transposição para o ordenamento jurídico nacional dos diversos E.M. Apesar de o artigo 288.º do TFUE apontar que as Diretivas têm poder vinculativo no que respeita ao resultado a alcançar, deixa nas mãos das *“autoridades nacionais a escolha da forma e dos métodos”*, como chegar a esses resultados, atribuindo-lhes total liberdade.

Segundo Gamito et al. (2019), ainda que a Diretiva IVA seja comum entre todos os E.M, essa liberdade atribuída pelo TFUE levou a que *“em todos os Estados, a concretização da diretiva apresenta diferenças, dando azo a diversas formas de aplicação dos princípios da Diretiva IVA”*.

Como já anteriormente mencionado, o princípio da igualdade em termos de IVA, no plano de direito europeu, é colocado um pouco à margem, deixando-a como mera questão de direito interno. É mencionado por Gamito et al. (2019) que o princípio da igualdade está consagrado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia<sup>1011</sup>, e previsto em todas as constituições dos Estados-Membros. Em termos de IVA, diversas vezes tem sido colocado em cima da mesa a violação do princípio de igualdade quando bens semelhantes têm tratamento diferente em sede deste imposto, como foi o exemplo da aquisição de livros em formato papel ser tributado à taxa reduzida enquanto a aquisição do mesmo livro em formato digital, ser tributado à taxa normal.<sup>12</sup>

Segundo Vasques (2017, p.111), por diversas vezes o TJUE tem reconhecido o princípio da igualdade como um dos princípios fundamentais do direito europeu, e que é exigido que *“situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objetivamente”*. Apesar do sistema de IVA ser alvo de uma harmonização progressiva, existem duas questões que importam assumir e resolver no tratamento diferenciado de bens ou serviços similares:

---

<sup>10</sup> Publicado no JO (2012/C 326/02) a 26-10-2012

<sup>11</sup> Segundo Gamito, Pires e Luís (2019, p.138) a Carta data de 7 de dezembro de 2000, contudo só veio a produzir efeitos a 1 de dezembro de 2009, com a adoção do Tratado de Lisboa. “A razão que levou à adoção desta Carta foi a necessidade de a União Europeia garantir a existência de mecanismo de controlo interno...que permitisse o controlo da compatibilidade das próprias normas europeias com os Direitos Fundamentais”.

<sup>12</sup> A taxa a aplicar aos livros está contemplada na verba 2.1 da Lista I do Código do IVA, que atualmente contempla “todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música”. Nas redações anteriores à Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a mesma rubrica mencionava “livros em todos os suportes físicos”, excluindo assim os mesmos em suporte digital, violando o princípio de igualdade de tratamento e não discriminação.

- Primeiro: “reconhecer que o princípio da igualdade possui conteúdo próprio, que vai além da mera exigência da neutralidade”, pois a neutralidade tem como foco o impedimento de discriminação entre operadores económicos, cingindo-se somente onde existe mercado, enquanto a igualdade foca-se no impedimento de discriminação de todos os sujeitos a que a lei se dirige (Vasques, 2017, p.112);
- Segundo: reconhecer o princípio da igualdade como parâmetro de controlo das operações, tanto na ótica do “legislador europeu na produção do direito derivado”, como no controlo das opções tomadas pelo “legislador nacional ao aproveitar a margem de liberdade que o direito derivado lhe concede” (Vasques, 2017, p.113);

Olhemos agora para o **princípio da tributação no destino** como princípio estrutural do IVA. Inicialmente, com a adoção do modelo de IVA na comunidade europeia, o objetivo era obter um mercado único de livre concorrência, que fomentasse a livre circulação de pessoas, bens e serviços e, conseqüentemente, um nível de harmonização entre os Estados que permitisse a aplicação do princípio de tributação na origem. Este princípio consistia em sujeitar as operações ao imposto aplicável na jurisdição a partir da qual os bens fossem expedidos ou os serviços realizados, ou seja, à luz deste princípio, os bens ou serviços oneram o imposto de forma igual independentemente do seu destino. Inicialmente, e até o objetivo de harmonização estar concluído, principalmente ao que concerne às taxas, o princípio de tributação no destino seria aplicado como regime transitório. O princípio de tributação no destino consiste em tributar no país de destino os bens provenientes de outros, independentemente da sua origem, de igual modo que os produtos produzidos internamente; e os bens destinados a exportação ficam excluídos de imposto, sendo à partida tributados na jurisdição de destino. Segundo Vasques (2017), os princípios da origem e do destino foram pensados numa altura em que o comércio entre nações se cingia aos bens corpóreos e, com o passar do tempo, com o crescimento e alargamento progressivo da União Europeia, a tributação na origem deixou de ser o foco do sistema de IVA, passando a tributação no destino a predominar em todo o sistema e, conseqüentemente, consolidar um regime transitório em definitivo. Segundo Palma (2020, p.31) foi com a publicação do Livro Verde que a CE veio abandonar o “mito romântico” do princípio da tributação no país de origem.

Segundo Vasques (2017, p.121), a adoção do princípio da tributação no destino como regime definitivo no comércio internacional e no contexto do sistema europeu de IVA, “permite a aproximação a tributação do consumidor final e de jurisdição onde este se situa, dando

*cumprimento ao princípio da capacidade contributiva”, mostrando-se indispensável para realizar o “programa de igualdade da fiscalidade interna” da comunidade.*

Por último, o **princípio da proibição do abuso**, na opinião de Vasques (2017) foi um dos desenvolvimentos mais notáveis por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no sistema IVA europeu. É importante não confundir uma operação abusiva com uma operação fraudulenta. As operações de fraude fiscal encontram-se previstas no artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), sendo elas as que visam *“a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”*, podendo estas ocorrer através de ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou mesmo celebração de negócio simulado. Já quanto às operações abusivas, são operações onde se cumpre a letra da lei fiscal (não sendo por isso ilegais), em que o contribuinte testa os limites da autonomia privada, em matéria de IVA, de forma a minimizar os seus encargos fiscais através de escolhas legítimas na organização da sua atividade económica. Segundo Vasques (2017, p.122) *“os contribuintes não estão assim obrigados a fazer as escolhas que maximizem a receita de IVA e podem legitimamente tomar as opções que a minimizem, só se podendo impor um limite à sua autonomia quando o resultado a que cheguem se revele manifestamente chocante face ao espírito da lei e face aos objectivos que fundamentam todo o sistema”*.

O princípio da proibição de abuso cruza-se com os princípios basilares constitucionais da segurança, equidade e igualdade. É essencial que os contribuintes tenham segurança nas leis que os regem e que prevaleça o tratamento idêntico de todos os operadores económicos, em que a reação ao abuso da lei fiscal só se verifique nos casos extremos em que o contribuinte se serve de esquemas artificiais com o propósito de obter ganhos contraditórios aos objetivos da lei.

Segundo Vasques (2017), o abuso fiscal constitui um problema de regime, associado a um princípio de estrutura do sistema e não a um problema de conceitos, e que não seria correto alterar as categorias em que se constrói a incidência objetiva do IVA para o seu combate. O TJUE frisa que tornar obrigatório apurar as intenções dos operadores económicos *“seria contraditória aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir segurança jurídica e de facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto”* (Vasques, 2017, p. 126).

## 2.6 A noção de sujeito passivo

Quanto ao que respeita à sujeição do IVA em termos de sujeito passivo devedor deste imposto, deveremos realizar uma breve reflexão ao redigido no direito comunitário.

Na Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), temos plasmado no seu artigo 9.º o conceito de sujeito passivo e no artigo 193.º quem se considera devedor do imposto (anteriores artigos 4.º e 21.º da Sexta Diretiva). O artigo 9.º define como sujeito passivo “*qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*”. Esta definição mostra-se bastante abrangente na opinião de Vasques (2017, p.159), pois a expressão “*toda e qualquer pessoa*”, aponta para que possam ser pessoas singulares ou coletivas, “*incluindo entidades desprovidas de personalidade ou forma jurídica nos termos do Direito Civil*”. Dessa forma, o IVA pode abranger sociedades, fundações, institutos, cooperativas, comissões e ainda entidades constituídas ao abrigo da lei de países terceiros, como refere o artigo 9.º da Diretiva IVA, quando alude ao exercício de atividades económicas “*em qualquer lugar*”. Entende-se assim por sujeito passivo, qualquer pessoa que exerça qualquer atividade “*de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas*”, e ainda atividades de “*exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência*”.

Segundo Vasques (2017) a noção de sujeito passivo plasmada no artigo 9.º da Diretiva está cravado a dois requisitos distintivos: o requisito da *independência* e o requisito da *continuidade*. O artigo 10.º da Diretiva IVA vem relevar o requisito da independência referido no artigo 9.º, e segundo este considera-se que uma atividade económica não é realizada a título independente se o sujeito se encontrar vinculado a uma entidade patronal através de um contrato de trabalho ou por outra qualquer relação jurídica que estabeleça um qualquer vínculo de subordinação; assim como os assalariados também se encontram excluídos de tributação.

Quando falamos em exercer uma atividade económica, partimos do pressuposto que existe uma relação de continuidade, que a ação é realizada ao longo do tempo com carácter reiterado. Contudo, o artigo 9.º da Diretiva IVA não deixa claro esse carácter reiterado e, no seu artigo 12.º, vem deixar ao critério dos E.M a tributação, ou não, dos atos isolados, quando refere que “*podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma*

*operação relacionada com as actividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º”.*

Quanto à definição de quem é devedor do imposto, o artigo 193.º da Diretiva IVA diz-nos que são sujeitos passivos deste imposto aqueles que estão *obrigados* ao cumprimento das obrigações tributárias.

Outro facto interessante é o de se tornar sujeito passivo deste imposto quem indevidamente mencionar IVA em faturas (artigo 203.º da DIVA). Esta questão não é colocada por mero acaso, mas sim porque apesar do imposto ter sido indevidamente mencionado em faturas, dá-se início à cadeia de liquidação e dedução deste imposto. Pois, apesar de indevido desde que o documento tenha sido emitido a outro sujeito passivo de IVA, este poderá deduzi-lo, motivo pelo qual deve ficar obrigado a entrega do imposto ao Estado quem faz a menção.

Palma (2015) refere que o conceito de sujeito passivo em sede de IVA é bastante amplo. Para além do já referido, são ainda considerados como sujeitos passivos:

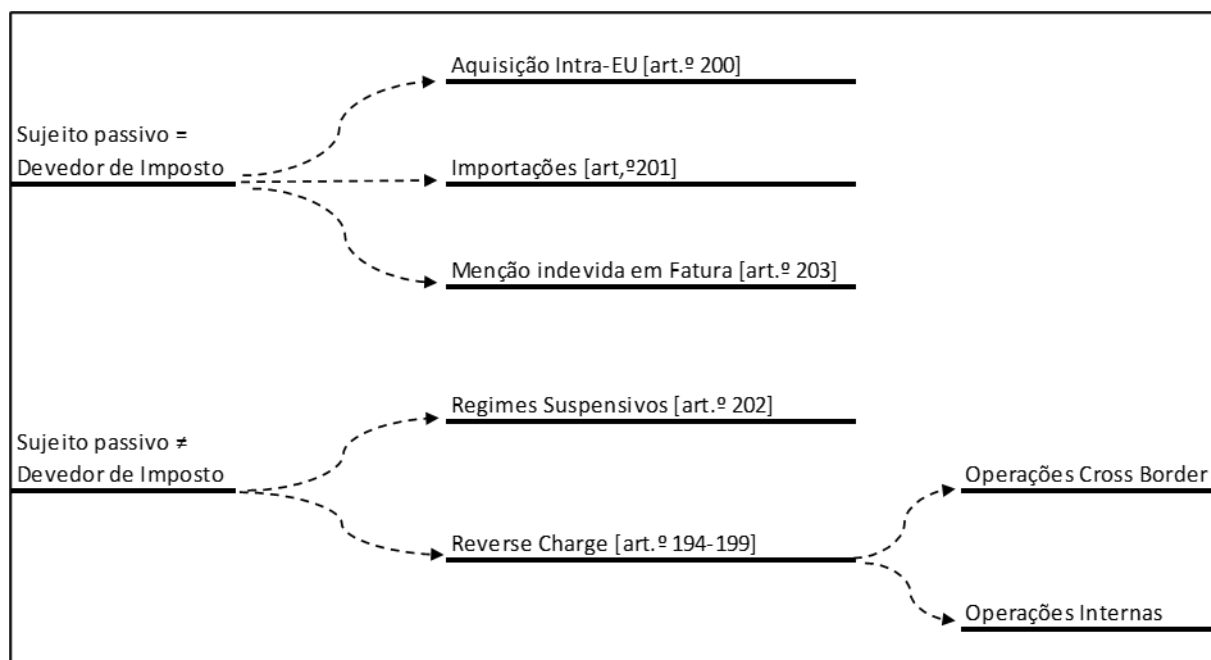
- Pessoas singulares ou coletivas que realizem importações de bens segundo a legislação aduaneira, não sendo necessário o carácter de habitualidade, nem que se dediquem a uma atividade económica. A DIVA estatui na alínea d) do artigo 2.º que as importações de bens são operações sujeitas a IVA, logo, em conjugação com o n.º 1 do artigo 9.º, todos os sujeitos que a pratiquem torna-se sujeitos passivos de IVA;
- Pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias;
- Entidades públicas, quando realizem operações fora da qualidade de autoridades públicas, ou se as mesmas possam conduzir a distorção de concorrência significativa. Regra geral, pelo artigo 13.º da DIVA *“Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações”*, sendo considerados sujeitos passivos deste imposto nas atividades referidas no seu Anexo I, que são:
  - 1) Serviços de telecomunicações;
  - 2) Distribuição de água, gás, eletricidade e energia térmica;
  - 3) Transporte de bens;
  - 4) Prestações de serviços portuários e aeroportuários;

- 5) Transporte de passageiros;
  - 6) Entregas de bens novos fabricados para venda;
  - 7) Operações dos organismos agrícolas de intervenção respeitantes aos produtos agrícolas e efetuadas em aplicação dos regulamentos sobre a organização comum de mercado de tais produtos;
  - 8) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
  - 9) Armazenagem;
  - 10) Atividades de gabinetes comerciais de publicidade;
  - 11) Atividades das agências de viagens;
  - 12) Operações de cantinas de empresas, messes, cooperativas e estabelecimentos similares;
  - 13) Atividades dos organismos de radiotelevisão, desde que não estejam isentas por força do disposto na alínea q) do n. o 1 do artigo 132.º.
- Situações onde ocorra a inversão do sujeito passivo, *i.e.*, *reverse charge*. Segundo Vasques (2017, p.165) a mecânica do IVA é “*a mecânica característica dos impostos indirectos, com o vendedor como sujeito passivo e o adquirente a suportar o imposto por recuperação*”, e é assim que a Diretiva IVA “*prevê a aplicação do imposto ao longo de todo o circuito*”. Contudo, existem situações em que o legislador comunitário colocou a opção de reverter essa relação, ou seja, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, revertendo assim a dívida do prestador de serviços para o adquirente.

Vasques (2017), refere que o mecanismo de *reverse charge* representa um entorse ao sistema justificado por razões excepcionais, tais como a praticabilidade e o combate à fraude. Por motivos de praticabilidade, quando se mostra impossível ou pouco viável a exigência do imposto ao vendedor e quando a exigência do imposto ao adquirente é mais segura que ao vendedor.

A disciplina do *reverse charge* encontra-se prevista nos artigos 194.º a 199.º da Diretiva IVA. Vasques (2017, p. 167) apresenta uma síntese onde descreve sucintamente os casos em que a disciplina de reversão do sujeito passivo se prevê, e que está plasmada na Figura 2.1.

**Figura 2.1: Mecânica reverse charge DIVA**



**Fonte:** Vasques (2017, p.167)

Na parte superior da Figura 2.1, encontram-se os casos em que o facto gerador do imposto é deslocado, resultando na alteração do sujeito passivo.

Já anteriormente foi referido que a criação do Mercado Único e a adesão a uma moeda comum entre os Estados-Membros, seriam catalisadores para uma harmonização que permitisse a tributação na origem. Contudo, atentando a falta de harmonização no que respeita às taxas, o princípio da tributação no destino passou de medida provisória a definitiva, o que levou o legislador a considerar a inversão do sujeito passivo no artigo 200.º da DIVA, tornando assim o adquirente como sujeito passivo de IVA nas aquisições.

No que trata a importações (compra de bens ou serviços provenientes de um país fora da UE), o legislador também prevê a reversão da dívida tributária por motivos de praticabilidade. O artigo 201.º da DIVA prevê que o adquirente passa a ser a pessoa obrigada a declarar e entregar o imposto ao Estado-Membro de importação.

Por último, no artigo 203.º da DIVA que torna imperativo a entrega do imposto “*por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa factura*” mesmo que indevidamente mencionado.

Na parte inferior da Figura 2.1, temos claramente as situações em que o sujeito passivo não é a pessoa que efetivamente é devedora do imposto. É o caso do previsto no artigo 202.º da DIVA

onde estão em causa bens em entreposto aduaneiro que se encontrem em regimes suspensivos, em que o IVA é devido pela pessoa que fizer sair os bens dos regimes de suspensão.

Por último, o previsto nos artigos 194.º a 199.º da DIVA, em que o legislador reparte em dois grupos: as operações transfronteiriças, ou seja, as operações que ultrapassam a fronteira de um país comunitário, e as operações internas. Quanto às primeiras, o legislador estabelece duas regras fundamentais: sempre que o prestador de serviços não esteja estabelecido no Estado-Membro e o destinatário seja sujeito passivo registado para efeitos de IVA (prestações de serviços transfronteiriças B2B), aplica-se o *reverse charge* (artigo 196.º da DIVA); e o artigo 194.º da DIVA, que dá a opção aos E.M de aplicar a inversão do sujeito passivo sempre que as transmissões de bens e serviços transfronteiriços sejam realizadas “*por sujeitos passivos que não se encontrem estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido*” ficando assim a obrigação de entrega do imposto a esses E.M, a cargo do adquirente.

Nas operações internas, o legislador comunitário identificou (no artigo 199.º da DIVA) um conjunto de atividades que não transmitiam confiança às administrações fiscais e onde era preferível exigir o imposto ao destinatário da operação. Algumas das atividades aí tipificadas e que foram apontadas como suscetíveis a evasão e fraude fiscal são<sup>13</sup>:

- Artigo 199.º n.º 1 alínea a) – Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis;
- Artigo 199.º n.º 1 alínea d) – Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no Anexo VI;
- Artigo 199.º-A n.º 1 alínea a) – Adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro;

É ainda de salientar que os Estados-Membros, para além das operações referidas dos artigos 199.º e 199.º-A da DIVA, podem ainda aplicar o mecanismo de *reverse charge* a operações internas nos termos e condições do artigo 395.º, caso a Comissão conclua, após apreciação, que

---

<sup>13</sup> Cf. Apêndice A para correlação com o normativo nacional.

se trata de uma medida simplificadora da cobrança ou de combate à fraude e evasão fiscal deste imposto.

Vasques (2017) refere que a Diretiva IVA, ao tratar do *reverse charge*, não se refere ao *adquirente*, mas por regra ao *destinatário*, sendo o adquirente dos bens e serviços na maior parte das vezes o respetivo destinatário. A DIVA faz prevalecer, assim, a materialidade das operações face à forma jurídica.

## 2.7 As operações tributáveis

O IVA, como já anteriormente referido, tem-se por ser um imposto geral sobre o consumo que onera, por princípio, todas as operações económicas, em todas as fases, esgotando-se no consumidor final.

A Diretiva IVA no seu artigo 2.º, refere que operações estão sujeitas a este imposto, são elas:

- As entregas efetuadas a título oneroso no território de um E.M por um sujeito passivo agindo como tal;
- As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um E.M;
- As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um E.M por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; e
- As importações de bens;

A Diretiva IVA, nos seus artigos 14.º e 24.º, fixa de uma forma genérica os conceitos de transmissão de bens e de prestações de serviços, respetivamente.

Atentando ao disposto no n.º 1 do artigo 14.º da DIVA, entende-se por entregas de bens a “*transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário*”. Já ao que consta às prestações de serviços, no n.º 1 do artigo 24.º da DIVA pode ler-se que é “*qualquer operação que não constitua uma entrega de bens*”.

Contudo, o nosso dia-a-dia leva-nos a perceber que estas definições não são lineares e este imposto é bem mais complexo do que estas duas definições levam a crer.

Temos como definição genérica de um bem corpóreo, algo com existência física, algo concreto, visível e palpável. Todavia, a Diretiva IVA vai mais longe no que são bens corpóreos sujeitos

a este imposto, pois no seu n.º 1 do artigo 15.º equipara a bens corpóreos a eletricidade, o gás, o calor ou frio e similares. Segundo Vasques (2017) a DIVA parece sugerir que se considere corpóreos todos os bens que de certo modo, sem corpo, sejam palpáveis.

Na opinião de Vasques (2017, p.197) no n.º 2 do artigo 15.º da DIVA o “*legislador europeu quis afastar a noção de bens do conceito civilista da transmissão da propriedade, em vez da forma jurídica*”, pretende que se observe quanto à *substância económica* da operação. Deverá considerar-se como bens corpóreos a transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo como se fosse o proprietário, mesmo que aos olhos da lei civil nem o transmitente nem o adquirente o sejam. O que importa em termos de IVA é que a operação produza efeitos económicos equivalentes aos da transmissão de propriedade. Nestes termos, podemos então descortinar dois tipos de operações:

- uma onde existe a transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo sem que se transmita a sua propriedade, sendo esta uma operação tributável em sede de IVA;
- e ainda casos em que se transmite a propriedade sem que se transmita o poder de dispor do bem corpóreo, faltando assim a operação tributável em sede de IVA.

Nestes casos, e tendo em conta o artigo 63.º da DIVA, o imposto torna-se exigível no momento que o bem é colocado à disposição do futuro proprietário e o IVA calculado à cabeça sobre o total das prestações acordadas.

Para além das operações acima citadas ainda são consideradas como operações tributáveis as seguintes:

- A entrega de bens efetuada a título oneroso, a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA (artigo 16.º da DIVA). O legislador comunitário exclui deste conceito as ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa;
- A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA (alínea a) do artigo 18.º da DIVA);

- A afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade não tributado, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a) (alínea b) do artigo 18.º da DIVA);
- Vendas à consignação, quando no prazo de 12 meses após a chegada das mercadorias ao destinatário, as mesmas não forem devolvidas (n.º 4, artigo 17.º-A DIVA);

As aquisições intracomunitárias de bens são também consideradas operações sujeitas a este imposto (alínea b), n.º 1 do artigo 2.º DIVA) e, segundo a Diretiva IVA, “*entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem*” (artigo 20.º da DIVA).

No que às importações de bens diz respeito, temos o conceito plasmado no artigo 30.º da Diretiva IVA. Segundo este “*entende-se por «importação de bens» a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na acepção do artigo 24.º do Tratado.*”. Também com base no mesmo artigo, consideram-se ainda importações de bens a “*introdução na Comunidade de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade*”.

## **2.8 A localização das operações**

No IVA, a regra da tributação com base na localização das operações é sem dúvida a que mais impacto e complexidade tem, pois, as regras que determinam o lugar das operações tributáveis, variam em função da qualificação de cada operação.

Vasques (2017) refere que para a maioria dos impostos sobre os rendimentos, existem dois tipos de princípios fundamentais no que à tributação com base na localização respeita, são eles o *princípio da residência* e o *princípio da fonte*. O *princípio da residência* baseia-se na ideia que o Estado em que a pessoa reside é onde esta tem os laços de solidariedade mais sólidos, e que é lá que todos e quaisquer rendimentos por esse obtidos deverão ser tributados, sejam eles obtidos em qualquer canto do mundo. Segundo Vasques (2017, p.233), “*só chamando ao estado da residência a tributação da universalidade do rendimento conseguimos apreender toda a força económica de uma pessoa e ponderar a sua condição social*”. Este princípio levanta a

problemática da dupla tributação, pois, os outros territórios onde o sujeito obteve rendimentos poderão querer o tributo desses mesmos, no seu território, *i.e.*, sobre o princípio da fonte. Já o *princípio da fonte*, não olha à residência da pessoa, mas sim ao Estado em que os rendimentos foram obtidos; assenta na ideia de que, o Estado em que o rendimento tem origem é o Estado competente para as tributar.

Vasques (2017, p.234) refere que sendo o IVA um imposto sobre o consumo, tanto o *sistema de tributação universal* como o *sistema de tributação territorial* podem servir à estruturação deste imposto, “*na prática, contudo, os impostos sobre o consumo como o IVA assentam quase sempre num princípio de territorialidade, desconsiderando os vínculos pessoais do sujeito passivo ao território e olhando, em vez disso, à ligação que com o território mantêm as operações tributáveis*”.

No artigo 2.º da DIVA, constatamos que o modelo europeu do IVA se esgota nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território dos Estados-Membros, o foco não está na residência do sujeito que efetua as operações, mas sim em determinar em que território se consideram localizadas as operações. Fica assim de fora da sujeição deste imposto as operações realizadas por um sujeito passivo residente num dos Estados-Membros, fora do território dos Estados-Membros (exportações). Contudo, ficam sujeitas a este imposto as operações realizadas por não residentes no território dos Estados-Membros.

Vasques (2017) realça a importância de se saber distinguir a delimitação do território com base nos artigos 5.º a 8.º da DIVA, pois uma coisa é o *Território da Comunidade*, outra é o *território aduaneiro da Comunidade* e outra ainda *território de IVA*.

Com base no n.º 1 do artigo 5.º da DIVA, *território da comunidade* é composto pelo conjunto de territórios dos Estados-Membros, ao qual é aplicável o tratado que institui a Comunidade Europeia. Já o *território aduaneiro* segundo Vasques (2017) é composto pelos territórios de cada Estado-Membro ao qual se aplica o direito aduaneiro comunitário e a Pauta aduaneira comum. Este artigo realça ainda a definição de *país terceiro*, *i.e.*, “*qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado*” (n.º 4 do artigo 5.º DIVA).

Atualmente, a União Europeia é composta por 27 Estados-Membros, conforme representado na Figura 2.2.

**Figura 2.2: Território da comunidade**



**Fonte:** Comissão Europeia

Contudo, ainda temos o *território do IVA*, pois existem territórios que integram o território aduaneiro da comunidade, nas quais não se estende o âmbito da aplicação deste imposto, como podemos aferir no artigo 6.º da Diretiva. São assim considerados como Territórios Terceiros o Monte Atos, na Grécia (n.º 1, al a)); as Ilhas Canárias, em Espanha (n.º 1, al b)); os departamentos ultramarinos de França (n.º 1, al c)); as Ilhas Åland, na Finlândia (n.º 1, al d)); as Ilhas Anglo-Normandas associadas à coroa britânica ((n.º 1, al e)); Campione d'Italia e Águas italianas do lago de Lugano, em Itália (n.º 1, al f) e al g)). Para além dos anteriormente citados, existem ainda territórios que são excluídos não só do território aduaneiro da comunidade, como de território de IVA (n.º 2 do artigo 6.º DIVA), são eles: Ilha de Helgoland (al a) e Território

de Büsingen (al b)), territórios pertencentes República Federal da Alemanha; Ceuta (al. c)) e Melilha (al. d)), pertencentes ao Reino de Espanha; Livigno (al. e)), na Itália.

A Diretiva visa não só disciplinar um normativo comum de um imposto harmonizado numa união de 27 Estados-Membros, como descortinar conflitos entre Estados-Membros sempre que as operações tributáveis tenham contacto com mais que um deles. A regra das localizações das operações comuns no espaço da União Europeia tem como objetivo, não só definir onde o imposto é devido, mas também prevenir o surgimento de situações de dupla tributação ou mesmo de não tributação das operações.

Quanto às regras da localização das operações, a Diretiva IVA traça três princípios fundamentais, a da *localização da transmissão de bens*, as regras gerais da *localização das prestações de serviços* e as *regras especiais da localização das prestações de serviços*.

### **2.8.1 Localização das transmissões de bens**

Atentando à natureza corpórea dos bens, torna-se mais simples a identificação do seu paradeiro em determinado momento, o que permite a aplicação do imposto em conformidade. Apesar da Diretiva IVA equiparar o gás e a eletricidade a bens corpóreos, o seu fornecimento através de sistemas de distribuição não é tão simples de classificar quanto a localização dos demais bens corpóreos.

A Diretiva de forma clara e sucinta reparte a entrega de bens em sem transporte e com transporte. No artigo 31.º da DIVA encontramos os casos de bens que não foram alvo de transporte ou expedição, considerando-se que o local da entrega é o lugar onde os bens se encontram no momento da entrega ao consumidor/cliente. Já o artigo 32.º contém a regra de localização para bens que são alvo de transporte ou expedição com destino ao adquirente e, segundo esta, considera-se localizada a operação no “*lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente*”, i.e., a localização depreende-se na origem. Quando o lugar onde se inicia a expedição ou transporte do bem se situar num país terceiro ou território terceiro<sup>14</sup>, considera-se localizada a operação no local da eventual entrega que se situe no Estado-Membro de importação dos bens.

---

<sup>14</sup> Definição de “País terceiro” e “Território terceiro” encontra-se nos n.ºs 3 e 4 do artigo 5.º Diretiva IVA:

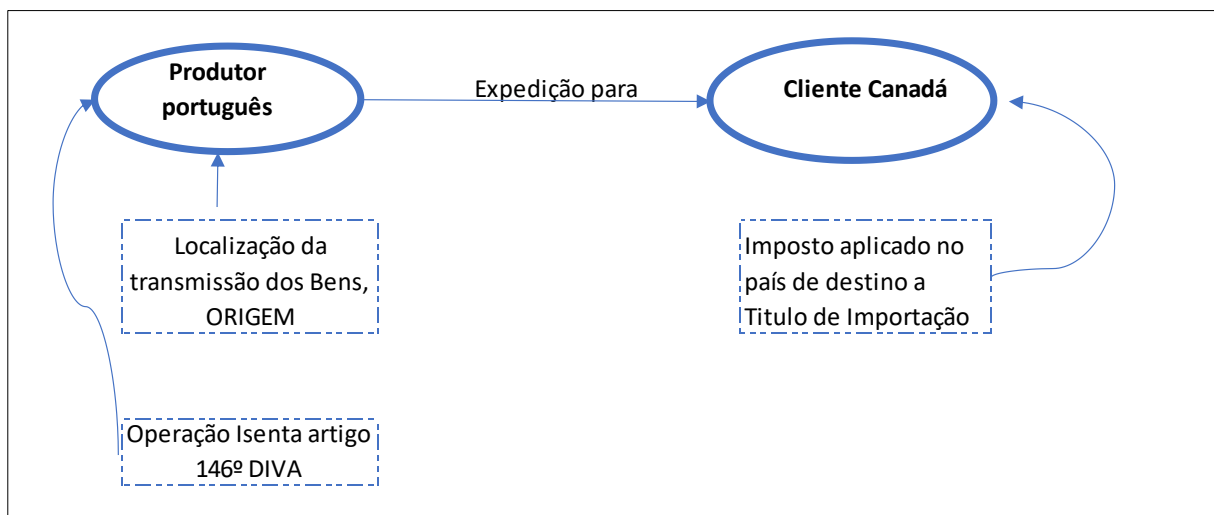
3) «Territórios terceiros», os territórios referidos no artigo 6.º;

4) «País terceiro», qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado.

Vasques (2017) refere que o facto de o artigo 32.º da DIVA apontar o local em que os bens se encontram no momento do transporte ou expedição, dá a ideia errada de que o local de tributação se dá na origem. “No contexto da Diretiva IVA, a competência para tributar as transmissões de bens não resulta unicamente das regras de localização que integram o seu Título V mas da sua combinação com as regras relativas à exportação, importação e operações intracomunitárias” (Vasques, 2017, p.241). Para apurar se uma transmissão de bens é tributada na origem ou no destino deverá sempre confrontar a regra da localização com outras regras acima citadas. Vejamos os exemplos ilustrativos:

1. A Figura 2.3 representa a venda de um produtor português a um adquirente canadiano. Segundo as regras da localização do artigo 32.º da DIVA, a operação é localizada no local de origem, lugar onde se encontram os bens no momento da expedição. Contudo, como se trata de uma exportação (expedição para “País Terceiro”) aplica-se a isenção do artigo 146.º da DIVA<sup>15</sup>. Os bens acabam por não ser sujeitos a imposto no país de origem, sendo exportados sem imposto, para a ele serem sujeitos no país de destino, a título de importação.

**Figura 2.3: Localização operações e regra exportação**



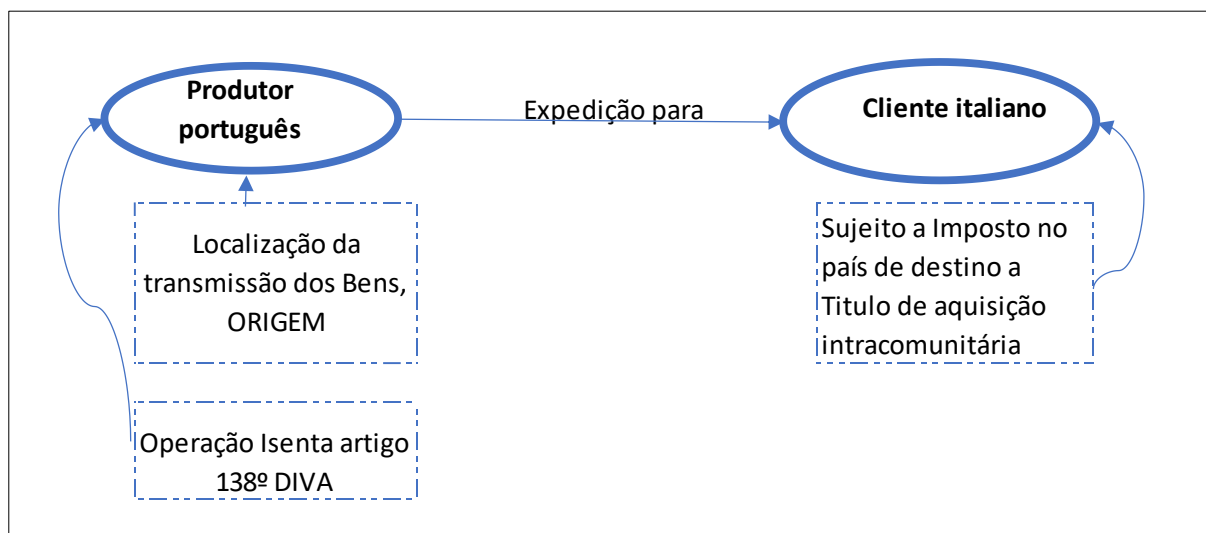
**Fonte:** elaboração própria

2. A Figura 2.4 representa a venda de um produtor português a um adquirente italiano. Com base nas regras de localização do artigo 32.º da Diretiva IVA a operação é localizada no lugar de origem, local onde se encontram os bens no momento da

<sup>15</sup> Descrição alínea a), n. º1 do artigo 146.º DIVA - Os Estados-Membros isentam “As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade”;

expedição, mas como está em causa uma operação intracomunitária, vigora a isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA. O que leva a que os bens sejam expedidos livres de imposto a partir do Estado-Membro de origem, sofrendo a incidência do mesmo como aquisição intracomunitária no Estado-Membro de destino.

*Figura 2.4: Localização operações e regra operações intracomunitárias*



**Fonte:** elaboração própria

Ainda no que respeita às transmissões de bens e à sua localização, Vasques (2017, p.242) considera que existem “*casos particularmente espinhosos aos quais a Diretiva IVA dedica especial atenção*”, tais como, fornecimento de bens em embarcações, aeronaves ou comboios; assim como o fornecimento de eletricidade, gás natural, calor ou frio através de redes de abastecimento.

O fornecimento de bens a passageiros a bordo de certos meios de transporte que circulam entre Estados-Membros, suscita alguma dificuldade se interpretarmos diretamente o disposto no artigo 31.º da Diretiva IVA. Pois vejamos, um comboio com origem em Portugal e com destino à Alemanha, na sua trajetória passará por vários países da UE até ao fim da sua rota. Considerar-se-ia assim que os bens vendidos aos passageiros teriam de respeitar as regras do país que se estivesse a atravessar e aplicar diversas taxas ao longo da viagem ou isenções aí aplicáveis. Obrigar a empresa de transporte a desagregar a venda em função dos Estados-Membros que o comboio atravessasse. Esta situação tornaria impraticável este tipo de transmissão de bens, ou mesmo o cumprimento da lei. O legislador europeu teve esse facto em consideração quando no artigo 37.º da Diretiva IVA, prevê que nas entregas a bordo de embarcações, aeronaves ou comboios, simplesmente seja considerado o lugar de partida como sendo o local da transmissão

de bens; *i.e.*, independentemente do trajeto que o meio de transporte esteja a atravessar, as regras que se aplicam nas vendas a bordo são as do Estado-Membro de partida do transporte de passageiros, independentemente de o passageiro embarcar em pontos intermédios.

Quanto ao abastecimento de eletricidade, gás natural, calor ou frio, vimos anteriormente que o artigo 15.º da Diretiva IVA equipara estes bens a bens corpóreos. No entanto, a sua distribuição através de redes que atravessam diversos países da UE e diversos países alimentam essas redes, dificulta a tarefa de aferir qual o fornecedor, qual a quantidade de unidades abastecidas e mesmo apurar o local de partida das mesmas. Torna-se evidente que a aplicação do artigo 32.º da DIVA nestes casos se torna um caso problemático. Mas o legislador de forma a contornar este entrave, desconsidera o movimento físico dos bens e olha sobretudo à residência do adquirente ou ao local de consumo. Vejamos então o artigo 38.º da DIVA, no caso de esse fornecimento ser feito a um revendedor “*considera-se que o **lugar da entrega** é o lugar onde esse sujeito passivo revendedor tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.*”. E nos casos em que o adquirente não é um revendedor, deveremos atentar ao descrito no artigo 39.º da DIVA em que “*considera-se que o lugar da entrega é o lugar onde o adquirente utiliza e consome efetivamente os bens.*”; e no caso em que os bens não são logo consumidos na sua totalidade considera-se o local “*onde o adquirente tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens.*”. Nos casos em que o sujeito passivo não tenha nem sede nem estabelecimento estável considera-se “*adquirente utilizou e consumiu os bens no lugar onde tem domicílio ou residência habitual.*”.

Vasques (2017, p.244) salienta que apesar de equiparados a bens corpóreos, sempre que transportados por uma rede de distribuição, a eletricidade, gás natural, calor ou frio, a Diretiva IVA acaba por reservar “*regras de localização semelhantes às que caracterizam as prestações de serviço.*”.

## **2.8.2 Localização das prestações de serviços: regras gerais e regras específicas**

As regras de localização no que respeita às prestações de serviços carecem de maior atenção devido à ausência de forma física, o que torna mais complexa a determinação da sua localização e o local em que o imposto é devido.

Para as prestações de serviços, a Diretiva IVA cria duas regras gerais, previstas nos artigos 44.º e 45.º, e um conjunto de regras especiais nos seus artigos 46.º e seguintes, fixando um conjunto de elementos de conexão para determinadas prestações de serviços.

Quanto às duas regras gerais de localização para as prestações de serviços, a Diretiva IVA observa a qualidade do adquirente. Caso seja um adquirente sujeito passivo de imposto com domicílio, estamos na presença de uma operação *Business-to-Business* (B2B)<sup>16</sup>, e consagra-se o princípio da tributação no destino. No caso de o adquirente não ser um sujeito passivo em sede de IVA, estamos perante uma operação *Business-to-Consumer* (B2C)<sup>17</sup>, e a Diretiva IVA demanda que se olhe para o domicílio do prestador e consagra o princípio da tributação na origem.

Palma (2015, p.36) refere que a Diretiva IVA “*não contém uma definição de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual*”, que são abordados como fatores decisivos para efeitos de uma aplicação correta das regras de localização das operações tributáveis para efeitos de IVA. Contudo, é no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 que encontramos as definições desses conceitos, pois vejamos:

- ***sede da atividade económica*** – artigo 10.º do Regulamento de Execução diz-nos que se considera situada onde sejam “*exercidas as funções da administração central da empresa*” e, para que mais dúvidas não existam, ainda nos refere que o centro de interesses da empresa é “*onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa, o lugar da sua sede social e o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão*”. No mesmo sentido reflete que a mera existência de um endereço postal não é o suficiente para fixar o lugar da sede da sua atividade económica;
- ***estabelecimento estável*** – artigo 11.º do Regulamento de Execução alude que deve ser considerado qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica, que detenha “*um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de*

---

<sup>16</sup> Regra da localização prestações de serviços B2B está consagrada no artigo 44.º da Diretiva IVA, que estatui “*O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.*”

<sup>17</sup> Regra da localização prestações de serviços B2C está consagrada no artigo 45.º da Diretiva IVA, que estatui “*O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.*”

*recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento”;*

- **domicílio** – artigo 12.º do Regulamento de Execução, aplicável às pessoas singulares, sujeito passivo ou não. Este dispõe que deverá ser considerado domicílio o “*endereço conforme consta do registo da população ou registo similar, ou o endereço comunicado por essa pessoa às autoridades fiscais competentes, salvo se existirem provas de que esse endereço não reflecte a realidade*”;
- **residência habitual** – artigo 13.º do Regulamento de Execução, também este aplicável a pessoas singulares, sujeito passivo ou não, faz corresponder ao “*lugar onde habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais*”, realçando que sempre que “*os vínculos profissionais estiverem situados num país diferente do dos vínculos pessoais ou quando não existirem vínculos profissionais, o lugar de residência habitual é determinado pelos vínculos pessoais que demonstrem a existência de laços estreitos entre a pessoa singular e o lugar onde vive*”.

Para além do impacto que os conceitos de estabelecimento estável, domicílio e residência habitual têm sobre a classificação de uma operação quanto à sua localização, ainda deveremos observar o estatuto e qualidade do destinatário:

- **estatuto do destinatário** – o Regulamento de Execução determina-o em função da qualidade de sujeito passivo, se é ou não sujeito passivo de IVA, em função das regras de tipificação dos sujeitos passivos de IVA dispostas nos artigos 9.º a 13.º e 43.º da Diretiva IVA. No caso de sujeitos passivos estabelecidos na UE presume-se o estatuto através da utilização do número de identificação para efeitos de IVA, não descorando a obtenção de confirmação da validade desse número de identificação, bem como do nome e endereço correspondentes; tratando-se de sujeitos passivos estabelecidos fora da UE, o certificado emitido pelas autoridades fiscais, o número de identificação IVA ou número similar atribuído no país do estabelecimento, ou outro elemento comprovativo (artigos 17.º e 18.º do Regulamento de Execução);
- **qualidade do destinatário** – nada mais estamos a analisar se não em que contexto o adquirente recorre ao serviço: se na sua esfera profissional ou para uso do seu pessoal, ou esfera pessoal. Observemos o disposto no artigo 19.º do Regulamento de Execução que, na opinião de Vasques (2017, p.253), tem uma “*redação algo infeliz*”, que nos diz que um sujeito passivo, ou pessoa coletiva que seja tratada como tal para este efeito,

que aproveite as prestações de serviços exclusivamente para seu uso próprio ou para uso do seu pessoal, não deve ser tido como sujeito passivo à luz dos artigos 44.º e 45.º da DIVA. Noutras palavras, mesmo que o adquirente seja sujeito passivo em sede de IVA, mas as prestações de serviços estejam afetas a fins alheios à sua atividade, deverá considerar-se que estamos perante uma operação B2C. Contudo, o artigo 19.º do Regulamento de Execução deixa a possibilidade ser considerada uma operação B2B, caso os serviços sejam em simultâneo para fins da esfera económica como fins alheios, desde que comunicado o seu número individual de identificação IVA, e subentenda-se desde que não existam práticas abusivas.

O Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011, distingue duas situações no que respeita ao **lugar de estabelecimento do destinatário** (artigos 20.º a 22.º), pois o sujeito passivo poderá estar estabelecido num só país, ou em mais que um país... seja dentro da UE ou num qualquer país terceiro:

1. No caso em que o sujeito passivo está localizado num só país, *“ou, na falta de sede de actividade económica ou de estabelecimento estável, tiver domicílio e residência habitual num único país”*, independentemente de ser um Estado-Membro ou um país terceiro, o artigo 20.º do Regulamento de Execução diz-nos que a prestação de serviço é tributável nesse país. O prestador do serviço deverá aferir *“esse lugar com base na informação fornecida pelo destinatário e verificar essa informação através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento”*;
2. No caso em que o sujeito passivo seja plurilocalizado (esteja localizado em mais que um país, seja E.M ou país terceiro), deveremos atentar ao artigo 21.º do Regulamento de Execução, que descreve, que nestes casos a prestação de serviços é tributada no país onde esse sujeito tenha a sede da sua atividade económica; ou caso a prestação seja efetuada a um estabelecimento estável do sujeito passivo (situado num lugar diferente daquele em que o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica), essa prestação é tributável no lugar do estabelecimento estável que recebe esse serviço e o utiliza para as suas necessidades próprias.

Nesta segunda situação, existe uma questão que se coloca: como o prestador do serviço saberá a que lugar imputar o serviço nos casos em que o destinatário esteja plurilocalizado? Este é um exercício delicado, segundo Vasques (2017, p.254), pois *“numa prestação transfronteiriça*

raras vezes o prestador saberá com inteira segurança se os serviços servem as «necessidades próprias» deste ou daquele estabelecimento do destinatário”. Para ajudar o prestador nesse exercício de identificação, foram criadas as regras do artigo 22.º do Regulamento de Execução, que direcionam o prestador a olhar para a *natureza e a utilização* do serviço prestado. E só quando a natureza e a utilização não lhe permitirem aferir o estabelecimento ao qual o serviço foi prestado, é que deverá olhar para outros dados, nomeadamente, **contrato**, a **nota de encomenda** e o **número de identificação IVA** atribuído pelo Estado-Membro do destinatário, e observar se estes “*identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço e se o estabelecimento estável é a entidade que paga o serviço*” (n.º 1 do artigo 22.º Regulamento de Execução). Quando mesmo assim não for possível aferir o lugar do estabelecimento a que os serviços foram prestados, “*ou quando os serviços abrangidos pelo artigo 44.º da Directiva 2006/112/CE forem prestados a um sujeito passivo no âmbito de um contrato que abranja um ou mais serviços utilizados de forma não identificável ou não quantificável, o prestador pode legitimamente considerar que os serviços são prestados no lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica*” (n.º 1 do artigo 22.º Regulamento de Execução).

Uma vez mais, o legislador comunitário releva a possibilidade de o sujeito passivo não dispor de sede ou de estabelecimento estável, e nesses casos as operações são tributáveis onde tiver o domicílio ou residência habitual (artigo 21.º do Regulamento de Execução).

O objetivo da criação das regras especiais de localização das prestações de serviço é regular a qualificação das prestações de serviços entre os Estados-Membros, de forma a prevenir a sua dupla tributação ou mesmo a sua não tributação. Na realidade, a classificação de uma prestação de serviço como cultural, ou como relacionada a imóveis, pode ter interpretação distinta nos diferentes Estados-Membros, diversas aplicações de imposto ou mesmo possíveis isenções. Definir onde estas são tributadas é o propósito destas regras. Vasques (2017, p.257) refere que não se deve reconhecer soberania das regras gerais sobre as regras especiais nem o contrário, “*o que importa é saber se uma situação concreta pode ou não ser reconduzida aos casos previstos nas regras especiais, interpretadas de acordo com a sua finalidade, aplicando-se a regra geral a título subsidiário [...] sempre que isso suceda*”. Vasques (2017, p.257) salienta ainda que foi através do caso Dudda<sup>18</sup> que o TJUE fixou a doutrina “*que prevalece até hoje,*

---

<sup>18</sup> Acórdão TJUE, Dudda C-327/94, 26.09.1996; TJUE analisou o caso de um técnico de som alemão em que a sua atividade consistia em preparar a acústica de concertos e outros espetáculos, e alguns noutros Estados-Membros. As autoridades alemãs entendiam que a sua atividade não se classificava como um serviço artístico nem similar, logo devia ser considerada a prestação de serviço localizada no domicílio do prestador, nos termos da regra geral contida na então Sexta Diretiva, ao que o TJUE veio a discordar.

lembrando que regras gerais e regras especiais de localização possuem um objectivo comum, o de prevenir as situações de dupla tributação ou de dupla não tributação dos serviços”.

Resumindo, as regras especiais não trazem derrogação a nenhum princípio geral, têm sim como finalidade aproximar o lugar de tributação do lugar do consumo final, evitando o conflito positivo e negativo de competências entre Estados-Membros.

Vejamos de forma sintetizada as regras gerais e especiais na Tabela 2.3<sup>19</sup>, com referência ao artigo da DIVA, relação de sujeitos e a sua localização.

**Tabela 2.3: Resumo regras gerais e especiais – localização prestação de serviços**

	Artigo	Prestador	Adquirentes	Classificação	Prestação Serviço	Lugar da Operação
<b>Regra Geral</b>	Art. 44°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	---	Princípio da tributação no destino (Sede; Domicílio; estabelecimento estável, ou residência habitual do adquirente)
	Art. 45°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	---	Princípio da tributação na Origem (domicílio do prestador)
<b>Regras Especiais</b>	Art. 46°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Prestado por intermediário	Lugar da Operação Principal
	Art. 47°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Imóveis	Onde está situado o bem imóvel.
			Consumidor	B2C		
	Art. 48°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Transporte de passageiros	Lugar onde se efetua o transporte em função das distâncias percorridas
			Consumidor	B2C		
	Art. 49°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Transporte de bens	Lugar onde se efetua o transporte em função das distâncias percorridas
	Art. 50°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Transporte intracomunitário de bens	Lugar de partida do transporte
	Art. 53°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Acesso a serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos ou eventos similares, tais como feiras e exposições, e de serviços acessórios relacionados com o acesso	Lugar da Realização
	Art. 54°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos ou similares, tais como feiras e exposições	Lugar da Realização
	Art. 55°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Prestação de serviços de restauração e de catering	Lugar da Execução
			Consumidor	B2C		
	Art. 56°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Locação de meios de transporte de curta duração	Lugar da Colocação à disposição
Consumidor			B2C			
Art. 57°	Sujeito passivo	Sujeito passivo	B2B	Prestação de serviços de restauração e de catering, a bordo de embarcações, aeronaves e comboios	Lugar de Partida	
		Consumidor	B2C			
Art. 58°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Telecomunicações, rádio, TV e serviços eletrónicos	Domicílio do adquirente	
Art. 59°	Sujeito passivo	Consumidor	B2C	Exportação de serviços imateriais	Domicílio do adquirente	

**Fonte:** elaboração própria

<sup>19</sup> No Apêndice A é feita a correlação com o normativo nacional

Os serviços de transporte de bens que sejam uma relação B2B ficam sujeitos a regra geral do artigo 44.º da DIVA. Estas prestações são localizadas conforme o **princípio da tributação no destino** (sede, domicílio, estabelecimento estável ou residência habitual do adquirente).

É importante salientar que os serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos ou similares, tais como feiras e exposições, presentes no artigo 54.º da DIVA se referem exclusivamente a relações B2C. As relações B2B deverão atentar às regras do artigo 44.º, sendo tributáveis onde estiver estabelecido o adquirente. Vasques (2017) realça o facto de estes serviços serem tributados em determinado lugar, não significando que sejam deveras tributados, pois as prestações de serviços de autores, artistas, intérpretes ou executantes de obras de arte estão abrangidos pelo Anexo X – Parte B da DIVA, e que muitos Estados-Membros continuam a isentar deste imposto a título de derrogação temporária.

O artigo 56.º da Diretiva IVA trata das prestações de serviços de locação de meios de transporte. Quanto à locação de curto prazo, a Diretiva IVA dá igual tratamento às relações B2B quer às relações B2C, sendo localizado no lugar onde é colocado à disponibilidade do adquirente. Para a classificação deste tipo de serviço é necessário ter em atenção dois fatores bastante importantes: o que é considerado um meio de transporte e o que é uma locação de curta duração. No que respeita à definição de meios de transporte, a Diretiva IVA não o deixa claro. Contudo, deveremos observar o artigo 38.º do Regulamento de Execução que aclara a sua definição: “*Os «meios de transporte» a que se referem o artigo 56.º [...]da Directiva 2006/112/CE incluem veículos, motorizados ou não, e outros equipamentos e dispositivos destinados ao transporte de pessoas ou objectos de um lugar para outro, que podem ser puxados, movidos por tracção ou empurrados por veículos e que normalmente se destinam a ser utilizados para transporte e são efectivamente adequados a essa utilização*”. E para que dúvidas não existam, o n.º 2 do artigo 38.º ainda enumera o que são considerados meios de transporte, incluindo, nomeadamente, os seguintes veículos:

- a) Veículos terrestres, tais como carros, motociclos, bicicletas, triciclos e caravanas;
- b) Reboques e semi-reboques;
- c) Vagões ferroviários;
- d) Embarcações;
- e) Aeronaves;
- f) Veículos especificamente destinados ao transporte de doentes e feridos;
- g) Tratores agrícolas e outros veículos agrícolas;

h) Cadeiras de propulsão mecânica ou eletrónica para inválidos.

Ainda em relação à locação de curta duração, a própria Diretiva IVA no seu n.º 3 do artigo 56.º deixa expresso que “*entende-se por «curta duração» a posse ou utilização contínua do meio de transporte durante um período não superior a trinta dias e, tratando-se de embarcações, durante um período não superior a noventa dias*”. Será interessante realçar que nos casos em que são feitos sucessivos contratos de curta duração, a partir do segundo contrato já deverá ser dado um tratamento distinto da primeira celebração. Esta interpretação vem da leitura do n.º 2 do artigo 39.º do Regulamento de Execução, que evidencia que quando as partes celebrem dois contratos sucessivos com prazos de 30 dias, o segundo contrato já deverá ser considerado locação de longa duração e, desde que não haja práticas abusivas, não é posta em causa a duração do contrato ou contratos de locação de curta duração que precedem o contrato considerado de longa duração (sem efeitos retroativos).

## **2.9 O facto gerador e a exigibilidade do imposto**

O facto gerador e a exigibilidade do imposto são dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação de liquidar IVA. Trata-se de saber quando o imposto é devido e quando o mesmo se torna exigível por parte do Estado.

Palma (2015) realça o facto de o legislador comunitário não definir o que entende por facto gerador e exigibilidade do imposto, o que torna a redação do artigo 62.º da Diretiva IVA fraco nas suas definições. No seu artigo 62.º alínea 1) a Diretiva IVA determina que, por facto gerador do imposto, entende-se “*o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto*”; e na alínea 2) estabelece o conceito de exigibilidade do imposto como sendo o momento em que “*o Fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido*”. Contudo, nos artigos 63.º a 71.º o legislador vai tornando concreto as situações e os momentos em que o imposto tem o seu facto gerador e quando se torna exigível.

Temos então no artigo 63.º a regra geral, e segundo esta, o imposto torna-se exigível:

- quando é efetuada a entrega de bens, ou
- quando os serviços são realizados.

O legislador tem ainda em conta os casos em que se verifica a emissão de fatura ou pagamentos precedentes ao momento da realização da operação tributária, ou seja, os adiantamentos devem dar origem à liquidação do imposto (artigo 65.º DIVA).

Existem ainda outras situações previstas no artigo 64.º da Diretiva IVA em que o momento da exigibilidade do imposto poderia ter diversas interpretações e o legislador não quis deixar em aberto, são elas:

- As operações que resultem em pagamentos por conta ou pagamentos sucessivos, as entregas de bens, ressalvados casos específicos, e as prestações de serviços – devem considerar-se realizadas no fim do prazo a que respeitam os referidos pagamentos;
- As entregas de bens efetuadas de forma continuada ao longo de um período superior a um mês civil – consideram-se concluídas no final de cada mês civil, quando não for posto termo à entrega;
- Nas prestações de serviços às quais se aplica o mecanismo de *reverse charge* (por força do artigo 196.º da DIVA), realizadas de forma continuada por mais de um ano e não impliquem pagamentos por conta ou pagamentos durante esse período – consideram-se concluídas no final de cada ano civil, enquanto não for posto termo à prestação de serviço;
- A Diretiva IVA dá liberdade aos Estados-Membros, em casos distintos dos anteriormente citados, de considerar findo as entregas de bens e as prestações de serviços pelo menos com intervalos de um ano, quando estas sejam efetuadas de forma continuadas ao longo de determinado período. Palma (2015, p.47) considera este mecanismo consagrado na Diretiva IVA, uma norma “*travão*” com o intuito de evitar que em certos serviços de carácter continuado haja um diferimento exagerado da exigibilidade e, conseqüentemente, da entrega do IVA devido, “*evitando-se, assim, determinados casos de evasão fiscal*”.

A Diretiva IVA contém uma regra de derrogação referente ao aplicável nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, podendo os Estados-Membros estabelecer para determinadas operações ou relativamente a determinadas categorias de sujeitos passivos, que a exigibilidade do imposto ocorra o mais tardar no momento da emissão da fatura, no momento da cobrança do preço ou, no caso de falta ou de tardia emissão da fatura, dentro de um determinado prazo, o qual deverá ter início na data do facto gerador (artigo 66.º).

## 2.10 O valor tributável e as taxas de imposto

O valor tributável e as taxas de imposto são um dos principais focos de harmonização em sede de IVA na UE. O objetivo, ao longo dos anos, é regular e aproximar o máximo possível o valor tributável e as taxas de imposto nos países comunitários, tendo em conta que a base tributável de IVA fixada pelos Estados-Membros serve o financiamento dos recursos próprios da Comunidade e a repartição do esforço com o seu financiamento. Sendo o IVA aplicado numa união de 27 Estados-Membros, a fixação de uma base tributável é importante e torna-se imprescindível para minimizar as distorções de concorrência, proporcionar a competitividade do mercado interno e evitar que as diferenças na aplicação gerem falhas de neutralidade (princípio basilar deste imposto).

Vasques (2017, p.281) refere que este imposto serve “*para onerar a capacidade contributiva que se manifesta na aquisição de bens e serviços, logo se intui que ele deve incidir sobre tudo o que pelos mesmos pague o adquirente*”. Alude, ainda, que esta definição de valor tributável exige que o valor das transmissões de bens e prestações de serviços seja por princípio um valor efetivo e que existem casos em que a aferição desse valor efetivo se torna impossível: são caso disso as operações que têm carácter meramente ficcionado, onde falta a contrapartida à qual possamos aplicar a taxa de imposto, ou mesmo quando a operação, apesar de onerosa, contém relações especiais. Nesses casos a única opção é recorrer à construção de um valor objetivo, com base aos padrões de mercado ou a outros fatores.

A matéria do **valor tributável** é tratada na Diretiva IVA no artigo 72.º ao 92.º. A Diretiva IVA abre esta matéria fixando o que se deve considerar um valor normal dos bens e serviços: “*por «valor normal» entende-se o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão no momento dessa operação, o adquirente ou destinatário no mesmo estágio de comercialização [...] teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado-Membro em que a operação é tributável.*”. Para em seguida, no artigo 73.º, fixar a regra geral de tributação pelo valor efetivo: “*o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações [...] incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.*”. O legislador comunitário para além da definição de valor efetivo, não quis deixar em branco outros elementos que devem ser

incluídos no valor tributável e, no artigo 78.º da DIVA, enumera os seguintes elementos a considerar no valor tributável:

- a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;
- b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.

Segundo Vasques (2017), esta medida visa garantir que a base do imposto é uniforme independentemente das escolhas dos Estados-Membros na construção dos seus sistemas fiscais internos. Visa evitar que os Estados-Membros reduzam a sua contribuição para os recursos próprios da comunidade, diminuindo o IVA por compensação de outros tributos indiretos que alimentem somente os seus orçamentos.

Para além do ajuste positivo imposto pelo artigo 78.º da DIVA, temos no artigo 79.º os ajustes de sinal negativo a fazer no valor tributável. Este diz-nos que do valor tributável devem ser excluídos os seguintes elementos:

- a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;
- b) Os abatimentos e bónus concedidos ao adquirente ou ao destinatário, quando a operação se realiza;
- c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

O artigo 79.º trata das reduções do valor tributável no momento do cálculo do mesmo, mas existem casos em que por devolução ou não realização da operação é necessário reduzir o montante tributável e, nesses casos, teremos de atentar ao disposto no artigo 90.º da Diretiva IVA. Nos casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial, ou redução do preço depois de efetuada a operação, a redução do valor tributável deverá ser feita em conformidade com as condições fixadas pelos Estados-Membros, deixando-lhes a possibilidade de recusa no que respeita à redução do valor tributável quando se trate de falta de pagamento do preço, total ou parcial, deixando por conta do sujeito passivo o risco do incumprimento.

Vasques (2017, p.292) refere a existência de casos “*em que a manipulação do valor tributável pode levar à perda de receita para os Estados-Membros mesmo nas operações entre sujeitos*

*passivos*”, de que são exemplo: sujeitos passivos que não gozam de direito à dedução integral do IVA, sujeitos passivos isentos ou sujeitos passivos mistos. Nestas três hipóteses, a redução do valor tributável leva a benefício indevido em prol do interesse próprio do sujeito passivo. Estes casos, na opinião de Vasques (2017), quando são entre sujeitos passivos que mantêm entre si relações especiais são ainda mais graves, pois têm o intuito de reduzir os encargos com este imposto num grupo de empresas. É dos casos de *preços de transferência* entre entidades ligadas entre si que o artigo 80.º da Diretiva IVA tenciona regular a matéria do valor tributável, deixando a cargo dos Estados-Membros tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, o valor tributável seja o valor *normal de mercado*<sup>20</sup>.

As taxas em sede de IVA têm sido um dos grandes desafios no que respeita à harmonização deste imposto. Segundo Vasques (2017, p.299), as primeiras Diretivas deixavam completa liberdade aos Estados-Membro no tocante à fixação das taxas do imposto, exigindo “*que as taxas fossem idênticas para bens e para serviços, mas permitindo de modo irrestrito o uso de taxas agravadas ou reduzidas*”. A Sexta Diretiva, na redação original de 1977, mostrava a mesma abertura, reproduzido em larga escala as regras da Segunda Diretiva, Vasques (2017, p.300) afirma que “*só na iminência da constituição do mercado único se daria enfim um passo no sentido da harmonização das taxas*” de IVA, com a Diretiva n.º 92/77<sup>21</sup>. O objetivo inicial seria a harmonização de tal forma que fosse possível adotar uma taxa normal única para todos os Estados-Membros, mas ao longo do tempo essa opção não se mostrou viável tendo em conta a complexidade e os objetivos internos de cada estado na obtenção de receitas. No entanto, a harmonização das taxas de IVA foi apreciada pela Comissão como um dos fatores essenciais para evitar distorções de concorrência prejudiciais para a Comunidade no seu todo. A existência de países comunitários com taxas de IVA mais apelativas poderia gerar preferência e a deslocação das empresas para esses mesmos países, prejudicando os outros Estados-Membros, o que punha em causa o princípio da neutralidade sobre as condições gerais de concorrência, assim como iria no sentido inverso aos princípios do Mercado Único.

Na Diretiva IVA as taxas do imposto são tratadas nos seus artigos 93.º a 129.º. A atual Diretiva IVA prevê a aplicação de uma taxa normal que não pode ser inferior a 15% (artigo 97.º) e dá a

---

<sup>20</sup> cf. conceito constante no artigo 72.º da Diretiva IVA.

<sup>21</sup> Publicada no JO n.º L 316 de 31/10/1992.

opção aos Estados-Membros de aplicar duas taxas reduzidas, com o limite mínimo de 5% (n.º 1 do artigo 99.º). Vasques (2017, p.300) alude que a “*Diretiva IVA cuida, portanto, não só da estrutura das taxas mas também do seu nível*”. É de realçar que a Diretiva, no seu artigo 96.º, pretende que não exista discriminação de aplicação da taxa normal de IVA entre bens e serviços, ou seja, são os Estados-Membros que podem escolher a taxa normal a aplicar, desde que não inferior a 15%, mas essa deverá ser aplicada de igual modo a entrega de bens e para a prestação de serviços, por razões óbvias de neutralidade.

Vasques (2017, p.303) sensibiliza para o facto de a Diretiva IVA, para além da taxa normal e de duas taxas reduzidas, permite ainda aos Estados-Membros fazer uso limitado de *taxas zero*, *taxas parking* e *taxas super-reduzidas*, “*o que leva a que em certos Estados-Membros coexistam quatro ou cinco taxas positivas de imposto, incidentes sobre bens diferentes*”. A taxa *parking* está prevista no artigo 118.º da DIVA, em que é concedida autorização a alguns países da UE a aplicação de uma das duas taxas reduzidas de IVA (previstas no artigo 98.º) a determinados fornecimentos de bens e serviços que não estão incluídos no Anexo III da Diretiva IVA, desde que essas taxas não sejam inferiores a 12%.<sup>22</sup>

No caso de um Estado-Membro alterar as suas taxas pode-se colocar a dúvida que taxa aplicar ou a partir de que momento se aplica a nova taxa. A Diretiva IVA aponta no seu artigo 93.º que a taxa a aplicar é a que vigora no momento em que ocorra o facto gerador, ou em certos casos como pagamentos em adiantado, entrega de bens ou a prestação de serviços, casos de aquisições intracomunitárias de bens, os casos de importações de bens, que é a que vigora no momento em que o imposto de torna exigível.

## **2.11 As isenções**

A aplicação de isenções é uma matéria que carece de alguma apreciação e cuidado por parte da UE pois, segundo Vasques (2017, p.307), a introdução de uma dispensa de pagamento do imposto em determinados bens ou serviços provoca uma discriminação “*entre os contribuintes e uma distorção no curso normal da oferta e da procura, encaminhando produtores e consumidores no sentido dos bens agraciados com isenção em detrimento dos demais*”.

Vasques (2017, p.307) refere, ainda, que o elevado leque de isenções presentes no sistema europeu de IVA constitui “*um dos principais entorses à neutralidade do imposto*”. A Diretiva

---

<sup>22</sup> As taxas de IVA em vigor nos diferentes Estados-Membros da União Europeia constam no Anexo 1.

IVA preocupa-se com as isenções internas, nos seus artigos 132.º a 137.º onde prevê uma listagem de isenções em benefício de certas atividades de interesse geral e de isenções em benefício de outras atividades. Estas isenções presentes na Diretiva IVA, não só são uma lista fechada de opções de isenção, como têm carácter imperativo, querendo isto dizer que são de obrigatória transposição para a legislação dos Estados-Membros, apenas podendo ser afastadas com fundamento no artigo 395.º da Diretiva IVA. Não menos importante, temos nos artigos 138.º a 166.º as isenções ligadas às operações transfronteiriças, cujo principal objetivo é garantir a tributação no destino.

No modelo de IVA europeu podemos distinguir dois tipos de isenções: as *isenções simples* e as *isenções completas*. As primeiras, são isenções que não conferem ao sujeito passivo o direito à dedução do IVA suportado. Isto é, o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações ativas (vendas de bens e prestações de serviço), mas também não tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respetiva realização. Quanto ao que respeita às isenções completas, totais ou plenas, são aquelas que apesar do sujeito passivo não liquidar IVA nas suas vendas, estas conferem o direito de dedução ou reembolso do imposto que tenha sido incorrido nas aquisições destinadas à realização da sua atividade. É o caso das isenções das exportações e das transmissões intracomunitárias de bens.

A Palma (2015) refere que o legislador consagra excepcionalmente, para algumas situações, o direito à renúncia à isenção, passando o sujeito passivo, nos termos normais, a liquidar e a deduzir o IVA suportado.<sup>23</sup>

## 2.12 O direito à dedução

Vasques (2017, p.333) refere que o “*mecanismo de crédito de imposto constitui umas das traves-mestras do IVA, talvez a mais importante*”. Esse mecanismo e o direito à dedução encontram-se disciplinados nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva IVA, onde, no essencial, a DIVA reconhece aos sujeitos passivos o direito a deduzir ao imposto liquidado o imposto incorrido na aquisição de bens e serviços. Basicamente, o direito à dedução nasce no momento que o imposto dedutível se torna exigível (artigo 167.º DIVA) e o sujeito passivo de IVA tem direito a deduzir, no Estado onde efetuar operações tributáveis, ou operações isentas, mas que

---

<sup>23</sup> cf. renúncia à isenção prevista no artigo 137.º da Diretiva IVA.

conferem o direito à dedução<sup>24</sup>, o IVA por si pago ou devido nesse mesmo Estado pelas aquisições que tenham contribuído para essas mesmas operações e os mesmos estejam relacionados com (artigo 168.º DIVA):

- aquisições de bens e prestações serviços, ou operações a estas assimiladas, fornecidas por outro sujeito passivo;
- aquisições intracomunitárias ou operações a estas assimiladas;
- importações de bens para esse Estado-Membro.

Para além dos requisitos anteriores, a Diretiva IVA ainda contém no seu artigo 178.º os requisitos a que está sujeito o direito à dedução, iniciando com a indicação que o sujeito passivo, para exercer este direito, tem de ter em sua posse fatura emitida nos termos das Secções 3 a 6 do Capítulo 3 do Título XI. Esta disposição é comum nas operações de entregas de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias. Já no que consta às transações assimiladas a estes três tipos de operações, o sujeito passivo deve, simplesmente, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro. Por outro lado, no que às importações de bens respeita, o sujeito passivo deverá “*possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do IVA devido*” (alínea e) do artigo 178.º da DIVA).

A Diretiva IVA também prevê exclusão ao direito à dedução das “*despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação*” (artigo 176.º DIVA). Contudo, não vai mais longe que isso, apesar de o artigo 176.º começar por referir que cabe ao Conselho deliberar por unanimidade, sob proposta da Comissão, quais as despesas que conferem o direito à dedução. Vasques (2017, p.346) refere que a Comissão, em 1998, chegou a apresentar ao Conselho uma proposta de Diretiva sobre a matéria, que não foi aprovada, o que faz com que o “*primeiro parágrafo do artigo 176.º continue, assim, desprovido de alcance até hoje.*”. Uma vez que a matéria da exclusão ao direito de dedução não se encontra definitivamente delineada, o artigo 176.º diz que os Estados-Membros podem manter as exclusões que tinham em vigor a 1 de janeiro de 1979, data de entrada em vigor da Sexta Diretiva, ou à data da sua adesão à Comunidade, quando esta seja posterior. Vasques (2017, p.348) alude que a abertura que o artigo 176.º da Diretiva IVA ainda

---

<sup>24</sup> São o exemplo das isenções que conferem direito à dedução, as isenções nas exportações previstas no artigo 146.º da DIVA, que tratando-se de isenções completas, e por força do artigo 169.º, conferem direito à dedução do imposto incorrido nos bens e serviços que destinem à utilização na atividade económica dos sujeitos passivos.

mantém, “*somada à cláusula de standstill que nele se compreende, explicam que os Estados-Membros tenham vindo a adoptar no seu ordenamento interno regras de exclusão algo divergentes*”.

Vasques (2017, p.351) realça que o “*princípio da neutralidade em que assenta o IVA só se concretiza quando os sujeitos passivos se desoneram da carga do imposto, subtraindo o IVA incorrido nos seus inputs ao IVA que liquidam nos outputs*”.

A Diretiva IVA reconhece três métodos distintos no cálculo da dedução:

- **método-regra da imputação direta** – nos custos diretos, aqueles que estão inequivocamente associados a operações que conferem direito à dedução (implícito no artigo 168.º DIVA);
- **método da afetação real** – nos custos mistos, custos que não só são referentes a operações que conferem direito à dedução, como a operações isentas simples, que não se consigam associar nem a um nem a outro tipo de operações;
- **método do *pro rata*** – também aplicável aos custos mistos, custos com bens e serviços que sejam utilizados pelo sujeito passivo, quer em operações que permitem a dedução do imposto suportado, quer em operações que não possibilitam essa dedução;

Vasques (2017, p.354) realça o facto que os métodos da afetação real e *pro rata* “*de que se ocupa o artigo 173.º, apenas se aplicam a custos mistos ou promíscuos e nunca custos que se possam associar directamente a um ou a outro tipo de operações*”.

Resumidamente, o artigo 173.º da DIVA aponta a aplicação do método *pro rata* nos custos mistos que são utilizados nas operações que conferem direito à dedução e o artigo 174.º refere que deve ser uma ponderação do que representam essas atividades no volume de negócios total da empresa, i.e., “*pro rata de dedução resulta de uma fracção que inclui os seguintes montantes: a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º; b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.*” (n.º 1 do artigo 174.º da DIVA). A Figura 2.5 é representativa da fórmula para o cálculo do método *pro rata*.

**Figura 2.5: Cálculo método pro rata**

$$\text{pro rata} = \frac{\text{operações com direito à dedução}}{\text{volume de negócios total}}$$

**Fonte:** adaptado de Vasques (2017, p.353)

Já no que respeita ao **método da afetação real**, a al. c), n.º 2 do artigo 173.º diz que os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar os sujeitos passivos a “*efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*”. Segundo Vasques (2017, p.353), a aplicação deste método substitui a presunção simples em que assenta o pro rata “*por indicadores alheios ao volume de negócios, imputando os custos mistos a operações com direito a dedução e a operações sem direito a dedução de acordo com indicadores diferentes, melhor adequados à actividade do sujeito passivo*”, sejam esse indicadores áreas ocupadas, número de trabalhadores, massa salarial, as horas-maquina ou hora-homem correspondentes a cada um desses tipos de operações.

### **2.13 As obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos**

O Título XI da Diretiva IVA ocupa-se da definição dos devedores deste imposto perante o fisco e quais as suas obrigações declarativas. Regra geral, a responsabilidade de liquidar o imposto e da sua entrega às autoridades fiscais recai sobre o sujeito passivo que exerça operações tributáveis. Contudo, existem situações em que a responsabilidade de liquidar e entregar o imposto recai sobre o destinatário dos bens fornecidos ou serviços prestados (mecanismo *reverse charge*). Esta opção prende-se com o objetivo de simplificar a cobrança, ou mesmo com a prevenção da fraude e evasão ao imposto que são propícias em algumas atividades. São exemplo de operações que configuram a imposição de aplicar o mecanismo reverse charge: as aquisições intracomunitárias de bens (artigo 200.º), as importações de bens (artigo 201.º) e os bens em regime suspensivo em entreposto aduaneiro (artigo 202.º). A responsabilidade do pagamento do imposto pode ainda ser atribuída a um representante fiscal, nos termos previstos no artigo 204.º da Diretiva IVA.

Com base na Diretiva IVA, os sujeitos devedores deste imposto têm cinco tipos de obrigações: obrigação de identificação, obrigação de pagamento, obrigações contabilísticas e obrigações declarativas.

A obrigação de identificação prende-se ao dever de os sujeitos passivos declararem o início, alteração e cessação da sua atividade na qualidade de sujeito passivos (artigo 213.º). Os Estados-Membros podem autorizar e podem exigir que a declaração seja efetuada, segundo regras por eles determinadas, por via eletrónica.

Quanto ao pagamento do imposto, este cabe aos sujeitos passivos que sejam devedores a entrega do montante líquido de IVA no momento da apresentação da declaração de IVA. Contudo, os Estados-Membros podem estabelecer outro prazo de pagamento (artigo 206.º). Da mesma forma, é dada liberdade aos Estados-Membros de dispensar os sujeitos passivos do pagamento do IVA por eles devido quando o respetivo montante se mostre de valor residual (artigo 212.º).

Os sujeitos passivos, quer sejam ou não responsáveis pelo pagamento do imposto às autoridades fiscais, estão ainda obrigados a:

- Emitir faturas para as entregas de bens e prestações de serviços, devendo estas cumprir os requisitos e exigências previstas no Capítulo 3 do Título XI da Diretiva IVA;
- Manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela administração fiscal (artigo 242.º), assim como um registo de inventário dos bens (artigo 243.º). Deverão os sujeitos passivos ter em arquivo cópias das faturas emitidas por si, pelos adquirentes ou destinatários, ou em seu nome e por sua conta, por terceiros, assim como todas as faturas recebidas (artigo 244.º). A Diretiva IVA dá liberdade aos E.M para determinar o período durante o qual os sujeitos passivos devem armazenar as faturas relativas a entregas de bens ou a prestações de serviços efetuadas no seu território, bem como as recebidas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território (artigo 247.º);
- Submeter nos prazos estabelecidos pelo respetivo Estado-Membro, de declaração periódica de IVA que contenha todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar. Apesar de ser dada liberdade aos E.M para fixar o prazo de entrega desta declaração, o mesmo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período de tributação, podendo os E.M fixar o período de tributação em um, dois ou três meses (artigos 250.º e 252.º);

- Quando estabelecido pelo respetivo Estado-Membro, submeter às autoridades fiscais uma declaração anual onde conste a totalidade das operações efetuadas no ano anterior, devendo esta incluir todas as informações necessárias para efeitos de eventuais regularizações (artigo 261.º);
- Entrega de mapa recapitulativo de IVA por sujeitos passivos que tenham efetuado operações intracomunitárias, de acordo com o estipulado no Capítulo 6 do Título XI da Diretiva IVA.

## Capítulo III – O IVA na ordem jurídica portuguesa

### 3.1 Incidência

#### 3.1.1 Incidência objetiva

Atentado ao que já foi supracitado em sede da Diretiva IVA, deve apenas referir-se que se considera sujeito a este imposto as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, assim como as importações de bens e as operações intracomunitárias (n.º 1 do artigo 1.º do CIVA). Considera-se como território nacional o território português, definido de acordo com artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa (n.º 2 do artigo 1.º CIVA), i.e., “*Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira*”.

O Código do IVA, à semelhança da Diretiva IVA, contém o elenco das operações que devem ser assimiladas a bens corpóreos, tais como:

- A energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares (n.º 2 do artigo 3.º);
- A entrega material de bens em execução de contratos de locação “*com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade*”, onde cabem os contratos de locação venda – nestes casos a transferência da propriedade do bem dá-se no momento do pagamento da última renda (al. a) do n.º 3 do artigo 3.º);
- A entrega material de bens “*decorrente 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*” (al. b) do n.º 3 do artigo 3.º). Embora juridicamente não exista uma transmissão, existe uma entrega dos bens, pelo que importa tributar em sede deste imposto.

Para além das operações acima citadas ainda são consideradas no Código do IVA como operações tributáveis:

- As vendas à consignação, quando no prazo de um ano a contar da data de entrega das mercadorias ao destinatário estas não tenham sido devolvidas (al. d) do n.º 3 do artigo 3.º);

- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou (al. e) do n.º 3 do artigo 3.º). Apesar de parecer algo óbvio, não é assim tão linear e é de bastante importância a sua total compreensão, pois caso o adquirente forneça materiais, ainda que parcialmente, a operação já será qualificada como uma prestação de serviços, nos termos dispostos na al. c) do n.º 2 do artigo 4.º;
- A afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem tenha havido dedução total ou parcial do imposto (al. f) do n.º 3 do artigo 3.º). Tratam-se aqui as operações ficcionadas, vulgarmente denominadas de autoconsumo. Segundo Vasques (2017), estas operações ocorrem quando determinados bens, adquiridos por uma empresa com vista à realização da sua atividade económica, são desviados do seu património com vista à satisfação das necessidades pessoais dos seus titulares, trabalhadores, ou mesmo de terceiros. Palma (2015) menciona tratar-se de um mecanismo para evitar a evasão, que só se justifica em casos em que o direito à dedução do imposto tenha sido exercido. Caso não se tributasse o autoconsumo, estaríamos perante a violação do princípio da neutralidade, uma vez que a mesma operação realizada por outros operadores económicos sê-lo-ia. Nestes casos de autoconsumo fica sempre a dúvida sobre que valor incide a tributação deste imposto, uma vez que é uma transmissão a título gratuito. É na al. b) do n.º 2 do artigo 16.º que encontramos a resposta: o imposto deverá ser calculado com base no “*preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações*”. É ainda importante aludir que no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, o legislador deixa expresso que estão excluídas de tributação as situações que se enquadrem na al. f) do n.º 3, mas que pelas suas características não constitua unidade de venda e visem ofertar ou transmitir como amostra de um produto<sup>25</sup>;
- A afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade isento e, bem assim, a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º (*i.e.*, bens que não conferem direito à dedução do imposto), quando relativamente a esses bens ou aos

---

<sup>25</sup> Artigo 3.º, n.º 7: “*Excluem-se do regime estabelecido na alínea f) do n.º 3, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais*”.

elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto (al. g) do n.º 3 do artigo 3.º). Neste caso estamos novamente perante situações de autoconsumo, mas numa perspetiva diferente, na medida em que certos bens não saem da empresa, mas são afetos a uma atividade que não confere direito à dedução (*i.e.*, atividade isenta). Este mecanismo pretende manter o princípio de neutralidade e anular total ou parcialmente o efeito do IVA inicialmente deduzido, através da criação de uma transmissão assimilada sujeita a imposto. Nesses casos em que o sujeito passivo tenha deduzido total ou parcialmente o imposto na atividade não isenta, ao proceder à afetação das despesas à atividade isenta deverá proceder à liquidação do respetivo imposto, como se de uma venda se tratasse.

Para além da importância de compreender quais as operações tributáveis neste imposto, também é essencial ter em conta as operações que o legislador aponta como operações excluídas do conceito de transmissão de bens, sendo elas a cessões a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial e as cedências efetuadas pelas cooperativas agrícolas aos sócios.

Apesar de nestas operações existir a transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo, na opinião de Palma (2015), são medidas de simplificação administrativa que visam evitar a subcarga da tesouraria das empresas, que se justifica pelo facto de existir uma continuidade da atividade económica. Temos assim no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA a exclusão de tributação das *“cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”*, das quais são exemplo os trespasses de estabelecimento, as fusões e a incorporação ou cisão de sociedades. No que concerne à exclusão do conceito de transmissões de bens referente às *cedências efetuadas pelas cooperativas agrícolas aos sócios*, é no n.º 6 do artigo 3.º do CIVA, que temos plasmado o conceito. Pois vejamos, estão excluídas *“cedências devidamente documentadas feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias-primas por eles entregues,*

*na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças<sup>26</sup>.”*

Nem sempre é fácil saber se a operação deve ser qualificada como transmissão de bem ou prestação de serviços e é aqui que surgem as operações compostas. Trata-se de operações económicas que combinam elementos de ambas e onde se torna difícil afirmar se estão em causa múltiplas operações ou uma única, e mesmo que operação em concreto se trata.

Vasques (2017, p.216) salienta o facto que qualificar uma operação composta como uma “*operação única ou a sua desagregação em múltiplas operações pode ter consequências importantes na aplicação do IVA*”, uma vez que dentro do composto podem existir elementos que beneficiem de isenção, outros que não usufruem de isenção, da mesma forma que as regras de localização que lhes correspondem podem também ter influência na aplicação deste imposto. Estes fatores podem levar o operador económico a tomar a decisão de desagregar ou agregar de modo artificial as operações realizadas de modo a obter ganho fiscal.

Na opinião de Vasques (2017), estas operações combinam elementos que podem dar corpo a operações distintas, mas que se combinam ao ponto de perderem a sua independência, devendo considerar-se que estamos perante uma operação única. Vasques (2017), com base nas fundamentações do TJUE, aponta a existência de dois tipos: relação de subordinação e relação de interdependência.

Nas relações subordinadas temos elementos que são considerados principais da operação e outros que, por não constituírem para o consumidor um fim em si mesmos, são considerados acessórios, apenas um meio de beneficiar nas melhores condições da prestação dita principal. É o exemplo de uma refeição no restaurante, o objetivo principal é a experiência gastronómica, o serviço em si, os elementos utilizados para a confecionar passam a ser acessórios, assim como o espaço onde é degustada a refeição. A operação principal é só serviço de restauração, estamos assim perante uma relação subordinada. As relações de interdependência ocorrem quando existe uma operação que aparenta ser única, mas existe a prestação de dois ou mais serviços que estão estreitamente ligados, ao ponto do consumidor percecionar apenas um. É o que acontece, por exemplo, nos cinemas e dos seus serviços de bar: podem aparentar atividades

---

<sup>26</sup> Na matéria da exclusão de cedências efetuadas pelas cooperativas agrícolas aos sócios, o artigo 3.º remete para Portaria do Ministro das Finanças, pelo que se deve atender ao definido na Portaria n.º 521/89, de 8 de julho, e ao Ofício-Circulado n.º 77.430, de 12 de julho de 1989, da DSCA do SIVA.

distintas, mas se não existir o serviço de rodagem de filmes, não haverá a venda de pipocas e bebidas, pois uma complementa a outra.

### 3.1.2 Incidência subjetiva

Palma (2015) realça que o conceito de sujeito passivo em sede de IVA não coincide com o previsto no artigo 18.º da LGT, pois de acordo com este normativo considera-se que sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva que está vinculada “*ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.*” (n.º 3 do artigo 18.º da LGT). Segundo Palma (2015), este conceito está ligado ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que está associado à realização de um facto tributável que reflete a capacidade contributiva, sendo o contribuinte direto à operação. Já no que ao IVA diz respeito, o conceito de sujeito passivo de imposto é “cego” quanto à capacidade contributiva, uma vez que o conceito gira em torno do exercício de atividades económicas e o que procura tributar é o ato de consumo final.

É no artigo 2.º do Código do IVA que encontramos a definição de sujeito passivo e as atividades económicas sujeitas. É importante salientar que na transcrição da Diretiva IVA, o legislador nacional não fez uma distinção entre sujeitos passivos e devedores do imposto. Regra geral, para que uma pessoa singular ou coletiva seja qualificada como sujeito passivo de IVA, é necessário que, em simultâneo, se verifiquem os seguintes requisitos (al. a) do n.º 1):

1. Exercer uma atividade económica que consista em praticar “*atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres*”;
2. Exercer uma atividade económica de modo independente, embora o legislador nacional deixe de uma forma muito vaga o que se entende como tal. No entanto, sempre que assim é, devemo-nos guiar pelo descrito na Diretiva IVA. E, como já referido anteriormente, o legislador comunitário deixa claro no seu artigo 10.º que “*a expressão ‘de um modo independente’ [...] exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal*”.

3. Exercer uma atividade económica com habitualidade, ou seja, deve consistir em uma prática reiterada.

Foi mencionado anteriormente que o legislador comunitário deixava em aberto a possibilidade de os Estados-Membros tributarem, ou não, os atos isolados (artigo 12.º da DIVA). Ainda no artigo 2.º do CIVA o legislador nacional não quis deixar essa hipótese passar em branco, ao referir que são ainda sujeitos passivos deste imposto se, “*do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável*”, enquadrável numa das referidas atividades, sejam ou não exercidas no território nacional (al. a) do n.º 1 do artigo 2.º), e ainda, seja ela uma operação sujeita a IRS ou IRC.

Para além do referido anteriormente, temos ainda situações em que o adquirente dos serviços ou bens se torna o sujeito passivo do imposto através do mecanismo de *reverse charge*, *i.e.*, a dívida reverte do prestador/fornecedor para o adquirente. Palma (2015, p.31) alude que nestes casos, o adquirente “*deverá proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto no artigo 19.º, n.º 1, alíneas c) e d)*”. Assim, temos ainda como sujeitos passivos de IVA:

- As pessoas singulares ou coletivas referidas no n.º 1 do artigo 2.º pela aquisição dos serviços abrangidos pela al. a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (al. e) do n.º 1 do artigo 2.º);
- Os adquirentes de transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º do CIVA (al. g) do n.º 1 do artigo 2.º);
- As pessoas singulares ou coletivas referidas no n.º 1 do artigo 2.º que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas (al. h) do n.º 1 do artigo 2.º).

Atentando ao anteriormente referido, podemos afirmar que as entidades sem fins lucrativos, assim como o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, são sujeitos passivos para efeitos deste imposto. Palma (2015) realça a existência da regra de delimitação negativa

que determina que em certas circunstâncias estas entidades não são consideradas como sujeitos passivos de IVA. Encontramos esta regra no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA que estatui que o Estado e demais pessoas de direito público não são sujeitos passivos de IVA quando realizem operações no âmbito do seu *jus imperii*, (dos seus poderes de autoridade), ainda que sejam efetuadas a título oneroso e desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência. De salientar que devem estar reunidos cumulativamente estes requisitos para que estejamos perante a delimitação negativa da incidência do imposto.

Palma (2015, p.32) salienta ainda que “*um dos problemas fundamentais suscitados por esta norma, consiste na questão jurídica (por vezes de complexa resolução) de sabermos quando é que uma pessoa colectiva de direito público está a actuar no âmbito dos seus poderes de autoridade.*”. O legislador nacional, através do n.º 3 do artigo 2.º do CIVA, apresenta uma lista de atividades onde não se aplica a não sujeição a estas entidades, desde que sejam exercidas de forma significativa:

- Telecomunicações
- Distribuição de água, gás e eletricidade
- Transporte de bens
- Prestação de serviços portuários e aeroportuários
- Transporte de pessoas
- Transmissão de bens novos cuja produção se destina a vendas
- Operações de organismos agrícolas
- Exploração de feiras e de exposições de natureza comercial
- Armazenagem
- Cantinas
- Radiodifusão e radiotelevisão

### **3.1.3 Incidência territorial**

Relativamente ao lugar das operações tributáveis, no direito nacional encontra-se transcrito no artigo 6.º do Código do IVA, e pouco mais há a assinalar, uma vez que o normativo português segue as determinações previstas na Diretiva IVA.

Palma (2015) refere que as regras de localização das transmissões de bens são relativamente claras, não oferecendo tanta complexidade como as normas que tratam da localização das

prestações de serviços, com exceção das transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural e de eletricidade.

A **regra geral da localização das transmissões de bens**, encontra-se no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, que determina serem localizadas em território nacional as transmissões em que o bem tenha sido expedido ou transportado para o adquirente e que se encontrem no território nacional quando a expedição ou transporte se iniciem. Já ao que concerne às **regras especiais de localização de transmissões de bens**, é nos n.ºs 2 a 5 do artigo 6.º do CIVA que as encontramos. Estes números tratam, assim, das: i) operações em cadeia; ii) transmissões a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros; e iii) transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento. O n.º 6 e seguintes do artigo 6.º do CIVA, determinam as regras de localização das prestações de serviço, tendo em conta a qualidade do adquirente dos mesmos (B2B ou B2C) e de acordo com o já observado aquando da análise à Diretiva IVA.

É importante denotar que, em 2010, o artigo 6.º do Código do IVA foi alterado pelo DL n.º 186/2009, de 12 de agosto e pelo DL n.º 134/2010, de 27 de dezembro. Esta reforma teve como base as alterações introduzidas na Diretiva IVA pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, no que respeita ao lugar das prestações de serviços. Como já anteriormente foi referido, as regras das localizações, principalmente no que toca às prestações de serviços, é uma matéria bastante complexa de análise, como tal, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procedeu à divulgação das alterações através do Ofício-Circulado n.º 30115/2009, de 29 de dezembro que, embora não contemple as alterações mais recentes no tocante às transmissões de bens por via eletrónica ou das vendas à distância, continua nos dias de hoje a mostrar-se bastante elucidativo de como classificar a localização das prestações de serviços.

### **3.1.4 Incidência temporal**

No normativo nacional é no artigo 7.º do CIVA que encontramos o tratamento do facto gerador e da exigibilidade que dão origem à obrigação de liquidar este imposto. Regra geral, o imposto torna-se exigível (n.º 1 artigo 7.º CIVA):

- a) Nas transmissões de bens, quando os bens são postos à disposição do adquirente;

- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;
- c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

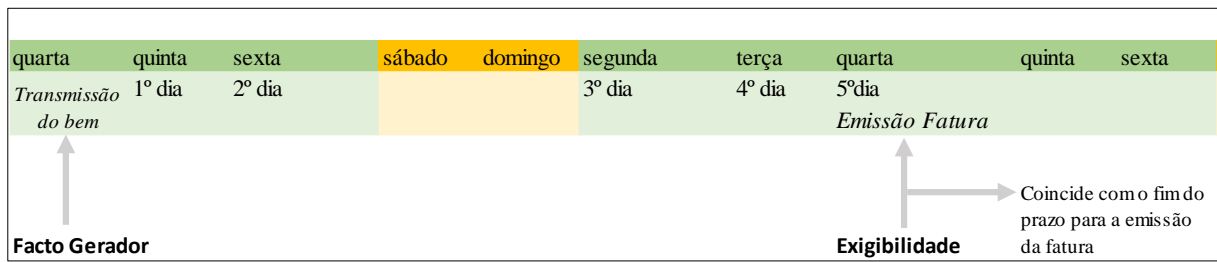
Contudo, é de salientar, a existência de uma cláusula de derrogação à regra geral (artigo 8.º do CIVA), pois sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à obrigação de emitir uma fatura nos termos do artigo 29.º, o imposto passa a ser exigível:

- a) Se o prazo previsto para a emissão de fatura for respeitado, no momento da sua emissão (al. a) do n.º 1 do artigo 8.º);
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina (al. b) do n.º 1 do artigo 8.º);
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de fatura, no momento desse pagamento, pelo montante recebido (al. c) do n.º 1 do artigo 8.º).

No que concerne aos pagamentos antecipados (n.º 2 do artigo 8.º do CIVA), Palma (2015) faz referência à doutrina da AT (*cf.* Informação n.º 15, de 13.2.89, da DSCA do SIVA), em que os adiantamentos deverão, para efeitos de IVA, ter o mesmo tratamento que a operação definitiva, isto é, se a operação definitiva for tributável, o adiantamento da mesma deverá ser tributável, caso a operação seja isenta o adiantamento deverá ser considerado isento nos mesmos moldes.

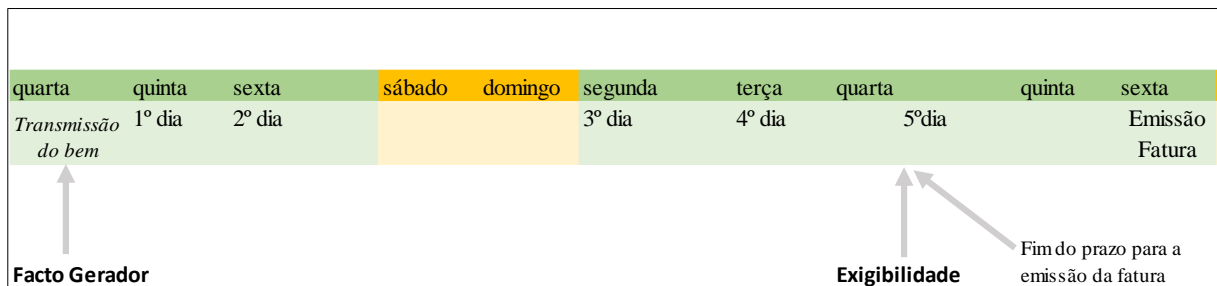
Quanto à obrigação de emissão de fatura, deverá ser respeitado o disposto no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA: regra geral, o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, devendo as mesmas ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os elementos enumerados no n.º 5 do mesmo artigo. Para melhor compreensão da aplicação do facto gerador e dos momentos da exigibilidade do imposto, temos abaixo: i) a Figura 3.1, que representa os casos em que a emissão de fatura respeita os prazos previstos; ii) a Figura 3.2, em que o prazo previsto para a emissão da fatura não foi respeitado; iii) a Figura 3.3, que representa as situações em que o facto gerador e a exigibilidade se dão no mesmo momento; e iv) a Figura 3.4, que representa os casos em que existe pagamento antecipado.

**Figura 3.1: Facto gerador e exigibilidade – faturação dentro do prazo**



**Fonte:** elaboração própria

**Figura 3.2: Facto gerador e exigibilidade – faturação fora do prazo previsto**



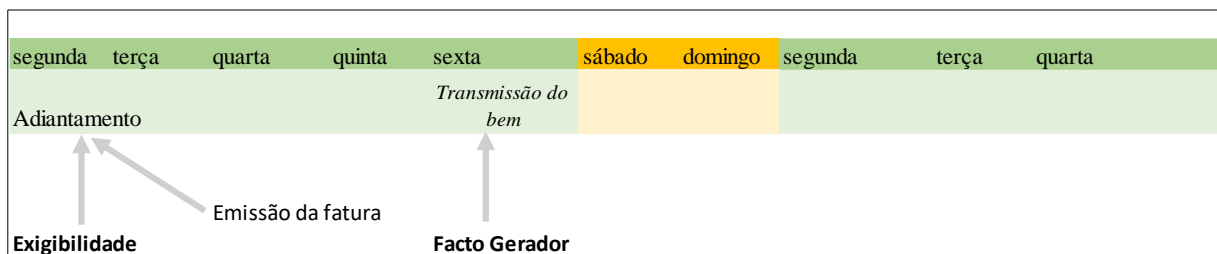
**Fonte:** elaboração própria

**Figura 3.3: Facto gerador e exigibilidade – mesmo momento**



**Fonte:** elaboração própria

**Figura 3.4: Facto gerador e exigibilidade – pagamento precedente ao facto gerador**



**Fonte:** elaboração própria

Atentando a natureza complexa de algumas transmissões de bens e prestações de serviços, onde pode existir dificuldade em determinar o momento da sua exigibilidade, o artigo 7.º do CIVA contempla várias *regras especiais*. Essas regras pretendem esclarecer qual o momento em que o bem é colocado à disposição do adquirente ou quando é que se considera realizada a prestação de serviços. De acordo com essas regras, o IVA é devido e torna-se exigível:

- Quando a entrega dos bens implica instalação e montagem por parte do fornecedor, considera-se que os bens são colocados à disposição do cliente quando essa instalação ou montagem estiver concluída (n.º 2 do artigo 7.º do CIVA);
- Nos casos em que existe um carácter de continuidade nas transmissões dos bens ou das prestações de serviços, que dão origem a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respetivo montante (n.º 3 do artigo 7.º do CIVA). Realça-se ainda a salvaguarda do n.º 9 do artigo 7.º do CIVA, pois sempre que nessas transmissões de bens ou prestações de serviços não seja afixado periodicidade de pagamento, ou esta seja superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente a esse período;
- Nas afetações de bens assimiladas a transmissões, referidas nas als f) e g) do n.º 3 do artigo 3.<sup>o27</sup> e nas afetações de prestações de serviços a título gratuito, assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso mencionadas nas als. a) e b) do n.º 2 do artigo 4.<sup>o28</sup>, quando as afetações de bens ou as prestações de serviços tiverem lugar (n.º 4 do artigo 7.º);
- Nas transmissões de bens entre comitente e comissário, quando o comissário os puser à disposição do seu adquirente (n.º 5 do artigo 7.º);
- Na não devolução das mercadorias enviadas à consignação, aquando do termo de um ano após a entrega dos bens ao destinatário (n.º 6 do artigo 7.º).

---

<sup>27</sup> Os bens assimilados a transmissões referidas nas als. f) e g) do n.º 3 artigo 3.º do CIVA, são: i) afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem; e ii) a afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade isento; desde que tenha havido dedução total ou parcial do imposto;

<sup>28</sup> Face ao disposto no n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, são consideradas prestações de serviços a título oneroso: i) a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos; ii) prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma; e ii) 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.

## 3.2 Valor tributável e taxas

Ao que ao valor tributável das operações respeita, no normativo nacional são aplicáveis, regra geral, as disposições previstas no artigo 16.º e no artigo 17.º do Código do IVA.

Para além do que se considera valor tributável, também é importante ter em consideração que o normativo nacional prevê correções do valor tributável após ter sido emitida fatura, respeitantes a cancelamentos, devoluções de bens, redução de preço, concessão de abatimentos, descontos, etc. Face ao disposto no artigo 78.º do CIVA, se após o registo contabilístico da fatura *“for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.”* A retificação de faturas é obrigatória, *“quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar”*, a correção é facultativa *“quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos”* (n.º 2 do artigo 78.º do CIVA). Se o sujeito passivo adquirente, ou destinatário do bem ou serviço, tiver já registado a operação que foi anulada, reduzindo o seu valor tributável ou retificando para menos o valor faturado pelo seu fornecedor ou prestador de serviços, deve, *“até ao final do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo”*, corrigir a dedução realizada (n.º 4 do artigo 78.º CIVA).

Já no que diz respeito à regulamentação das taxas em sede de IVA no normativo nacional, esta encontra-se definida no artigo 18.º do Código do IVA, onde podemos denotar a escolha de duas taxas “reduzidas” e uma taxa normal aplicáveis para efeitos de importações, transmissões de bens e prestações de serviços. Tendemos a dizer que em Portugal são aplicadas uma taxa reduzida e uma taxa intermédia, mas conforme a leitura da Diretiva IVA temos, na realidade, a aplicação de duas taxas reduzidas.

É ainda de salientar que as taxas a aplicar em território continental são distintas das aplicadas nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores. Segundo Palma (2015, p.63), esta possibilidade de aplicação de taxas mais reduzidas nas Regiões Autónomas foi *“objeto de negociação aquando da adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia,*

*atendendo, essencialmente, aos custos de insularidade*<sup>29</sup>. Foi na altura da adesão à CEE, determinado através dos n.ºs 2 e 3 do artigo 32.º da Lei n.º 2-B/85, de 2 de fevereiro, que as taxas de IVA aplicáveis nestas regiões poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente. Posteriormente, com a aprovação da nova Lei das Finanças Regionais, passou para 20%<sup>30</sup>.

O artigo 18.º do CIVA prevê então que a taxa reduzida para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I seja de 6%, as constantes da Lista II seja de 13%, e sempre que ao bem ou serviço em causa não couberem numa dessas duas listas é aplicada a taxa normal de 23%. Na Tabela 3.1 encontramos representadas as taxas de IVA atualmente em vigor para Portugal continental e Regiões Autónomas.

*Tabela 3.1: Taxas de IVA em vigor Portugal continental e Regiões Autónomas*

	Taxa Reduzida Lista I	Taxa Reduzida Lista II	Taxa Normal
<b>Portugal Continental</b>	6%	13%	23%
<b>Região Autónoma Madeira</b>	5%	12%	22%
<b>Região Autónoma Açores</b>	4%	9%	16%

Fonte: elaboração própria

Ainda no que às taxas concerne, o legislador nacional não quis deixar de parte os casos em que existe agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto. Segundo o n.º 4 do artigo 18.º do CIVA, dever-se-á ter em consideração o seguinte:

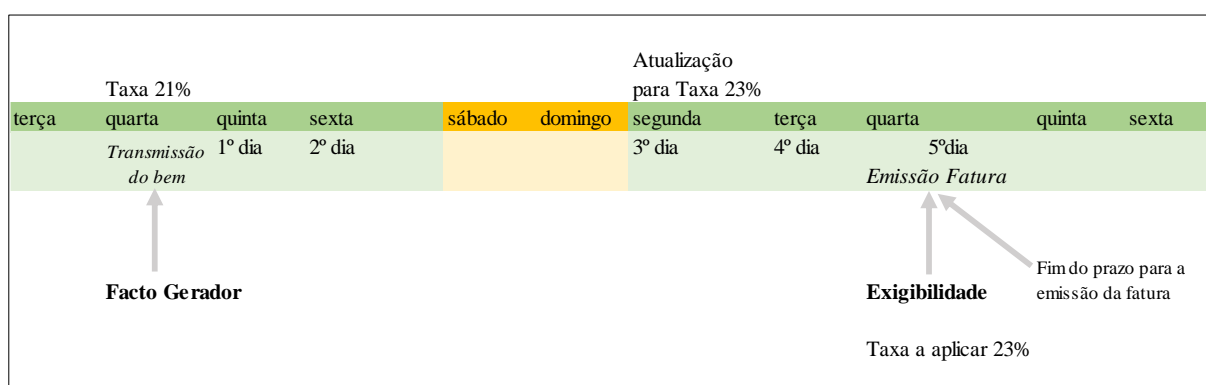
- Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofram alterações da sua natureza nem percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao valor global das mercadorias é a que lhes corresponder ou, se lhes couberem taxas diferentes, a mais elevada;
- Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, aplica-se a taxa que lhes corresponder enquanto tal.

<sup>29</sup> Cf. n.º 2 do artigo 105.º da Diretiva IVA.

<sup>30</sup> Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro. De acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 59.º: “As Assembleias Legislativas das regiões autónomas podem ainda, nos termos da lei, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC e do IVA, até ao limite de 20 %, e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor”.

Um aspeto a ter em consideração é a alteração de taxas. O Código do IVA deixa claro no seu n.º 9 do artigo 18.º que no caso de existir alteração de taxas, a taxa a aplicar é a que vigora no momento que o imposto se torna exigível e, de acordo com o estipulado no artigo 7.º, este torna-se exigível no momento da disponibilização do bem ao adquirente, ou no momento da realização da prestação de serviço. Nos casos de obrigação de emissão de fatura é exigível no momento da sua emissão, caso os prazos previstos para a sua emissão sejam respeitados, ou no caso de os prazos não serem respeitados, quando este termina. Vejamos na Figura 3.5 a aplicação do descrito anteriormente:

**Figura 3.5: Exemplo de taxa a aplicar no caso de atualização**



**Fonte:** elaboração própria

Atentando sobretudo ao aumento do custo de vida em Portugal e à crise económica que já se vinha a sentir com a pandemia da Covid-19 e que se agravou com a guerra na Ucrânia, o Governo anunciou um novo pacote de ajudas para mitigar o aumento do custo de vida. Uma das medidas aprovadas foi a aplicação de taxa zero de IVA a um cabaz alimentar. Foi a Lei n.º 17/2023, de 14 de abril, que veio prever “a aplicação transitória de uma isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) com direito à dedução (taxa zero) aos produtos alimentares do cabaz alimentar essencial saudável, como medida excepcional e temporária de resposta ao aumento extraordinário dos preços dos bens alimentares”. Esta Lei entrou em vigor a 18 de abril de 2023, produz efeitos até dia 31 de outubro de 2023 e aplica-se a 46 artigos alimentares considerados essenciais para a alimentação saudável dos portugueses.

### 3.3 Isenções consagradas no Código do IVA

Tal como prevê a Diretiva IVA, também no ordenamento jurídico interno estão contempladas *isenções completas e isenções incompletas*.

As *isenções incompletas*, como já anteriormente referido, são as que não conferem direito à dedução, estão ligadas não só com o interesse geral ou social (nomeadamente assistência e segurança social, ensino, formação profissional, cultura, ciência, desporto, religião, serviços públicos postais, etc.), como a outras operações de interesse específico, nomeadamente, bancárias, financeiras ou relacionadas com a propriedade imobiliária. São o caso de todas as isenções constantes nos artigos 9.º e 53.º do CIVA<sup>31</sup>. Algumas das isenções simples constantes no artigo 9.º do CIVA são:

- Operações de seguro e resseguro;
- Serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados;
- Prestações de serviços de ensino escolar ou superior;
- Prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas, assim como as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;
- Transmissão e arrendamento de bens imóveis (embora existam algumas exceções a ter em conta no n.º 29 do artigo 9.º).

As *isenções completas*, aquelas que conferem o direito à dedução ou reembolso do imposto suportado, ocorrem, regra geral, nas operações de exportações e transmissões intracomunitárias de bens, conforme o disposto nos artigos 14.º do CIVA e do RITI, conjugados, respetivamente, com o ponto I) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e n.º 2 do artigo 19.º do RITI.

Palma (2015) refere que as isenções em sede de IVA podem ser bastante penalizadoras, embora à primeira vista isto possa parecer paradoxal. Suporta a sua afirmação dando o exemplo de um médico, em que as suas prestações de serviços estão isentas de IVA ao abrigo do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA e, embora não tenha liquidado IVA aos seus clientes, teve grandes despesas de investimento em equipamentos, pelo que não podendo deduzir o IVA suportado na aquisição dos mesmos, vê-se de certo modo “obrigado” a repercutir esses custos no preço das suas consultas. Palma (2015, p.51) refere, ainda, que o facto de as isenções poderem ser bastante

---

<sup>31</sup> O artigo 53.º do CIVA remete para o regime especial de isenção que prevê a isenção de imposto aos sujeitos passivos que não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 15.000 euros, e desde que não possuam contabilidade organizada, não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exerçam atividades que consistam na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no Anexo E do CIVA.

penalizadoras, o “*legislador consagra excepcionalmente, em algumas situações, o direito à renúncia à isenção, passando o sujeito passivo, nos termos normais, a liquidar e a deduzir o IVA suportado*”. Nestes termos, segundo o artigo 12.º do CIVA, os sujeitos passivos podem optar por renunciar à isenção (optando pela aplicação do imposto às suas operações) nas seguintes operações:

- Prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional a que se refere o n.º 10 do artigo 9.º (al. a) do n.º 1 do artigo 12.º);
- Prestações de serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados, mencionados no n.º 36 do artigo 9.º (al. a) do n.º 1 do artigo 12.º);
- Prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares de carácter particular, i.e., não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde (al. b) do n.º 1, do artigo 12.º);
- Prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (al. c) do n.º 1 do artigo 12.º);
- Operações relativas à locação e transmissão de imóveis, quando realizadas entre sujeitos passivos do imposto, previstas nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º (n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º).

A lei concede a estes sujeitos passivos o direito de renúncia à isenção, mediante entrega na repartição de finanças competente, da declaração de início de atividade e/ou de alterações, (n.º 2 do artigo 12.º CIVA), no pressuposto de que, uma vez exercido tal direito, os renunciantes fiquem obrigados a permanecer no regime de tributação, no mínimo, durante cinco anos (n.º 3 do artigo 12.º CIVA), passando a estar sujeitos a todas as obrigações decorrentes desse regime.

### **3.4 Direito à dedução**

Palma (2015, p.63) refere que o “*direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste tributo*”, como desde do início foi definido no artigo 2.º da Primeira Diretiva: “*Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado*

*sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”.*

Segundo Palma (2015, p.64), “*as regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam uma série de requisitos*”, e é necessário que se verifiquem simultaneamente: requisitos objetivos e os requisitos subjetivos. Com base no artigo 19.º do CIVA, podemos afirmar que se consideram requisitos objetivos: i) que o imposto suportado conste em faturas emitidas de forma legal, onde seja mencionado expressamente o nome do sujeito passivo e que este as tenha em sua posse (al. a) do n.º 2 do artigo 196.º) ou do recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como de documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos quais conste o número e data do movimento de caixa (al. b) do n.º 2 do artigo 19.º) e ii) que se trate de IVA português e que confira direito a dedução, *i.e.*, não podem ser despesas excluídas do direito à dedução por força do artigo 21.º do CIVA. No que respeita aos requisitos subjetivos, o sujeito passivo tem de se enquadrar num regime que lhe confira direito à dedução do IVA e só os bens e serviços diretamente relacionados com o exercício da atividade conferem direito à dedução, desde que essas operações se enquadrem no artigo 20.º do CIVA.

O direito à dedução nasce quando o imposto dedutível se torna exigível, de acordo como o estabelecido nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA (n.º 1 do artigo 22.º CIVA), e efetua-se através da subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração. Isto significa que é “*irrelevante que os bens adquiridos num certo período de imposto sejam ou não vendidos nesse mesmo período*” (Palma, 2015, p.67).

Por norma, o exercício do direito à dedução deverá ser exercido, sem prejuízo das correções previstas no artigo 78.º, na declaração do período em que se tiver verificado a receção de faturas, mesmo que estas tenham chegado num período diferente do da emissão das mesmas (n.ºs 2 e 3 do artigo 22.º CIVA). No caso de impossibilidade de exercer esse direito no período declarativo respetivo à emissão da fatura, segundo Palma (2015, p.67), “*o exercício do direito à dedução poderá ser efectuado, sem prejuízo de disposições especiais, no decurso de 4 anos após o nascimento do direito à dedução*”, conforme o previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

### 3.5 Obrigações dos sujeitos passivos

Segundo Palma (2015), os sujeitos passivos de IVA têm cinco tipologias de obrigações: obrigação de pagamento; obrigações declarativas; obrigações de faturação; obrigações contabilísticas e obrigação de conservação de documentos;

Analisemos de forma sucinta cada uma destas obrigações:

**Obrigação de pagamento** – Conforme o regime geral previsto no n.º 1 do artigo 27.º do CIVA, os sujeitos passivos de IVA estão obrigados a proceder ao pagamento do imposto devido: i) até ao dia 25 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime normal com periodicidade mensal; até ao dia 25 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime normal com periodicidade trimestral. Para além do regime normal, existem algumas especificidades, em que os sujeitos passivos são obrigados a entregar o imposto, nos seguintes termos:

- Pessoas que mencionem indevidamente o IVA em faturas (al. c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA) ou que pratiquem uma só operação tributável nas condições referidas na al. a) do artigo 2.º do CIVA, devem entregar o imposto, respetivamente, até 20 dias a contar da emissão da fatura e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação (n.º 2 do artigo 27.º);
- Sujeitos os passivos abrangidos pelas als. e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica nos termos do artigo 41.º, devem enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas e efetuar o pagamento do respetivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível (n.º 3 do artigo 27.º).

**Obrigações declarativas** – o Código do IVA prevê a entrega, nomeadamente, das seguintes declarações:

- Declarações de início de atividade, alteração e cessação de atividade, nos termos dos seus artigos 31.º, 32.º e 33.º, respetivamente;
- Declarações periódicas (al. c) do n.º 1 do artigo 29.º CIVA), por transmissão eletrónica, nos prazos previstos no artigo 41.º do CIVA;

- Declaração de informação contabilística e fiscal e anexos – a al. d) do n.º 1 do artigo 29.º obriga os sujeitos passivos à entrega, por transmissão eletrónica de dados, de uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar ao CIVA, relativos às operações efetuadas no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas (IRS e IRC). Temos, então, no n.º 1 do artigo 113.º do CIRS (quando respeite a pessoas singulares titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada) e na al. c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC, prevista a entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES).<sup>32</sup>
- Mapas recapitulativos de clientes e fornecedores – juntamente com a entrega da IES os contribuintes devem entregar dois mapas recapitulativos, igualmente por transmissão eletrónica de dados, com a identificação dos sujeitos passivos seus clientes (Anexo O) e fornecedores (Anexo P), onde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a 25.000 euros (al. e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA).
- Declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias de bens – Declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, na qual deverão ser declaradas as transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI, das operações a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º do RITI e das transferências de bens à consignação abrangidas pelos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A do RITI. E por força da alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, deverão os sujeitos passivos nessa declaração recapitulativa, também, indicar as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado-Membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º.

**Obrigações de faturação** – os sujeitos passivos deverão emitir, obrigatoriamente, uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do

---

<sup>32</sup> Segundo Palma (2015, p.74), “consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento de diversas obrigações mediante uma declaração única transmitida via eletrónica. Este diploma entrou em vigor a 18 de janeiro de 2007 e vem determinar, no que toca ao IVA, que, com a entrega da IES, deve ser igualmente entregue a declaração anual de informação contabilística e fiscal e os mapas recapitulativos previstos nas alíneas d) a f) do n.º 1 do artigo 29.º. A IES é apresentada anualmente, nos seis meses posteriores ao termo do exercício económico”.

adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços (al. b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA). Esta deverá cumprir os formalismos expressos no artigo 36.º do Código do IVA.

**Obrigações contabilísticas** – o Código do IVA determina que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controle, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto (n.º 1 do artigo 44.º do CIVA). Para o cumprimento desta disposição deverá atentar-se aos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 44.º.

**Obrigações de conservação de documentos** – atentado ao disposto no n.º 1 do artigo 52.º do CIVA, os *“sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes todos os livros, registos e respectivos documentos de suporte, incluindo, quando a contabilidade é estabelecida por meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos”*.

## Capítulo IV – O Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

### 4.1 Enquadramento

Com a abolição de fronteiras e livre circulação de mercadorias entre Estados aderentes, proveniente da criação do Mercado Único (entrada em vigor janeiro de 1993), entra também em vigor o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), “*em regime transitório, verificada a impossibilidade de atingir o consenso, necessário e unânime, na aplicação do IVA na origem, como a comissão Europeia inicialmente previa*” (Decreto-Lei n.º 290/92).

O Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92 de 28 de dezembro e republicado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, e pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, regula as transações intra-UE. Este diploma regula o IVA intracomunitário e é constituído por 33 artigos. Agrega as normas específicas sobre o tratamento das transações intracomunitárias de mercadorias, nomeadamente no que respeita à incidência, localização, isenções, valor tributável e obrigações dos sujeitos passivos no que respeita à liquidação, pagamento e obrigações acessórias.

Neves (2018) explica que o legislador nacional optou por não integrar este regime no Código do IVA, sobretudo pelas características de sistematização do imposto e na convicção da natureza transitória deste regime. Neves (2018) acredita, contudo, que a desistência do legislador comunitário do princípio da tributação na origem e a consequente passagem a definitivo do princípio da tributação no destino, seja cada vez mais a razão para o RITI futuramente passar a integrar o Código do IVA.

Palma (2015) classifica o RITI como sendo um regime especial face ao Código do IVA, pois as respetivas normas prevalecem sobre o CIVA, sendo aplicadas as normas do CIVA com as devidas adaptações, caso nenhuma norma do RITI seja aplicável.

### 4.2 Conceitos de aquisição e transmissão intracomunitária de bens

Abreu (2023) realça que desde 1 de janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas no seio da Comunidade, surgiu a necessidade de distinguir o movimento de bens dentro do território da Comunidade, com as movimentações além-fronteiras da mesma, isto é, para ou de países terceiros. Até essa data qualquer movimentação de bens fora dos limites de

um país era considerada importação ou exportação. Contudo, daí em diante, houve a necessidade de distinguir as operações transfronteiriças. É nesse momento que nasce a definição de Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB) e Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB).

Vasques (2017) enfatiza que tanto as importações e exportações, quer as TIB e as AIB, são operações que atravessam diferentes jurisdições, onde se aplicam diferentes regimes de IVA, em que as primeiras se prendem com a circulação internacional de mercadorias que envolve a troca comercial com países terceiros, e nas outras duas envolve as trocas comerciais entre Estados-Membros.

#### **4.2.1 – Aquisição intracomunitária de bens**

No artigo 3.º do RITI (transcrição para o normativo nacional do artigo 20.º da DIVA), encontramos a definição de aquisição intracomunitária de bens. Este artigo diz-nos então que são consideradas AIB a *“obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado membro”*.

Neves (2018, p.48-49) decompõe este conceito em quatro traços fundamentais:

1. *“Obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”*: refere que este conceito se reveste de natureza económica e não jurídica, pois o conceito de *“poder de dispor”* não se traduz necessariamente na transmissão efetiva da propriedade sobre o bem, mas sim a possibilidade de dispor, usar, como se fosse o proprietário, prevalecendo assim a ótica económica sobre a jurídica;
2. *“Se trate de um bem móvel corpóreo”*: o RITI não define o conceito de bem móvel corpóreo, contudo, atentando ao n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) *“sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”*. Neste sentido, deveremos atentar ao disposto no n.º 1 do artigo 205.º do Código Civil (CC), que menciona que deve ser considerado móvel *“todas as coisas não compreendidas no artigo anterior”*. De acordo com o artigo 204.º do CC depreende-se, igualmente, que será considerado móvel tudo o que não for prédio, rústico ou urbano; águas; árvores, arbustos e os frutos

naturais, enquanto estiverem ligados ao solo, e os direitos inerentes a estes; assim como partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos;

3. “*Seja realizada a expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deste, com destino ao adquirente*”: caracteriza-se na movimentação física dos bens com origem num qualquer Estado-Membro cujo destino seja Portugal;
4. Por último, “*o transporte dos bens deverá ter início noutro Estado-Membro*”.

Para além desta definição geral de aquisição intracomunitária de bens, temos ainda, no artigo 4.º do RITI as operações assimiladas a AIB, desde que efetuadas a título oneroso, são elas:

- a afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua atividade;
- a aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado-Membro, quando ambas as operações forem efetuadas por uma pessoa coletiva das referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º

Com a entrada em vigor da Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, que aditou ao RITI o artigo 7.º - A, que trata do Regime de vendas à consignação nas transferências intracomunitárias de bens, passamos a ter a ressalva do n.º 4 do artigo 4.º. Este número, faz com que o tratamento a dar aos bens colocados em território nacional a título de venda à consignação, nas situações previstas nos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A (salvo quando se verifique qualquer das condições referidas no n.º 4 do artigo 7.º), não sejam equiparadas a aquisições intracomunitárias.

#### **4.2.2 – Transmissão intracomunitária de bens**

Tal como nas aquisições, o conceito de transmissão intracomunitária de bens também se encontra previsto no RITI. Este conceito encontra-se consagrado no seu artigo 7.º, assim como um conjunto de operações que não devem ser consideradas como tal. Vasques (2017) refere que este artigo trata de delimitar o âmbito objetivo de incidência positiva e negativa do RITI, no que respeita às TIB. Considera-se então TIB, como base no n.º 1 do artigo 7.º do RITI, as transmissões efetuadas “*a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo*”

*ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa”.* Neste caso, o conceito de TIB constante no RITI é uma remissão expressa para o CIVA. Ainda no n.º 1 do artigo 7.º encontramos as operações que se consideram assimiladas a transmissões de bens: situações em que existe circuito físico de bens do território nacional para o território de outro Estado-Membro, sem que exista transferência de propriedade, continuando na esfera da atividade económica do sujeito passivo, tendo sido deslocadas para outro E.M para serem por ele utilizadas.

Vasques (2017) expõe que a necessidade de assimilar estas operações a transmissão de bens prende-se com a necessidade de controlar a movimentação física dos bens entre E.M e prevenir eventuais situações de fraude e evasão fiscal.

Também no artigo 7.º do RITI é possível aferir, por razões lógicas, que o legislador teve o cuidado de deixar bem evidenciado o que não deve ser considerado, por não se tratar de verdadeiras vendas, mas sim apenas movimentações físicas dos bens sem qualquer contrapartida económica e também por razões de simplificação administrativa. Encontramos então, no n.º 2 do artigo 7.º, as situações que não devem ser consideradas como transmissões intracomunitárias de bens:

- a) Transferência de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutra Estado-Membro nos termos do n.º 1 do artigo 9.º ou de bens cuja transmissão não é tributável no território nacional nos termos do artigo 10.º;
- b) Transferência de bens para serem objeto de transmissão a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte em que os lugares de partida e de chegada se situem na União Europeia;
- c) Transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas previstas no artigo 14.º do Código do IVA ou em transmissões isentas nos termos do artigo 14.º;
- d) Transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de eletricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento;
- e) Transferência de bens para serem objeto de peritagens ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efetuar ao sujeito passivo, materialmente executadas no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde

que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;

- f) Transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efetuar pelo sujeito passivo no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens;
- g) Transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro Estado-Membro no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro, com vista a uma utilização temporária, beneficiaria do regime de importação temporária com isenção total de direitos.

Abreu (2023) refere que as situações das als. e), f) e g) do n.º 2 do artigo 7.º do RITI são situações temporárias, que os bens saem temporariamente do E.M de origem, para serem utilizados pelo sujeito passivo noutra E.M, mas com o intuito de regressarem.

O legislador teve em conta a possibilidade de as condições de não sujeição do n.º 2 deixarem de se verificar, e no n.º 3 do artigo 7.º prevê que, nesses casos, deverá “*considerar-se que os bens são transferidos para outro Estado membro nos termos do n.º 1 no momento em que a condição deixar de ser preenchida*”. Ou seja, considera-se que os bens foram transferidos a título definitivo para outro E.M, dando origem a uma TIB e nascendo, assim, o dever de cumprir com todas as obrigações a ela inerentes. Podemos considerar evidente que este n.º 3 é uma medida aplicada pelo legislador no combate ao abuso por parte dos sujeitos passivos, para evitar que utilizem a não sujeição de forma a não haver tributação nas operações.

Para além das operações acima citadas, temos ainda as remessas intracomunitárias de bens em regime de venda à consignação, com destino a outro Estado-Membro, que também não devem ser consideradas como TIB, por força do artigo 7-A (aditado ao RITI pela Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto), desde que cumpram, cumulativamente, as condições aí presentes. Salvo quando se verifique qualquer das condições referidas no n.º 4 do artigo 7.º.

As situações de não sujeição nas AIB/TIB não significa que estas transferências de bens estejam dispensadas de ser relevadas nos registos contabilísticos. O artigo 31.º do RITI remete para as obrigações do n.º 1 do artigo 44.º do CIVA, que estatui que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo

do IVA e permitir o controlo. Logo, poder-se-á afirmar que estão sujeitas a registo contabilístico, de acordo com o n.º 1 do artigo 33.º do RITI:

- as transferências de bens para outro E.M para a realização das operações referidas nas als. e), f) e g) do n.º 2 do artigo 7.º;
- a afetação dos bens que não se consideram AIB nos termos do n.º 3 do artigo 4.º que, por sua vez, remete para as operações do n.º 2 do artigo 7.º;
- os bens recebidos, provenientes de outro E.M, para serem alvo de peritagens ou quaisquer outras prestações de serviços;
- os bens enviados pelo sujeito passivo para outro E.M, para serem alvo de peritagens ou quaisquer outras prestações de serviços;
- as transferências de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a outro Estado-Membro, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A;
- os bens recebidos pelo sujeito passivo que tenham sido expedidos ou transportados, a partir de outro Estado-Membro para o território nacional, por sujeitos passivos registados para efeitos do IVA em outro Estado-Membro, ao abrigo de um regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens vigente nesse Estado-Membro idêntico ao previsto no artigo 7.º-A.

Para compreender melhor o facto de o legislador destacar a necessidade de registo e controlo contabilístico das operações assimiladas a AIB e TIB, teremos de atentar a cláusula de remissão presente no artigo 33.º do RITI. Esta cláusula refere que tudo o que não se revelar contrário ao disposto neste diploma aplica-se a disciplina geral do Código do IVA, o que significa que se a regra não estiver no RITI teremos de aplicar o disposto no CIVA. Isto leva-nos a concluir que na impossibilidade de controlo das operações não sujeitas a imposto, através dos registos contabilísticos, dever-se-á atender-se ao disposto no artigo 86.º do CIVA e presumir-se que os bens que não se encontrem nas instalações do sujeito passivo se encontram vendidos.

### **4.3 Localização das operações intracomunitárias**

No que respeita às regras de localização em sede de RITI deveremos atentar ao disposto nos artigos 8.º e 9.º. No n.º 1 do artigo 8.º encontramos a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias de bens, segundo o qual estamos perante uma AIB quando entram em

território português bens destinados a um sujeito passivo de IVA nacional, provenientes de outro Estado-Membro. Palma (2015) realça o facto de o artigo 8.º do RITI assegurar o princípio de tributação no país de destino (princípio definitivo de tributação adotado pela UE).

Palma (2015) refere que o n.º 2 do artigo 8.º do RITI contém uma cláusula de segurança, pois este diz-nos que mesmo que o local de chegada dos bens seja outro E.M, e o adquirente seja um sujeito passivo (conforme n.º 1 do artigo 2.º), agindo nessa qualidade, e que utilize o seu número de IVA (NIF/VAT) para realizar a aquisição e não prove que a operação foi sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro, a operação é tributada em território nacional. Esta cláusula serve para garantir que a transmissão é tributada e evitar a possibilidade de não tributação por o local de chegada não ser nem o de partida nem o local onde o sujeito passivo adquirente tem a sua atividade registada.

Nos casos em que a AIB é localizada em território nacional e cá é devido o imposto, cabe ao adquirente proceder à autoliquidação do IVA que for devido (conforme artigos 17.º e 18.º do RITI), podendo, caso lhe assista o direito à dedução, exercer o direito à mesma, atentando sempre ao disposto nos artigos 12.º e 13.º (facto gerador e exigibilidade), assim como aos artigos 19.º e 20.º (direito à dedução e exercício do direito à dedução).

Já o artigo 9.º do RITI trata as regras de localização para os casos de transmissões de bens com instalação ou montagem noutra Estado-Membro. O n.º 1 do artigo 9.º consagra uma exceção a regra geral de localização e de tributação das transmissões constante no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.<sup>33</sup> Não serão sujeitos a IVA em Portugal as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para fora do território nacional, quando os bens sejam instalados ou montados no território de outro E.M. Neves (2018, p.122) alude que nestes casos o IVA é devido no E.M em que os bens são instalados ou montados, “*de acordo com as normas legais internas aplicáveis nesse estado*”.

Já o n.º 2 do artigo 9.º dispõe que serão cá tributadas as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro E.M para serem montados ou instalados em território nacional. Neves (2018, p.122) refere que nestes casos, sendo o fornecedor sujeito passivo de IVA em

---

<sup>33</sup> O n.º 1 do artigo 6.º do CIVA consagra a regra geral da localização das operações. Segundo esta regra, quando não existe lugar à expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente, considera-se efetuada no território nacional se os bens aqui se encontrarem no momento em que foram postos à disposição do adquirente.

outro E.M e o adquirente sujeito passivo de IVA em Portugal, “*cabe a este substituir o fornecedor na liquidação do IVA, devendo, pois, autoliquidar o imposto devido*”.<sup>34</sup>

#### **4.4 Facto gerador e exigibilidade**

Há semelhança do já abordado no Capítulo II, relativamente à exigibilidade em sede da DIVA, também no RITI o imposto torna-se devido quando os bens são colocados à disposição do adquirente (artigo 12.º do RITI), sendo aplicável as mesmas condições previstas no artigo 7.º do Código do IVA para as transmissões de bens, e torna-se exigível ao abrigo do artigo 13.º do RITI no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido, ou na data da emissão da fatura ou documento equivalente, caso sejam emitidos antes do prazo previsto para a sua exigibilidade.

Ao contrário do que acontece com as operações internas, nas operações intracomunitárias os pagamentos fracionados ou adiantamentos que precedam ao momento que o bem é disponibilizado ao adquirente, não tornam o imposto exigível, não devendo o adquirente proceder ao mecanismo de *reverse charge* (n.º 2 do artigo 13.º do RITI).

#### **4.5 Isenções nas aquisições e nas transmissões intracomunitárias de bens**

O legislador comunitário, ao conceder a isenção nas TIB, tinha certamente o objetivo de evitar a dupla tributação e fomentar a troca de bens no seio da UE sem que o imposto aplicado em cada Estado fosse um facto discriminatório para a escolha do consumidor. Neves (2018, p.143) salienta que a “*conjugação dos princípios da tributação no destino com o da neutralidade do IVA, impôs que fossem acolhidas regras de isenção nas transmissões intracomunitárias*”. No que respeita às AIB é no artigo 140.º da Diretiva IVA que encontramos as isenções a aplicar. Segundo Vasques (2017), trata-se de um conjunto limitado de operações que se resume a isentar as AIB que no território interno do adquirente estão isentas, isto por questões de neutralidade. Quanto à transcrição para o normativo nacional, é no artigo 15.º do RITI que é feita a identificação das AIB isentas. Assim, com base no artigo 15.º do RITI, são isentas as seguintes aquisições intracomunitárias de bens:

---

<sup>34</sup> cf. al. g) do n.º 1 do artigo 2.º e artigo 30.º, ambos do CIVA.

- AIB cuja transmissão no território nacional esteja isenta de IVA – com o objetivo de conceder igual tratamento aos bens transacionados dentro do país;
- AIB cuja importação seja isenta nos termos do artigo 13.º do CIVA – com o objetivo de não “*conceder um tratamento mais favorável às importações provenientes de países terceiros do que às aquisições intra-UE de bens*”, sempre com vista ao cumprimento do princípio da neutralidade (Palma, 2015, p. 110);
- AIB efetuadas por um sujeito passivo que possa beneficiar do reembolso de imposto previsto no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso<sup>35</sup> em aplicação do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e n.º 2 do artigo 19.º do RITI – com o objetivo de simplificar as obrigações dos sujeitos passivos que efetuem AIB em território nacional, mas aqui não tenham atividade tributável.<sup>36</sup>
- AIB que o lugar de chegada se situe no território nacional e se verifiquem simultaneamente as condições do n.º 2 do artigo 15.º do RITI – esta isenção foi concedida a pensar nas operações triangulares, casos em que os bens são expedidos por sujeitos passivos não residentes e não registados para efeitos de IVA, mas os bens têm como destino direto o território nacional, nas situações em que o intermediário tem como objetivo transmissão subsequente dos mesmos ao adquirente efetivo e este seja um sujeito passivo em território nacional. Neves (2018) refere que este número foi criado de forma a aplicar as medidas de simplificação em matéria de IVA imposta pela Diretiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de dezembro<sup>37</sup>, que permite evitar o registo em território português de um sujeito passivo de IVA noutra E.M que vai realizar subsequentemente a venda dos bens a um sujeito passivo português (adquirente efetivo), desobrigando-o também do cumprimento das obrigações declarativas no nosso país. Passando as mesmas a ser da responsabilidade do adquirente sujeito passivo português (*cf.* n.º 5 do artigo 24.º do RITI), devendo este autoliquidar o IVA devido, podendo ser imediatamente e na íntegra deduzido nos termos dos artigos 19.º e 20.º do RITI.

<sup>35</sup> O Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso foi implementado no ordenamento jurídico português através do DL n.º 408/87, de 31 de dezembro, que posteriormente foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, que aprovou em sua substituição o «Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso», publicado no seu anexo.

<sup>36</sup> Note-se que caso o IVA fosse suportado pelo sujeito passivo, este poderia beneficiar do direito ao reembolso nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do Anexo do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

<sup>37</sup> Transposta para o normativo nacional através do Decreto-Lei n. 82/94, de 14 de março.

Quanto às isenções nas TIB, é nos artigos 138.º e 139.º da DIVA que encontramos a sua regulamentação, tendo esta sido transposta para o ordenamento jurídico nacional no seio do artigo 14.º do RITI. Regra geral, estão isentas as TIB:

- as transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo (pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA) que realize transmissões de bens ou prestações de serviços<sup>38</sup>;
- que os bens tenham saído de território nacional com destino a outro Estado-Membro, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes;
- em que o adquirente seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos de IVA noutro E.M e que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição;
- o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens no Estado-Membro do qual facultou o número de identificação para efetuar a aquisição;

Temos ainda regras específicas de isenção para as: i) as transmissões de meios de transporte novos sem olhar à qualidade do sujeito passivo adquirente e vendedor; ii) as transferências de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-Membro, para as necessidades da sua empresa, que beneficiariam de isenção nos termos da regra geral da al. a) do artigo 14.º do RITI caso fossem efetuadas por outro sujeito passivo; e iii) certas transmissões de bens sujeitos a IEC.

A entrada em vigor da Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, veio alterar o artigo 14.º do RITI em dois pontos fundamentais, aditando os n.ºs 2 a 5. O novo n.º 2 do artigo 14.º vem tornar a obrigação de enviar uma declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas (ao abrigo da al. c), n.º do art.º 23), uma condição substancial para o sujeito passivo poder beneficiar da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º. Deixando uma ressalva, caso o sujeito passivo, em casos devidamente justificados, corrija a falta detetada, sem prejuízo da penalidade aplicável ao caso. Já os n.ºs 3 a 5 do artigo 14.º do RITI tratam as regras para as operações em cadeia, e definem a que operador da cadeia deverá ser imputada a isenção, em que o n.º 3 contém a regra geral, o n.º 4 a derrogação à regra geral e o n.º 5 o conceito de sujeito passivo intermediário.

---

<sup>38</sup> A al. a) do artigo 14.º do RITI faz remissão para a al. a) do n.º 1 do artigo 2.º para referir os sujeitos passivos que tem direito à isenção.

## 4.6 Liquidação e pagamento de imposto

Também no RITI está contemplado o direito à dedução e as obrigações dos sujeitos passivos que realizem estas operações. De acordo com o princípio de dedução do IVA vertido no artigo 19.º do Código do IVA, o n.º 1 do artigo 19.º do RITI dispõe que pode deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis o imposto pago nas AIB e operações assimiladas. Em suma, atentando ao artigo 23.º do RITI os sujeitos passivos devem autoliquidar o imposto devido pelas AIB, sendo este dedutível no termos do artigo 19.º do RITI. Nos casos em que exista direito à dedução total do IVA, este mecanismo de autoliquidação representará uma operação neutra em termos de apuramento de imposto, ou seja, não há saldo credor nem devedor em relação ao Estado.

Neves (2018, p.213) alerta para o facto de *“por força da remissão constante do artigo 33.º para o CIVA, serão aplicáveis as limitações do direito à dedução consagradas no artigo 21.º deste diploma”*.

O direito à dedução nasce quando o imposto se torna exigível nos termos estabelecidos no artigo 13.º do RITI (n.º 1 do artigo 20.º do RITI), mesmo que o fornecedor ainda não tenha emitido a respetiva fatura. Esse direito pode ser exercido através da declaração do período em que o imposto se torna exigível.

Nos casos em que existe imposto a favor do sujeito passivo, este poderá efetuar o pedido de reembolso conforme previsto no artigo 21.º do RITI. Ou seja, nos casos de transmissões de meios de transporte novos para outro E.M o pedido de reembolso deverá ser mediante requerimento dirigido ao diretor-geral da AT, que deve ser acompanhado de todos os elementos indispensáveis à respetiva apreciação. E nos casos de importações de bens, tributadas nos termos do artigo 5.º do CIVA, o pedido de reembolso deverá ser feito nas condições previstas no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso.<sup>39</sup> O mesmo é reembolsável quando o importador seja uma pessoa coletiva de outro Estado-Membro que não seja aí sujeito passivo e prove que os bens foram expedidos ou transportados para esse outro Estado-Membro e aí sujeitos a imposto (n.º 2, artigo 21.º).

---

<sup>39</sup> O reembolso do imposto é efetuado nas condições previstas no Regime de Reembolso do IVA constante no Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de agosto de 2009, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010, e onde o seu Anexo estabelece o regime de reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso.

Para além das obrigações dos sujeitos passivos constantes do artigo 29.º do Código do IVA, e sem prejuízo dessa disposição, o artigo 23.º do RITI vem fixar outras obrigações. Neves (2018, p.237) salienta que o acréscimo destas obrigações se deve ao “*esforço do legislador em criar condições para uma adequada e eficaz monitorização da observância do regime de IVA nas transações intracomunitárias por parte dos agentes económicos*”. O artigo 23.º do RITI dispõe que os sujeitos passivos referidos no artigo 2.º são obrigados a:

- a) Proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pelas aquisições intracomunitárias de bens;
- b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens efetuada nas condições previstas no artigo 7.º, bem como pela transmissão ocasional de um meio de transporte novo isenta nos termos do artigo 14.º;
- c) Enviar uma declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º, das operações a que se refere a al. a) do n.º 3 do artigo 8.º e das transferências de bens abrangidas pelos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A.

## Capítulo V – “Quick-Fixes” – medidas de simplificação

### 5.1 Enquadramento

De modo a compreender melhor o que são as “Quick-Fixes” e o que fomentou a sua criação, é necessário olhar novamente ao passado deste imposto. Palma (2009) refere que com a abolição das fronteiras ostensivas na Comunidade Europeia e a livre circulação de mercadorias, de acordo com o sistema instituído em 1993, as mercadorias circulam isentas de imposto. Na altura, o direito à dedução do imposto suportado a montante pelo sujeito passivo, levou a utilização abusiva deste regime e a concepção de mecanismos fraudulentos por parte dos operadores económicos. Tudo isto com vista a obtenção de proveitos, pagamento de menos imposto e criação de fluxos injustificados de bens, permitindo que estes fossem colocados no mercado a preços anormalmente baixos.

Palma (2009, p.40) refere ainda que a Comissão Europeia apresentou em 2008 “*uma proposta de Directiva e de Regulamento que alteram a Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro (Directiva IVA) e o Regulamento sobre a cooperação administrativa*”<sup>40</sup>, de forma a acelerar a partir de 2010 a recolha e a troca de informações sobre operações intracomunitárias, para permitir detectar mais facilmente a fraude carrossel”, onde defendia a:

- definição de regras para registo e cancelamento do registo dos sujeitos passivos;
- harmonização das regras de faturação;
- introdução da opção de aplicação de uma inversão geral da obrigação fiscal, passando-se para um regime geral de autoliquidação, ou reverse charge;
- interpretação comum no que respeita a exigibilidade do imposto;
- redução do prazo para declaração de operações intracomunitárias;
- instituição de um sistema de acesso automático aos dados através do sistema VIES e implementação do EUROFISC.<sup>41</sup>

A luta contra a evasão e fraude fiscal continuou ao longo dos anos e, segundo Almeida e Silva (2019, p.269), mais recentemente, em 2016, a Comissão Europeia comunicou o Plano de Ação sobre o IVA denominado “*Rumo a um espaço único do IVA na União Europeia – Chegou o*

---

<sup>40</sup> COM (2008) 147 final.

<sup>41</sup> A rede EUROFISC foi lançada em 2010 para combater a fraude transfronteiriça ao IVA e é uma rede de intercâmbio de informação entre os 27 Estados-Membros e Noruega.

*momento de decidir*”, onde anunciou a intenção de adotar um regime definitivo com base no princípio de tributação no destino nas trocas transfronteiriças intra-UE, no qual foi necessário proceder a alterações de curto prazo nas operações transfronteiriças entre empresas (B2B) de forma a ser exequível.

Basicamente, é neste momento que o Conselho solicita a aplicação de *quatro medidas de simplificação*, também conhecidas por Pacote “*Quick Fixes*”, com respeito às relações *Business to Business*, que pretende regular as situações relacionadas com *vendas à consignação, transações em cadeia, prova do transporte para efeitos de acesso à isenção, e número de identificação de IVA*.

Para a implementação destas medidas foram publicados no dia 4 de dezembro de 2018 os seguintes documentos:

- A Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho – Altera a Diretiva 2016/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema de IVA em matéria de tributação das trocas comerciais entre E.M. as mesmas deveriam ser implementadas pelos E.M até 31 de dezembro de 2019; e
- Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho – Altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias. Já no regulamento de Execução as medidas deveriam ser implementadas pelos E.M a partir de dia 1 de janeiro de 2020.

Almeida e Silva (2019, p.271) realçam que apesar de estas quatro medidas terem sido apresentadas como “*pensos rápidos*” para solucionar questões urgentes, na verdade a Diretiva que as aprova revestiu-as de carácter definitivo, pois suprime da Diretiva IVA os artigos 403.º e 404.º que previam a transitoriedade do regime estabelecido para as trocas comerciais entre E.M.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Veja-se a redação dos dois artigos suprimidos da DIVA:

- **Artigo 403.º** – O Conselho aprova, em conformidade com o artigo 93.º do Tratado, as Directivas adequadas tendo em vista completar o sistema comum do IVA e, nomeadamente, restringir progressivamente ou suprimir as derrogações a esse sistema;
- **Artigo 404.º** – De quatro em quatro anos a contar da aprovação da presente Directiva, a Comissão deve apresentar ao Parlamento Europeu e ao Conselho, com base nas informações prestadas pelos Estados-Membros, um relatório sobre o funcionamento do sistema comum do IVA nos Estados-Membros, nomeadamente sobre o funcionamento do regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, acompanhado, se necessário, de propostas relativas ao regime definitivo.

As quatro medidas de simplificação entraram em vigor a 1 de janeiro de 2020. Contudo, apesar das linhas comunitárias já estarem traçadas através da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e do Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho, a sua transposição para o ordenamento jurídico nacional não foi feita atempadamente. Somente a 3 de fevereiro de 2020 a Autoridade Tributária e Aduaneira veio esclarecer, através do Ofício-Circulado n.º 30218/2020, as regras constantes no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução, revogando o Ofício-Circulado n.º 30.009/1999, de 10 de dezembro, que até então regulava a matéria de prova nas isenções das TIB. Mais tarde, foi publicado em Diário da República a Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, que introduziu as restantes três “*Quick Fixes*” aplicáveis às TIB e com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2020. Ainda em 2020, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio esclarecer através dos Ofícios-Circulados n.º 30225 e 30226<sup>43</sup>, respetivamente, disposições sobre a aplicação das três novas regras de simplificação para transações intracomunitárias e novas informações relativas ao preenchimento da Declaração Recapitulativa.

## **5.2 Harmonização das regras aplicáveis à venda de bens à consignação**

As vendas à consignação em matéria de transmissões intracomunitárias tinham um tratamento diferente do dado às operações internas. Vejamos primeiramente em que consiste uma venda à consignação. Segundo Almeida e Silva (2019), a venda de bens à consignação consiste no contrato em que o consignante (fornecedor) entrega ao consignatário uma determinada quantidade de bens, para que o segundo contraente (consignatário) os coloque à venda, reservando para si (consignante) a propriedade dos bens e a possibilidade de reaver os que não sejam vendidos. Este regime permite que o consignatário tenha disponível mais quantidade de bens para venda sem que tenha de suportar os encargos inerente à sua propriedade, nomeadamente, os encargos com o risco de perda ou de não alienação do *stock*.

A opção por esta modalidade de venda tanto pode ser exercida com destino a consignatários situados no mesmo Estado-Membro, como para consignatários situados em um Estado-Membro diferente do consignante. Em relação às operações internas, a entrega de bens a um consignatário nacional por um consignante, também sujeito passivo de IVA em território nacional, o imposto só se torna devido e exigível no momento em que o consignatário os puser à disposição do seu adquirente (conjugação da al. c) do n.º 3 do artigo 3.º com n.º 5 do artigo 7.º, ambos do CIVA), ou nos casos de não devolução, no prazo de um ano a contar da data da

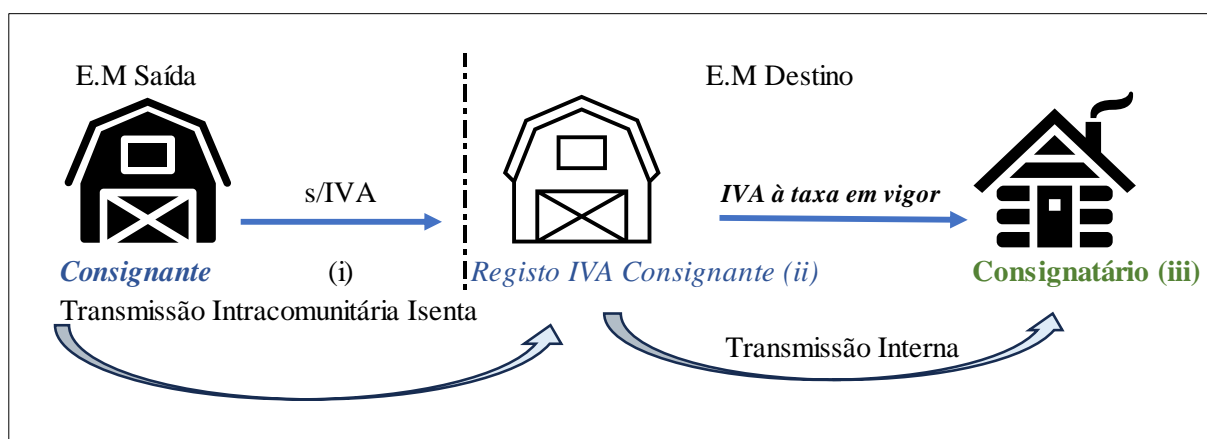
---

<sup>43</sup> Ambos de dia 02/10/2020

entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação (conjugação da al. d) do n.º 3 do artigo 3.º com n.º 6 do artigo 7.º, ambos do CIVA). Assim sendo, o imposto só se torna exigível ao consignante no momento em que o seu consignatário os vender, ou no caso de não existir venda nem devolução dos mesmos, considera-se transmitida a propriedade findos doze meses a contar da data da entrega ao destinatário.

Já nos casos das vendas à consignação para um outro Estado-Membro com origem em território nacional o caso mudava de figura, e é aqui que tínhamos a diferenciação de tratamento das operações internas e a complexidade da operação. Senão vejamos: um sujeito passivo de IVA em território nacional que enviasse bens à consignação para outro Estado-Membro, em Portugal a operação era assimilada a uma TIB ao abrigo do n.º 1 do artigo 7.º do RITI e isenta ao abrigo da al. c) do artigo 14.º. Contudo, ao chegar ao território do outro Estado-Membro a operação era assimilada a uma AIB ao abrigo da redação do n.º 1 do artigo 17.º da DIVA<sup>44</sup>. Só posteriormente, aquando da venda pelo consignatário ao seu cliente, era considerado findo o regime de consignação e a transferência da propriedade refletia-se numa transmissão de bens entre consignante e consignatário nesse Estado-Membro (operação interna). Segundo Almeida e Silva (2019, p.273), o sujeito passivo consignante ficava obrigado a registar-se para efeitos de IVA no E.M de destino dos bens e, conseqüentemente, a lá “*cumprir todas as obrigações declarativas existentes, sendo equiparado, nessa medida, aos demais sujeitos passivos de IVA desse Estado*”. Vejamos na Figura 5.1, de uma forma resumida, o enquadramento desta operação:

Figura 5.1: Regime de vendas à consignação em vigor até 31/12/2019



Fonte: adaptado de Almeida e Silva (2019, p. 272)

<sup>44</sup> O outro Estado-Membro terá no seu direito interno a adoção do disposto na DIVA.

Segundo Almeida e Silva (2019), sempre que existia uma venda de bens à consignação entre sujeitos passivos de IVA situados em E.M distintos, para efeitos de tributação era este o enquadramento: (i) presumia-se a existência de TIB efetuada pelo sujeito passivo consignante; (ii) à entrada dos bens no outro E.M presumia-se também uma AIB pelo mesmo sujeito passivo, tendo este de estar registado para efeitos de IVA no E.M de chegada dos bens, efetuando aí uma AIB; e (iii) culminava com uma transmissão interna de bens entre o consignante e o consignatário.

É de salientar que na situação ilustrada na Figura 5.1, apenas era existente a liquidação de IVA quando ocorria a transmissão interna de bens, no Estado-Membro do consignatário, entre o registo de IVA do consignante e o consignatário.

Como podemos constatar na explanação acima, uma venda à consignação até 31/12/2019 implicava um elevado nível burocrático e administrativo para o sujeito passivo consignante, não só em território nacional, como no território do E.M de destino dos bens. Segundo Balreira (2020, p.3), em território nacional as vendas à consignação para outro E.M eram assimiladas a TIB e como tal deveriam ser *“relevadas, pelo montante total das operações realizadas em cada período de imposto, na respetiva declaração periódica de IVA, no campo 7 do quadro 06 e, simultaneamente, discriminadas na declaração recapitulativa a que se refere o artigo 30.º do RITP”*.

A implementação das *“Quick fixes”* e/ou medidas simplificativas no que concerne às vendas à consignação veio simplificar em termos burocráticos as operações deste regime, nomeadamente, libertando os sujeitos passivos consignantes da obrigação de registo de IVA no E.M de destino dos bens e, conseqüentemente, dos encargos administrativos associados à obrigação de cumprir as exigências em matéria de IVA no Estado-Membro em que os bens se encontrem.

Atentando ao disposto nas notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE (Comissão Europeia, 2019), no que respeita ao regime das vendas à consignação a Diretiva 2018/1910, de 4 de dezembro, aditou à Diretiva IVA os seguintes normativos:

- artigo 17.º-A: disposição principal e que contém as regras de simplificação;
- n.º 3 do artigo 243.º: estabelece a obrigação de manter determinados registos para efeitos de consignação;

- n.º 2 do artigo 262.º: estabelece a obrigação de mencionar no mapa recapitulativo, o número de identificação IVA do adquirente previsto, para o qual tenham sido transportados bens ao abrigo do regime das vendas à consignação e de prestar informações sobre eventuais alterações que possam ocorrer relativamente às informações apresentadas.

O Regulamento de Execução n.º 2018/1912 do Conselho veio, no seu artigo 54.º-A, definir regras mais pormenorizadas sobre os registos mantidos para efeitos do regime das vendas à consignação.

Estas disposições foram transpostas para o ordenamento interno através da Lei n.º 49/2020 de 24 de agosto, tendo o legislador nacional acomodado no n.º 4 do artigo 7.º do RITI e num novo artigo 7.º-A do RITI, as condições exigidas pelo artigo 17.º-A da DIVA.

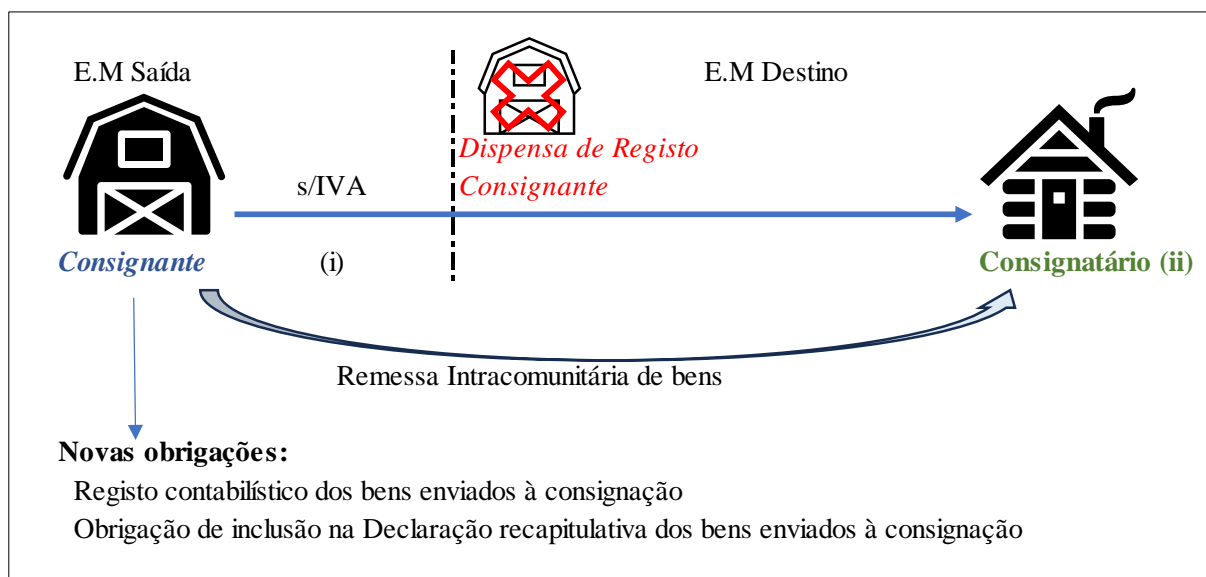
Abreu (2023) refere que com base no n.º 1 do artigo 7.º-A do RITI deixamos de ter uma operação assimilada a uma TIB/AIB quando as TIB sejam submetidas ao regime de vendas à consignação, desde que cumpram cumulativamente as seguintes condições (n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI):

- tanto fornecedor (consignante) como o adquirente (consignatário) sejam sujeitos passivos de IVA (al. a) do n.º 2 do artigo 7.º -A do RITI);
- os bens sejam transportados de um Estado-Membro para outro com vista à sua posterior transmissão no prazo de um ano (al. a) do n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI);
- o sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede nem de estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens (al. b) do n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI);
- o sujeito passivo adquirente (consignante) esteja registado para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino dos bens (al. c) do n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI);
- o consignatário faculte o seu respetivo número de identificação (NIF\_IVA) ao consignante antes do início da expedição (al. c) do n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI);
- o consignante faça registo dessa transferência na sua contabilidade (al. f) do n.º 1 do artigo 31.º do RITI) e inclua os respetivos dados na declaração recapitulativa a que se refere a al. c) do n.º 1 do artigo 23.º (al. d) do n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI).

O artigo 7.º-A ainda prevê que o regime não cesse caso o sujeito passivo destinatário seja substituído por outro sujeito passivo, desde que, as restantes condições se mantenham e a substituição seja relevada em registo contabilístico; ou no caso de o consignatário não venda os bens (não exista transferência do poder de dispor) e no prazo de doze meses a contar da data de entrega proceda a reexpedição, e o consignante proceda ao registo da mesma nos seus livros contabilísticos.

Posto isto, com base em Almeida e Silva (2019, p.274) as medidas de simplificação trouxeram a desburocratização, passamos a não ter uma transmissão intracomunitária de bens seguida de uma aquisição, “*sem necessidade de registo para efeitos de IVA do sujeito passivo consignante*” no E.M de chegada dos bens, em princípio isenta de IVA, “*ao abrigo das disposições em vigor na Diretiva IVA*”. Vejamos a Figura 5.2 como forma ilustrativa das alterações desta “*Quick-fix*”:

Figura 5.2: Regime de vendas à consignação em vigor a partir de 01/01/2020



**Fonte:** adaptado de Almeida e Silva (2019, p. 274)

Temos então na Figura 5.2: (i) os bens são transportados de um Estado-Membro para outro com vista à sua posterior transmissão pelo consignatário ao seu cliente no prazo de um ano (al. a) do n.º 2 do artigo 7.º-A RITI), sem que exista necessidade de registo do consignante no E.M de chegada dos bens; (ii) aquando da transferência do poder de dispor estaremos perante uma TIB em território nacional e uma AIB no E.M de chegada dos bens.

Quanto às obrigações declarativas, Balreira (2020) reforça a importância de o sujeito passivo relevar na declaração recapitulativa a que se refere a al. c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI e proceder aos respetivos registos da transferência nos termos do artigo 31.º do mesmo diploma, para que possa aplicar a isenção de IVA nas TIB, ao abrigo da al. a) n.º 1 do artigo 14.º do RITI. Balreira (2020) refere ainda que em termos declarativos, no regime precedente o consignante tinha de relevar na sua declaração periódica de IVA (no campo 7), as operações com vendas à consignação por se assimilarem a TIB ao abrigo do previsto no n.º 1 do artigo 7.º do RITI, o que mudou com a entrada em vigor desta “Quick Fix”, passando a constar única e exclusivamente da declaração recapitulativa. Em conformidade com este novo Regime de Vendas à Consignação foi publicada a Portaria n.º 215/2020<sup>45</sup>, de 10 de setembro, que veio aprovar o novo modelo de declaração recapitulativa a que se referem as als. i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e c) do artigo 23.º do RITI. Este novo modelo da Declaração Recapitulativa passou a contemplar no Quadro 02 (Declaração de substituição) o campo 2.4 (Transferências de bens à consignação), bem como a adição do Quadro 06, no qual deve constar a “Descrição das transferências de Bens à Consignação”, conforme se constata nas Figuras 5.3 e 5.4.

Figura 5.3: Modelo da declaração recapitulativa: novo campo 2.4 e respetivos subcampos

<b>01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO</b>	
Nome	N.º de identificação fiscal 1
<b>02 TIPO DE DECLARAÇÃO</b>	
<b>1 1.ª Declaração</b> Houve alteração de periodicidade de envio de trimestral para mensal? Sim <input type="checkbox"/> 1A      Não <input type="checkbox"/> 1B	<b>2 Declaração de substituição</b> <b>2.1</b> Alteração da periodicidade de envio de trimestral para mensal Assinale com X se o valor mensal substitui ou não totalmente o anterior valor trimestral declarado Sim <input type="checkbox"/> 2.1A      Não <input type="checkbox"/> 2.1B <b>2.2</b> Inexistência de operações intracomunitárias no respetivo período <b>2.3</b> Outras alterações em operações intracomunitárias <b>2.4</b> Transferências de bens à consignação <input type="checkbox"/> 2.4.1 Sem alterações no respetivo período <input type="checkbox"/> 2.4.1.1 Sem transferências de bens à consignação declaradas <input type="checkbox"/> 2.4.1.2 Com transferências de bens à consignação declaradas <input type="checkbox"/> 2.4.2 Com alterações no respetivo período <input type="checkbox"/> 2.4.3 Declara pela 1ª vez no respetivo período

<sup>45</sup> A Autoridade Tributária e Aduaneira veio esclarecer através do Ofício-Circulado n.º 30226/2020, de 02 de outubro, informações relativamente ao preenchimento da declaração recapitulativa, passando a contemplar o novo regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens, previsto no artigo 7.º-A do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)

**Fonte:** Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro

Figura 5.4: Modelo da declaração recapitulativa – Quadro 06

06	DESCRIÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS DE BENS À CONSIGNAÇÃO			
Pais de destino (1)	Prefixo (2)	N.º de identificação fiscal do destinatário (3)	N.º de identificação fiscal do destinatário original (4)	Código (1, 2 ou 3) (5)

**Fonte:** Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro

Com base nas instruções de preenchimento do novo modelo de Declaração Recapitulativa, o Quadro 06 destina-se a detalhar as transferências intracomunitárias de bens no âmbito do regime de vendas à consignação, incluindo o retorno ou reexpedição dos bens para o território nacional nas condições previstas nos n.ºs 2 ou 3 do artigo 7.º-A do RITI, bem como qualquer alteração do destinatário dos bens. No Quadro 06 deve indicar-se nas respetivas colunas o país de destino (1), o respetivo prefixo (2), o número de identificação fiscal do destinatário dos bens (3), o número de identificação fiscal do destinatário originário, no caso de substituição de destinatário dos bens (4) e o código da operação (5), pelo que poderá assumir os códigos 1 (envio dos bens sob o regime de vendas à consignação), 2 (retorno dos bens) ou 3 (alteração do destinatário dos bens).

É ainda de salientar que o Quadro 06 destina-se a detalhar as transferências intracomunitárias de bens no âmbito do regime de vendas à consignação, incluindo o retorno ou reexpedição dos bens para o território nacional. Quando as mesmas deixam de preencher os requisitos das vendas à consignação, a operação deve ser declarada como TIB no Quadro 04 da Declaração Recapitulativa, *i.e.*, os bens forem vendidos ao cliente final ou até ao prazo limite de 1 ano.

### 5.3 Harmonização das regras relativas a transmissões em cadeia

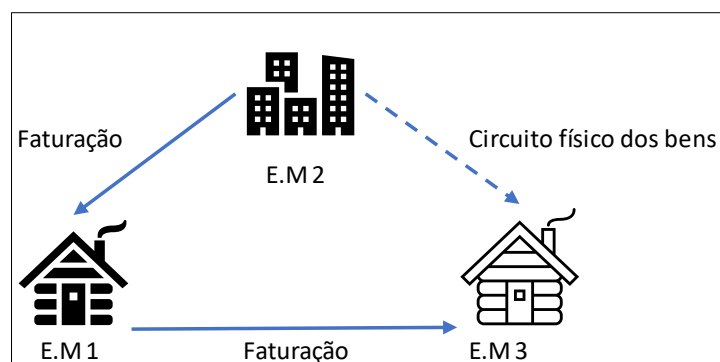
As operações em cadeia caracterizam-se pela existência de três ou mais intervenientes no circuito da mercadoria. Respeita às sucessivas entregas de bens que são objeto de um único transporte intracomunitário, de que são exemplo as operações triangulares, em que o circuito físico da mercadoria não acompanha o circuito documental, ou seja, o circuito de faturação.

De modo a melhor compreender a medida de simplificação que respeita às operações em cadeia, é importante observar o tratamento dado até a entrada em vigor desta “*Quick Fix*”.

Segundo Neves (2018, p.102), no “*ECOFIN de 14 de dezembro de 1992, foi aprovada a Diretiva n.º 91/680/CEE*”, que continha medidas de simplificação, com vista a “*otimizar e agilizar o comprimento de obrigações (v.g declarativas e contabilísticas) em sede de IVA associadas à atuação dos agentes económicos no seio da UE*”. Até à entrada em vigor desta Diretiva, qualquer sujeito passivo de IVA que operasse noutra Estado-Membro teria de proceder ao registo e ao cumprimento das obrigações fiscais em qualquer E.M em que realizasse a sua atividade. Esta Diretiva veio exonerar essas obrigações.

As operações triangulares dividem-se em triangulares verdadeiras e falsas. Analisemos alguns exemplos dados por Neves (2018) para melhor compreensão das operações triangulares:

*Figura 5.5: Operação triangular verdadeira – AIB seguida de TIB*

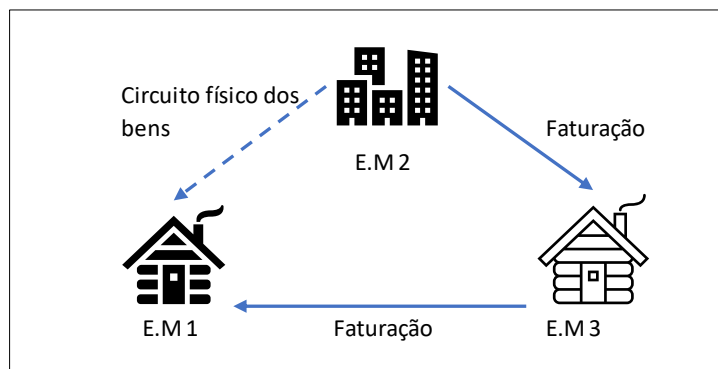


**Fonte:** adaptado de Neves (2018, p.103)

Na Figura 5.5, vamos supor que o E.M 1 é Portugal, o E.M 2 França e o E.M 3 Espanha. O sujeito passivo português é intermediário desta operação, contudo, os bens não lhe serão entregues diretamente, mas sim ao seu cliente em Espanha, saído diretamente de França em direção a Espanha. Existe um fluxo de faturação de França para Portugal e, posteriormente, de Portugal para Espanha, que não acompanha o fluxo físico da mercadoria. Antes da entrada em vigor da Diretiva n.º 91/680/CEE o sujeito passivo português teria de se registar para efeitos de IVA em Espanha e lá proceder às obrigações declarativas. Com esta alteração e atentando ao disposto no normativo português, ao abrigo do n.º 2 do artigo 8.º do RITI (chamada cláusula de segurança) conjugado com o n.º 3 do mesmo artigo, esta operação não será sujeita a imposto em Portugal se: (i) o adquirente residente em território português seja sujeito passivo de IVA; (ii) efetue uma posterior transmissão para o Estado-Membro de chegada dos bens e inclua essa

operação na Declaração Recapitulativa a que se refere o n.º 1 do artigo 30.º RITI; e (iii) designe na sua faturação a entidade residente em IVA no E.M de chegada dos bens como devedor do IVA, devendo esta entidade ser sujeito passivo de IVA nesse E.M.

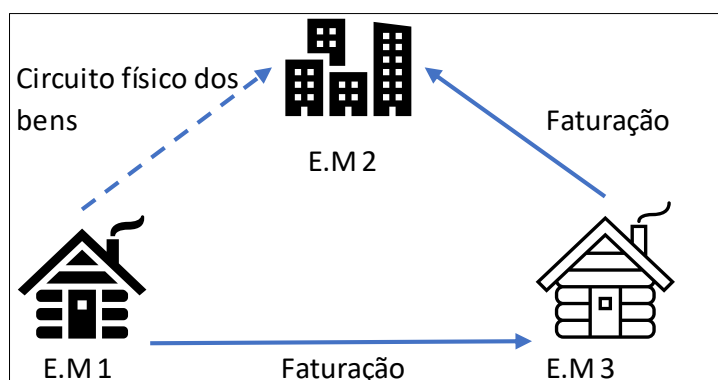
Figura 5.6: Operação triangular verdadeira – AIB em território nacional



Fonte: adaptado de Neves (2018, p.104)

Na Figura 5.6 voltamos a supor que o E.M 1 é Portugal, o E.M 2 França e o E.M 3 Espanha. Neste caso, o fluxo do bem vem diretamente de França para Portugal, contudo, o intermediário da operação é a entidade espanhola. Estamos perante uma operação localizada em Portugal, devendo o sujeito passivo de IVA português autoliquidar o IVA devido (podendo, caso lhe seja assistido esse direito, proceder à dedução do imposto), devendo o sujeito passivo de IVA espanhol designar na sua faturação o sujeito passivo português como devedor do imposto.

Figura 5.7: Operação triangular verdadeira – TIB em território nacional

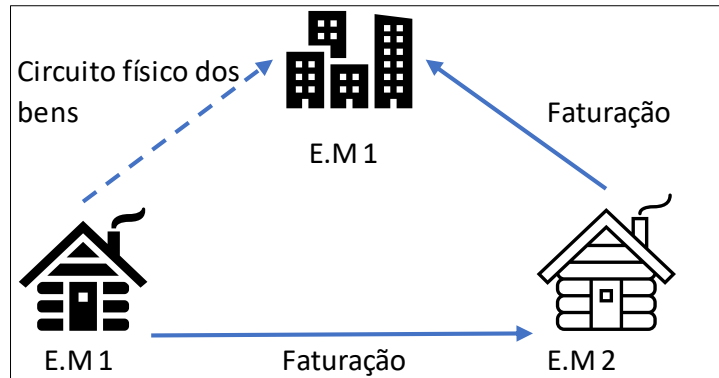


Fonte: adaptado de Neves (2018, p.104)

Na Figura 5.7, voltamos a supor que o E.M 1 é Portugal, o E.M 2 França e o E.M 3 Espanha. Neste caso, a operação em Portugal configura uma TIB isenta ao abrigo da al. a) do artigo 14.º do RITI. Quanto ao fluxo documental, o sujeito passivo de IVA espanhol deverá nomear a entidade adquirente dos bens como devedor do imposto, ao abrigo das normas de simplificação

em vigor na comunidade europeia, no seu normativo interno, há semelhança do previsto no nosso n.º 2 do artigo 8.º do RITI.

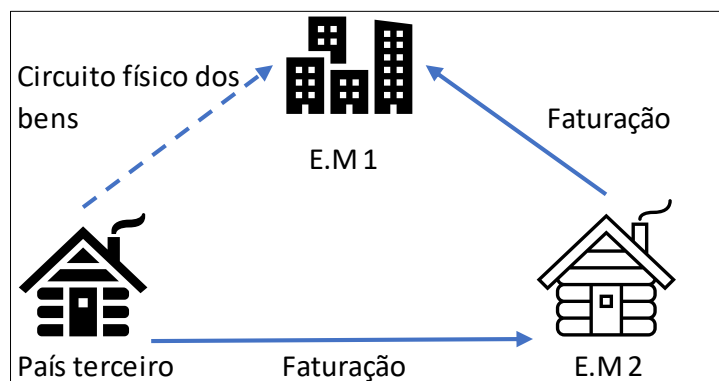
*Figura 5.8: Operação triangular falsa – transmissão interna*



**Fonte:** adaptado de Neves (2018, p.105)

Na Figura 5.8, vamos supor que o E.M 1 é Portugal e o E.M 2 é Espanha. Uma das condições para que uma operação seja considerada uma TIB é os bens serem expedidos do território de um E.M para o território de outro E.M (n.º 1 artigo 7.º RITI), o que não sucede neste exemplo. Logo, estamos perante uma operação localizada em território português, pelo que a operação está aqui sujeita a IVA nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, pois não sendo uma TIB não é aplicável o normativo do RITI, mas sim do CIVA.

*Figura 5.9: Operação triangular falsa – importação de bens*

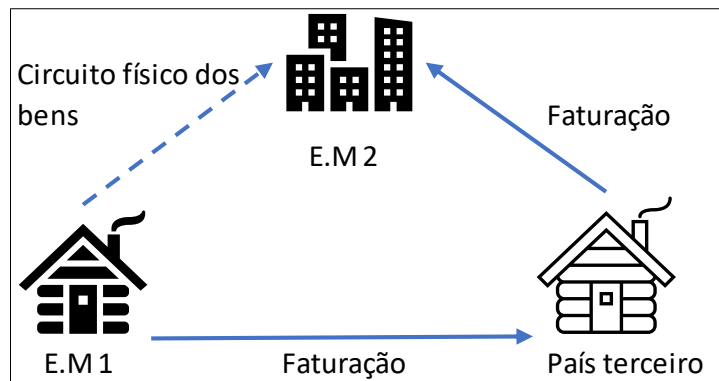


**Fonte:** adaptado de Neves (2018, p.106)

Na Figura 5.9, vamos supor que o E.M 1 é Portugal, o E.M 2 é Espanha e o País terceiro é a Austrália. Sendo os bens provenientes de um país exterior ao do território da UE, não estamos perante uma TIB, mas sim perante uma importação ao abrigo do artigo 5.º do CIVA. Estando esta operação sobre o domínio do direito aduaneiro, o desalfandegamento deverá ser feito pelo

adquirente sujeito passivo de IVA nacional e o imposto pago de acordo com as regras aduaneiras.

Figura 5.10: Operação triangular falsa – faturação a país terceiro



Fonte: adaptado de Neves (2018, p.106)

Na Figura 5.10, vamos supor novamente que o E.M 1 é Portugal, o E.M 2 é Espanha e o País terceiro é a Austrália. Neste caso, temos um fluxo de bens para um E.M, contudo, a faturação é para um intermediário sediado num país terceiro (conceito da al. c) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA). Apesar dos bens saírem de um E.M para território de outro E.M, não se encontram preenchidos os seguintes requisitos para que a operação possa beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI: (i) o adquirente efetivo dos bens não facultou o seu número de identificação fiscal ao sujeito passivo português; e (ii) o sujeito passivo intermediário não é uma entidade registada para efeitos deste imposto em outro E.M. Da mesma forma, também não poderemos invocar a isenção ao abrigo da al. a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, uma vez que os bens não foram expedidos ou transportados para fora da UE. Visto isto, estamos perante uma operação tributável em território nacional por força das regras da localização do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, devendo o IVA ser liquidado em Portugal.

Neves (2018, p.107) sugere que a forma de evitar esta situação seria a entidade australiana se registar noutro Estado-Membro em sede deste imposto, “*de forma a que possam ser aplicadas as regras de simplificação previstas para as denominadas triangulares verdadeiras*”.

Até 1 de janeiro de 2020, a Diretiva IVA não previa o tratamento a dar às operações em cadeia mais complexas. Com base nas Notas Explicativas das alterações relativas ao IVA na UE (Comissão Europeia, 2019), a jurisprudência do TJUE tinha o entendimento que só beneficiava da isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA uma das entregas em cadeia, e a Diretiva IVA não dava orientação a qual das entregas deveria ser imputada. Como nenhuma regra geral

era aplicável a estas situações, levava a diversos entendimentos por parte de cada E.M, o que resultava em situações de dupla ou de não tributação e privava os operadores de uma sempre pretendida segurança jurídica. Atentando a esta problemática, a Diretiva 2018/1910 do Conselho introduziu o novo artigo 36.º-A na Diretiva IVA, no qual é definido a que entrega no transporte ou expedição intracomunitária de bens deve ser imputada a isenção quando ocorre uma operação em cadeia, ou seja, qual a entrega que deve ser considerada como entrega intracomunitária. Atentando ao disposto no n.º 1 do artigo 36.º-A da DIVA temos a regra geral, em que a expedição ou transporte dos bens é imputada à entrega efetuada ao operador intermediário, desde que preenchidas cumulativamente as seguintes condições (Comissão Europeia, 2019, p.47-48):

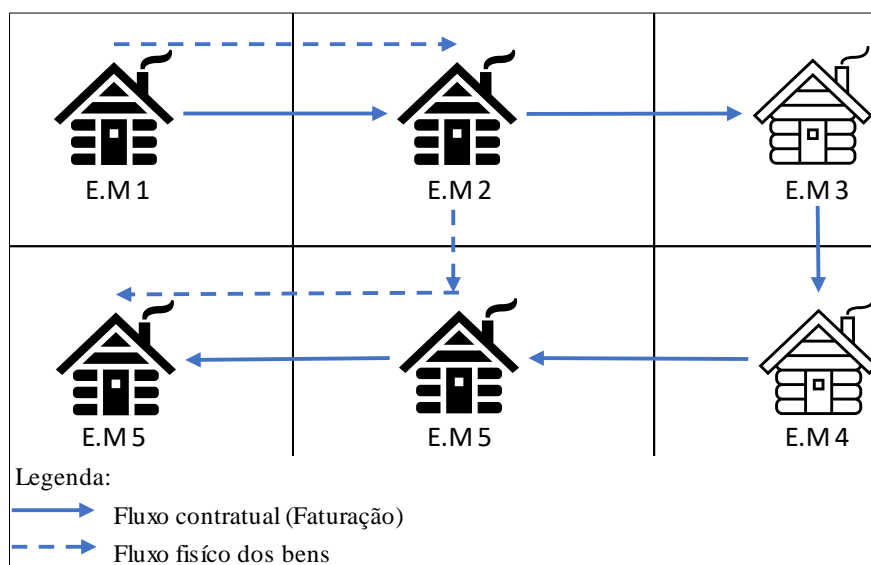
- Os mesmos bens sejam objeto de entregas sucessivas – para isso é necessário que pelo menos três pessoas participem na operação em cadeia;
- Os bens devem ser expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro Estado-Membro – consequentemente, as operações em cadeia que envolvam importações e exportações ou que envolvam apenas entregas no território de um Estado-Membro, não são abrangidas por esta disposição;
- Os bens devem ser transportados ou expedidos diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário ou adquirente da cadeia.

O artigo 36.º-A no seu n.º 2 prevê a possibilidade de derrogar a regra geral, em que *“a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega de bens efetuada pelo operador intermediário caso este tenha comunicado ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados”*.

E para que dúvidas não existam, o legislador comunitário descreve no n.º 3 do artigo 36.º-A da DIVA o que se entende por operador intermediário. Podemos então aferir que o operador intermediário de uma operação em cadeia é o que não seja o primeiro fornecedor da operação (consequentemente, também não será o último operador da cadeia), e que proceda por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens.

As Notas Explicativas (Comissão Europeia, 2019) contêm um exemplo com diversos circuitos de forma a explicar o tratamento dado pela alteração desta medida de simplificação, que se encontra adaptado na Figura 5.11.

Figura 5.11: Operações em cadeia mais complexas que implica diferentes transportes



**Fontes:** adaptado de Comissão Europeia (2019, p.49)

Da análise da Figura 5.11 podemos observar que existem três circuitos físicos de bens distintos, isto é, três transportes diferentes: primeiro do E.M 1 para o E.M 2, depois do E.M 2 para o E.M 5 e, por último, do E.M 5 para o E.M 6. Nestes casos podemos considerar que os transportes ocorrem sucessivamente no tempo, mas também que existe interrupção entre os mesmos, não se podendo considerar como um único transporte de bens. Neste exemplo, claramente que o primeiro e o último transporte não representam uma operação em cadeia, mas caso estejam reunidas as condições, são consideradas entregas intracomunitárias normais (E.M 1 e E.M 2; E.M 5 e E.M 6). Em contrapartida, a relação entre os E.M 2, E.M 3, E.M 4 e E.M 5 representa uma operação em cadeia, pois os bens são sucessivamente entregues entre estes quatro E.M, existindo somente um transporte diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário da cadeia.

Atentando ao disposto no artigo 36.º-A da DIVA, caso o mesmo bem seja sujeito a sucessivas entregas, objeto de um único transporte intracomunitário diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário, de um E.M para outro E.M, a expedição é exclusivamente imputada à entrega efetuada ao operador intermediário. Regressando à Figura 5.11 e supondo que o sujeito passivo do E.M 3 é o operador intermediário, a entrega feita pelo sujeito passivo no E.M 2 constitui uma TIB isenta de IVA nesse E.M (se as condições do artigo 138.º, DIVA estiverem preenchidas) e verifica-se uma AIB pelo sujeito passivo do E.M 3 tributável em IVA nesse E.M. As entregas do E.M 3 a E.M 4 e de E.M 4 a E.M 5 são operações internas no EM 5.

De forma sucinta, no âmbito destas transações em cadeia ou “supply chain”, com a introdução deste artigo implementa-se uma regra comum a ser aplicada por todos os E.M, em que o transporte intracomunitário, desde que reunidas determinadas condições, nestas operações, deverá ser imputado a uma única entrega na cadeia de operações, e só essa entrega beneficiará de isenção de IVA, evitando assim entendimentos diferenciados pelos E.M. Contudo, há que clarificar o tratamento a dar às entregas de E.M 3 a E.M 4 e de E.M 4 a E.M 5, anteriormente referidas como sendo operações internas no E.M 5. O n.º 2 do artigo 36.º-A estabelece uma derrogação à regra geral e, desde que se observem as condições do artigo 138.º da DIVA para a aplicação da isenção e o sujeito passivo no E.M 4 faculte o seu número de identificação de IVA (valido do VIES) ao E.M 3, poderá ser aplicada a isenção de IVA na fatura a emitir por este. Desta forma, mantém-se o princípio da neutralidade deste imposto e da não distorção de concorrência.

Esta medida de simplificação foi transposta para o normativo nacional através da Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, alterando a descrição do artigo 14.º do RITI. As regras para as operações em cadeia estão descritas nos n.ºs 3 a 5 do artigo 14.º do RITI, em que o n.º 3 contém a regra geral, o n.º 4 a derrogação à regra geral e o n.º 5 o conceito de sujeito passivo intermediário.

#### **5.4 Implementação de mecanismos de conferência da validade de número de identificação fiscal em transações intracomunitárias de bens – VIES**

No início deste capítulo foi feita uma pequena abordagem às medidas de harmonização apresentadas pela Comissão Europeia em 2008. Uma delas consta no Regulamento (UE) 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, onde foi implementado “*um sistema de cooperação entre os Estados-Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações, através do qual as autoridades competentes dos Estados-Membros se devem prestar assistência mútua e colaborar com a Comissão por forma a assegurar a boa aplicação do IVA às entregas de bens e prestações de serviços, às aquisições intracomunitárias e às importações de bens*” (ponto 5 do Regulamento). A criação de um sistema de intercâmbio entre os Estados-Membros prende-se essencialmente com a necessidade de combate à fraude e à evasão fiscal nas operações intracomunitárias, que estavam a provocar perdas orçamentais e distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afetando por sua vez o funcionamento do mercado interno. Um dos métodos de fraude mais característicos do sistema de IVA é a

*fraude carrossel* que, segundo Palma (2020, p.212), “na sua forma mais simples, implica um mínimo de três (ou quatro) operadores, sujeitos passivos de IVA, registados em dois Estados membros diferentes”. Na fraude em carrossel, um dos operadores vende um bem a um outro que, por sua vez revende a um terceiro, aproveitando as fragilidades do sistema *reverse charge* nas transações intracomunitárias. No circuito, um dos operadores liquida IVA, emitindo a respetiva fatura ao adquirente, mas não entrega o respetivo imposto ao fisco, desaparecendo em seguida (“*missing trader*”) e o adquirente deduz o IVA correspondente, o que gera um lucro no esquema com a não entrega do IVA liquidado ao fisco pelo “*missing trader*”, o que provoca perdas à fazenda fiscal pela dedução do IVA pelo aquirente, que por sua vez revende os bens e liquida IVA, ou revende os bens para outro E.M isento, beneficiando assim do abate do IVA a jusante. Este tipo de fraude resultava na maioria das vezes na existência de faturações sucessivas sem que existisse um fluxo de bens entre os E.M, nunca saindo dos territórios de um deles.

O sistema VIES veio permitir às administrações fiscais dos Estados-Membros trocar informação mais atempadamente, de forma a detetar e poder combater estes tipos de fraude no sistema de IVA. Soares (2019, p.369) refere que para as administrações fiscais a troca de informação entre os Estados-Membros, carregada no sistema VIES através da “*obrigação do fornecedor de apresentar o mapa recapitulativo (ou listagem VIES, que contém o n.º de identificação do adquirente)*” e a obrigação do adquirente incluir na sua declaração de IVA as aquisições intracomunitárias, é uma ferramenta bastante útil para cruzar informação e detetar possíveis situações de fraude.

Um dos requisitos para a aplicação da isenção ao abrigo da al. a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, na redação em vigor até 31/12/2019, era que o sujeito passivo “*aquirente registado noutro Estado-Membro utilizasse o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens*”. A utilização do sistema VIES para consulta da validade dos dados facultados pelo adquirente veio a representar uma ferramenta bastante prática e útil para os sujeitos passivos. Contudo, segundo Almeida e Silva (2019) a validação do número de identificação constituía um requisito formal e não uma obrigatoriedade. O regime previsto na Diretiva IVA baseava-se na obrigação de o fornecedor apresentar uma Declaração Recapitulativa na qual identificava o NIF do adquirente, o que se consubstanciava numa condição formal de acesso à isenção. Almeida e Silva (2019) realçam que o TJUE vinha a estabelecer duas condições para que a falta de

cumprimento de um requisito formal não ditasse a ilegitimidade da recusa de isenção de IVA: (i) o incumprimento do requisito formal não pode impedir a prova conclusiva de que os requisitos substantivos foram satisfeitos, e (ii) não pode existir qualquer indicação de que o sujeito passivo tenha participado, intencionalmente, num esquema de evasão fiscal.

No regime até então em vigor apenas permitia às administrações fiscais dos Estados-Membros desencadear sanções com vista a punir as incorreções nas informações prestadas, mas não podiam inibir os sujeitos passivos da aplicação da isenção prevista para as transmissões intracomunitárias de bens.

Os números de identificação de IVA podem ser confirmados através da plataforma [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/#/vat-validation](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation), representado na Figura 5.12.

Figura 5.12: Sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (VIES) – validação NIF

The screenshot shows the VIES website interface. At the top left is the European Commission logo. The main navigation bar includes 'VIES' and several menu items: 'Validação do número de Identificação para efeitos de IVA', 'Informações técnicas', 'Autocontrolo', 'Ajuda', 'Declaração de exoneração de responsabilidade específica relativa a este serviço', and 'Privacy Statement'. The page title is 'Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) Validação N° IVA'. Below the title, there is a brief instruction: 'Pode verificar a validade de um número IVA de um dado Estado Membro / Irlanda do Norte especificando o número IVA e selecionando, no menu pendente, o Estado Membro / Irlanda do Norte onde pretende que esse número seja validado.' The main form area contains four input fields: 'Estado-Membro / Irlanda do Norte\*' (a dropdown menu), 'Número de IVA\*' (a text input), 'Estado membro / Irlanda do Norte do requerente' (a dropdown menu), and 'Número de IVA' (a text input). A blue 'Verificar' button is located at the bottom right of the form.

Fonte: VIES

No primeiro campo da Figura 5.12 deverá ser introduzido o país de origem do número que pretendemos validar e no segundo campo o respetivo número sem o prefixo do código do país. O sistema permite-nos a inserção dos dados do requerente da informação, para desta forma as autoridades fiscais terem acesso aos dados de consulta (data em que foi feita a consulta). O VIES retribui dois resultados para as consultas de número de identificação de IVA, resposta válida ou resposta inválida. A resposta válida significa que o número fiscal está no sistema de dados como sendo um sujeito passivo de IVA que efetua e está registado para operações intracomunitárias. Uma resposta inválida significa que o número de IVA ao qual se requer a informação não está registado na base de dados nacional do E.M correspondente, o que pode dever-se a vários fatores: i) não existência do número de IVA; ii) não ativação do número de IVA para efeitos de transações comerciais entre países da UE ou, iii) não conclusão do registo (alguns países exigem um registo separado para as operações entre países da UE).

Em 2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30148/2013 onde deu a conhecer aos operadores o procedimento para que o seu número de IVA fosse cadastrado no VIES: *“Relativamente aos operadores com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, a inscrição do número de identificação fiscal (NIF) no VIES depende da manifestação da vontade do sujeito passivo em realizar operações intracomunitárias, expressa na declaração de início de atividade prevista no artigo 31.º do Código do IVA (CIVA) ou em declaração de alterações, prevista no artigo 32.º do mesmo diploma”*.

É de ter em consideração o n.º 6 do artigo 35.º, em que a AT pode notificar os sujeitos passivos e alterar oficiosamente os elementos relativos à atividade quando se verifique:

- falsidade dos elementos declarativos,
- existência de fundados indícios de fraude nas operações referidas;
- cessação de atividade, quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma atividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial suscetível de a exercer (n.º 2 do artigo 34.º CIVA).

Com a entrada em vigor desta *“Quick Fix”*, este requisito de validação do NIF no VIES, até então formal, passa a ter carácter de substancialidade, como podemos constatar pelo parágrafo 7 do preâmbulo da Diretiva (UE) 2018/1910, que contém a seguinte redação: *“No que diz respeito ao número de identificação IVA relativo à isenção das entregas de bens nas trocas*

*comerciais intracomunitárias, propõe-se que a inclusão do número de identificação IVA do adquirente dos bens no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA («VIES»), atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de partida do transporte dos bens, passe a constituir, para além da condição relativa ao transporte dos bens para fora do Estado-Membro de entrega, uma condição substantiva para a aplicação da isenção, em vez de um requisito formal.”.*

Resumidamente, com esta alteração passa a constituir uma condição substantiva para a aplicação da isenção do artigo 138.º da DVA (correspondente ao artigo 14.º do RITI), que o adquirente esteja registado para efeitos de IVA num outro E.M diferente do Estado de partida dos bens, e o fornecedor tem de garantir, há semelhança do que já anteriormente acontecia, que o número de identificação facultado pelo adquirente se encontra válido no VIES para TIB para poder aplicar a isenção. Atualmente, com esta medida, caso o NIF do adquirente não esteja válido no VIES e o fornecedor não faça prova que estava na altura da transmissão, passa a ser motivo para a rejeição da aplicação da isenção pelas autoridades competentes, com o fundamento de falta de informação válida no registo VIES. Passa também a ser uma condição substantiva o correto preenchimento pelo fornecedor da Declaração Recapitulativa de IVA, sem a qual a isenção poderá ser recusada (n.º 2 do artigo 14.º RITI). Soares (2019, p.370) alude ainda que “*excecionadas são as situações em que o fornecedor atue de boa-fé, i.e., sempre que este possa justificar devidamente as falhas constantes do seu mapa recapitulativo perante as autoridades competentes*”.<sup>46</sup>

Em termos administrativos esta medida de simplificação não veio trazer grandes alterações ao dia-a-dia dos contribuintes, pois segundo Almeida e Silva (2019) a verificação de inscrição no VIES dos números de identificação de IVA já estava generalizada entre os sujeitos passivos que praticam este tipo de transações, de forma a estarem munidos de prova para eventuais casos de fraude, assim como, o preenchimento da declaração recapitulativa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º. Contudo, na prática, esta medida trouxe relevância jurídica, pois tanto, o NIF do adquirente estar válido no VIES para a prática de aquisições intracomunitárias, como o correto preenchimento da declaração recapitulativa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º por parte do sujeito passivo transmitente, passam a ser condições substantivas para a aplicação da isenção ao abrigo da al. a), n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

---

<sup>46</sup> Veja-se o Anexo 2 onde consta o quadro comparativo entre a redação anterior do artigo 138.º da Diretiva IVA e o texto desta disposição na sequência das alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2018/1910.

## **5.5 Harmonização das regras de documentação dos movimentos transfronteiriços de bens**

Como já anteriormente referido, para que uma transmissão de bens entre Estados-Membros esteja isenta ao abrigo do artigo 138.º da DIVA, é necessário estarem reunidas cumulativamente as seguintes condições:

- Os bens têm de ser expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente; e
- O adquirente seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do IVA em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das AIB.

Contudo, a Diretiva IVA não continha nenhuma disposição de como deveria ser feita a verificação (prova) que os bens realmente foram expedidos de um Estado-Membro para outro. Atentando a esse facto e na falta de legislação em sede de IVA que indicasse expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a veracidade dos pressupostos da isenção prevista no artigo 14.º do RITI, a Direção de Serviços do IVA definiu, através do Ofício-Circulado n.º 30.009/1999, de 10 de dezembro, a documentação válida para comprovar a isenção, considerado os seguintes meios alternativos:

- Documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybill"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of lading"-B/L);
- Contratos de transporte celebrados;
- Faturas das empresas transportadoras;
- Guias de remessa; ou
- Declaração no Estado-Membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária.

O Ofício-Circulado n.º 30.009/1999 vigorou até 31/12/2019 (tendo sido revogado pelo Ofício-Circulado n.º 30218/2020, de 03/02) e, até então, para comprovar a isenção nas TIB era apenas

exigido um único documento dos previstos no citado Ofício-Circulado que comprovasse a expedição dos bens do território nacional com destino a um sujeito passivo de outro Estado-Membro.

Vejamos o que mudou com a entrada em vigor da “*Quick Fix*” relativamente aos meios de prova. Ao contrário do que até então acontecia, o Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho, de 4 dezembro de 2018, veio aditar ao Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março (RE), o artigo 45.º-A, que vem estabelecer novas regras de aplicação comum em todos os Estados-Membros, com vista à prova dos requisitos necessários à isenção do IVA nas TIB referida no artigo 138.º da Diretiva IVA. A partir deste momento, não só passamos a ter regulamentação sobre que meios de prova são idóneos, como uma disposição comum a todos os Estados-Membros. Com esta medida o legislador comunitário pretendeu dar segurança jurídica na aplicação da isenção prevista para as TIB, permitindo que os sujeitos passivos fornecedores reunissem os elementos de prova indicados e que tivessem a segurança que o transporte intracomunitário de bens dispõe da presunção que ocorreu efetivamente.

Podemos então, através da leitura do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução, dividir os meios de prova em três categorias (tipos) e dividir em dois cenários. Com base na publicação da OCC (2020) temos:

Cenário 1: O fornecedor ou um terceiro por conta dele é quem efetua o transporte – neste caso, o fornecedor necessita ter em sua posse dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, dois documentos do Tipo A ou um do Tipo A mais um do Tipo B (al. a) do n.º 1 do artigo 45.º-A do RE);

Cenário 2: O adquirente ou um terceiro por conta dele efetua o transporte – neste caso, o fornecedor necessita ter na sua posse dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, dois documentos do Tipo A ou um do Tipo A mais um do Tipo B (ponto ii) da al. b) do n.º 1 do artigo 45.º-A RE) e, adicionalmente, um documento do Tipo C que o adquirente deve entregar ao fornecedor até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega dos bens.

É de realçar que os documentos do Tipo A e do Tipo B se encontram descritos no n.º 3 do artigo 45.º-A do RE e que são:

- Documentos do Tipo A – documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens (al. a) do n.º 3 do artigo 45.º-A), dos quais são exemplo uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque (Bill of lading), uma fatura do frete aéreo e uma fatura emitida pelo transportador dos bens;
- Documentos do Tipo B – outros documentos, tais como: apólice de seguros relativa ao transporte ou à expedição dos bens, documento bancário comprovativo do pagamento do transporte ou da expedição dos bens, documentos oficiais emitidos por uma entidade pública (um notário, por exemplo), que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino, um documento de receção que confirme o armazenamento dos bens nesse Estado-Membro.

No Apêndice B encontra-se um exemplo de um conhecimento de embarque (Bill of lading) e, no Apêndice C, um exemplo de declaração de expedição (CMR) pertencentes aos documentos do Tipo A presente no artigo 45.º-A do RE.

Para além destes, quando o adquirente ou um terceiro por conta dele é o responsável pelo transporte dos bens de um Estado-Membro para outro, o fornecedor terá ainda de ter em sua posse até ao 10.º dia do mês seguinte à entrega dos bens, um documento do Tipo C descrito no ponto i) da al. b) do artigo 45.º-A, isto é, terá de ter uma declaração escrita do adquirente indicando que os bens foram por ele transportados, ou por um terceiro agindo por sua conta. Esta declaração deve conter os seguintes elementos: a indicação do Estado-Membro de destino dos bens, a data de emissão da declaração, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente. Consta do Apêndice D um exemplo da declaração a emitir pelo adquirente no caso de o transporte ser efetuado por si ou por sua conta.

Abreu (2023, p.191) refere que caso o fornecedor não consiga reunir os documentos que lhe permitem beneficiar da presunção estabelecida no artigo 45.º-A do RE, “*terá de demonstrar por outros meios, perante a AT, que a expedição ou transporte dos bens com destino a outro EM ocorreu efetivamente*”. A Direção-Geral da Fiscalidade e União Aduaneira da Comissão Europeia divulgou nas Notas Explicativas das alterações relativas ao IVA na UE («soluções

rápidas para 2020»), que caso o fornecedor não consiga reunir os meios de prova definidos nas als. a) ou b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do RE, não significa automaticamente que a isenção do artigo 138.º da DIVA não se aplique. Neste caso, cabe ao fornecedor provar a contento das autoridades fiscais, que as condições para a isenção (incluindo o transporte) do artigo 138.º da DIVA, se encontram preenchidas. É de salientar ainda que esta presunção pode ser ilidida pela AT do respetivo E.M, desde que esta demonstre que o transporte dos bens não se realizou ou que esteja na posse de evidências que os documentos apresentados pelo fornecedor como prova contêm informações incorretas ou mesmo falsas, e neste caso o mesmo não poderá exercer o direito à isenção presente do artigo 138.º da DIVA.

A OCC (2020) ilustra num quadro-resumo o antes e o depois da aplicação desta “*Quick Fix*” e o que muda, e que está plasmado na Tabela 5.1.

Tabela 5.1: Quadro-resumo comparativo das alterações

	Até 31/12/2019	Após 1/1/2020	Alteração
Transporte dos bens	Saída território nacional para outro EM Pode ser feito pelo vendedor, adquirente ou 3º por conta destes	Saída território nacional para outro EM Pode ser feito pelo vendedor, adquirente ou 3º por conta destes	NÃO
Aquirente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve estar registado no VIES</li> <li>• Deve fornecer NIF</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tem que ser sujeito passivo (ou pessoa coletiva que não seja SP) e estar registado no VIES</li> <li>• Deve fornecer NIF</li> </ul>	NÃO. Apenas clarificação – Condição substantiva
Fornecedor	Deve indicar o seu NIF na fatura	Deve indicar o seu NIF na fatura	NÃO
Meios de prova expedição dos bens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentos comprovativos do transporte: CMR, Airwaybill, Bill of lading</li> <li>• Os contratos de transporte;</li> <li>• As faturas das empresas transportadoras;</li> <li>• As guias de remessa; ou</li> <li>• Casos em que não é o vendedor a fazer o transporte: declaração, no EM de destino, por parte do adquirente, de aí ter efetuado as AIB, podendo ainda o fornecedor pedir cópias dos documentos de transporte ao adquirente</li> </ul>	<p><b>Situação 1:</b> transporte pelo vendedor 2/2 (2 Tipo A / Tipo A/B)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 elementos de prova não contraditórios emitidos por 2 partes independentes quer do vendedor quer do comprador (p.ex. transportador e operador logístico, apólice seguro, documentos bancários do pagamento do transporte ou dos bens)</li> </ul> <p><b>Situação 2:</b> transporte pelo adquirente 2/2 + 1 (2 Tipo A / Tipo A/B)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 elementos de prova não contraditórios emitidos por 2 partes independentes quer do vendedor quer do comprador</li> <li>• E, declaração, no EM de destino, por parte do adquirente, de aí ter efetuado as AIB, com detalhes da operação (Tipo C)</li> </ul> <p>Esta declaração tem que ser obtida até ao dia 10 do mês seguinte à entrega</p>	SIM
Declaração Recapitulativa	Deve reportar a TICB, mas não é condição para negar a isenção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve reportar informações corretas sobre a TICB</li> <li>• Deve reportar a TICB, que é condição para aplicação da isenção</li> </ul>	SIM

Fonte: OCC (2020)

Abreu (2023) realça ainda que, mesmo que os Estados-Membros estejam obrigados a acomodar na sua legislação nacional estas medidas, podem ainda estabelecer na sua legislação interna outros pressupostos relativos à prova do transporte, mais flexível do que a presunção prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução, desde que estejam cumpridas as condições relevantes.

A administração fiscal portuguesa já veio esclarecer, através do Ofício-Circulado n.º 30.231/2021, de 28 de janeiro, que o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução não determina que a expedição ou o transporte só possam ser objeto de prova ou demonstração na forma nele prescrita, continuando a poder ser utilizados os meios gerais de prova admissíveis em direito, reconhecendo, no entanto, que será do interesse do sujeito passivo vendedor reunir os meios de prova elencados no artigo 45.º-A para poder beneficiar da presunção de expedição, satisfazendo o ónus da prova que sobre ele recai, com maior certeza e segurança jurídicas.

## **5.6 Reflexão sobre as medidas de simplificação**

Da análise da aplicação das “*Quick Fixes*” podemos depreender que o principal objetivo é mitigar o impacto de situações de fraude e de evasão fiscal.

A fraude e evasão fiscais têm contribuído ao longo dos anos para perdas elevadas na receita do IVA em comparação entre as receitas esperadas do IVA (ou «Obrigação Fiscal Total do IVA» (VTTL)) e o montante efetivamente cobrado. O *VAT gap* (diferencial do IVA), nos últimos anos, tendo em conta o esforço da UE de harmonização do IVA, tem vindo a diminuir. No Anexo 3 encontra-se uma tabela, com dados fornecidos pela Comissão Europeia (2022), na qual é possível aferir a sua evolução ao longo da última década.

A Comissão Europeia (2022) divulgou através do Relatório sobre o Diferencial do IVA de 2022, que os Estados-Membros da UE perderam cerca de 93 mil milhões de euros em receitas do IVA em 2020. Apesar de aparentar ainda ser um valor extremamente elevado, o «diferencial do IVA» diminuiu cerca de 31 mil milhões de euros em comparação com os valores de 2019 (ver Anexo 4).

Os dados apresentados pela Comissão Europeia são positivos, revelando uma diminuição significativa no *VAT gap*. Contudo, é difícil atribuir os louros desta recuperação às mais recentes medidas de simplificação, pois a entrada em vigor das mesmas coincidiu com o

surgimento da pandemia de COVID-19. Este aumento do cumprimento do IVA pode ser explicado, em grande parte, pelo efeito das medidas de apoio dos Governos introduzidas em resposta à crise pandémica que estavam condicionadas ao pagamento de impostos.

Apesar de não poder ser feita uma relação direta com a diminuição do *VAT gap*, uma coisa é certa, estas quatro medidas de simplificação vieram tornar mais claro o tratamento a dar nas vendas à consignação, nas operações em cadeia e nos meios de prova para a isenção, harmonizando o tratamento em todos os E.M. Embora estas medidas tenham harmonizado o tratamento a dar, do ponto de vista do sujeito passivo, manifestam um acréscimo de componente burocrática para os que queiram usufruir da aplicação da isenção nas TIB com a segurança jurídica de que a mesma não poderá ser ilidida pelas autoridades fiscais.

## Capítulo VI – Conclusão

Portugal, como Estado-Membro da União Europeia, tem de abraçar o Imposto sobre o valor Acrescentado como modelo da tributação geral do consumo e transpor para o seu ordenamento jurídico todas as Diretrizes Comunitárias. O legislador nacional afastou a ligação entre a adesão à então CEE e a opção do IVA como modelo da tributação geral do consumo, para assentar nos próprios méritos apresentados por este modelo em confronto com o sistema monofásico do Imposto de Transações até então em vigor.

Ao longo dos quase quarenta anos de vigência do IVA em Portugal, este continua a fazer parte do nosso dia-a-dia tendo, contudo, sofrido algumas alterações. Grande parte das mesmas estiveram ligadas à simplificação das taxas e à introdução, em 1993, do Regime das Transações Intracomunitárias de Bens. A sua estabilidade deve-se ao facto de ter fundamento no direito comunitário, o que não dá grande margem ao legislador nacional para mudanças, sofrendo alterações menos frequentes e numerosas que os impostos sobre o rendimento (IRS e IRC).

Podemos afirmar que o IVA se caracteriza como um imposto indireto, de matriz comunitária, plurifásico e não cumulativo. Este atua através da metodologia subtrativa indireta (designado por método do crédito de imposto) sobre o valor acrescentado em cada fase do circuito económico, provocando um efeito anestésico fiscal, pois em geral os sujeitos passivos não sentem o peso deste imposto, que efetivamente é suportado pelo consumidor final.

O IVA, enquanto imposto indireto, está associado às políticas económicas da UE, que em termos de produção legislativa se encontra disciplinado no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). Como tal, a UE exerce as suas competências através de Regulamentos, Diretivas, Decisões, Recomendações e Pareceres. De todos os atos jurídicos anteriormente referidos, o que tem maior destaque são as Diretivas. Estas têm poder vinculativo e uma forte exigência de transposição para o ordenamento jurídico nacional dos diversos E.M. Apesar do seu poder vinculativo, no que respeita ao resultado a alcançar, as Diretivas deixam nas mãos das autoridades nacionais a escolha da forma e dos métodos como chegar a esses resultados.

O IVA, enquanto imposto comunitário, teve a sua origem nas Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE (designadas, respetivamente, por “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”). Ao longo dos anos, fomentado pela necessidade de harmonização e regulamentação, foram sendo emitidas outras Diretivas, das quais tem especial relevo a Diretiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de maio, comumente denominada Sexta Diretiva IVA. Esta teve como

principal foco a uniformidade da matéria tributável e a harmonização das taxas, mas também o de reforçar o grande objetivo da criação de um Mercado Único. A Sexta Diretiva foi alvo de diversas alterações e correções até que chegou a altura da sua revogação através da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA). Com a aprovação da Diretiva IVA, procedeu-se a uma reformulação da estrutura e da redação da Sexta Diretiva a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de uma forma clara e através de uma estrutura e redação adaptadas, sem, no entanto, proceder a qualquer alteração significativa da parte substancial do seu regime.

Com a criação do Mercado Único e, conseqüentemente, a abolição de fronteiras fiscais entre os Estados-Membros, foi necessário redefinir alguns conceitos, tais como aquisições e transmissões entre Estados-Membros e, inevitavelmente, redefinir os conceitos de importação e exportação, desde então só aplicáveis às relações com territórios não pertencentes à UE.

Ao longo destas décadas a Comissão analisou o impacto da abolição de fronteiras e o efeito que teve a circulação dentro do espaço comunitário de mercadorias sem controlo fronteiriço. O abuso da isenção atribuída às transmissões intracomunitárias de bens e o seu pouco controlo, levou ao aumento da fraude e da evasão fiscal, provocando grandes perdas de receitas provenientes do IVA.

A Comissão Europeia, através do Relatório COM (2008) 147 final, apresentou a proposta de alteração da Diretiva IVA e do Regulamento sobre a cooperação administrativa, que veio a acelerar a partir de 2010 a recolha e a troca de informações sobre operações intracomunitárias. Esta proposta permitiu harmonizar as regras de faturação, as regras de registo e cancelamento do registo dos sujeitos passivos, a harmonização do conceito de exigibilidade do imposto, a redução do prazo para declaração de operações intracomunitárias e, com grande impacto e relevância, a criação um sistema de acesso automático aos dados através do sistema VIES e implementação do EUROFISC.

Mais recentemente, em 2016, a Comissão Europeia comunicou o Plano de Ação sobre o IVA, denominado *“Rumo a um espaço único do IVA na União europeia – Chegou o momento de Decidir”*, onde anunciou a decisão de desistir do princípio de tributação na origem, até então um regime provisório, para adotar como regime definitivo o princípio de tributação no destino. É nesse momento que o Conselho solicitou a aplicação de um conjunto de medidas de simplificação em matéria de IVA, designado genericamente por *“Quick Fixes”*, aplicável às

TIB nas relações Business-to-Business, que pretende regular as situações relacionadas com vendas à consignação, transporte intracomunitário em transações de bens em cadeia, prova do transporte para efeitos de acesso à isenção nas TIB e obrigação de validação do número de identificação de IVA do aquirente no VIES como condição substantiva da isenção de IVA em TIB. Para implementação destas medidas, foi publicada a 4 de dezembro de 2018 a seguinte legislação comunitária:

- Diretiva (UE) 2018/1910, do Conselho – Alterando a Diretiva IVA no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema de IVA em matéria de tributação das trocas comerciais entre E.M, a serem por estes adotadas e publicadas até 31 de dezembro de 2019; e
- Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho – Alterando o Regulamento de Execução da Diretiva IVA no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, aplicável a partir de 1 de janeiro de 2020.

Apesar de apresentadas como “*pensos rápidos*” para solucionar questões urgentes, na verdade a Diretiva que as aprova revestiu-as de carácter definitivo, porquanto suprime da Diretiva IVA os artigos 403.º e 404.º que previam a transitoriedade do regime estabelecido para as trocas comerciais entre E.M.

No que diz respeito à ***harmonização das regras aplicáveis às vendas à consignação***, estas medidas de simplificação vieram dar-lhes um tratamento igual ao praticado às operações internas de cada Estado. Isto é, as mercadorias que saem de um Estado-Membro para o território de outro em regime de venda à consignação, só terá o tratamento de TIB e AIB quando o consignatário colocar as mercadorias à disposição do seu cliente ou, na ausência de venda, passados doze meses do início da consignação. Deixa assim de ser necessário o registo para efeitos de IVA do sujeito passivo consignante no território do Estado-Membro de chegada dos bens em regime de consignação e, conseqüentemente, de aí cumprir com as obrigações declarativas. Esta medida, claramente desburocratizante, facilita o processo de venda no âmbito deste regime, a que acresce que no momento da venda efetiva dos bens a operação entre o consignante e o consignatário fique, em princípio, isenta de IVA ao abrigo das disposições em vigor na Diretiva IVA.

Apesar de mais simples, para a correta aplicação deste regime de vendas intracomunitárias à consignação, não dispensa que o consignante:

- valide que o sujeito passivo adquirente (consignante) esteja registado para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino dos bens (Validação VIES), e
- faça o registo dessa transferência na sua contabilidade e identifique a identidade e o número de identificação IVA do adquirente na Declaração Recapitulativa.

Quanto à *harmonização das regras relativas a transações em cadeia* (transações com pelo menos dois fornecedores, mas apenas com um movimento de bens de um E.M para outro), vieram dar segurança jurídica aos operadores económicos, uma vez que regula a matéria para todos os E.M e determina a que entrega deve ser imputada a isenção prevista para as entregas intracomunitárias de bens. Desse modo, a isenção só deverá ser imputada a uma das entregas. Quando os mesmos bens sejam objeto de entregas sucessivas e sejam expedidos, entre Estados-Membros, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário da cadeia, a expedição é exclusivamente imputada à entrega efetuada ao operador intermediário, não podendo este ser nem o primeiro nem o último interveniente da cadeia. Contudo, em derrogação à regra geral, prevê-se que desde que se observem as condições para a aplicação da isenção e o sujeito passivo (não intermediário) faculte ao fornecedor situado noutro E.M o seu número de identificação de IVA (válido do VIES), poderá ser aplicada a isenção de IVA na fatura a emitir por este. Desta forma, mantém-se o princípio da neutralidade deste imposto e da não distorção de concorrência.

Quanto à *implementação de um mecanismo obrigatório de conferência da validade de número de identificação fiscal em transações intracomunitárias de bens* através do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA («VIES»), prende-se essencialmente com a necessidade de combate à fraude e à evasão fiscais nas operações intracomunitárias, que provocam perdas orçamentais e distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência afetando, por sua vez, o funcionamento do mercado interno. Este sistema permite às administrações fiscais dos Estados-Membros trocar informação mais atempadamente, de forma a detetar e poder combater a fraude no sistema de IVA. Essa troca de informação entre as administrações fiscais dos diversos Estados-Membros só é possível através da informação carregada por meio da obrigação do fornecedor de apresentar o mapa recapitulativo (ou listagem VIES, que contém o n.º de identificação do adquirente) e a obrigação do adquirente incluir na sua declaração de IVA as AIB.

Até à entrada em vigor das medidas de simplificação, a validação do NIF do adquirente por parte do fornecedor apenas consubstanciava um requisito formal, não sendo um fator eliminatório para a aplicação da isenção nas TIB. Esta liberdade dada pela Diretiva IVA causava abordagens

divergentes entre os E.M na aplicação da isenção nas operações transfronteiriças, criando dificuldades e insegurança jurídica no seio dos operadores económicos. Atualmente, com esta medida, caso a identificação fiscal do adquirente não esteja válida no VIES e o fornecedor não faça prova que estava na altura da transmissão, passa a ser motivo para a rejeição da aplicação da isenção pelas autoridades competentes, com o fundamento de falta de informação válida no registo VIES. Passa também a ser uma condição substantiva o correto preenchimento pelo fornecedor da Declaração Recapitulativa de IVA, sem a qual a isenção poderá ser recusada.

A última “solução rápida” introduzida diz respeito à *harmonização das regras de documentação dos movimentos transfronteiriços de bens* e permite dar resposta à nossa questão de investigação “*Meios de prova no transporte intracomunitário de bens: O que mudou com as “Quick Fixes”?* Na prática simplificam?”.

A Diretiva IVA não continha nenhuma disposição de como deveria ser feita a verificação (prova) que os bens realmente foram expedidos de um Estado-Membro para outro. Atentando a esse facto e na falta de norma que na legislação do IVA indicasse expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a veracidade dos pressupostos da isenção nas TIB, cada administração fiscal tinha liberdade para definir no respetivo Estado-Membro como deveria ser feita essa prova. Com a entrada em vigor desta “*Quick Fix*”, passámos a ter regulamentação comum a todos os Estados-Membros. Através desta medida, o legislador comunitário pretendeu dar segurança jurídica na aplicação da isenção prevista para as TIB, permitindo aos sujeitos passivos fornecedores que reúnam os elementos de prova indicados no Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 e tenham a segurança que o transporte intracomunitário de bens ocorreu efetivamente. Contudo, mesmo os Estados-Membros estando obrigados a acomodar na sua legislação nacional esta medida, podem ainda estabelecer na sua legislação interna outros pressupostos relativos à prova do transporte, mais flexível do que a presunção prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução, desde que estejam cumpridas as condições relevantes. Esta ressalva dada pelo regulamento pode gerar conflito entre os Estados-Membros e dificultar aos operadores a obtenção dos meios idóneos relevados no Regulamento de Execução para assim terem segurança jurídica quanto a aplicação da isenção.

Estas quatro medidas de simplificação revelam um esforço por parte da UE no sentido de uma maior uniformização em sede de IVA, tanto para os diferentes operadores económicos como para as diferentes administrações fiscais. Apesar de clarificar e uniformizar alguns conceitos, estas medidas trazem um acréscimo de esforço burocrático na esfera das empresas que praticam

operações transfronteiriças, o que leva a prejudicar a simplificação que também é pretendida na aplicação deste imposto.

As quatro medidas de simplificação entraram em vigor a 1 de janeiro de 2020, contudo, apesar das linhas comunitárias já estarem traçadas através da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e do Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho, a sua transposição para o ordenamento jurídico nacional não foi feita atempadamente, o que levou a alguns constrangimentos e insegurança por parte das empresas. Excetuando, o que respeita aos meios de prova do transporte intracomunitário, pois os Regulamentos de Execução são de aplicação direta, não carecem de transposição para o ordenamento jurídico dos E.M, para que as suas disposições sejam colocadas em prática.

É importante referir que o principal constrangimento deste estudo resulta da impossibilidade de uma abordagem mais prática deste tema. O facto de a introdução das “*Quick Fixes*” ter coincido com o surgimento da pandemia Covid-19 e, conseqüentemente, com a aplicação de medidas de mitigação dos efeitos nocivos para as economias comunitárias provocados pela mesma, leva à impossibilidade de correlacionar os resultados positivos no *VAT gap* com a aplicação destas medidas de simplificação. Seria assim oportuno que investigação futura estudasse os efeitos provocados pela implementação destas quatro medidas de simplificação (ou “pensos rápidos”) para a economia da União Europeia, assim como o impacto da harmonização do sistema do IVA no combate à fraude e evasão fiscais.

## Referências bibliográficas

- Abreu, J. C. (2023). *Localização das operações em sede de IVA – abordagem prática*. Almedina.
- Almeida, M. M. & Silva, S. J. (2019). O IVA nas Operações Intracomunitárias: as Quick Fixes. In S. Vasques (Ed.), *Cadernos de IVA 2019* (pp. 269-283). Almedina.
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2009). *Ofício-Circulado n.º 30115/2009, de 29 de dezembro*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/OficCirc\\_30115.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30115.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2013). *Ofício-Circulado n.º 30148/2013, de 25 de julho*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/IVA-of%20circ%2030148.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/IVA-of%20circ%2030148.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2020a). *Ofício-Circulado n.º 30218/2020, de 3 de fevereiro*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_Circulado\\_30218\\_2020.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30218_2020.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2020b). *Ofício-Circulado n.º 30225/2020, de 2 de outubro*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_circulado\\_30225\\_2020.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_30225_2020.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2020c). *Ofício-Circulado n.º 30226/2020, de 2 de outubro*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_circulado\\_30226\\_2020.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_30226_2020.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2021). *Ofício-Circulado n.º 30231/2021, de 28 de janeiro*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_Circulado\\_30231\\_2021.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30231_2021.pdf)
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2023a). *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIVA.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIVA.pdf)

- Autoridade Tributária e Aduaneira (2023b). *Regime Geral das Infrações Tributárias*. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/RGIT.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/RGIT.pdf)
- Assembleia da República Portuguesa (2005). Constituição da República Portuguesa. <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>
- Assembleia da República Portuguesa (2020). *Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto*. Diário da República n.º 164/2020, Série I de 2020-08-24, 41–46. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/49-2020-140950564>
- Assembleia da República Portuguesa (2023). *Lei n.º 17/23, de 14 de abril*. Diário da República n.º 74, Série II, 2-4. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/17-2023-211783460>
- Balreira, C. (2020). *IVA - Novo regime das vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens*. APECA. Boletim n.º 41/2020, 2-7, <https://www.valviconta.pt/BoletimEletronico041.pdf>
- Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Publicado no Jornal Oficial n.º C326 de 26.10.2012. p391 – 407. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012P/TXT>
- Comissão Europeia (2008). *Proposta de DIRECTIVA DO CONSELHO que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias*. COM (2008) 147 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2008:147:FIN>
- Comissão Europeia (2010). *Livro verde sobre o futuro do IVA - Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. COM (2010) 695 final
- Comissão Europeia (2019). *Notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens («soluções rápidas para 2020»)*. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/explanatory\\_notes\\_2020\\_quick\\_fixes\\_pt.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/explanatory_notes_2020_quick_fixes_pt.pdf)

- Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. (2022). *Diferença de IVA na UE: resumo executivo 2022*, Serviço das Publicações da União Europeia. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/01447>
- Comissão Europeia. *Países da União Europeia* [https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/key-facts-and-figures/structure\\_pt](https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/key-facts-and-figures/structure_pt)
- Comissão Europeia. *Taxas do IVA aplicadas nos países da UE*. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm)
- Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º P 071 de 14.04.1967, Edição Especial Portuguesa (Cap. 09 / Fasc. 01)*, 3-5. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>
- Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º P 071 de 14.04.1967, Edição Especial Portuguesa (Cap. 09 / Fasc. 01)*, 6-15. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1967/228/oj>
- Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 31 de outubro de 1992. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 316 de 31.10.92 p. 0001 – 0004*. <http://data.europa.eu/eli/dir/1992/77/oj>
- Diretiva n.º 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 384 30.12.1992, p. 47–57*. <http://data.europa.eu/eli/dir/1992/111/oj>
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 347 de 11.12.2006, 1-118*. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>
- Finanças (2020). *Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro*. *Diário da República n.º 177/2020, Série I de 2020-09-10, (pp. 13 – 21)*. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/215-2020-142487105>
- Gamito, C & Pires, J. B. & Luís, R. S. (2019). IVA & Direitos Fundamentais. In S. Vasques (Ed.), *Cadernos de IVA 2019* (pp. 135-160). Almedina.

- Instituto Nacional de Estatística (2023). *Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2022*. [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaquas&DESTAQUESd\\_est\\_boui=590196421&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESd_est_boui=590196421&DESTAQUESmodo=2)
- Ministério das Finanças (1992). *Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro*. Diário da República n.º 298/1992, Série I-A de 1992-12-28, pp. 5966-5979. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/290-1992-621714>
- Ministério dos Negócios Estrangeiros - Direcção-Geral dos Negócios Económicos e Consulares (1965). *Decreto-Lei n.º 46235, de 18 de março*. Diário do Governo n.º 65/1965, Série I de 1965-03-18, pp.308-324. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/46235-1965-238601>
- Ministério dos Negócios Estrangeiros - Direcção-Geral dos Negócios Político-Económicos (1988). Decreto n.º 28/88, de 6 de setembro. Diário da República n.º 206/1988, Série I de 1988-09-06, pp. 3681-3686. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto/28-1988-370207>
- Neves, F. D. (2018). *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias – Anotado e Comentado. Algumas notas sobre a fraude do IVA: o caso das operações simuladas e da fraude carrossel*. Quid Juris.
- Ordem dos Contabilistas Certificados (2020). *Isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens: Novos procedimentos com transações intracomunitárias 2020*. [https://www.occ.pt/fotos/editor2/iva\\_quick2b1.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/iva_quick2b1.pdf)
- Palma, C. C. (2009). *IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias*. Revista TOC 107, 38-42. [https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1235574700\\_38a42\\_fiscalidade.pdf](https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1235574700_38a42_fiscalidade.pdf)
- Palma, C. C. (2012). *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*. Revista TOC 144, 48-55. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>
- Palma, C. C. (2017). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF (6.ª ed.). Almedina.
- Palma, C. C. (2020). *Estudos de IVA II*. Almedina

- Regulamento de execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011. Jornal Oficial da União Europeia n.º L 77 de 23.3.2011, 1-22.  
[http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj)
- Silva, A. C. (2008). *Princípios de Direito Fiscal*. Revista TOC n.º 96, pp. 54- 57.  
[https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483\\_54a57direito.pdf](https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf)
- Soares, S. (2019). Da Relevância do Número de Identificação IVA na Isenção Aplicável às Entregas Intra-EU de Bens. In S. Vasques (Ed.), *Cadernos de IVA 2019* (pp. 348-374). Almedina.
- União Europeia (2017, 14 de março). Tratado de Roma (CEE). *Summaries of EU Legislation*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-ontent/PT/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0023>
- Vasques, S. (2017). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Almedina.

## Apêndice A – Correspondência entre a Diretiva IVA e o CIVA

<b>Diretiva IVA</b>	<b>Código IVA</b>	<b>Descrição</b>
artigo 2.º	artigo 1.º	Incidência objetiva
artigo 5.º	artigo 2.º	Conceitos de territorialidade
artigo 6.º	al d), n.º 2, artigo 2.º	Conceito território terceiro
artigo 9.º	artigo 2.º	Sujeito passivo
artigo 12.º	al a), n.º 1, artigo 2.º	Ato isolado
artigo 13.º	n.º 2, artigo 2.º	S.P entidades públicas, quando realizem operações fora da qualidade de autoridades públicas
n.º 1, artigo 15.º	n.º 2, artigo 3.º	Assimilados a bens corpóreos: a eletricidade, o gás, o calor ou frio e similares
Anexo I	n.º 3, artigo 2.º	Regime de delimitação negativa da incidência entidades públicas
artigo 31.º	n.º 1, artigo 6.º	Regra geral localização transmissão bens, sem transporte
artigo 32.º, 1.º parágrafo	n.º 1, artigo 6.º	Regra geral localização transmissão bens, sem transporte
artigo 32.º, 2.º parágrafo	n.º 2, artigo 6.º	Localização das importações de bens
artigo 37.º	n.º 3, artigo 1.º	Entrega de bens a bordo de embarcação, aeronave ou comboio
n.º 1, artigo 38.º	al a), n.º 4 e al a), n.º 5 do artigo 6.º	Localização transmissão de gás (rede), eletricidade, calor ou de frio
n.º 2, artigo 38.º	al i), n.º 2, artigo 1.º	SP revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio
artigo 39.º, 1.º parágrafo	al c), n.º 4 e al b), n.º 5 do artigo 6.º	Localização transmissão de gás (rede), eletricidade, calor ou de frio por revendedor
artigo 39.º, 2.º parágrafo	al b), n.º 4, artigo 6.º	Localização transmissão de gás (rede), eletricidade, calor ou de frio (consumo total ou parcial)
artigo 44.º	al a), n.º 6, artigo 6.º	Lugar das prestações de serviços - B2B (Regra geral)
artigo 45.º	al b), n.º 6, artigo 6.º	Lugar das prestações de serviços - B2C (Regra geral)
artigo 46.º	al e), n.º 9 e al e), n.º 10 do artigo 6.º	Prestações de serviços efetuadas por intermediários a pessoas que não sejam SP
artigo 47.º	al a), n.º 7 e al a), n.º 8 do artigo 6.º	Lugar das prestações de serviços relacionadas com imóveis
artigo 48.º	al b) n.º 7 e al b), n.º 8 do artigo 6.º	Localização transporte passageiros

<b>Diretiva IVA</b>	<b>Código IVA</b>	<b>Descrição</b>
artigo 49.º	al a), n.º 9, artigo 6.º	Transporte de bens (B2C)
artigo 50.º	al b) n.º 9 e al b), n.º 10 do artigo 6.º	Localização transporte intracomunitário de bens (B2C)
artigo 53.º	al e), n.º 7 e al e), n.º 8 do artigo 6.º	Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições (B2B)
artigo 54.º	al f), n.º 9 e al f), n.º 10 do artigo 6.º al c), n.º 9 e al c), n.º 10 do artigo 6.º al d), n.º 9 e al d), n.º 10 do artigo 6.º	Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições (B2C)
artigo 55.º	al c), n.º 7 e al c), n.º 8 do artigo 6.º	Prestação de serviços de restauração e de catering
artigo 56.º	al f), n.º 7 e al f), n.º 8 do artigo 6.º al g), n.º 9 e al g), n.º 10 do artigo 6.º al e), n.º 12 e n.º 13 do artigo 6.º	Locação de meios de transporte de curta duração
artigo 57.º	al d), n.º 7 e al d), n.º 8 do artigo 6.º	Prestação de serviços de restauração e de catering, a bordo de embarcações, aeronaves e comboios
artigo 58.º	al h), n.º 9 e al h), n.º 10 do artigo 6.º + anexo D	Prestação de serviços telecomunicações, rádio, TV e serviços eletrónicos
artigo 59.º	n.º 11, artigo 6.º	Serviços imateriais (B2C)
artigo 63.º	n.º 1, artigo 7.º	Regra geral exigibilidade
artigo 65.º	al c), n.º 1 do artigo 8.º	Exigibilidade no caso de pagamento em adiantado
artigo 66.º	n.º 1, artigo 8.º	Cláusula de derrogação exigibilidade
artigo 74.º	al b), n.º 2, artigo 16.º	Valor tributável na afetação de bens a uso da própria empresa
artigo 75.º	al c), n.º 2, artigo 16.º	Valor tributável na afetação de serviços próprios a uso da própria empresa
artigo 78.º	n.º 5, artigo 16.º	Despesas a incluir no valor tributável
artigo 79.º	n.º 6, artigo 16.º	Elementos Excluídos do valor tributável
artigo 80.º	n.º 10, artigo 16.º	Preços de transferência entre entidade ligadas entre si
artigo 97.º	al c), n.º 1, artigo 18.º	Taxa normal IVA

<b>Diretiva IVA</b>	<b>Código IVA</b>	<b>Descrição</b>
artigo 98.º + Anexo III	Anexo I e II	Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida e intermédia
artigo 99.º	al a), n.º 1, artigo 18.º	Taxa reduzida IVA
al a), n.º 1, artigo 199.º	alínea j), n.º 1, artigo 2.º	Prestação de serviços de construção
al d), n.º 1, artigo 199.º	alínea i), n.º 1, artigo 2.º + Anexo E	Sucata
al a), n.º 1, artigo 199.º-A	alínea l), n.º 1, artigo 2.º	Objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa
artigo 200.º	alínea d), n.º 1, artigo 2.º	SP nas aquisições Intra-EU
artigo 201.º	alínea b), n.º 1, artigo 2.º	SP nas importações
artigo 203.º	alínea c), n.º 1, artigo 2.º	SP que mencionem indevidamente IVA em faturas




Neste contrato são estipulados os termos e condições do transporte e tem três funções primárias: funciona como recibo de uma carga, como documento de título (i.e., prova a propriedade dos bens) e como prova do contrato de transporte.

A *Bill of lading (B/L)* serve ainda como título de crédito. A B/L pode ser emitida em mais que uma via, sendo a forma mais comum a emissão de três vias não negociáveis: uma para o transportador, outra para o expedidor e outra para o destinatário, de forma a realizar a retirada das mercadorias.

# Apêndice C – Declaração de expedição (CMR)

**1** Ejemplar para el remitente - Exempleaire de l'expéditeur  
Copy for sender

1 Remitente (nombre, NIF, domicilio, país) Expéditeur (nom, adresse, pays) Sender (name, address, country)		<b>CARTA DE PORTE INTERNACIONAL</b> <b>LETTRÉ DE VOITURE INTERNATIONALE</b> <b>INTERNATIONAL CONSIGNMENT NOTE</b>		 <p>Este Transporte queda sometido, no obstante toda cláusula contraria, al Convenio sobre el Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (CMR).</p> <p>Ce transport est soumis, nonobstant toute clause contraire, à la Convention relative au Contrat de Transport International de Marchandises par route (CMR).</p> <p>This carriage is subject, notwithstanding any clause to the contrary, to the Convention on the Contract for the International Carriage of goods by road (CMR).</p>	
2 Consignatario (nombre, NIF, domicilio, país) Destinataire (nom, adresse, pays) Consignee (name, address, country)		6 Instrucciones del remitente Instructions de l'expéditeur Sender's instructions		7 Porteador inicial (nombre, NIF, domicilio, país) Transporteur initial (nom, adresse, pays) Carrier initial (name, address, country)	
3 Lugar de entrega de la mercancía (lugar, país) Lieu prévu pour la livraison de la marchandise (lieu, pays) Place of delivery of the goods (place, country)		7 Portadores sucesivos (nombre, NIF, domicilio, país) Transporteurs successifs (nom, adresse, pays) Successive carriers (name, address, country)		VEHÍCULO MATRÍCULA EMPRESA NIF DOMICILIO	
4 Lugar y fecha de carga de la mercancía (lugar, país, fecha) Lieu et date de la prise en charge de la marchandise (lieu, pays, date) Place and date of taking over the goods (place, country, date)		SEMIRREMOLQUE 1			
5 Documentos/Datos anexos Documents/Donnés annexés Documents/Data attached		SEMIRREMOLQUE 2			
Núm. Precinto Numéro de scellé Seal Number		TRACTORA 1			
Nº		TRACTORA 2			
Nº		TRACTORA 3			
8 Marcas y números Marques et numéros Marks and Nos	9 Números de Bultos Nombres des colis Number of packages	10 Clase de embalaje Mode d'emballage Method of packing	11 Naturaleza de la mercancía Nature de la marchandise Nature of the goods	12 No. estadístico No. statistique Statistical number	13 Peso bruto, Kg. Poids brut, Kg. Gross weight in Kg.
					14 Volumen m <sup>3</sup> Cubage m <sup>3</sup> Volume in m <sup>3</sup>
15 EUROPALETS EN CARGA:		EUROPALETS EN DESCARGA:		TOTAL CARGA:	
ENTREGADOS _____		ENTREGADOS _____		PALETS _____	
RECIBIDOS _____		RECIBIDOS _____		EUROPALETS _____	
DIFERENCIA _____		DIFERENCIA _____		EURO DESECHABLE _____	
16 Reservas y observaciones del porteador Reserves et observation du transporteur Carrier's reservations and observations		17 Estipulaciones/particulares/Conventions particulières Special agreements		INTERIOR REMOLQUE LIMPIO: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO LIBRE DE OLORES: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO SIN CUERPOS EXTRAÑOS: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO SIN HUMEDAD: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO MERCANCIA INSPECCIÓN VISUAL: CARGA: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO DESCARGA: <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO	
Serán por cuenta del remitente los daños ocasionados en la mercancía transportada por vicio, defecto o mal acondicionamiento o sujeción de la carga al vehículo, mercancía no refrigerada o mal congelada, motín, huelga o guerra y multas por exceso de peso. La estiba la realiza el remitente. El porteador no se hace responsable de la falta de bultos o deterioros de la mercancía, si la reclamación no viene acompañada de un certificado del Comisario de Avarías.		La duración de este transporte estará sujeta a las normas establecidas en cada país en el acuerdo europeo sobre las condiciones de trabajo (Acuerdo A. E. T. R.). La mercancía viaja asegurada por el remitente o consignatario, salvo pacto en contrario.		18 A pagar por: To be paid by:	
19 Forma de pago Prescriptions d'affranchissement Instructions as to payment for carriage		Remitente Senders		Moneda Currency	
<input type="checkbox"/> Porte pagado / Franco / Carriage paid <input type="checkbox"/> Porte debido / Non franco / Carriage forward		Precio del transporte: Carriage charges: Descuentos: Deductions:		Consignatario Consignee	
Formalizado en Établie à		Líquido / Balance Suplementos: Supplém. Charges: Gastos accesorios: Other charges:			
Established in		TOTAL:			
20 Reembolso / Remboursement / Cash on delivery					
21 Firma y Sello del remitente Signature et timbre de l'expéditeur Signature and stamp of the sender		22 Firma y Sello del transportista Signature et timbre du transporteur Signature and stamp of the carrier		23 Recibo de la mercancía / Marchandises reçues / Goods received.	
				Lugar Lieu Place	
				a le on	
				20	
				Firma y Sello del consignatario Signature et timbre du destinataire Signature and stamp of the consignee	

Los recuadros en líneas gruesas deben ser rellenados por el porteador.  
Les parties encadrées de lignes grasses doivent être remplies par le transporteur.  
The spaces framed with heavy lines must be filled in by the carrier.

7, 16, 18, 20 y 22

790109

MAJO 2021

05-2009

AVISO: El conductor exigirá siempre en destino la firma y sello de la empresa receptora.  
El conductor no deberá firmar conformidad alguna a cualquier anomalía que la empresa receptora trate de reflejar en el presente CMR, negándose, asimismo, a que se le refleje nada que no sea cierto o que no entienda, exigiendo en cualquier caso el español.

CMR é a abreviatura do tratado internacional sobre o transporte terrestre transfronteiriço de mercadorias.

A Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada (CMR), ou no texto original da convenção (francês) “Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route”, foi celebrada em 19/05/1956, em Genebra, inicialmente por 9 países (Bélgica, Alemanha, França, Luxemburgo, Holanda, Áustria, Polónia, Suécia e Suíça). A convenção foi introduzida no direito português pelo Decreto-Lei n.º 46.235 de 18/03/1965 (alterado pelo Protocolo de Genebra de 05/07/1978, aprovado para a adesão pelo Decreto-Lei n.º 28/88 de 6 de setembro) e “*aplica-se a todos os contratos de transporte de mercadorias por estrada a título oneroso por meio de veículos, quando o lugar do carregamento da mercadoria e o lugar da entrega previsto, tais como são indicados no contrato, estão situados em dois países diferentes, sendo um destes, pelo menos, país contratante, e independentemente do domicílio e nacionalidade das partes.*” (n.º 1 do artigo 1.º do DL n.º 46235).

Mais recentemente, foi publicado o Decreto n.º 20/2019, de 30 de julho, que transpõe para o ordenamento jurídico português o Protocolo Adicional à CMR sobre a declaração de expedição eletrónica, a fim de facilitar o estabelecimento opcional da versão eletrónica da declaração de expedição, designada por «e-CMR», que acompanha as mercadorias em transporte internacional rodoviário, adotado em Genebra em fevereiro de 2008.

O termo CMR refere-se à Convenção propriamente dita, contudo, na prática, utiliza-se a sigla para denominar a carta de transporte CMR. A Convenção determina que a declaração de expedição deve ser emitida com três exemplares “*originais assinados pelo expedidor e pelo transportador, podendo estas assinaturas ser impressas ou substituídas pelas chancelas do expedidor e do transportador, se a legislação do país onde se preenche a declaração de expedição o permite. O primeiro exemplar é entregue ao expedidor, o segundo acompanha a mercadoria e o terceiro fica em poder do transportador.*” (n.º 1 do artigo 5.º da CMR). Usualmente, as transportadoras costumam emitir uma quarta via que utilizam para o suporte do arquivo da sua faturação.

Já o artigo 6.º da CMR fixa os elementos que a declaração de expedição deve conter e que são:

- a) Lugar e data em que é preenchida;
- b) Nome e endereço do expedidor;

- c) Nome e endereço do transportador;
- d) Lugar e data do carregamento da mercadoria e lugar previsto de entrega;
- e) Nome e endereço do destinatário;
- f) Denominação corrente da natureza da mercadoria e modo de embalagem, e, quando se trate de mercadorias perigosas, sua denominação geralmente aceite;
- g) Número de volumes, marcas especiais e números;
- h) Peso bruto da mercadoria ou quantidade expressa de outro modo;
- i) Despesas relativas ao transporte (preço do transporte, despesas acessórias, direitos aduaneiros e outras despesas que venham a surgir a partir da conclusão do contrato até à entrega);
- j) Instruções exigidas para as formalidades aduaneiras e outras;
- k) Indicação de que o transporte fica sujeito ao regime estabelecido por esta Convenção, a despeito de qualquer cláusula em contrário.

Para além dos elementos anteriormente referidos, a CMR ainda dispõe no n.º 2 do artigo 6.º que quando seja necessário a declaração de expedição deve conter também as seguintes indicações:

- a) Proibição de transbordo;
- b) Despesas que o expedidor toma a seu cargo;
- c) Valor da quantia a receber no momento da entrega da mercadoria;
- d) Valor declarado da mercadoria e quantia que representa o juro especial na entrega;
- e) Instruções do expedidor ao transportador no que se refere ao seguro da mercadoria;
- f) Prazo combinado, dentro do qual deve efetuar-se o transporte;
- g) Lista dos documentos entregues ao transportador.

## Apêndice D – Exemplo de declaração escrita do adquirente (documento TIPO C)

(Nome do adquirente)  
 (Morada/sede do adquirente)  
 (Código postal)

PT: Declaro(mos) que no **mês de xxxxx de xxxx**, foram por nós transportados ou expedidos (ou por nossa conta) das vossas instalações sitas em (morada do fornecedor dos bens) a seguinte mercadoria:

ENG: I declare that in (month and year), the following goods were transported or shipped (or on our own) from your facilities in (address of the goods supplier):

Data de emissão (Departure date)	Lugar de Entrega (Delivery Address)	Data de chegada (Arrival date)	Designação da mercadoria (Description)	QT (Kg)	Adquirente (Buyer)			V/Fatura (Invoice)
					Nome (name)	Morada (address)	Contribuinte n.º (VAT number)	

(Nome do adquirente)  
 (data da declaração)

Assinatura e Carimbo  
 Signature and Stamp

## Anexo 1 – Taxas positivas de IVA aplicadas nos países da UE

Estado-Membro	Código do país	Taxa Normal	Taxa Reduzida	Taxa Super-reduzida	Taxa parking
Áustria	AT	20	10 / 13	-	13
Bélgica	BE	21	6 / 12	-	12
Bulgária	BG	20	9	-	-
Chipre	CY	19	5 / 9	-	-
Chéquia	CZ	21	10 / 15	-	-
Alemanha	DE	19	7	-	-
Dinamarca	DK	25	-	-	-
Estónia	EE	20	9	-	-
Grécia	EL	24	6 / 13	-	-
Espanha	ES	21	10	4	-
Finlândia	FI	24	10 / 14	-	-
França	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Croácia	HR	25	41395	-	-
Hungria	HU	27	5 / 18	-	-
Irlanda	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itália	IT	22	5 / 10	4	-
Lituânia	LT	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	LU	17	8	3	14
Letónia	LV	21	12 / 5	-	-
Malta	MT	18	5 / 7	-	-
Países Baixos	NL	21	9	-	-
Polónia	PL	23	6 / 13	-	13
Portugal	PT	23	6 / 13	-	13
Roménia	RO	19	5 / 9	-	-
Suécia	SE	25	6 / 12	-	-
Eslovénia	SI	22	5 / 9,5	-	-
Eslováquia	SK	20	10	-	-

**Fonte:** União Europeia

Última atualização em 23.03.2022

## Anexo 2 – Tabela comparativa entre redação anterior e atual do artigo 138.º Diretiva IVA

Artigo 138.º, n.1 da Diretiva IVA (redação anterior)	Artigo 138.º, n.1 da Diretiva IVA (redação anterior)
<p>1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.</p>	<p>Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:</p> <p>a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;</p> <p>b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.</p>
<p>N.A</p>	<p>Foi inserido o seguinte parágrafo:</p> <p>1-A. A isenção prevista no n.º 1 não se aplica caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264.º, a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.</p>

**Fonte:** Soares (2019, p.370)

### Anexo 3 – VAT gap (% por VTTL)

	Backcasted series																Full estimates					Forecast
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Belgium	6.8%	11.4%	9.1%	12.3%	10.8%	10.5%	10.8%	9.0%	12.8%	13.4%	11.7%	13.1%	14.9%	13.1%	9.6%	12.6%	10.9%	12.2%	11.9%	13.1%	14.0%	6.1%
Bulgaria	35.8%	38.3%	46.4%	35.3%	26.1%	22.0%	19.1%	24.6%	16.5%	27.3%	24.3%	26.1%	21.8%	16.7%	22.5%	19.9%	12.7%	8.5%	11.3%	9.7%	6.3%	-
Czechia	24.5%	23.7%	24.1%	26.3%	7.0%	5.0%	10.6%	14.5%	18.3%	19.8%	22.7%	18.2%	21.3%	20.2%	17.7%	18.4%	16.0%	13.1%	14.1%	14.2%	11.9%	10.0%
Denmark	13.1%	12.7%	12.1%	11.5%	11.6%	10.9%	10.9%	10.6%	12.7%	11.1%	11.5%	11.9%	11.8%	12.7%	11.3%	10.9%	9.2%	8.9%	8.6%	8.5%	5.0%	5.7%
Germany	10.4%	12.8%	12.3%	12.1%	12.3%	12.2%	10.9%	12.6%	11.7%	9.0%	9.2%	10.5%	11.7%	11.9%	11.8%	9.2%	9.4%	9.3%	9.4%	9.0%	4.8%	-
Estonia	9.1%	12.6%	13.4%	14.2%	20.1%	10.5%	7.0%	5.8%	15.8%	9.4%	10.6%	12.5%	12.6%	14.2%	10.5%	5.8%	5.6%	5.2%	4.0%	3.3%	1.8%	-
Ireland	13.8%	5.8%	8.3%	10.3%	7.4%	11.6%	11.6%	13.0%	15.0%	19.4%	16.3%	15.6%	15.6%	10.6%	7.1%	12.6%	10.2%	12.8%	5.3%	10.3%	12.5%	9.0%
Greece	15.8%	13.0%	13.9%	18.4%	19.0%	21.9%	22.8%	22.5%	20.3%	26.1%	22.7%	30.2%	24.9%	28.4%	22.0%	25.9%	24.9%	29.1%	25.6%	23.4%	19.7%	14.0%
Spain	5.4%	7.2%	8.5%	5.7%	4.0%	-0.4%	0.2%	8.8%	20.9%	33.4%	10.7%	15.1%	11.5%	13.3%	10.0%	6.0%	6.1%	6.6%	5.5%	6.1%	4.7%	-
France	4.3%	6.2%	7.8%	8.3%	7.1%	7.0%	7.5%	7.5%	9.3%	13.5%	8.7%	7.4%	11.7%	10.0%	10.3%	9.4%	8.8%	9.3%	8.5%	8.6%	8.0%	-
Croatia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11.0%	8.4%	6.9%	7.4%	0.9%	6.9%	-
Italy	25.2%	27.2%	26.5%	30.5%	30.9%	29.9%	26.3%	25.9%	28.8%	33.9%	26.3%	29.4%	28.7%	30.0%	28.6%	26.9%	26.5%	23.3%	22.6%	21.8%	20.8%	9.7%
Cyprus	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.5%	5.4%	3.7%	1.4%	6.4%	-	-
Latvia	13.2%	18.0%	19.1%	19.0%	20.3%	12.4%	8.7%	8.2%	23.1%	39.4%	31.6%	33.5%	25.2%	25.5%	22.0%	21.6%	14.3%	15.7%	11.3%	7.2%	3.6%	3.4%
Lithuania	25.4%	28.6%	27.7%	33.1%	37.3%	31.1%	27.8%	23.6%	23.9%	34.9%	29.6%	29.8%	31.0%	31.0%	30.2%	26.9%	26.1%	25.2%	24.0%	20.9%	19.3%	14.3%
Luxembourg	15.0%	14.7%	12.9%	12.7%	10.5%	8.8%	8.5%	10.7%	12.6%	8.7%	8.8%	9.1%	8.7%	9.9%	10.2%	9.2%	10.1%	3.9%	7.0%	9.7%	6.0%	-
Hungary	17.6%	23.5%	25.5%	21.6%	19.1%	22.7%	23.0%	20.1%	22.2%	22.0%	22.3%	22.0%	22.2%	21.6%	19.1%	16.5%	14.2%	14.3%	10.2%	9.8%	5.1%	-
Malta	33.2%	33.8%	32.2%	31.9%	36.6%	25.8%	26.5%	29.5%	28.6%	26.9%	31.0%	32.0%	33.4%	32.5%	33.6%	24.1%	25.1%	22.9%	20.6%	26.0%	24.1%	17.1%
Netherlands	12.8%	11.9%	10.7%	10.1%	7.4%	6.9%	6.4%	4.2%	7.7%	12.8%	5.4%	9.9%	9.3%	10.0%	9.0%	10.1%	5.3%	6.0%	7.1%	6.9%	2.8%	0.4%
Austria	7.7%	9.4%	6.5%	9.8%	10.2%	10.3%	12.6%	11.5%	11.5%	7.8%	9.9%	11.7%	8.9%	10.3%	9.2%	8.7%	8.3%	8.4%	8.9%	7.7%	8.6%	6.7%
Poland	25.3%	29.4%	26.8%	26.0%	25.4%	17.7%	13.7%	10.4%	17.1%	23.2%	20.5%	20.8%	27.0%	26.6%	24.4%	24.6%	20.3%	15.7%	13.2%	12.7%	11.3%	-
Portugal	-0.7%	1.1%	1.8%	1.9%	2.6%	-0.9%	1.5%	3.0%	4.4%	15.3%	12.9%	13.2%	15.4%	15.7%	13.7%	12.7%	11.9%	9.9%	9.1%	8.2%	8.0%	-
Romania	37.5%	44.9%	35.4%	35.2%	40.8%	30.4%	33.2%	32.0%	33.2%	45.2%	40.5%	36.4%	37.7%	38.0%	40.4%	34.6%	37.0%	36.8%	33.2%	35.5%	35.7%	33.0%
Slovenia	3.4%	5.3%	4.8%	5.7%	5.6%	5.2%	4.8%	6.6%	8.8%	10.7%	8.6%	6.3%	9.3%	5.7%	9.6%	7.8%	5.4%	3.8%	4.3%	5.5%	5.5%	-
Slovakia	20.8%	20.7%	22.0%	14.5%	17.4%	14.0%	20.7%	24.6%	23.5%	29.9%	31.3%	25.5%	35.0%	29.7%	27.9%	25.0%	20.0%	16.9%	16.7%	15.0%	13.9%	8.8%
Finland	7.2%	8.4%	7.9%	8.0%	8.7%	6.6%	7.0%	9.6%	10.3%	5.2%	8.9%	5.6%	5.4%	5.9%	6.1%	5.5%	4.8%	6.1%	4.8%	3.6%	1.3%	-
Sweden	8.3%	8.5%	8.2%	7.4%	7.1%	6.7%	7.7%	6.5%	5.4%	4.6%	4.3%	5.0%	7.9%	4.6%	4.4%	4.1%	2.8%	3.7%	3.0%	3.3%	2.0%	1.0%
United Kingdom	12.7%	13.6%	13.1%	10.2%	11.4%	11.6%	13.0%	13.1%	15.0%	13.9%	12.2%	10.9%	11.9%	10.8%	10.9%	9.9%	10.7%	11.4%	10.5%	7.7%	-	-
EU-27	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12.4%	11.9%	11.2%	11.0%	9.1%	-
EU-28	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12.1%	11.9%	11.1%	10.5%	-	-

Fonte: Comissão Europeia (2022)

## Anexo 4 – VAT gap (2016 a 2020)

VAT gap (Milhões de euros)					
	2016	2017	2018	2019	2020
<b>BE</b>	3 513	4 124	4 194	4 766	4 784
<b>BG</b>	641	451	654	606	379
<b>CZ</b>	2 499	2 223	2 628	2 809	2 164
<b>DK</b>	2 727	2 728	2 748	2 785	1 643
<b>DE</b>	22 632	23 111	24 462	24 065	11 076
<b>EE</b>	117	118	97	84	45
<b>IE</b>	1 426	1 911	785	1 755	1 947
<b>EL</b>	4 742	6 021	5 261	4 705	3 178
<b>ES</b>	4 577	5 202	4 504	5 164	3 396
<b>FR</b>	14 822	16 544	15 545	16 419	13 962
<b>HR</b>	553	482	553	65	466
<b>IT</b>	36 846	32 734	31 888	31 085	26 217
<b>CY</b>	59	98	76	30	122
<b>LV</b>	340	404	312	204	95
<b>LT</b>	1 070	1 116	1 115	1 015	952
<b>LU</b>	355	137	266	396	240
<b>HU</b>	1 748	1 953	1 468	1 515	720
<b>MT</b>	238	240	239	328	270
<b>NL</b>	2 651	3 191	4 028	4 337	1 714
<b>AT</b>	2 466	2 605	2 849	2 533	2 660
<b>PL</b>	7 879	6 771	6 151	6 189	5 320
<b>PT</b>	2 123	1 847	1 792	1 679	1 460
<b>RO</b>	6 454	6 795	6 411	7 599	7 421
<b>SI</b>	188	138	169	231	206
<b>SK</b>	1 360	1 206	1 264	1 202	1 101
<b>FI</b>	985	1 319	1 068	826	281
<b>SE</b>	1 228	1 713	1 331	1 502	915
<b>UK</b>	20 095	20 920	19 737	14 728	-
<b>EU28</b>	<b>144 335</b>	<b>146 100</b>	<b>141 597</b>	<b>138 623</b>	<b>-</b>
<b>EU27</b>	<b>124 241</b>	<b>125 180</b>	<b>121 860</b>	<b>123 894</b>	<b>92 732</b>

Fonte: Comissão Europeia (2022)