

Universidade do Minho

MÓDULO 1
A INCIDÊNCIA
DO IVA

- **Texto elaborado por José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos (docentes do IPCA)**

○ **Setembro de 2011**

ÍNDICE

1. INCIDÊNCIA	3
1.1. INCIDÊNCIA OBJECTIVA	4
1.1.1. Transmissões de bens	5
1.1.1.1. Conceito de transmissão de bens	5
1.1.1.2. Operações assimiladas a transmissões de bens	6
1.1.1.3. Operações excluídas do conceito de transmissão de bens	19
1.1.2. Prestações de serviços	22
1.1.2.1. Conceito de prestação de serviços	22
1.1.2.2. Operações assimiladas a prestações de serviços	22
1.1.2.3. Operações excluídas do conceito de prestação de serviços	25
1.1.3. Importações de bens	27
1.1.4. Operações intracomunitárias	31
1.2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA	34
1.2.1. Análise do art. 2.º do Código do IVA	34
1.2.2. Inversão do sujeito passivo nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e determinados serviços relacionados	40
1.2.3. Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada e subempreitada	49
1.3. LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES	68
1.3.1. Conceitos	68
1.3.2. As regras de localização das transmissões de bens	69
1.3.3. As regras de localização das prestações de serviços	74
1.3.3.1. As duas regras gerais	74
1.3.3.2. As excepções comuns às duas regras gerais	75
1.3.3.3. As excepções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA	77
1.3.3.4. Extensão da territorialidade	80
1.3.3.5. Conclusões sobre as actuais regras de localização	82
1.3.4. A localização das operações efectuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas	86
1.4. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IVA	88

1. INCIDÊNCIA

As normas de incidência, em geral, têm como objectivo determinar o universo dos factos tributários sujeitos a tributação, estabelecendo os respectivos pressupostos de aplicação dos impostos. Nesta medida, se sobre determinada situação da vida real se verificar não existir incidência ou sujeição, tal significa que as normas respectivas (normas de incidência) não contemplam tal situação ou expressamente a excluem, podendo concluir-se, então, que o imposto não atinge tal realidade ⁽¹⁾.

Por uma questão de clareza, refira-se, desde já, que ‘não sujeição’ é absolutamente diferente de ‘isenção’, uma vez que para haver isenção terá forçosamente de existir sujeição ou incidência, enquanto que se este último requisito não se verificar, não pode sequer falar-se em isenção. A verificação da incidência é, assim, um requisito mínimo indispensável para que se possam aplicar as restantes normas do CIVA, incluindo as relativas às isenções.

A forma simplista como a incidência se encontra descrita anteriormente, não significa que, por vezes, não existam dúvidas na interpretação das respectivas normas, pois tais dúvidas existem e prendem-se sobretudo com o facto de a lei, em sentido amplo, ter um carácter geral e abstracto, colocando, por vezes, sérios problemas de interpretação, os quais são, aliás, comuns a outros ramos do Direito.

A incidência no IVA constitui o 1.º capítulo do respectivo código ⁽²⁾ e inclui a **incidência objectiva** (ou real) – artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º, a **incidência subjectiva** (ou pessoal) - art. 2.º, a aplicação da lei no espaço (ou **incidência territorial** ou territorialidade) - art. 6.º, e a aplicação da lei no tempo (ou **incidência temporal** ou facto gerador / exigibilidade) - artigos 7.º e 8.º, sendo também estes os aspectos a tratar, pela mesma ordem, no presente módulo.

Neste módulo iremos, então, procurar saber **o que** está sujeito a imposto, **quem** está sujeito a imposto, quais os **limites territoriais** da sujeição e o **momento** em que a mesma se concretiza.

1.1. INCIDÊNCIA OBJECTIVA

⁽¹⁾ No IVA, bem como noutros impostos, é frequente designarem-se tais situações, indiferentemente, por situações de ‘não incidência’ ou ‘não sujeição’, ou ainda ‘fora do campo do imposto’, tudo expressões que vão no mesmo sentido, que é a não aplicação do imposto a uma determinada situação. Nestas situações, encontra-se de algum modo facilitada a tarefa do intérprete, uma vez que não há necessidade de enquadramentos adicionais no CIVA.

⁽²⁾ A referência a artigos sem indicação do diploma a que pertencem, devem entender-se reportadas ao CIVA.

A incidência objectiva ou incidência real encontra-se definida no n.º 1 do art. 1.º ⁽³⁾, podendo concluir-se que as operações sujeitas a IVA são de quatro espécies:

Operações Tributáveis Internas	}	• As transmissões de bens , definidas no art. 3.º – 1.1.1
		• As prestações de serviços , tratadas no art. 4.º – 1.1.2
Operações Tributáveis Internacionais	}	• As importações , definidas no art. 5.º – 1.1.3
		• As operações intracomunitárias , reguladas pelo RITI – 1.1.4

Quanto às operações tributáveis internas (transmissões de bens e prestações de serviços), estipula a alínea a) do n.º 1 do art. 1.º que as mesmas deverão ser efectuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo agindo enquanto tal, referindo-se, desde já, que se trata de um conceito genérico, por vezes derogado por outras normas.

Assim, verifica-se, por exemplo, que:

- i) O facto de serem ou não efectuadas no território nacional ou num contexto internacional, pode não ser relevante, na medida em que terão que ser analisadas as normas de incidência relativas à territorialidade (art. 6.º), principalmente no que diz respeito às prestações de serviços – em todo o caso, é válido que, regra geral, deverá existir uma certa conexão com o território nacional;
- ii) O requisito da onerosidade também não é considerado essencial, uma vez que, conforme se verá posteriormente, algumas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas a título gratuito, nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º e da alínea b) do n.º 2 do art. 4.º, respectivamente, são também passíveis de imposto;
- iii) Quanto ao facto de serem efectuadas por um sujeito passivo agindo como tal, refira-se que nem só as empresas, empresários e profissionais liberais, são sujeitos passivos de IVA, pois também o são, designadamente, o Estado (em determinadas circunstâncias), os institutos públicos, as associações e cooperativas, as pessoas que pratiquem actos isolados, aqueles que liquidem IVA indevidamente e outros ainda, enquanto meros adquirentes de serviços prestados por não residentes (ver incidência subjectiva – art. 2.º).

⁽³⁾ O art. 1.º, para além de definir o que está sujeito a imposto no seu n.º 1, contém definições importantes em matéria de IVA, relacionadas com termos específicos utilizados no CIVA (por exemplo, define o que se entende por transporte intracomunitário de bens, lugar de partida e de chegada, serviços de telecomunicações, e ainda expressões específicas próprias dos transportes intracomunitários de passageiros), bem como, estabelece regras importantes atinentes à definição dos territórios, assunto desenvolvido mais adiante a propósito da territorialidade.

Desta forma estão também excluídas de tributação as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo que não age nessa qualidade (está-se no âmbito da actividade privada de um empresário ou de um prestador de serviços), bem como as mesmas operações realizadas por um particular, que não é considerado sujeito passivo de imposto.

Tal como acontece em outros códigos fiscais, o CIVA estabelece, no âmbito da incidência, conceitos próprios relativamente a cada uma das operações sujeitas a imposto, matéria que constituirá o objecto dos pontos seguintes.

1.1.1. Transmissões de bens

1.1.1.1. Conceito de transmissão de bens

O **conceito de transmissão de bens** encontra-se definido no n.º 1 do art. 3.º, considerando-se, em geral, como tal a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, conceito este que segue de perto o preconizado actualmente pela “Directiva IVA”, aprovada pela Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

Desta definição podemos retirar as seguintes ilações:

- i. Regra geral, apenas as transmissões efectuadas a título oneroso são sujeitas a IVA. Mais uma vez devemos referir a existência de derrogações a esta regra, como é o caso de determinadas operações gratuitas, que são tributáveis por serem assimiladas a transmissões de bens.
- ii. Uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel (em geral, bens corpóreos são coisas materiais, palpáveis, com realidade física). Isto é, ficam fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que são tributáveis em sede de IVA como prestações de serviços.

Refira-se, no entanto, desde já, que, de acordo com o n.º 2 do art. 3.º, para efeitos de IVA são considerados bens corpóreos, a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares.

Saliente-se, ainda, que é devido a este facto que a transmissão de bens *on line*, isto é, em que a encomenda e a entrega dos bens são feitas electronicamente, é qualificada para efeitos deste imposto como uma prestação de serviços.

Por último, de referir que o conceito de transmissão de bens enunciado abrange a transmissão de bens imóveis. Contudo, a tributação destes bens beneficia de uma isenção de IVA (n.º 30 do artigo 9.º), a que oportunamente faremos referência (no capítulo dedicado às isenções).

- iii. Trata-se de um conceito de natureza económica. Tal conceito, em princípio e em termos restritos, estaria confinado apenas à transmissão da propriedade plena de bens corpóreos, todavia, certas operações que não cabem nesse conceito, são objecto de uma ficção jurídica nas várias alíneas do n.º 3 do art. 3.º, procedendo-se, assim, a um alargamento do mesmo.

De notar que a utilização da expressão 'por forma correspondente', significa que não é exigível que o transmitente seja o titular do direito de propriedade (proprietário), sendo tributáveis as transmissões feitas por quem é mero detentor dos bens transmitidos (possuidor, usufrutuário, etc.). Por outro lado, terão de ser tidas em conta as operações assimiladas a transmissões de bens, pois são também tributáveis alguns auto-consumos internos, em que não se dá qualquer transferência do direito de propriedade (al. g) do n.º 3 do art. 3.º) e ainda outras situações em que não se dá essa transferência em termos civis (alíneas a), b), c) e d) do n.º 3 do art. 3.º). Por fim, refira-se também que, embora normalmente as transferências se dêem por meio de contratos, a verdade é que são também tributáveis situações não contratuais, relacionadas, designadamente, com expropriações e vendas judiciais.

1.1.1.2. Operações assimiladas a transmissões de bens

O CIVA assimila diversas operações a transmissões de bens, quer porque os bens não são corpóreos ⁽⁴⁾, quer para fazer prevalecer a substância económica do negócio, quer porque as transmissões são gratuitas.

Deste modo, de acordo com as várias alíneas do n.º 3 do art. 3.º, são também sujeitas a IVA algumas **operações assimiladas a transmissões de bens**, a saber:

⁽⁴⁾ A este respeito já nos referimos no ponto anterior: o fornecimento de energia eléctrica, gás, calor, frio e similares são considerados bens corpóreos para efeitos de tributação em sede de IVA.

a) *A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade* (alínea a) do n.º 3 do art. 3.º).

Repare-se que ao assimilar a entrega do bem, na sequência de um contrato de locação-venda (⁵), a uma transmissão, se está a antecipar, ficcionando-se para efeitos fiscais, a transferência do direito de propriedade para o momento da entrega, quando em termos civis, sob o ponto de vista jurídico, a transferência só se dá depois de pagas todas as rendas inerentes à locação (aluguer) e os respectivos encargos contratados.

Trata-se de uma situação em que juridicamente não temos ainda uma transmissão de bens, mas na qual, dado existir já uma transferência com obrigatoriedade de venda, se justifica a existência de uma transmissão para efeitos de IVA e, conseqüentemente, a liquidação do imposto.

Assim, nestas situações, para efeitos de IVA o momento em que se dá a obrigação de liquidação do imposto é o momento em que os bens são postos à disposição do adquirente (entrega), na linha do que se passa com a generalidade das puras transmissões de bens (alínea a) do n.º 1 do art. 7.º), sendo irrelevante para efeitos de IVA o pagamento posterior das rendas, ocorrendo, assim, uma antecipação da transmissão fiscal face à transmissão civil.

Diversamente, refira-se que não se integra neste conceito a **locação financeira ou leasing**, nem os **contratos de ALD**, uma vez que a norma refere expressamente a existência de uma 'cláusula vinculante', situação que se verifica nos contratos de locação-venda, mas não nos contratos de *leasing* e ALD. De facto, nestes contratos a transmissão efectiva do direito de propriedade depende da vontade do locatário exercer (ou não) o direito de opção, no caso do *leasing*, pagando o valor residual previamente acordado com a empresa locadora.

Assim, no caso da locação financeira deverá liquidar-se imposto nas rendas, a título de prestações de serviços (n.º 1 do art. 4.º), devendo o IVA ser liquidado pelo valor total da renda (capital + juros), nos termos da alínea h) do n.º 2 do art. 16.º.

Aquando da venda (no momento da opção de compra pelo locatário), deverá ser liquidado IVA sobre o valor atribuído (correntemente designado de 'valor residual'), a título de transmissão de bens (n.º 1 do art. 3.º), sendo o IVA exigível apenas quando se derem os efeitos translativos do contrato (n.º 7 do art. 7.º).

(⁵) Locação-venda é um contrato de tipo misto, que corresponde simultaneamente a locação (aluguer, arrendamento) e a venda, onde existe uma cláusula obrigatória de transferência de propriedade. Com esta assimilação ignora-se a componente do contrato inerente à locação (prestação de serviços), relevando apenas a venda (transmissão de bens).

b) *A entrega material de bens móveis no âmbito de um contrato de compra e venda que preveja a reserva de propriedade até ao pagamento total ou parcial do preço* (alínea b) do n.º 3 do art. 3.º).

Enquadra-se aqui o contrato de venda a prestações (com reserva de propriedade) ⁽⁶⁾, no qual, apesar do pagamento ser fraccionado, a incidência ocorre logo no momento da entrega material dos bens, pelo preço acordado entre as partes, sendo também, tal como na alínea anterior, irrelevantes para efeitos de IVA as prestações periódicas ⁽⁷⁾.

De facto, a transmissão de propriedade só se verifica com o pagamento do preço acordado. Contudo, o legislador fiscal antecipa a verificação da transmissão para o momento da entrega material dos bens, ocorrendo o facto gerador do imposto no momento da colocação do bem à disposição do adquirente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 7.º.

Nos casos anteriores (alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 3.º do CIVA) pode concluir-se que, pese embora a transferência do direito de propriedade apenas venha a ocorrer no futuro, para efeitos de IVA antecipa-se a sua liquidação para o momento da entrega dos bens (parte final do n.º 7 do art. 7.º). Note-se que, caso estas situações não estivessem expressamente previstas, não seriam tributadas, pois não caberiam no conceito previsto no n.º 1 do art. 3.º. O mesmo se passa com as restantes situações previstas no n.º 3 do art. 3.º, que se analisam de seguida.

c) *As transferências de bens entre comitente e comissário no âmbito de um contrato de comissão, incluindo as transferências entre consignante e consignatário* (alínea c) do n.º 3 do art. 3.º).

Trata-se de situações em que o comissário (comissionista, intermediário) age em nome próprio perante o cliente (emite factura das mercadorias em seu nome pela totalidade do valor cobrado ao cliente), embora por conta de um comitente, que lhe irá facturar o valor das mercadorias diminuído da comissão (alínea e) do n.º 2 do art. 16.º), no âmbito de um contrato de comissão, tal como se encontra definido no Código Comercial ⁽⁸⁾.

⁽⁶⁾ Trata-se de uma modalidade de alienação onerosa, regulada nos artigos 409.º e 934.º do Código Civil.

⁽⁷⁾ Neste caso, não haverá IVA sobre os juros, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 16.º, até porque se o Estado recebeu o IVA antecipadamente no momento da entrega dos bens, seria ilegítimo exigir o IVA dos juros, os quais devem apenas compensar quem tem o ónus de receber a prazo. Nesta perspectiva, é legítimo o Estado exigir o IVA nos juros inerentes aos contratos de leasing, porque, neste caso, também o Estado recebe o IVA faseadamente, devendo, como tal, ser devidamente compensado. Aliás, conforme se referiu, o CIVA possibilita a dedução integral 'antecipada' às empresas locadoras e uma liquidação faseada, situação que também justifica, de alguma forma, a solução preconizada, no sentido da tributação dos juros nas rendas de locação financeira.

⁽⁸⁾ Dá-se o contrato de comissão quando alguém (comissário) se encarrega de praticar um ou mais actos de comércio por conta de outro (comitente), mas sem menção ou alusão alguma a este, contratando por si e em seu nome, como principal e único contratante (arts. 231.º e 266.º do Código Comercial).

A comissão pode ser de venda ou para compra de mercadorias, de ou para o comitente: sendo de venda, considera-se comprador o comissário e ficciona-se uma transmissão do comitente para o comissário; sendo de compra, considera-se comprador o comitente e ficciona-se tal transmissão do comissário para o comitente. São estas as transferências fictícias que são assimiladas a transmissões de bens para efeitos de IVA.

De facto, não se verifica uma transmissão jurídica dos bens do comitente para o comissário (comissão de venda), ou vice-versa (na comissão de compra). Esta transmissão só se verifica no momento da venda dos bens, realizada entre o comitente e o terceiro adquirente, na comissão de venda, ou entre o terceiro alienante e o comitente, na comissão de compra.

Para efeitos de IVA, no entanto, tem-se em conta a interposição do comissário, pelo que se consideram duas transmissões de bens distintas e autónomas: a transmissão do comitente ao comissário e deste ao cliente, na comissão de venda e a transmissão do fornecedor ao comissário e deste ao comitente, na comissão de compra. O imposto é devido e torna-se exigível no momento em que o comissário coloca os bens à disposição do seu adquirente (n.º 5 do art. 7.º).

A transmissão de bens entre o comitente e o comissário está sujeita a uma regra especial de determinação do valor tributável, nos termos da alínea e) do n.º 2 do art. 16.º: na comissão de venda será o preço de venda acordado pelo comissário, diminuído da comissão e na comissão de compra será o preço de compra acordado pelo comissário, acrescido da comissão.

E porquê a assimilação?

Porque normalmente o comissário (comissionista), embora actuando em nome próprio (emite a factura pela totalidade), não chega sequer a receber as mercadorias (aliás, normalmente nem sequer tem armazém), seguindo as mesmas directamente do comitente para o cliente final no caso de comissões de venda, e do fornecedor para o comitente no caso de comissões de compra, não existindo por isso verdadeiras transmissões.

Repare-se que, se não existisse esta assimilação, no caso de uma comissão de venda o comitente não faria uma operação tributável (transmissão de bens), porque não é ele a vender directamente, pelo que nestas condições não poderia deduzir o IVA suportado a montante com a aquisição / produção das mercadorias, quebrando-se assim a cadeia de deduções, elemento essencial no funcionamento do IVA. Iriam, pois, provocar-se efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto. Trata-se, pois, de um expediente técnico que visa assegurar a neutralidade do imposto, que é complementado pela já referida norma relativa à determinação do valor tributável (alínea e) do n.º 2 do art. 16.º).

Exemplo:

A empresa X (comitente) vendeu em 15/03/2011 uma máquina (IVA 23%), no valor de € 10 000, à empresa Y (adquirente), tendo o negócio sido intermediado pela empresa Z (comissário / comissionista), que facturou a máquina directamente à empresa Y em seu nome próprio, embora por conta da empresa X, recebendo por isso uma comissão de 10%. A máquina seguiu no dia seguinte, directamente do armazém da empresa X, para as instalações da empresa Y.

Neste caso, a empresa Z (comissário) factura a máquina ao Y (adquirente) pelo valor de € 10 000, acrescido de IVA no montante de € 2300 (€ 10 000 x 23%). Por sua vez, o X (comitente) factura a Z (comissário) o valor da máquina diminuído da comissão, acrescido do IVA correspondente, ou seja, emite uma factura por € 9000 (€ 10 000 – 10%), mais IVA no montante de € 2070 (este imposto apenas é exigível ao comitente quando o comissário puser os bens à disposição do adquirente, conforme o disposto no n.º 5 do art. 7.º).

Deste modo, a empresa X (comitente) entrega ao Estado o montante de € 2070 (º) liquidado à empresa Z (comissário), e esta, por sua vez, entrega ao Estado o montante de € 230 [€ 2300 (IVA liquidado) – € 2070 (IVA dedutível)], recebendo o Estado o montante global de € 2000.

Se neste negócio a empresa Z tivesse actuado em nome e por conta da empresa X, o que se verificava é que seria esta (X - comitente) a facturar em seu nome, directamente à empresa Y, o montante de € 10 000 + IVA. Neste caso, a empresa Z emitiria uma factura à empresa X pelo valor da comissão, acrescido de IVA, logo, € 1000 + IVA. Nesta situação, o Estado iria arrecadar também o montante de € 2300, porém, neste caso, a empresa X entregaria ao Estado o montante de € 2070 [€ 2300 (IVA liquidado) – € 230 (IVA dedutível)] e a empresa Z o montante de € 230.

A situação exposta no parágrafo anterior serviu apenas para ilustrar que é indiferente, ao nível da receita arrecadada pelo Estado, o facto do comissário actuar em nome próprio, ou não, perante o adquirente. Não se trata de uma situação subsumível na alínea c) do n.º 3 do art. 3.º, pois neste caso, em que o comissário age em nome e por conta do comitente, não há necessidade de qualquer assimilação, uma vez que a transmissão de bens ocorre de forma explícita do comitente para o cliente, sendo que o comissário efectua uma mera prestação de serviços de intermediação, tributável sem quaisquer restrições. A assimilação, como já foi referido, permite ter fiscalmente em conta a interposição do contrato de comissão e um tratamento fiscal idêntico ao da situação em que o intermediário age em nome e por conta de outrem.

(º) Naturalmente que a empresa X teria IVA a deduzir pela aquisição / produção da máquina, porém, por uma questão de simplicidade do exemplo, ignorou-se tal facto.

O Código do IVA considera que se aplica também tal ficção (assimilação) às transferências entre consignante e consignatário no âmbito de um contrato de consignação, o qual configura uma situação mais ou menos idêntica à comissão de venda. Neste caso, porém, há, na realidade, um fluxo físico de bens do consignante para o consignatário, mas não se transmite imediatamente o direito de propriedade ^(1º), daí a assimilação.

d) *A não devolução, no prazo de 1 ano a contar da entrega ao destinatário, de mercadorias enviadas à consignação* (alínea d) do n.º 3 do art. 3.º).

Nos termos da anterior alínea c), ficcionava-se uma transmissão de bens entre consignante e consignatário pela entrega das mercadorias a este último. Contudo, tal como se referiu na nota de rodapé respectiva, o nascimento da obrigação de liquidação de imposto só se dava para o consignante, quando o consignatário, posteriormente, vendesse as mercadorias, nos termos do n.º 5 do art. 7.º.

Para evitar que as mercadorias fiquem demasiado tempo em ‘suspensão’ de imposto no armazém do consignatário, estabelece-se o prazo máximo de um ano para as mercadorias estarem nessa situação, findo o qual se dá uma transmissão de bens tributável, sendo o IVA devido e exigível nesse momento ao consignante (n.º 6 do art. 7.º).

O valor tributável, neste caso, é o valor constante da factura provisória emitida a propósito do envio das mercadorias à consignação – alínea a) do n.º 2 do art. 16.º e alínea a) do n.º 1 do art. 38.º.

^(1º) O contrato de consignação, não expressamente regulado na lei civil, é um contrato misto de mandato e depósito, em que o consignatário actua em seu nome próprio, embora por conta do consignante, o qual lhe entrega temporariamente existências destinadas a venda. Nos contratos de consignação, o consignante envia as mercadorias para o armazém do consignatário, na expectativa que este as venda junto de clientes, mas não lhe transmite o direito de propriedade, desde logo porque o consignatário apenas irá pagar a mercadoria depois de a vender aos seus clientes (se não a vender, devolve-a ao consignante). Aliás, a liquidação de IVA pela transmissão fictícia do consignante para o consignatário, só irá ocorrer quando o consignatário vender as mercadorias aos seus clientes, nos termos do n.º 5 do art. 7.º, devendo o IVA ser liquidado pelo consignante, tendo como referência o preço de venda final cobrado ao terceiro, diminuído da comissão a receber pelo consignatário, conforme alínea e) do n.º 2 do art. 16.º (ver também os requisitos da facturação no art. 38.º - emissão de duas facturas: provisória + definitiva). Tais contratos de consignação são muito frequentes nos dias de hoje, sendo característicos nas vendas de jornais e revistas, electrodomésticos, combustíveis, automóveis, etc. No caso dos quiosques (consignatários de jornais e revistas) o consignante emite uma factura (‘provisória’) com os jornais deixados num determinado dia. Posteriormente, é feita uma contagem diária pelo consignatário, confirmada pelo consignante, com vista à devolução dos exemplares não vendidos, sendo cobrado apenas o valor relativo aos jornais vendidos, diminuído da comissão e acrescido de IVA, liquidado numa factura ‘definitiva’ a emitir pelo consignante. No caso dos combustíveis, o consignante apenas factura os litros de combustível vendidos pelo consignatário (documento definitivo), de acordo com uma contagem, normalmente diária ou semanal.

- e) *A entrega de bens móveis produzidos ou montados por encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou (alínea e) do n.º 3 do art. 3.º).*

O disposto nesta alínea, relativa à entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, deve ser articulado com a norma constante da alínea c) do n.º 2 do art. 4.º, dependendo a aplicação destas normas de a totalidade dos materiais ser fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou. Refira-se que esta operação só é assimilada a transmissão de bens se quem produz ou monta o bem for um sujeito passivo de IVA.

Trata-se de situações relacionadas com empreitadas ⁽¹¹⁾ de bens móveis, as quais, se nada fosse dito, seriam sempre tributadas como prestações de serviços, uma vez que o art. 1210.º do Código Civil não dá relevância ao facto dos materiais serem fornecidos pelo empreiteiro, ou, no todo ou em parte, pelo dono da obra, considerando sempre tais contratos como empreitadas.

Assim, para efeitos de IVA, se o empreiteiro fornece a totalidade dos materiais, a posterior entrega dos bens móveis ao dono da obra será sempre considerada uma transmissão de bens, à qual se aplicará a respectiva taxa (e não a taxa aplicável a uma prestação de serviços).

De facto, esta operação, em termos económicos, produz efeitos semelhantes à compra e venda, pelo que, por motivos de igualdade de tratamento, se justifica esta assimilação.

De notar que a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, se o dono da obra tiver fornecido os materiais para que seja concretizada a sua encomenda, mesmo que o empreiteiro forneça parte dos materiais, será já considerada como uma prestação de serviços, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do art. 4.º. Mesmo nesta situação, a taxa aplicável à prestação de serviços será sempre a aplicável aos bens obtidos após a execução da empreitada, ao abrigo do n.º 6 do art. 18.º, ou seja, a taxa a aplicar será sempre a mesma, quer a operação seja considerada uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.

⁽¹¹⁾ Empreitada, segundo o art. 1207.º do Código Civil, traduz-se num contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço, pelo que, nesta medida, se refere a um serviço e não a uma transmissão do direito de propriedade de um bem.

Exemplo:

Se determinado autor se dirigir a uma tipografia para, a partir de um ficheiro informático, lhe produzir um livro de natureza cultural, a tipografia realiza uma transmissão de bens, devendo liquidar IVA à taxa correspondente ao bem transmitido (livro), ou seja, à taxa de 6%, por inclusão na verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA.

Se, ao invés, o referido autor entregar à tipografia a capa e o papel necessário à produção do livro, incorporando a tipografia os demais materiais necessários, tal situação já configura uma prestação de serviços, embora tributável à taxa aplicável ao livro, que é de 6% (se não existisse no CIVA uma disposição com o teor do n.º 6 do art. 18.º, o serviço seria tributado à taxa de 23%).

Sem prejuízo do exposto anteriormente, parece-nos que a qualificação das empreitadas sobre bens móveis como transmissões de bens ou prestações de serviços, assume bastante mais relevo noutras situações que não a aplicação das taxas. De facto, num contexto internacional (trabalho a feitiço), não é indiferente uma empreitada ser considerada como uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, uma vez que, tratando-se de transmissão de bens, se aplicam para efeitos de localização as normas relativas às importações, exportações e operações intracomunitárias, enquanto que no caso de prestação de serviços se aplicam exclusivamente as regras previstas no n.º 4 e seguintes do art. 6.º, com as naturais implicações, designadamente em termos de liquidação de imposto e de obrigações declarativas.

f) A afectação de bens da empresa a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando tenha havido previamente dedução de imposto (alínea f) do n.º 3 do art. 3.º).

Nesta norma estabelece-se a obrigação de liquidação de imposto, assimilando situações não efectuadas a título oneroso e em que não existe contraprestação, a transmissões de bens sujeitas a IVA, cujo valor tributável (valor sobre o qual incide o imposto) se encontra definido na alínea b) do n.º 2 do art. 16.º – preço de aquisição ou de custo, reportados ao momento da realização das operações.

Abrange-se aqui a afectação de bens da empresa, que tenham originado dedução de imposto aquando da aquisição ou produção ⁽¹²⁾, a fins alheios à actividade, tais como, a afectação de bens ao empresário e ao pessoal, situações estas que vulgarmente se designam por 'auto-consumos externos' ⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾, bem como as transmissões gratuitas, incluindo-se aqui, designadamente, as amostras, as ofertas e os prémios concedidos.

Verifica-se, nestes casos, o desvio dos bens do seu destino natural a uma outra finalidade. Pretende-se, assim, evitar casos de evasão, nos quais os bens adquiridos para fins produtivos, em relação aos quais tenha havido dedução do imposto, são desviados, por exemplo, para consumo privado (como é sabido os particulares não têm direito à dedução do IVA). Caso assim não se procedesse, não se tributaria o acto de consumo, o que violaria o princípio da neutralidade, dado que as mesmas operações, realizadas por terceiros sujeitos passivos do imposto, são tributadas. Este dispositivo só se justifica caso tenha sido exercido o direito à dedução do IVA. Caso o imposto não tenha sido deduzido, a operação não é tributável.

Exemplo:

É o caso de um sujeito passivo que adquire um computador e o afecta à actividade que desenvolve, deduzindo o IVA suportado. Posteriormente, afecta o equipamento ao seu uso próprio/particular, o que constitui um auto-consumo externo, tributado nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º.

Sendo certo que no caso de algumas transmissões gratuitas se pode alegar que se está a actuar no âmbito da actividade, uma vez que o que se pretende é melhorar a imagem da empresa, ter uma boa política comercial, promover os produtos junto de clientes, tendo sempre em vista o aumento das vendas, a verdade é que o CIVA apenas exclui as amostras e as ofertas de pequeno valor.

⁽¹²⁾ Face ao disposto na alínea f) do n.º 3 do art. 3.º, se não houve prévia dedução de IVA, então não haverá obrigação de liquidar IVA, até porque no caso de existir dedução, a liquidação posterior, no momento da afectação, será feita com base no preço de custo, logo, o IVA liquidado serve apenas para anular o IVA indevidamente deduzido, liquidando-se, em princípio, exactamente o mesmo valor de IVA que previamente se deduziu (daí que se não existir prévia dedução não haja a obrigação de liquidação).

⁽¹³⁾ O auto-consumo corresponde a uma saída de bens da empresa, que se caracteriza pela inexistência de contraprestação. Esta operação é considerada uma transmissão de bens com vista a evitar consumos privilegiados, sem pagamento de IVA (auto-consumo externo), ou a evitar o exercício de deduções que não correspondem à utilização real dos bens (auto-consumo interno). A neutralidade do imposto exige que estas operações sejam tributadas, uma vez que o seriam se fossem realizadas por terceiros, sujeitos passivos do imposto. Caso contrário, o sujeito passivo que auto-consome estaria numa situação de concorrência desleal face aos restantes agentes económicos.

⁽¹⁴⁾ Em geral, não é tributado o 'auto-consumo interno', ou seja, as afectações dentro da empresa, por exemplo, produção pela empresa de um equipamento necessário à sua actividade, afectação ao imobilizado de bens que integram as existências, etc. Tal seria um contra-senso, pois a empresa estaria sempre a actuar no âmbito da sua actividade, despoletando-se uma cadeia de liquidações e deduções absolutamente despropositada. Contudo, tal já será admissível se a empresa desenvolver em simultâneo uma actividade tributada e uma actividade não tributada que não confere o direito à dedução, conforme se refere na alínea seguinte (alínea g) do n.º 3 do art. 3.º).

O regime de exclusão previsto no CIVA para as amostras e ofertas foi substancialmente alterado pela Lei do OE para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro) ⁽¹⁵⁾.

Em consequência, foi aditado ao art. 3.º o n.º 7, que passou a conter o essencial da circular n.º 19/89, de 18/12, mantendo-se o conceito de amostra e, quanto às ofertas, o seu limite máximo anual (5%), actualizando-se o limite unitário de € 14,96 para € 50,00.

Este n.º 7 do art. 3.º remete para uma portaria (Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho), que contém a regulamentação necessária (delimitação dos conceitos de amostra e de oferta, incluindo ofertas constituídas por um conjunto de bens, contabilização, etc.).

Foi ainda aditado ao art. 3.º o n.º 8, que contém a parte final do ponto 3 da circular n.º 19/89: em caso de início de actividade a permissão referida no n.º anterior (5%) aplica-se a uma estimativa do volume de negócios, sem prejuízo da posterior rectificação se os valores definitivos forem inferiores aos esperados.

Em relação a este regime convém salientar:

- As **amostras** não estão limitadas em valor, mas deverão ter um formato ou tamanho diferente do produto que se pretende divulgar, ou apresentadas em quantidade, capacidade, peso ou medida, inferiores ao produto a comercializar, para que seja inequívoca a sua não comercialização.
- **Consideram-se ainda amostras** os livros e outras publicações transmitidas gratuitamente pelos editores a operadores económicos que os possam promover, a membros do corpo docente de estabelecimentos de ensino, a críticos literários, a organizações culturais ou a entidades ligadas à imprensa. Consideram-se também amostras os CD, DVD, discos, cassetes, filmes, vídeo e outros registos de som ou de imagem transmitidos gratuitamente pelos editores ou produtores económicos, tais como estações de rádio ou televisão, críticos da especialidade, revistas da especialidade, etc.
- As **ofertas** não têm que respeitar a bens comercializados pela empresa, podendo, por isso, tratar-se de bens adquiridos a terceiros, porém, dentro dos limites antes referidos, tendo-se presente que o actual limite é de € 50 ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁵⁾ Ao nível das transmissões gratuitas, a 2.ª parte da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º excluía expressamente as amostras e as ofertas de reduzido valor, em conformidade com os usos comerciais. Até então, deveria ter-se presente o teor da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, que referia a não tributação das amostras de bens comercializados e/ou produzidos pela empresa, nem as ofertas de valor unitário inferior a € 14,96 (3.000\$00) e cujo valor anual não exceda 0,5% do volume de negócios do ano anterior.

⁽¹⁶⁾ No caso da oferta ser constituída por um conjunto de bens, a Portaria estabelece que o limite se aplica ao conjunto da oferta e não a cada bem individualmente considerado.

- Ultrapassado o limite fixado, as transmissões de ofertas estão sujeitas a IVA sobre o valor atribuído à oferta – preço de compra, se os bens tiverem sido adquiridos a terceiros, ou preço de custo, se tiverem sido produzidos pelo próprio ofertante (alínea b) do n.º 2 do art. 16.º) – excepto se não tiver sido exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.
- O Ofício-circulado n.º 111980, de 7/12/1988, da Direcção de Serviços do IVA, esclarece que as ‘lembranças’ oferecidas aos trabalhadores por motivo de aniversário, a distribuição de brinquedos por ocasião de Natal, bem como o sorteio de objectos de uso pessoal, constituem gastos de acção social, não constituindo amostras nem ofertas. Não se destinando a fins empresariais, estas despesas não conferem direito à dedução (conforme art. 20.º), pelo que a transmissão gratuita de tais bens não está sujeita a IVA. De igual forma, a distribuição de prémios em dinheiro encontra-se fora das normas de incidência do IVA – Informação n.º 2464, de 22/11/1991.
- Não é obrigatória a repercussão do imposto nestes casos (n.º 3 do art. 37.º), estando previstas formalidades particulares para os documentos a emitir, que devem mencionar apenas a data, a natureza da operação, o valor tributável, a taxa de imposto aplicável e o montante do mesmo (n.º 7 do art. 36.º).
- Em todo o caso, deverá ter-se presente que também não haverá liquidação de IVA nos **bónus** concedidos em espécie pelos fornecedores aos clientes (alínea b) do n.º 6 do art. 16.º), situação perfeitamente normal em alguns sectores de actividade.
- Segundo o entendimento da Administração Fiscal, e com vista à distinção entre ofertas e bónus, os bónus deverão respeitar a bens da mesma espécie dos adquiridos pelo cliente (**exemplo**: bónus de 10 kg. de café por cada 100 kg. adquiridos – o IVA será liquidado apenas pelo valor correspondente aos 100 kg, embora os 10 kg. devam constar expressamente da factura ou documento equivalente, com a indicação de ‘bónus concedido’) ⁽¹⁷⁾.

Nestas operações, o imposto é devido e exigível no momento em que as afectações de bens tiverem lugar (n.º 4 do art. 7.º).

⁽¹⁷⁾ Se, porém, se tratar de uma oferta de um determinado produto quando for adquirido um certo n.º de unidades de outro, estar-se-á perante uma oferta, que será ou não tributada em IVA, consoante se considere ou não como oferta de pequeno valor, conforme se referiu no texto.

g) *A afectação de bens a sectores isentos e a afectação ao uso da empresa de bens excluídos do direito à dedução, quando tenha havido dedução de imposto* (alínea g) do n.º 3 do art. 3.º).

No âmbito desta norma estamos perante as situações de auto-consumo interno, em que não se transcende a unidade económica produtiva, sendo os bens produzidos/adquiridos pela empresa e por ela utilizados no exercício da sua actividade económica. Esta modalidade de auto-consumo verifica-se quando determinados bens da empresa, sem dela serem 'retirados', são afectos a um sector de actividade isento, ao passo que o sector de actividade a que inicialmente se afectou o bem adquirido permitiu o direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição.

Nestas situações, não se dá qualquer transferência do direito de propriedade, logo, face ao conceito de transmissão de bens não estaríamos perante operações tributáveis. Porém, neste caso, tal tributação, por ficção legal, justifica-se plenamente, atendendo ao princípio geral de que apenas poderá ser deduzido IVA relativamente às operações tributáveis realizadas que confirmam o direito à dedução.

De facto, dentro da mesma empresa poderemos ter sectores isentos, cuja actividade não confere o direito à dedução, e simultaneamente sectores tributados, estes sem restrições especiais ao nível do direito à dedução. Nessa medida, se adquirirmos um determinado equipamento e o afectarmos ao sector tributado, em princípio iremos deduzir o IVA na totalidade ⁽¹⁸⁾, pelo que, se posteriormente o afectarmos ao sector isento (cuja actividade não confere o direito à dedução), teremos que liquidar imposto.

O **exemplo** mais elucidativo desta realidade é a actividade da construção civil, onde frequentemente temos empresas que prestam serviços de construção civil (empreitadas, sector tributado) e, simultaneamente, se dedicam à construção de edifícios para venda (sector isento, n.º 30 do art. 9.º), sendo-lhes imposta a aplicação do método da afectação real nos termos do n.º 3 do art. 23.º.

Imagine-se que uma empresa de construção civil afecta uma betoneira e/ou uma grua ou que afecta cimento, tijolos e vigas, do sector tributado para o sector isento.

⁽¹⁸⁾ Esta ideia tem subjacente um sistema de afectação real, no qual os sujeitos passivos mistos poderão deduzir integralmente o IVA relacionado com o sector tributado, não deduzindo qualquer imposto quando os bens se destinem ao sector isento (isenção incompleta). Deste modo, se há transferências (e até meras utilizações) de bens do sector tributado para o sector isento, terá que haver liquidação de imposto, compensando-se a favor do Estado o IVA deduzido indevidamente, pois a dedução foi feita com base no pressuposto de que o bem seria afecto exclusivamente ao sector tributado (em todo o caso, trata-se também de situações dificilmente controláveis). No caso de bens e serviços de utilização mista em que o sistema adoptado é o 'prorata', já não se levantam estas situações, uma vez que o IVA é deduzido com base numa percentagem inerente à globalidade da actividade (tributada e não tributada), podendo assim os bens circular livremente dentro da empresa entre os vários sectores de actividade. Na prática, no sector da construção civil, para evitar complicações de ordem prática inerentes à adopção do método da afectação real, opta-se muitas vezes por constituir duas empresas distintas. Todos estes aspectos serão desenvolvidos posteriormente.

Nestes casos, tais bens foram objecto de dedução do imposto no momento da aquisição, pelo que tais afectações internas serão consideradas transmissões de bens, sendo obrigatória a respectiva liquidação de IVA ⁽¹⁹⁾, nos termos da 1.ª parte da alínea g) do n.º 3 do art. 3.º, com base no valor referido na alínea b) do n.º 2 do art. 16.º – preço de aquisição ou de custo, reportado ao momento da realização das operações.

A alínea g) do n.º 3 do art. 3.º refere, ainda, que é também considerada uma transmissão de bens tributável a afectação ao uso da empresa (auto-consumo interno) de bens excluídos do direito à dedução (n.º 1 do art. 21.º), quando houve prévia dedução de imposto, ou seja, quando esses bens constituam o objecto da sua actividade, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 21.º, enquadrando-se aqui, por exemplo, as empresas que se dedicam à comercialização de automóveis de turismo, barcos, aviões e motos. Neste caso, é a afectação ao uso da empresa de bens para finalidades produtivas diferentes das que levaram à sua aquisição, importação ou fabrico, que determina a assimilação da operação ao conceito de transmissão de bens.

Na verdade, tais empresas deduzem o IVA desses bens no pressuposto de que os mesmos se destinam a comercialização, pelo que, se, por **exemplo**, afectarem tais bens (existências) ao seu imobilizado, para uso da própria empresa, passarão a ter tratamento idêntico à generalidade das empresas, ou seja, terão que liquidar IVA a preço de aquisição, com vista à anulação do IVA 'indevidamente' deduzido no momento da aquisição ⁽²⁰⁾.

Sintetizando as várias alíneas anteriores, verificámos que, para efeitos de IVA, há várias situações que não cabem no conceito de transmissão de bens previsto no n.º 1 do art. 3.º do CIVA, sendo, no entanto, consideradas assimiladas a transmissões de bens, nos termos do n.º 3, como tal tributáveis, o que configura, de alguma forma, um alargamento do conceito, garantindo o carácter de generalidade que caracteriza o IVA.

⁽¹⁹⁾ Repare-se que o mesmo efeito poderia ser conseguido regularizando IVA a favor do Estado, porém, entendeu-se ser esta a forma mais adequada, isto é, liquidar imposto, embora num documento com menos requisitos que as facturas ditas 'normais' (n.º 7 do art. 36.º).

⁽²⁰⁾ Situação idêntica verifica-se também no caso de uma oficina de reparação de automóveis efectuar a reparação, com peças do seu armazém, cujo IVA foi deduzido, de uma viatura de turismo afecta ao seu imobilizado, tendo que liquidar IVA pelas peças no momento da sua incorporação na viatura (o IVA das reparações de viaturas de turismo não é dedutível para a generalidade dos sujeitos passivos). Poderia também dar-se como exemplo os combustíveis, os quais constituem o objecto da actividade dos postos de abastecimento de combustíveis. Porém, nesta situação existe um regime particular, no qual o Estado arrecada antecipadamente a quase totalidade do IVA, pelo que o problema da liquidação do IVA, no caso de auto-consumos internos, não se coloca, uma vez que não há prévia dedução do IVA nos combustíveis destinados a revenda. Na verdade, o que se verifica é uma situação contrária, uma vez que se abre a possibilidade de dedução do IVA inerente aos combustíveis consumidos internamente (não destinados a revenda), nos termos da parte final da alínea a) do n.º 2 do art. 21.º, dentro dos limites mencionados na alínea b) do n.º 1 do art. 21.º, como acontece, aliás, com a generalidade das empresas (por exemplo, dedução de 50% do IVA do gasóleo).

1.1.1.3. Operações excluídas do conceito de transmissão de bens

O mesmo artigo 3.^o, nos seus n.^{os} 4 e 6, vem restringir o conceito de transmissão de bens no que se refere a duas situações particulares, excluindo as mesmas de tributação.

Assim, **não se consideram transmissões**, não sendo, por isso, devido IVA (não sujeição ou não incidência) relativamente às:

⇒ *Cessões, onerosas ou gratuitas, de estabelecimentos comerciais, bem como de todo um património, ou de parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, desde que o adquirente seja, ou venha a ser, um sujeito passivo de imposto - n.º 4 do art. 3.º.*

Este normativo está de acordo com a Directiva IVA e visa, essencialmente, simplificar a mecânica do imposto, por forma a não onerar a tesouraria do cessionário com o pagamento do IVA ao cedente, facilitando, assim, a reorganização empresarial, a qual se considera fundamental para a economia nacional e comunitária.

Deste modo, o legislador não dá relevância às transmissões de bens, desde que exista uma certa continuidade no exercício da actividade exercida, situação que não influencia a economia do imposto, atendendo à dedutibilidade do IVA suportado por parte do cessionário, no caso da sua liquidação pelo cedente.

Exemplos de situações enquadráveis nesta norma são as cessões de estabelecimentos, as fusões e cisões de empresas e a transformação de empresas (empresas em nome individual que passam a sociedades por quotas ou sociedades por quotas transformadas em sociedades anónimas, etc.).

Nestes casos, verifica-se a não sujeição relativamente a todo o património, ou seja, relativamente aos activos corpóreos transmitidos (imobilizado, existências, consumíveis). A não sujeição encontra fundamento no n.º 4 do art. 3.º e quanto aos activos incorpóreos (trespasses, marcas, patentes, alvarás, licenças, concessões, despesas de instalação, despesas de I&D), sendo considerados como prestações de serviços, também não estão sujeitos a IVA nos termos do n.º 5 do art. 4.º, conforme adiante se fará referência.

Por último, refiram-se alguns aspectos considerados pertinentes:

- a) A norma poderá ser aplicável se apenas for transmitida uma parte de um património, desde que essa parte seja susceptível de constituir uma actividade independente. Como tal, pode considerar-se abrangida por esta norma a alienação (ou cessão) de uma sucursal (no caso de empresas com várias sucursais), ou de uma parte de um estabelecimento (se for independente), ou ainda de uma área do negócio, etc. ⁽²¹⁾.
- b) Não estão aqui incluídas as cessões temporárias de estabelecimentos, pois a norma refere-se apenas a transmissões a título definitivo, pelo que as vulgares cedências temporárias de exploração de estabelecimentos comerciais (lojas, cafés, restaurantes, bares, discotecas, etc.) constituem operações tributáveis ⁽²²⁾, sendo consideradas como prestações de serviços (de carácter continuado – n.º 3 do art. 7.º), devendo, como tal, nestes casos, ser liquidado IVA pelo cedente relativamente às ‘rendas’ recebidas periodicamente do cessionário durante o prazo estabelecido no contrato.
- c) O adquirente (cessionário) deverá ser, ou vir a ser, um sujeito passivo de IVA, sem restrições ao nível do direito à dedução (n.º 5 do art. 3.º), pelo que, se o adquirente for um sujeito passivo isento (art. 9.º ou art. 53.º), tal norma já não se aplica, o mesmo sucedendo se estiver enquadrado no regime especial dos pequenos retalhistas, porquanto tais sujeitos passivos, como se sabe, não liquidam IVA nas operações efectuadas a jusante.

⇒ *Cedências, devidamente documentadas, feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens não embalados para fins comerciais, resultantes duma primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, desde que não excedam o seu consumo familiar, de acordo com os limites e condições estabelecidas por Portaria do Ministro das Finanças – n.º 6 do art. 3.º.*

A este propósito destaca-se a Portaria n.º 521/89, de 8 de Julho, que estabelece os limites da não sujeição, no caso das cedências de vinho pelas cooperativas vinícolas aos respectivos sócios, em função do n.º de membros adultos do agregado familiar (+2), partindo-se de um consumo de 0,75 litros diários por adulto.

⁽²¹⁾ A venda, efectuada por um sujeito passivo, de máquinas que fazem parte do seu imobilizado e se destinem a ser integradas no processo produtivo de outro sujeito passivo, só beneficiará do regime de não sujeição se, pelas suas características e funções, as referidas máquinas possam constituir um conjunto patrimonial objectivamente apto ao exercício de uma actividade independente, pois, caso isso não aconteça, a operação será tributável, sendo o IVA liquidado, dedutível para o adquirente. Repare-se que a cessão de um espaço comercial ‘paredes nuas’ a título temporário (arrendamento) ou definitivo (transmissão), não cabe na exclusão prevista nesta norma, pois tal transmissão não revela, por si só, aptidão para o exercício de uma actividade, beneficiando, isso sim, da isenção do n.º 29 ou n.º 30 do art. 9.º, respectivamente, com possibilidade de renúncia às isenções respectivas dentro de determinadas condições, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art. 12.º.

⁽²²⁾ A cessão (cedência) de exploração de um espaço comercial devidamente apetrechado é de facto uma operação sujeita a IVA e não isenta, uma vez que não se encontra abrangida pela isenção prevista no n.º 29 do art. 9.º, face à exclusão definida na alínea c) desta norma.

Relativamente às cedências de azeite, a Portaria n.º 1158/2000, de 7 de Dezembro, refere o limite de 20 litros/ano, também por n.º de membros adultos do agregado familiar (+2) do sócio respectivo.

Trata-se, no fundo, de uma norma de não incidência, que visa equiparar ao consumo as entregas feitas pelas cooperativas agrícolas aos seus sócios, ficando tal não sujeição limitada ao consumo familiar, excluindo-se desde logo do âmbito da norma os produtos já devidamente embalados prontos a serem comercializados.

1.1.2. Prestações de serviços

1.1.2.1. Conceito de prestação de serviços

O CIVA, no n.º 1 do art. 4.º, dá-nos um **conceito de prestação de serviços** muito amplo, de tipo residual, uma vez que são consideradas como tal as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Do teor desta norma, facilmente se depreende que o IVA é, de facto, um verdadeiro imposto geral sobre o consumo (de bens e serviços), uma vez que o seu campo de incidência é de tal modo abrangente, que apenas se excluíram algumas situações de não incidência ou não sujeição resultantes do próprio conceito ou de outras normas constantes do CIVA, nomeadamente o artigo 6.º. A incidência do IVA ganha assim uma vocação de universalidade.

Assim, para efeitos deste imposto, são, designadamente, qualificadas como prestações de serviços o exercício independente de uma profissão, os serviços de hotelaria e restauração, a cedência de direitos, marcas e patentes, a cedência de pessoal, a assunção de obrigações de não concorrência, o pagamento de determinadas subvenções e indemnizações e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns.

Como já referimos anteriormente, a locação financeira, no que diz respeito às rendas pagas, constitui uma prestação de serviços, em que o valor tributável é o valor da renda recebida ou a receber do locatário, ao passo que, aquando do exercício da opção de compra, a operação é tributada como uma transmissão de bens, com o valor tributável a corresponder ao valor residual.

1.1.2.2. Operações assimiladas a prestações de serviços

Tal como acontece no n.º 3 do art. 3.º relativamente às transmissões de bens, o art. 4.º assimila a prestações de serviços determinadas situações, em princípio não enquadráveis no conceito referido anteriormente, as quais, deste modo, são também tributáveis, tais como:

⇒ *A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, em sectores isentos, ou em geral a fins alheios à mesma, quando tenha havido prévia dedução de imposto relativamente a tais bens – alínea a) do n.º 2 do art. 4.º.*

Trata-se aqui, mais uma vez, de um caso de auto-consumo.

Todavia, não é um auto-consumo externo, distintamente ao referido anteriormente nas transmissões de bens, dado que não se verifica uma utilização integral dos bens em fins externos à empresa, pois aqui as afectações são a título pontual, transitório.

Temos aqui, por **exemplo**, a situação de uma empresa X que adquiriu um computador para o exercício da sua actividade e deduziu o IVA suportado. Caso ofereça esse computador ao administrador, verificar-se-á uma transmissão de bens; caso empreste o computador ao administrador, está a efectuar uma prestação de serviços. Em ambos os casos deverá liquidar IVA.

Teremos também o caso de um sujeito passivo que possui um hotel e o utiliza, com a respectiva família, para se hospedar e realizar um casamento de familiares, traduzindo-se esta utilização numa operação assimilada a uma prestação de serviços e, como tal, tributada.

⇒ *As prestações de serviços efectuadas a título gratuito pela empresa com vista às necessidades dos sócios, administradores, gerentes, do pessoal, ou, em geral, a fins alheios à mesma – alínea b) do n.º 2 do art. 4.º.*

Relativamente às situações anteriores, levantam-se as mesmas questões referidas a propósito das alíneas f) e g) do n.º 3 do art. 3.º, ou seja, situações em que geralmente não existe contraprestação por parte de terceiros (auto-consumos externos e operações gratuitas), ou em que tudo se passa no interior da empresa (auto-consumos internos), neste caso, quando esta for um sujeito passivo misto que não beneficia do direito à dedução pela globalidade da sua actividade (num cenário de afectação real).

De salientar que esta norma (alínea b) do n.º 2 do art. 4.º) não faz depender a obrigação de liquidação de imposto da prévia dedução relativamente aos bens utilizados no âmbito do serviço.

De referir que, nestas situações, o valor tributável será constituído pelo valor normal do serviço, tal como se encontra definido no n.º 4 do art. 16.º, por aplicação da alínea c) do n.º 2 do art. 16.º, podendo falar-se de um 'justo valor', utilizando a linguagem da contabilidade (valor que seria cobrado, em condições normais de concorrência, a um terceiro perfeitamente independente da empresa, ou então, o valor que o destinatário dos serviços teria que pagar a um fornecedor ou prestador independente).

⇒ *A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda (empreitadas de bens móveis), com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, parte dos materiais – alínea c) do n.º 2 do art. 4.º.*

Neste caso, tal norma tem plena justificação face ao que se disse anteriormente, a propósito da alínea e) do n.º 3 do art. 3.º, na qual se consideravam tais empreitadas como transmissões de bens, quando o empreiteiro fornecesse a totalidade dos materiais.

Esta norma assume algum interesse, fundamentalmente porque a distinção entre prestações de serviços e transmissões de bens pode revelar-se fundamental para efeitos da aplicação das regras de localização. Poderá também assumir interesse para efeitos de aplicação de taxas, tendo-se presente que na tributação destas prestações de serviços apenas releva a taxa aplicável aos bens obtidos após a execução da empreitada, pelo que será essa, a taxa dos bens, que será aplicável aos serviços prestados neste âmbito, conforme dispõe o n.º 6 do art. 18.º.

Deverá também ter-se presente que, ao abrigo do n.º 6 do art. 4.º, a DGCI poderá excluir do conceito de prestação de serviços as operações em que o fornecimento de materiais pelo dono da obra seja considerado insignificante.

⇒ *A cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre clubes, com o consentimento do atleta, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no contrato de trabalho desportivo, devidas após a cessação do contrato – n.º 3 do art. 4.º.*

Trata-se de uma situação muito frequente no âmbito, designadamente, da actividade das sociedades desportivas e clubes de futebol, podendo concluir-se que o clube de origem terá, em princípio, que liquidar IVA relativamente aos montantes recebidos no âmbito destas operações, pelo menos nos casos em que tudo se passa no território nacional ⁽²³⁾.

⁽²³⁾ Num contexto internacional, terão que ser tidas em conta as regras de localização previstas no art. 6.º do CIVA, concluindo-se que tais serviços se irão localizar no país da sede do adquirente, ou seja, em princípio, no clube de destino. Trata-se de uma situação de *'reverse charge'* (inversão do sujeito passivo), sendo o imposto liquidado pelo adquirente no país onde estiver sediado, país comunitário ou país terceiro (neste caso, pode não existir IVA nesse país, logo, poderão ser situações não tributadas, dependendo das regras fiscais aí vigentes). Se, por exemplo, um atleta é emprestado pelo Benfica ao Real Madrid, será este clube (adquirente) a liquidar IVA em Espanha relativamente ao valor facturado pelo Benfica (não sujeito a IVA em Portugal). Se a situação for inversa, já será o Benfica a liquidar IVA (sujeito a IVA em Portugal). Entre clubes nacionais, tal já não acontece, devendo o clube de origem do atleta (prestador do serviço) emitir uma factura com liquidação de IVA pelos montantes recebidos pelo empréstimo (n.º 3 do art. 4.º, conjugado com o n.º 4 do art. 6.º). O mesmo se passaria, com as necessárias adaptações, no caso dos exemplos apresentados se referirem a transferências definitivas de atletas.

⇒ *As operações realizadas por intervenção de um mandatário que age em nome próprio – n.º 4 do art. 4.º.*

Tal como nas transmissões de bens se ficcionava uma transmissão do comitente para o comissário (no caso deste actuar em nome próprio perante o cliente), também nas prestações de serviços existe uma situação análoga, prevista no n.º 4 do art. 4.º. Assim, se forem efectuadas por um mandatário agindo em nome próprio (intermediário numa prestação de serviços que factura em seu nome o valor total do serviço), este será, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço, mesmo que o serviço seja prestado directamente pelo mandante ao cliente.

Ou seja, no caso de prestações de serviços por conta de terceiros, existem dois serviços: o serviço prestado pelo mandante ao mandatário e o serviço prestado pelo mandatário ao terceiro. No caso de aquisições de serviços por conta de terceiros, existem igualmente dois serviços: o serviço prestado pelo terceiro ao mandatário e o prestado pelo mandatário ao mandante.

Tal como vimos supra em relação às transferências de bens efectuadas entre comitente e comissário, visa-se também, com esta norma, evitar a interrupção da cadeia de deduções que ocorreria caso as prestações de serviços efectuadas por mandatários agindo em nome próprio não fossem assimiladas a prestações de serviços.

1.1.2.3. Operações excluídas do conceito de prestação de serviços

Concluindo a análise ao art. 4.º, uma nota a propósito do n.º 5, que refere que se aplica às prestações de serviços o disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 3.º, ou seja, trata-se das situações de não sujeição, já referidas anteriormente, relacionadas com a transmissão da totalidade de um património. Neste caso, do património farão parte activos incorpóreos, cuja transmissão é considerada uma prestação de serviços, também não sujeita a IVA, tal como as transmissões de bens (activos corpóreos), em virtude da remissão feita nesta norma.

Tal como foi referido aquando da análise das normas dos n.ºs 4 e 5 do art. 3.º:

- i. A não sujeição só se aplica se o adquirente já for, ou vier a ser, um sujeito passivo de IVA;
- ii. Tais normas aplicam-se apenas a cessões a título definitivo, como tal, não englobam, tal como se vinhou anteriormente, as vulgares cedências de exploração, as quais estão sujeitas a IVA e não isentas.

- iii. As cedências de direitos só serão consideradas não sujeitas quando tais direitos sejam cedidos como parte de um conjunto patrimonial, configurando-se como susceptíveis de constituir um ramo de actividade independente.

Consideram-se não sujeitas, nos termos da referida disposição legal, designadamente, as cedências do direito ao trespasse, ao arrendamento, marcas, patentes, etc., caso sejam efectuadas nas circunstâncias mencionadas.

1.1.3. Importações de bens

Desde 1 de Janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas dentro da UE, o termo importação refere-se apenas a bens provenientes de um território ‘exterior’ à UE, de acordo com o estipulado nas alíneas c) e d) do n.º 2 do art. 1.º, ou seja, bens oriundos de países terceiros e de territórios terceiros, respectivamente ⁽²⁴⁾.

A tributação das importações de bens justifica-se, tendo em consideração a adopção do princípio de tributação no destino, que implica a prática dos chamados ajustamentos fiscais nas fronteiras. Ocorrendo a tributação no destino, há que assegurar que os bens saem do país de origem desonerados de qualquer carga fiscal (através da concessão do direito à dedução do imposto) e que no país de destino o importador pague um montante de imposto equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos importados.

É no n.º 1 do art. 5.º que o CIVA estabelece o que se entende por **importação** ⁽²⁵⁾, considerando-se como tal, a entrada no território nacional de:

- Bens originários ou provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira ⁽²⁶⁾;
- Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Relativamente aos bens em ‘livre prática’, trata-se de bens que já foram objecto de desembaraço aduaneiro e do pagamento dos correspondentes direitos aduaneiros num outro EM da UE, ou seja, em que foram cumpridas as formalidades alfandegárias, não havendo, neste caso, importação para efeitos de IVA em Portugal, nos termos da 1.ª parte da alínea a) do n.º 1 do art. 5.º.

⁽²⁴⁾ A definição dos territórios será abordada no capítulo seguinte, a propósito da ‘incidência territorial’.

⁽²⁵⁾ Este conceito sofreu uma importante alteração a partir da entrada em vigor da Directiva que veio instituir o Regime Transitório do IVA nas Transacções Intracomunitárias e que, entre nós, foi transposta pelo RITI. Assim, até 31/12/1992 não havia qualquer distinção no tratamento das operações internacionais, consoante se tratasse de situações em que intervinham países terceiros ou apenas Estados membros da UE. Todas as operações eram tratadas de igual forma – importações e exportações. A partir de 01/01/1993, com a introdução do RITI, passa, como é sabido, a existir um regime específico para as transacções intracomunitárias de bens, pelo que o conceito de importação (e o de exportação) é limitado às operações com países terceiros (não Estados membros da UE).

⁽²⁶⁾ A 2.ª parte da alínea a) do n.º 1 do art. 5.º refere ainda que existe importação no caso de bens que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos da UE. Neste caso, está aqui implícita a isenção prevista no art. 16.º do RITI em que, nas condições aí estabelecidas, se verifica uma isenção na importação em Portugal, dando-se a importação e a competente tributação em IVA no país comunitário de destino, como se de uma aquisição intracomunitária de bens se tratasse. Se uma empresa holandesa faz uma importação no porto de Leixões e os bens são expedidos imediatamente para a Holanda, a importação em Portugal beneficiará da isenção consignada no art. 16.º do RITI, dando-se a tributação na Holanda. Se for uma empresa nacional a fazer uma importação via porto de Roterdão, a importação na Holanda estará isenta, seguindo os bens até Portugal em livre prática (no âmbito de acordos de UE), dando-se aqui a tributação, embora sem intervenção da DGAIEC, ou seja, o IVA é (auto)liquidado e deduzido pelo próprio adquirente português.

De facto, a importação ocorre quando os bens entram no território da Comunidade, dando-se desde logo a importação, com a conseqüente cobrança dos direitos alfandegários, daí a expressão 'livre prática', no sentido de que os bens circulam livremente até ao Estado membro de destino após a importação se ter verificado noutro Estado membro.

Relativamente à alínea b) do n.º 1 do art. 5.º, trata-se de situações demasiado específicas, relacionadas com territórios terceiros (ilhas Canárias, Monte Atos, ilhas Anglo-Normandas e ilhas Aland, entre outros, referidos na alínea d) do n.º 2 do art. 1.º), em que os bens, mesmo em livre prática, são tributados em IVA em Portugal, se este for o país de destino.

No n.º 2 do mesmo artigo, explicita-se ainda que se os bens forem colocados em algum dos regimes aí previstos ⁽²⁷⁾, a liquidação do imposto fica suspensa, sendo que a importação, logo, a tributação em IVA, só se verificará quando os bens forem introduzidos no consumo.

Quando nos referimos às importações, entramos numa área bastante específica do IVA, relacionada com o Direito Aduaneiro, tratando-se de matéria da competência da DGAIEC, e que, por isso, não iremos desenvolver, deixando, no entanto, as seguintes notas:

- a) A sujeição a IVA das importações traduz o princípio de tributação no destino, pois tributar as mercadorias no momento da importação não é mais do que tributar no país de destino, ou no país onde as mercadorias vão ser consumidas (tal princípio tem subjacente a isenção (completa) das exportações, para evitar dupla tributação).
- b) O devedor do imposto é o declarante na alfândega, o qual pode ser um particular, uma vez que, conforme se verá em 1.2., são considerados sujeitos passivos de IVA todas as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens – alínea b) do n.º 1 do art. 2.º. De facto, para que uma importação seja uma operação tributável não é necessário que seja efectuada por um sujeito passivo de IVA, contrariamente ao que se verifica relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços.
- c) Trata-se de uma sujeição sem condicionalismos, em que não se exige, ao contrário das transmissões de bens e das prestações de serviços, a qualidade de sujeito passivo (a actuar no âmbito de uma actividade empresarial), que a operação seja realizada a título oneroso, que se dê a transmissão do direito de propriedade, nem que seja efectuada no exercício de uma actividade com carácter de independência. Seja qual for a qualidade do importador e o fim a que este destine os bens importados, as importações são operações tributáveis em IVA.

⁽²⁷⁾ Referimo-nos aos regimes previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 15.º (bens colocados em depósito provisório, colocados em zona franca ou entreposto franco, colocados em entreposto aduaneiro ou aperfeiçoamento activo, ou destinados a serem incorporados em plataformas aquáticas), bens colocados sob o regime de importação temporária, sob o regime de trânsito externo ou sob o regime de trânsito comunitário interno – tais regimes não são objecto de estudo nesta disciplina e no caso de interesse deverão ser analisados à luz do Código Aduaneiro Comunitário.

- d) Nas importações, o facto gerador do imposto não é coincidente com o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 7.º, nas importações o IVA é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos. Caso os bens sejam colocados sob um dos regimes previstos no n.º 2 do art. 5.º, o facto gerador e a exigibilidade só se verificam no momento em que deixam de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos (n.º 8 do art. 7.º).
- e) A liquidação do IVA compete aos serviços alfandegários (DGAIEC – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo), sendo efectuada pelo valor aduaneiro, calculado nos termos do art. 17.º (o valor tributável determinado nos termos desta disposição legal será aumentado das imposições devidas em sequência da importação, assim como das despesas acessórias verificadas até ao primeiro local de destino dos bens no interior do país – comissões, embalagens, transporte, seguros,...-, desde que ainda não estejam incluídas no valor tributável, e diminuído das reduções de preço a que o importador tenha direito aquando da importação).
- O IVA liquidado deverá ser pago na respectiva tesouraria de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação (n.º 3 do art. 28.º), dando origem à emissão de um documento (IL – Impresso de Liquidação) devidamente carimbado com a indicação de 'pago' (recibo de pagamento de IVA). Ou seja, de acordo com o n.º 3 do art. 28.º, a regra é a do pagamento do IVA das importações 'à cabeça', regra esta que vigorou até à alteração da referida norma pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – OE/2007. Assim, permite-se agora o diferimento do pagamento do IVA devido pelas importações de bens, desde que seja prestada garantia. O diferimento será por 60 dias contados da data do registo de liquidação, quando seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objecto daquele registo (alínea a) do n.º 3 do art. 28.º); será até ao 15.º dia do 2.º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável (alínea b) do n.º 3 do art. 28.º).
- f) Os importadores de bens que o façam no exercício de uma actividade económica, terão direito à dedução do IVA devido pela importação de bens (alínea b) do n.º 1 do art. 19.º). Será o recibo do pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação ou os documentos emitidos por via electrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa, o documento adequado para exercer o direito à dedução do imposto pago na Alfândega, conforme determina a alínea b) do n.º 2 do art. 19.º, e não a vulgar 'conta' do despachante oficial, onde o IVA é referenciado, entre outros valores, sem que se encontre ainda pago, pelo que não pode ser deduzido pelo importador com base nesse documento antecipado. Na verdade, normalmente a 'conta' é apresentada pelo despachante oficial, um mês antes do pagamento efectivo na Alfândega, logo, deduzindo o imposto com base nesse documento, estamos a antecipar indevidamente a dedução do IVA.

Assim, enquanto que o IVA constante de facturas ou documentos equivalentes passados sob a forma legal pode ser deduzido independentemente de estar ou não pago ao respectivo fornecedor, o IVA devido com referência às importações só pode ser deduzido quando o importador tiver na sua posse o recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, designado por IL, ou os documentos emitidos por via electrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa e desde que emitido em seu nome.

- g) Finalmente, refira-se também que há isenções específicas no CIVA (art. 13.º), no RITI (art. 16.º), em legislação avulsa e ainda situações de suspensão de imposto (art. 15.º do CIVA) que importarão ser analisadas no âmbito das operações de importação, situações que serão abordadas oportunamente.

1.1.4. As operações intracomunitárias

A alínea c) do n.º 1 do art. 1.º refere que são tributáveis as operações mencionadas em epígrafe, efectuando uma remissão abrangente para o RITI.

Em todo o caso, refira-se que a sua entrada em vigor coincidiu com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas dentro do território da Comunidade, transformando os movimentos de mercadorias, antes apelidados de importações e exportações, em aquisições intracomunitárias de bens e transmissões intracomunitárias de bens, nas quais o imposto continua a afluir ao país de destino, embora, nestes casos, não através de um controlo alfandegário, mas sim recorrendo a sistemas informáticos de troca de informações (VIES) e a outras formas de cooperação entre as administrações fiscais dos vários EM.

De uma forma sumária, a regra é que as transmissões intracomunitárias de bens se encontram isentas pelo art. 14.º do RITI, tratando-se de uma isenção completa (verdadeira isenção), tal como a das exportações, uma vez que, embora não sendo liquidado IVA a jusante, é possível a dedução do IVA suportado a montante (n.º 2 do art. 19.º do RITI).

As aquisições intracomunitárias de bens, por seu turno, encontram-se sujeitas a IVA, nos termos do art. 1.º do RITI, devendo o IVA ser liquidado pelo próprio adquirente (alínea a) do n.º 1 do art. 23.º do RITI), na própria factura do fornecedor ou em documento interno (n.º 1 do art. 27.º do RITI), o qual é imediatamente dedutível nos termos do n.º 1 do art. 19.º do RITI, dentro dos condicionalismos previstos no art. 20.º do CIVA e os inerentes ao próprio enquadramento do sujeito passivo.

Assim, à transmissão de um bem efectuada a partir de um EM, e por isso isenta nesse país, corresponde, simetricamente, no EM de chegada, uma aquisição tributável, para que a tributação se dê no país de destino, sendo o IVA liquidado pelo adquirente (inversão do sujeito passivo ou *reverse charge*). Trata-se, assim, de uma situação excepcional, em que o facto gerador é uma compra e não uma venda, como é normalmente o caso.

Por último, de referir que os particulares suportam IVA no país de origem, sem franquias, desde 01.01.1993 e que a tributação no (país de) destino, no caso de empresas, foi instituída a título transitório (inicialmente esteve para vigorar somente até 1996), pois entende-se que a tributação na origem é a forma de tributação natural no seio de um verdadeiro mercado único, onde a tributação deveria ocorrer como se de um único país se tratasse.

Basicamente, tributar na origem significaria que uma empresa portuguesa poderia adquirir mercadorias junto de um fornecedor comunitário, o qual liquidaria IVA no seu país à taxa aí vigente, que seria dedutível em Portugal como se de uma operação interna se tratasse.

Porém, não há uniformização nas taxas, nem se verificam outras condições mínimas para que se avance para a tributação na origem a curto / médio prazo. De facto, vários têm sido os obstáculos que têm inviabilizado essa solução, a tal ponto que a Comissão, adoptando uma postura mais pragmática, pretende agora melhorar as regras aplicáveis ao regime transitório (do destino), ao invés de as alterar radicalmente no sentido da tributação na origem.

Os 27 Estados-membros

 Áustria (AT)	 Hungria (HU)
 Bélgica (BE)	 Irlanda (IE)
 Chipre (CY)	 Itália (IT)
 República Checa (CZ)	 Lituânia (LT)
 Alemanha (DE)	 Luxemburgo (LU)
 Dinamarca (DK)	 Letónia (LV)
 Estónia (EE)	 * Malta (MT)
 Grécia (EL)	 Holanda (NL)
 Espanha (ES)	 Polónia (PL)
 Finlândia (FI)	 Portugal (PT)
 França (FR)	 Suécia (SE)
 Inglaterra (GB)	 Eslovénia (SI)
 Bulgária (BG)	 Eslováquia (SK)
	 Roménia (RO)

1.2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA ⁽²⁸⁾

1.2.1. Análise do artigo 2.º do Código do IVA

O Código do IVA consagra uma relação estreita entre as normas de incidência real e de incidência pessoal, uma vez que as actividades que constituem o facto tributável só se consideram sujeitas a imposto na medida em que sejam realizadas pelas pessoas que são definidas com sujeitos passivos, o que, por sua vez, é feito com referência ao exercício de uma actividade económica. Assim, reveste-se de extrema importância o estudo do conceito de sujeito passivo que nos é apresentado pelo Código do IVA, conceito esse que se encontra plasmado no artigo 2.º do referido Código.

Vejamos, então, o que dispõe o artigo 2.º do Código do IVA, que estabelece as normas de incidência pessoal e onde se determina que **são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou colectivas que:**

- a. De um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

Trata-se de uma noção formal, tendo em conta que o sujeito passivo não é o destinatário do IVA, limitando-se a ser um intermediário no processo de cobrança do imposto. Com efeito, através do sujeito passivo e mediante o mecanismo da repercussão do imposto, pretende-se tributar o consumidor final.

Logo aqui nos são apresentados diversos elementos que convém analisar: desde logo, a expressão “de um modo independente” (que o legislador nacional não explicita, mas que nos é clarificada pelo art. 10.º da Nova 6.ª Directiva – Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho de 28 de Novembro de 2006), que exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculadas a um contrato de trabalho ou a qualquer outra relação jurídica que estabelece vínculos de subordinação no que respeita às condições de trabalho, às modalidades de remuneração ou à responsabilidade da entidade patronal (empregadas domésticas, representantes, técnicos de vendas, aprendizes, ...). Ao invés, aqueles que realizem operações por conta de outrem, mas de uma forma independente, assumem a qualidade de sujeitos passivos.

⁽²⁸⁾ A incidência subjectiva, ou incidência pessoal, encontra-se prevista no n.º 1 do art. 2.º do CIVA, norma que estabelece quem está sujeito a imposto.

Assim, são considerados sujeitos passivos do imposto as pessoas que de uma forma independente, a título habitual, seja qual for o seu estatuto jurídico, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços (sem prejuízo de beneficiarem, por vezes, de isenções que os afastam das obrigações decorrentes do imposto, nomeadamente devido ao facto de se tratar de pequenos operadores, com volumes de negócios muito reduzidos, enquadrados no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA).

Por outro lado, pode tratar-se de pessoas singulares ou colectivas. Em princípio, o sujeito passivo do IVA é uma pessoa jurídica, singular ou colectiva, sendo dispensável, assim, a atribuição desta qualidade a departamentos de empresas, com a consequente ficção de operação tributável para as simples imputações internas de bens e serviços.

Temos ainda que da disposição ressalta um conceito de actividade económica bastante abrangente: o legislador não só refere as actividades de produção, comércio e prestação de serviços, como também, receando qualquer interpretação que pudesse restringir o conceito, as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres. Ou seja, de acordo com a característica de generalidade do IVA, temos uma noção de actividade económica muito ampla.

Por fim, a actividade económica deve ser exercida com habitualidade, isto é, deve constituir uma prática reiterada.

- b. Do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra (por exemplo, uma empresa que não possua sede nem estabelecimento estável em Portugal mas que efectua uma operação tributável que se considera localizada/tributável em território nacional) (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).
- c. Independentemente daquela conexão, pratiquem uma operação isolada (acto isolado) ⁽²⁹⁾ que seja susceptível de preencher os pressupostos de incidência real dos impostos sobre o rendimento (IRS ou IRC) (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

⁽²⁹⁾ O CIVA refere-se aos actos isolados no sentido da prática por alguém de uma só operação tributável, desde que conexa com as referidas actividades, ou independentemente dessa conexão, que preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou IRC. Repare-se como, mesmo no caso de actos isolados, é reforçada a expressão 'de um modo independente', sendo este um requisito muito importante. De facto, no trabalho por conta de outrem não há incidência de IVA, exactamente porque não há independência (existem vínculos de subordinação), porque se esta existir, mesmo por conta de outrem, já há incidência, como no caso dos comissários, consignatários, mandatários, agentes comerciais e subempreiteiros. Relativamente aos actos isolados, por vezes não há independência (estudantes que trabalham nas férias) e na prática é liquidado IVA pelos serviços prestados, quando em rigor, tais situações seriam não sujeitas a IVA. Neste caso, tais rendimentos estariam sujeitos a IRS pela categoria A (trabalho dependente) e a descontos para a Segurança Social, admitindo-se a tributação em IVA como uma forma de contornar formalismos, flexibilizando este tipo de contratação eventual (alega-se que com base numa interpretação restritiva da lei ninguém contrataria tais pessoas). Relativamente aos 'falsos recibos verdes', verifica-se uma situação análoga, não havendo, em rigor, sujeição a IVA, pois não há independência e normalmente é emitido um recibo com IVA (salvo enquadramento no REI) – também neste caso, os mesmos

- d. As pessoas que, independentemente da qualidade em que actuem (podem ser particulares), realizem importações de bens, segundo a legislação aduaneira, conforme se referiu no ponto 1.1.3. (alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

De acordo com as regras do CIVA, adquire-se a qualidade de sujeito passivo do imposto pela prática de uma única importação, ou seja, não é necessário, neste caso, o requisito da habitualidade; isto é, o sujeito passivo não tem que se dedicar à actividade económica de importação.

- e. Aquelas que mencionem, indevidamente, IVA em factura ou documento equivalente (alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA). Neste caso, esta disposição visa acautelar a criação de direitos a deduzir IVA, sem correspondência de o pagar ⁽³⁰⁾.

- f. Efectuem aquisições intracomunitárias de bens, nos termos do RITI (destacando-se neste caso a alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RITI), numa consagração do princípio da tributação no país de destino, que, como vimos, vigora nas relações entre os EM, enquanto não se verifica a possibilidade de aplicação definitiva do princípio da tributação na origem (alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

- g. Aquelas que, no âmbito da sua actividade produtiva, comercial ou de prestação de serviços, adquiram qualquer dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA ⁽³¹⁾, quando os respectivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável, ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

Verifica-se aqui a aplicação do *reverse charge*, ou seja, da inversão do sujeito passivo (reversão da dívida tributária, inversão do sujeito passivo ou inversão da sujeição), cabendo ao adquirente do serviço a liquidação do imposto relativo à operação em causa, imposto esse que tem direito a deduzir, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do

deveriam ser considerados trabalhadores dependentes, sendo tributados na categoria A de IRS e devendo em simultâneo ser efectuados os correspondentes descontos para a Segurança Social, sem liquidação de IVA, tratando-se de uma situação bem mais grave que a descrita anteriormente a propósito dos actos isolados, não só a um nível fiscal, mas também social, ao nível da precariedade no emprego e suas implicações.

⁽³⁰⁾ Quem liquidar IVA, mesmo que indevidamente (particulares, sujeitos passivos enquadrados no art. 9.º, no Regime Especial de Isenção ou no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas), deve entregar o imposto nos cofres do Estado no prazo de 15 dias, nos termos do n.º 2 do art. 27.º. De facto, tal imposto poderá ser deduzido posteriormente pelo adquirente, daí a obrigatoriedade da sua entrega. Aliás, mesmo que não haja posterior dedução de imposto, a sua exigência é também legítima, na medida em que o IVA é receita do Estado, não podendo em quaisquer circunstâncias ser objecto de apropriação por parte do emitente do documento, mesmo no caso de liquidação indevida.

⁽³¹⁾ Trata-se de situações de serviços prestados por não residentes (designadamente por advogados, engenheiros, economistas e contabilistas, residentes na UE ou em países terceiros, e ainda serviços de publicidade, aluguer de bens móveis, comércio electrónico *on-line*, etc.), que são tributados no país do adquirente por auto-liquidação, sempre que este seja sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º (operadores económicos e outras instituições públicas ou privadas, mesmo que isentos), ficando o prestador de serviços estrangeiro desobrigado de responsabilidades fiscais em Portugal – tal imposto deverá ser liquidado pelo adquirente português e declarado, em princípio, no campo 4 (taxa normal) da declaração periódica (*reverse charge* ou inversão do sujeito passivo).

IVA. Ou seja, nestes casos, o adquirente dos serviços torna-se sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição.

No entanto, se o adquirente do serviço não for um sujeito passivo do IVA no território nacional, esta regra já não se verifica, aplicando-se a regra geral de tributação da operação no local da sede do prestador do serviço. O prestador comunitário deve, nesses casos, liquidar o IVA nos termos gerais.

Todavia, de conformidade com o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, para efeitos das alíneas e) e g) do n.º 1, consideram-se sujeitos passivos do imposto, relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua actividade, as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1, bem como quaisquer outras pessoas colectivas que devam estar registadas para efeitos do artigo 25.º do RITI.

O objectivo desta solução é o de garantir a neutralidade fiscal, atendendo ao carácter intermediário que as prestações de serviços em causa assumem. A aplicação do imposto a estas prestações de serviços deve permitir a dedução do imposto por parte do adquirente, de forma a eliminar o efeito cascata e a garantir a neutralidade. Por outro lado, se a tributação ocorresse no país do prestador e o adquirente fosse um sujeito passivo, não seria possível, face à incomunicabilidade dos sistemas fiscais, a dedução do “imposto estrangeiro”, pelo que, enquanto vigorar o princípio da tributação no país de destino, esta solução de localização e tributação destas prestações de serviços é a que melhor garante a neutralidade desejada.

- h. Aquelas que, no âmbito do exercício de uma actividade económica, sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que não disponham de representante legal nos termos do artigo 30.º do Código do IVA (alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).
- i. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do art. 6.º (gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de electricidade, calor ou frio, através de redes de aquecimento e de arrefecimento), desde que os respectivos transmitentes não tenham, no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efectuada ⁽³²⁾ (alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

⁽³²⁾ A transposição para a ordem jurídica interna da Directiva n.º 2003/92/CE, de 7 de Outubro (através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE2005)), determinou, entre outras, a alteração do art. 6.º do CIVA, pela inclusão das regras relativas à transmissão de gás natural e electricidade, e a inclusão da alínea h) no n.º 1 do art. 2.º. De acordo com o disposto no n.º 4 do art. 6.º, as transmissões destes bens (gás natural e electricidade) são tributáveis em Portugal quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio se situe em território nacional, quando o adquirente seja um sujeito passivo dos referidos na al. a) do n.º 1 do art. 2.º, que não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou domicílio em território nacional, e que não os destine a utilização e consumo próprios e quando a utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos ou domicílio fora do território nacional. Nas situações identificadas, desde que o transmitente não disponha no

- j. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes, no território nacional, dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao CIVA e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores dos serviços sejam sujeitos passivos do imposto ⁽³³⁾ (alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA). Ver desenvolvimento deste tema no ponto 1.2.2.
- k. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA). Trata-se de mais uma norma de inversão do sujeito passivo aplicável no território nacional, que entrou em vigor em 1 de Abril de 2007 e foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro ⁽³⁴⁾. Ver desenvolvimento deste tema no ponto 1.2.3.
- l. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações

território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir dos quais a transmissão seja efectuada, as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes dos bens em causa, passam igualmente a ser sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição (alínea h) do n.º 1 do art. 2.º), procedendo à liquidação do imposto e respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º).

⁽³³⁾ A Lei n.º 33/2006, publicada no Diário da República, 1.ª Série, n.º 145, em 28 de Julho de 2006, alterou o CIVA, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas. Estas novas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA que se mostre devido nessas operações, a ser efectuada pelo respectivo adquirente, desde que este seja sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial. Nessa conformidade, foi aditado um Anexo E, que contempla a lista dos bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação. A par da implementação da regra de inversão, os sujeitos passivos cuja actividade habitual consista na transmissão dos bens e na prestação dos serviços mencionados no referido anexo passaram a ser excluídos do regime especial de isenção, previsto no artigo 53.º e do regime dos pequenos retalhistas, previsto no artigo 60.º, ambos do CIVA. Paralelamente introduziu-se a obrigatoriedade de auto-facturação nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens e/ou serviços a particulares. A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, entrou em vigor no dia 1 de Outubro de 2006.

⁽³⁴⁾ O referido DL procedeu à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinadas a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso, que se vinham verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, seguindo, nesta matéria, a experiência anteriormente adquirida e as melhores práticas adoptadas em outros Estados membros da União Europeia. Com esse propósito, foram revistas de forma substancial as regras da renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens imóveis abrangidas pelos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do respectivo Código, sujeitando-se a renúncia à verificação cumulativa de algumas condições referentes ao imóvel e aos sujeitos passivos que podem intervir nessas operações. Fora do âmbito das operações previstas nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA, mas ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passou a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, a obrigação da liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visa-se acautelar algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.

que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro (alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que entrou em vigor em 29 de Abril de 2010).

Do que acabamos de referir, conclui-se, conseqüentemente, que o conceito de sujeito passivo em sede de IVA é bastante amplo. Com efeito, de acordo com estas regras, as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos para efeitos de IVA, assim como o Estado e demais pessoas colectivas de direito público.

Vejamos agora o que dispõe o artigo 2.º do Código do IVA relativamente ao Estado e demais pessoas colectivas de direito público. Refere-nos tal artigo que o **Estado e demais pessoas colectivas de direito público** não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade (*jus imperii*) ou das suas funções públicas (n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA), ainda que pela actividade dos seus serviços administrativos, sociais, educativos, culturais, desportivos, recebam quaisquer contraprestações/taxas. Contudo, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações na medida em que a sua sujeição possa provocar distorções na concorrência.

Saliente-se que não é sempre fácil determinar, de forma concreta e inequívoca, em que situações o Estado está ou não a exercer a sua actividade no âmbito dos seus poderes de autoridade ou na susceptibilidade de provocar distorções de concorrência, até pela não coincidência que existe nos vários Estados membros das áreas em que o Estado actua como autoridade pública.

De qualquer forma, mesmo na ausência de concorrência com o sector privado, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público serão sujeitos passivos do IVA quando realizem, de forma significativa, qualquer das operações elencadas no n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA:

- Telecomunicações;
- Distribuição de água, gás e electricidade;
- Transporte de bens e de pessoas;
- Prestação de serviços portuários e aeroportuários;
- Transmissão de bens novos cuja produção se destine a venda;
- Operações de organismos agrícolas;
- Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- Armazenagem;
- Cantinas;
- Radiodifusão e radiotelevisão.

1.2.2. Inversão do sujeito passivo nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e determinados serviços relacionados

1.2.2.1. Proposta de Lei n.º 62/X, de 30 de Março de 2006

Em Conselho de Ministros de 30 de Março de 2006 foi aprovada a proposta de lei em epígrafe, tendo por finalidade alterar o Código do IVA, com vista a criar um regime especial de IVA aplicável às transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e a determinados serviços relacionados, determinando que a liquidação do imposto devido por estas operações, em todas as fases do circuito económico, fosse efectuada pelo sujeito passivo adquirente dos bens ou serviços em causa.

De conformidade com a exposição de motivos da Proposta de Lei, com esta medida pretendia-se evitar situações de fraude que se vinham verificando neste sector de actividade, decorrentes da circunstância de determinados operadores económicos não procederem à entrega nos cofres do Estado do imposto que liquidavam nas operações realizadas, mas que conferiu direito à dedução aos respectivos adquirentes.

Uma das características deste ramo de actividade que envolve as operações sobre resíduos, desperdícios e sucatas recicláveis, consiste no facto de as operações de recolha serem efectuadas por um elevado número de intervenientes, normalmente de reduzida dimensão, o que muito contribui para o aumento da informalidade da respectiva actividade económica.

E, assim, tendo presente a experiência colhida de outros Estados membros, a Proposta de Lei aponta no sentido da adopção de medidas especiais, a aplicar aos sujeitos passivos que prosseguiam estas actividades, baseadas na inversão do sujeito passivo, competindo a liquidação ao adquirente, com direito a dedução, desde que sujeito passivo deste imposto no território nacional.

Face às regras propostas, as pessoas singulares ou colectivas, sujeitos passivos de IVA não isentos, que sejam adquirentes de desperdícios, resíduos e sucatas, bem como de determinadas prestações de serviços efectuadas sobre esses bens, constantes de um anexo a introduzir no Código do IVA, desde que o respectivo transmitente ou prestador fosse também um sujeito passivo do imposto, deveriam passar a liquidar o imposto devido por essas aquisições, podendo, em simultâneo, exercer o direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA.

Paralelamente, a Proposta de Lei defendia a introdução da obrigatoriedade de auto-facturação nos casos em que os sujeitos passivos efectuassem operações com particulares.

1.2.2.2. Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho

A Proposta de Lei referida em 1.2.2.1 deu origem à Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, a qual, nos termos do seu artigo 5.º, **entrou em vigor no dia 1 de Outubro de 2006.**

Tendo em vista a clarificação das regras especiais resultantes da aludida Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, o Gabinete do Subdirector-Geral do IVA divulgou o **ofício-circulado n.º 30 098, de 11.08.2006**, com base no qual passaremos a analisar as regras implementadas.

1.2.2.3. Introdução

A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, em perfeita harmonização com a Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho de 2006, alterou o Código do IVA, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas.

De conformidade com tais regras, **nas transmissões dos referidos bens e em certas prestações de serviços com eles relacionadas, a liquidação do IVA, quando devida, é da competência do adquirente, desde que este seja sujeito passivo do imposto com direito total ou parcial à dedução.**

Os bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação constam do Anexo E ao Código do IVA.

De sublinhar, desde já, que o Anexo E ao Código do IVA engloba, única e exclusivamente, bens recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre eles efectuadas), ou seja, bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados.

Atente-se que é condição essencial, para aplicação da regra especial de tributação acabada de mencionar, que os bens enquadrados no Anexo E constituam desperdícios, resíduos e sucatas e que, cumulativamente, sejam recicláveis.

Com efeito, não ficam abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original.

A par da implementação da regra de inversão, os sujeitos passivos cuja actividade habitual consista na transmissão dos bens e na prestação dos serviços mencionados no referido Anexo E, passaram a ser excluídos do regime especial de isenção previsto no art. 53.º e do regime especial dos pequenos retalhistas, previsto no art. 60.º, ambos do CIVA.

Paralelamente, introduziu-se a obrigatoriedade de auto-facturação, nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens ou serviços a particulares.

Com esta medida pretendeu-se evitar situações de fraude que se vinham verificando neste sector de actividade, decorrentes da circunstância de determinados operadores não procederem à entrega nos cofres do Estado do imposto que liquidaram nas operações realizadas, mas que conferiu direito à dedução aos respectivos adquirentes.

1.2.2.4. Âmbito de aplicação

O novo regime, que, conforme se disse, impõe que o IVA seja liquidado pelo adquirente, **aplica-se a todos os sujeitos passivos do imposto com direito total ou parcial à dedução, que adquiram a outros sujeitos passivos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no Anexo E ao Código do IVA.**

Tal significa que o adquirente, sujeito passivo do IVA, deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido naquelas operações, sempre que o fornecedor seja, também, sujeito passivo do imposto. O IVA assim liquidado poderá ser deduzido pelo próprio adquirente, nos termos gerais.

Como se vê, as novas regras especiais de tributação assentam na aplicação da inversão do sujeito passivo, sendo a liquidação do IVA que se mostre devido nessas operações efectuada pelo respectivo adquirente, desde que sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial do imposto.

1.2.2.5. Como se calcula o IVA devido pelo adquirente

O vendedor dos bens indicados ou o prestador dos serviços com eles relacionados continua obrigado à emissão de factura, mas não liquida IVA.

O adquirente, por sua vez, ao receber a factura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do IVA em vigor.

Essa liquidação pode ser efectuada na própria factura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para o efeito.

O direito à dedução do adquirente é efectuada nos termos gerais, considerando-se para o efeito o próprio IVA autoliquidado nas aquisições efectuadas.

1.2.2.6. Obrigações declarativas e de facturação ⁽³⁵⁾

No que toca à emissão das facturas e ao preenchimento das declarações periódicas, deve ser observado o seguinte:

1.2.2.6.1. Quanto ao vendedor / prestador do serviço

Não lhe competindo liquidar o imposto, este deve indicar na factura, a emitir nos termos dos artigos 29.º e 36.º do CIVA, o motivo da não liquidação do imposto, mencionando a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

Estas operações devem ser inscritas pelo vendedor ou pelo prestador do serviço, conforme o caso, no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica.

1.2.2.6.2. Quanto ao adquirente

1.2.2.6.2.1. Aquisições a sujeitos passivos

O adquirente, ao receber a factura do seu fornecedor, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto.

Na declaração periódica deve incluir o valor da factura no campo 3 do quadro 06 (e no campo 101 do quadro 06A), o valor do IVA liquidado no campo 4 e o valor do IVA dedutível nos campos 22 ou 24.

1.2.2.6.2.2. Aquisições a não sujeitos passivos

Neste caso não há lugar a liquidação do IVA pela aquisição.

O adquirente está obrigado a emitir uma factura em nome do fornecedor, com todos os requisitos previstos no n.º 5 do art. 36.º do CIVA, nomeadamente o nome e a morada do fornecedor e a indicação do respectivo n.º de identificação fiscal. Neste caso não é necessário qualquer acordo prévio ou aceitação pelo fornecedor da facturação elaborada pelo adquirente. Porque se trata de operações não sujeitas a IVA, os respectivos montantes não devem ser indicados na declaração periódica do IVA.

⁽³⁵⁾ Quanto às obrigações de natureza contabilística ver o ponto 1.2.3.5.2.

1.2.2.7. Anexo E

Os bens e serviços abrangidos pelas regras especiais acabadas de indicar constam do Anexo E ao Código do IVA, aditado pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, e que, após as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 393/2007, de 31 de Dezembro, tem a seguinte redacção:

Lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º

- a) Transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas;
- b) Transmissões de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados;
- c) Transmissões de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos;
- d) Transmissões, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro artificial, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico;
- e) Transmissões dos materiais referidos no presente anexo após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes;
- f) Transmissões de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.

1.2.2.8. Informações vinculativas

As novas regras de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis levantaram algumas dúvidas quanto aos bens e serviços por elas abrangidos.

Sobre o assunto, a Direcção de Serviços do IVA emitiu, além doutras, as seguintes informações vinculativas:

1.2.2.8.1. Operações efectuadas sobre ossos e peles em bruto

Em relação às operações efectuadas sobre ossos e peles em bruto, da leitura atenta da alínea d) do Anexo E ao Código do IVA verifica-se que nela apenas se podem englobar:

- resíduos ferrosos;
- aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em qualquer dos produtos que ali se especificam.

Isso implica, no que concerne ao enquadramento de ossos ou peles em bruto no âmbito do citado Anexo E, que este apenas pretende abranger as respectivas aparas e/ou resíduos recicláveis.

Assim, as peles em bruto resultantes do abate de animais, que, no seu original, constituam matéria-prima, nomeadamente para a indústria de curtumes, não se encontram abrangidas pela mencionada alínea d) do Anexo E.

Sendo este o caso, as operações de transformação a que se encontrem sujeitos, que consistam nas mencionadas na alínea e) do citado Anexo E, nomeadamente limpeza, triagem, corte, etc., estão abrangidas pelas referidas regras especiais de tributação.

As operações (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) efectuadas sobre o sebo e as vísceras não estão abrangidas pelas regras especiais de tributação a que alude a supracitada legislação, mas sim pelas regras gerais de tributação do imposto.

1.2.2.8.2. Transmissão das peças resultantes da decomposição de máquinas, outros equipamentos e veículos automóveis, ou das próprias máquinas, outros equipamentos e veículos automóveis.

Transmissão de contentores, tubos e vigas metálicas.

As regras especiais de tributação resultantes da Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, não abrangem os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original.

É o caso das peças resultantes da decomposição de máquinas e outros equipamentos, veículos automóveis incluídos, ou das próprias máquinas, outros equipamentos ou veículos automóveis, enquanto susceptíveis de reutilização.

É também o caso dos contentores adquiridos para o imobilizado da empresa.

É igualmente o caso dos tubos e vigas metálicas, dado que são susceptíveis de reutilização.

1.2.2.8.3. Transmissão de sobras de jornais ou revistas.

Transmissão de paletes.

Da leitura atenta da alínea d) do Anexo E ao Código do IVA verifica-se que nela apenas se podem englobar:

- resíduos ferrosos;
- aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em qualquer dos produtos que ali se especificam, entre os quais se encontra o termo “papel”.

Isto implica que apenas se pode enquadrar na referida alínea d) do Anexo E a sucata ou os resíduos de papel que sejam recicláveis.

Quanto à comercialização de paletes usadas, será de referir que a citada legislação não abrange os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original. Em suma, a venda de bens usados não lhe confere, por si só, a característica de sucata, resíduo ou desperdício reciclável. Deste modo, a compra e venda de paletes usadas não se encontra abrangida pelas citadas regras especiais de tributação, mas sim pelas regras gerais de tributação do IVA

1.2.2.8.4. Recolha, armazenagem e transporte de sucata

Uma fábrica de confecções A entrega mensalmente a uma empresa de recolha de resíduos B restos de resíduos, cartão e outros, derivados da actividade que exerce, para aterro ou tratamento.

Por esse serviço de recolha a empresa B emite à empresa A a respectiva factura.

Estará a referida factura sujeita às regras de inversão do sujeito passivo?

Da leitura do Anexo E pode concluir-se que a recolha, assim como o armazenamento ou o transporte, não se enquadram nas prestações de serviços abrangidas pelas regras especiais de inversão do sujeito passivo, pelo que lhes são aplicáveis as regras gerais de tributação do IVA.

1.2.2.8.5. Trapos

A empresa C adquire trapos (ao Kg. ou já em fardos), para posterior revenda.

Estarão a compra e a posterior revenda dos trapos abrangidas pelas regras de inversão do sujeito passivo?

Da leitura atenta da alínea d) do Anexo E ao Código do IVA, conclui-se que ela apenas pretende abranger as respectivas aparas e/ou resíduos recicláveis.

Sendo este o caso, as operações de transformação a que se encontram sujeitos os trapos, nomeadamente limpeza, triagem, corte, etc., por estarem previstas na alínea e) do citado Anexo E, estão abrangidas pelas regras especiais de tributação dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

1.2.2.8.6. Recolha de óleos alimentares para reciclagem

As operações de recolha de óleos alimentares para reciclagem não se encontram abrangidas pelas regras especiais de inversão do sujeito passivo, por falta de enquadramento no Anexo E.

1.2.2.8.7. Lingotes de alumínio e cavilha de latão

Os lingotes de alumínio e a cavilha de latão que tenham origem na fundição de “desperdícios, resíduos ou sucatas recicláveis” enquadráveis no Anexo E, estão sujeitos às regras de inversão do sujeito passivo.

Na eventualidade de os lingotes serem adquiridos para posterior venda, a respectiva transmissão encontra-se sujeita às regras gerais de tributação do IVA, independentemente de, na correspondente aquisição, ter ou não ocorrido a aplicação da regra de inversão.

1.2.2.8.8. Tinteiros e toners

Conforme refere o próprio título do Anexo E ao Código do IVA, este engloba, única e exclusivamente, bens recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre ele efectuadas), ou seja, que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados.

Os tinteiros e *toners* transmitidos não passam de meras embalagens. Na verdade, eles são reutilizados no estado em que se encontram. O enchimento com nova quantidade de pó ou tinta não implica, por si só, uma transformação enquadrável no conceito de reciclagem.

Deste modo, a transmissão de tinteiros e *toners*, não tendo enquadramento na lista contida no citado Anexo E, está sujeita à aplicação das regras gerais de tributação do imposto.

1.2.2.8.9. Sucata de chumbo

Determinada empresa adquire sucata de chumbo, procedendo de seguida à sua transformação em chumbadas para pesca, e pretende saber se as transmissões de tais bens estão abrangidas pelas regras especiais de tributação.

A transmissão de sucata de chumbo encontra-se sujeita às citadas regras especiais de tributação, na medida em que se enquadra na alínea e) do Anexo E ao Código do IVA.

De modo diferente, as chumbadas para pesca, não constituindo desperdício, resíduo ou sucata reciclável, mas sim um produto acabado, não se encontram abrangidas pelas citadas regras especiais, mas pelas regras gerais de tributação do IVA.

1.2.3. Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada e subempreitada

1.2.3.1. Introdução

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, para além de diversas alterações ao Código do IVA, e de uma profunda revisão das regras de renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens imóveis previstas pelos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do respectivo Código, criando o Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, que entrou em vigor no dia 30 de Janeiro de 2007, adoptou uma outra faculdade conferida pela Directiva 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho de 2006, no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros.

Com efeito, por via da inversão do sujeito passivo, passou a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, a obrigação de proceder à liquidação do IVA devido, IVA esse que poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais.

Estas medidas entraram em vigor em 1 de Abril de 2007.

Nestes termos, o IVA que, antes da existência deste diploma, era liquidado pelo prestador de serviços (empreiteiro, subempreiteiro ou outro) ao seu cliente e por ele entregue ao Estado, passou, a partir de 1 de Abril de 2007, quando o cliente seja um operador económico que pratique operações que conferem direito à dedução do IVA suportado, a ser liquidado e entregue nos cofres do Estado por esse cliente, que terá, simultaneamente, direito à dedução do IVA por ele autoliquidado, nos termos gerais do Código.

Procurando esclarecer as dúvidas que pudessem colocar-se na interpretação das normas constantes da parte do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que respeita aos serviços de construção civil em apreciação, a Direcção de Serviços do IVA divulgou o ofício-circulado n.º 30 100, de 28.03.2007.

O entendimento transmitido por esse ofício-circulado suscitou, relativamente ao enquadramento das entregas de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, algumas dúvidas de interpretação, susceptíveis de criar divergências na aplicação do diploma. Por esse motivo e pelo aparecimento de novas dúvidas sobre a matéria, a Direcção de Serviços do IVA decidiu revogar o referido ofício-circulado n.º 30 100, de 28.03.2007, substituindo-o pelo **ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007.**

1.2.3.2. Normas gerais de aplicação

1.2.3.2.1. Sujeito passivo pela aquisição de serviços de construção civil

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, aditou ao n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA a alínea j), nos termos da qual **passaram a ser sujeitos passivos do IVA** *“as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”*.

Significa isto que, nos casos aí previstos, há a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do IVA que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA, estabelecidos nos seus artigos 19.º a 26.º.

Por esse motivo, **as facturas emitidas pelos prestadores** dos referidos serviços deverão, nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA, passar a conter a expressão **“IVA devido pelo adquirente”**.

O IVA devido pelo adquirente deve ser liquidado na própria factura recebida do prestador dos serviços ou, em alternativa, em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção ao n.º e data da factura, bem como à identificação do prestador.

O não recebimento da factura não desonera o adquirente da obrigação de liquidação do IVA devido, que deverá ser efectuada em documento interno. Apesar de o IVA ser liquidado em documento interno, subsiste o direito à sua dedução.

1.2.3.2.2. Casos em que há inversão

Para que haja inversão, ou seja, para que o devedor do imposto seja o adquirente dos serviços, é necessário que, cumulativamente:

- Ocorra uma aquisição de serviços de construção civil;
- O adquirente seja sujeito passivo do IVA e pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

1.2.3.2.3. Qualificação do sujeito passivo adquirente

Começamos por analisar em que circunstâncias, estando em causa serviços de construção civil abrangidos pelas regras de inversão, a competência para a liquidação do IVA devido passa a ser do adquirente.

Nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA, **só há lugar à aplicação da regra de inversão** quando o adquirente é um sujeito passivo sediado em Portugal, ou que aqui tenha estabelecimento estável ou domicílio e que pratique operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução.

Consequentemente, **não há lugar à inversão**, continuando, tal como anteriormente, a liquidação do IVA a ser efectuada pelo prestador do serviço, quando o adquirente é:

- Um não sujeito passivo.
- Um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução (caso dos que realizam exclusivamente operações abrangidas pelo artigo 9.º do Código do IVA e dos que se encontrem enquadrados no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do mesmo Código). Para o efeito, considerar-se-ão como tais os que constem, nessa situação, do registo informático da DGCI.

Há um número significativo de sujeitos passivos que, apesar de praticarem exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, se encontram enquadrados no Regime Normal.

Coloca-se em relação a eles a questão de saber se, no caso de adquirirem serviços de construção civil, terão de liquidar o IVA em substituição do prestador do serviço.

Colocada a questão à Direcção de Serviços do IVA, esta veio a decidir que, desde que os referidos sujeitos passivos apresentem a declaração de alterações destinada a alterar o seu enquadramento do Regime Normal para o artigo 9.º, poderão informar os seus prestadores de serviços de construção nesse sentido, para que estes procedam à liquidação do IVA devido pelos serviços realizados, uma vez que não se verifica a inversão do sujeito passivo.

Por conseguinte, nestes casos, a partir da entrega da declaração de alterações, os serviços de construção civil facturados aos referidos sujeitos passivos deixam de ficar abrangidos pela regra da inversão.

- Um sujeito passivo que o é porque efectua aquisições intracomunitárias nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), como é o caso do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do

Código do IVA e qualquer outra pessoa colectiva não sujeito passivo nos termos do mesmo Código. Em termos de enquadramento estes sujeitos passivos são identificados através da expressão “Aquis. Intracom.” ou “Aquis. Intracom. Por Opção”.

No caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que simultaneamente pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, há lugar à inversão do sujeito passivo, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afectação real ou *prorata*).

No caso do Estado, de autarquias, Regiões Autónomas ou de outras pessoas colectivas de direito público, que apenas são sujeitos passivos porque praticam operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, ou que o são face ao n.º 3 do mesmo artigo, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respectivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção civil que concorrem, simultaneamente, para actividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e actividades não sujeitas a imposto, também há lugar à inversão do sujeito passivo.

No caso de sujeitos passivos, normalmente isentos ao abrigo do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA (locação de bens imóveis), mas que renunciaram a essa isenção, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com o imóvel ou fracção autónoma em que houve, relativamente à locação, renúncia à isenção, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respectivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para situações em que houve renúncia à isenção e situações em que não houve renúncia, também há lugar à inversão do sujeito passivo.

No caso de serviços de construção prestados a um particular que seja, simultaneamente, sujeito passivo do IVA, só há lugar à inversão quando o adquirente declarar que os referidos serviços vão ser afectos a actividades sujeitas a IVA.

No caso de dúvidas por parte do sujeito passivo prestador quanto à qualidade do adquirente dos serviços, cabe a este esclarecer e confirmar em que situação (enquadramento) se encontra perante o IVA.

1.2.3.2.4. Noção de serviços de construção civil

Conforme é afirmado no ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007, a norma contida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA inclui **todos os serviços de construção civil**, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitada ou de subempreitada a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil, sendo a referência a serviços em “regime de empreitada ou subempreitada” meramente indicativa e não restritiva.

Ainda segundo o mesmo ofício-circulado, **consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra**, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

O conceito de obra adoptado é o resultante do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da actividade da construção, segundo o qual **deve entender-se por obra** todo o trabalho de construção, reconstrução, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

Deverá afirmar-se, no entanto, que a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA abrange não só as situações em que, nos termos do referido Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, é necessário possuir **alvará** ou **título de registo**, mas também os serviços de construção civil em que não sejam necessários esses requisitos, ou que, sendo-os, o prestador do serviço não os possua.

Da leitura atenta da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA ressalta, com toda a clareza, que **a regra de inversão do sujeito passivo apenas se aplica quando estejam em causa serviços de construção civil**.

Ora, conforme foi há pouco referido, consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra.

A experiência vivida ao longo de vários anos mostrou ao autor do manual que, na execução de uma obra de construção civil, **nem sempre é fácil distinguir se se está perante a realização de uma empreitada, ou perante um mero fornecimento de bens**.

Analisando o conceito de empreitada, previsto no artigo 1207.º do Código Civil, observa-se que, neste contrato, uma das partes se obriga em relação à outra a realizar determinada obra mediante um preço. Sabendo-se que obra é, por definição, o produto acabado em que se

incorpora trabalho (*vide* Monteiro Fernandes *in* “Noções Fundamentais de Direito do Trabalho”), facilmente se poderá verificar que existe uma distinção nítida entre o contrato de empreitada e o contrato relativo a fornecimento de bens e/ou serviços (públicos ou não), uma vez que a este último falta o requisito fundamental da empreitada, que é a realização de uma “obra-resultado”.

Não deverá, tão pouco, confundir-se o critério de mero “resultado” (objecto comum aos contratos de prestação de serviços em geral – artigo 1154.º do Código Civil) com o critério “obra-resultado”, objecto inerente ao contrato de empreitada, enquanto modalidade específica do contrato de prestação de serviços.

1.2.3.2.5. Âmbito da regra de inversão

Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador dos serviços facturar:

- a) Serviços de construção propriamente dita, ou,
- b) Quaisquer outros serviços relacionados com essa construção, como será o caso do aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc.,
- c) Materiais ou outros bens,

o valor que fica sujeito à regra de inversão de sujeito passivo é o valor global da factura, independentemente de haver ou não discriminação dos serviços ou bens dela constantes e da facturação ser conjunta ou separada.

Contudo, a facturação de serviços, tais como os indicados na alínea b) deste ponto, ou a facturação de meros fornecimentos de materiais ou de outros bens, ao prestador dos serviços de construção, **não é abrangida pelas normas de inversão**, cabendo ao fornecedor dos bens ou serviços a liquidação do IVA que se mostrar devido. Neste caso não estão em causa prestações de serviços de construção civil e, como tal, não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo.

1.2.3.2.6. Entregas de bens móveis

Em relação a este aspecto, começaremos por afirmar que **a mera transmissão de bens**, isto é, sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu, não está abrangida pelas regras de inversão do sujeito passivo, continuando a competência da liquidação do imposto a ser do fornecedor.

No entanto, **a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra**, já terá de ser considerada abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente de o fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo, nos termos do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, já anteriormente mencionado.

Excluem-se da regra de inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência.

Nestes termos, deve considerar-se que:

- A instalação de portas e janelas, independentemente do tipo de material utilizado, está abrangida pela regra de inversão;
- A instalação ou montagem de elevadores, de sistemas de ar condicionado e de vídeo vigilância:
 - Está abrangida pela regra de inversão se tais equipamentos ou aparelhos fizerem parte integrante do edifício;
 - Não está abrangida pelas regras de inversão se tais equipamentos ou aparelhos não fizerem parte integrante do edifício, como é o caso dos elevadores a que se refere o n.º 39 do Despacho n.º 26026/2006, de 21 de Dezembro ⁽³⁶⁾, e aparelhos de ar condicionado ou de vídeo vigilância funcionando isoladamente.

⁽³⁶⁾ Plataformas elevatórias e elevadores para cadeiras de rodas (não possuem cobertura e não trabalham dentro de um poço), elevadores para adaptar a escadas (dispositivos com assento ou plataforma fixada a um ou mais varões que seguem o contorno e ângulo da escadaria), trepadores de escadas e rampas portáteis para cadeiras de rodas.

1.2.3.2.6. Exemplos

Exemplo 1

- **A**, sujeito passivo do Regime Normal do IVA, é contratado por **B**, também sujeito passivo com direito à dedução do IVA suportado, para lhe efectuar a reparação de um imóvel;
- Para a realização da reparação **A** solicita a **C** a montagem e aluguer dos andaimes necessários.

Resolução:

- **Na factura de C a A**, referente à montagem e aluguer dos andaimes, o IVA deve ser liquidado por C, não se aplicando a inversão do sujeito passivo, uma vez que não está em causa a prestação de um serviço de construção civil;
- **Na factura de A a B**, independentemente de serem facturados separadamente, ou não, os serviços de colocação dos andaimes, o sujeito passivo do IVA é o sujeito passivo B, pelo que a factura emitida por A deve conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

Exemplo 2

- **Facturação entre subempreiteiro e empreiteiro, ambos enquadrados no Regime Normal Mensal**

Resolução:

- Nesta situação o empreiteiro apresenta-se na qualidade de cliente final a quem se destina a obra ou a prestação de serviços.
- Por isso, **a factura emitida pelo subempreiteiro ao empreiteiro não incluirá o valor do IVA, mas a expressão “IVA devido pelo adquirente”**, cabendo a liquidação do IVA ao empreiteiro.

Exemplo 3

- **Facturação directa do empreiteiro ao dono da obra**

Resolução:

- Nesta situação, quer o imóvel tenha a natureza de imobilizado ou de existências, se o dono da obra for sujeito passivo de IVA com direito, total ou parcial, à dedução do IVA suportado, **a factura emitida pelo empreiteiro não incluirá o valor do IVA, mas a expressão “IVA devido pelo adquirente”**.
- Caso o dono da obra não seja sujeito passivo ou, sendo-o, não tenha direito à dedução do IVA suportado, então **a factura emitida pelo empreiteiro já terá de incluir o valor do IVA devido**.

1.2.3.3. Exigibilidade

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do IVA, nas prestações de serviços o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização.

Não obstante o disposto nesse artigo 7.º, quando a prestação de serviços implicar a obrigação de emissão de factura ou documento equivalente, o imposto torna-se, nos termos do artigo 8.º do mesmo Código, exigível:

- a) Se o prazo previsto para emissão da factura ou documento equivalente – que é de cinco dias úteis – for respeitado, no momento da sua emissão;
- b) Se o prazo previsto para emissão da factura ou documento equivalente não for respeitado, no momento em que termina;
- c) Se a prestação de serviços der lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior;
- d) Nos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis – no momento da sua emissão ou no momento do pagamento.

Nestes termos, **caso haja lugar à inversão do sujeito passivo, o adquirente deve:**

- **No caso de adiantamentos**, proceder, desde logo, à autoliquidação do IVA devido com referência ao montante pago;
- **Nos restantes casos**, proceder à liquidação do IVA com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível.

Nos casos em que o IVA seja devido pelo adquirente, se vier a verificar-se atraso na autoliquidação, ainda que esse atraso seja imputável ao prestador de serviços, a responsabilidade contra-ordenacional, ou pelo pagamento de juros, daí decorrente cabe sempre ao adquirente.

1.2.3.4. Aplicação da lei no tempo

Tal como se indicou anteriormente, as novas regras de inversão do sujeito passivo, através das quais passou a caber aos adquirentes ou destinatários dos serviços de construção civil referidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, quando tenham a qualidade de sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, a obrigação de proceder à liquidação do IVA devido, o qual também poderá ser deduzido nos termos gerais, entraram em vigor em 1 de Abril de 2007.

Assim, por força das regras definidas no anterior ponto 1.2.3.3, as facturas correspondentes a serviços de construção civil concluídos antes ou depois de 1 de Abril de 2007, mas emitidas com data de 1 de Abril de 2007 ou com data posterior, mas dentro do prazo legal, já se encontram sujeitas às regras de inversão do sujeito passivo.

Em contrapartida, se os serviços foram realizados antes de 1 de Abril de 2007 e facturados com data posterior, tendo, no entanto, ocorrido antes de 1 de Abril de 2007 o termo do prazo para a sua emissão, não se lhes aplica a regra de inversão do sujeito passivo.

As notas de débito ou de crédito rectificativas de situações em que o imposto se mostrou exigível antes de 1 de Abril de 2007, não ficam abrangidas pelas regras de inversão.

1.2.3.5. Obrigações contabilísticas e declarativas

1.2.3.5.1. Quanto ao prestador do serviço

Não lhe competindo liquidar o imposto, este deve indicar na factura, a emitir nos termos do art. 29.º do CIVA, o motivo da não liquidação, mencionando a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

Estas operações devem ser inscritas pelo prestador do serviço no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Apesar de caber ao dono da obra ou ao adquirente dos trabalhos a obrigação de liquidar o imposto relativo aos trabalhos realizados pelo empreiteiro ou pelo subempreiteiro, certo é que, conforme se pode verificar da nova redacção da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, todos os operadores económicos – empreiteiro, subempreiteiro e mesmo dono da obra – podem efectuar as respectivas deduções do IVA que suportaram nas aquisições de bens e serviços inerentes à sua actividade.

Com efeito, nos casos em que haja inversão, **o fornecedor pode exercer o direito à dedução do IVA suportado** para a prestação dos serviços de construção civil, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, designadamente da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º.

Face às novas regras especiais, **as empresas de construção passaram a ter de recorrer com mais frequência ao reembolso do IVA suportado**, uma vez que, por via da inversão do sujeito passivo, passaram a ficar numa situação de crédito permanente.

Esta situação acontece porque tais empresas deixaram de liquidar imposto nas facturas correspondentes aos serviços facturados aos seus clientes, mantendo, como se disse, o direito à dedução do imposto que venham a suportar nas aquisições de bens e serviços necessários à execução das obras.

Nestes termos, as empresas de construção deixaram de receber o IVA correspondente aos serviços prestados aos seus clientes e, para se ressarcirem do imposto que lhes foi exigido pelos seus fornecedores, passaram a ter de pedir o reembolso do IVA.

Para isso, têm de estar preparadas para, nas situações em que, nos termos do artigo 22.º do Código do IVA, tenham a possibilidade de solicitar o reembolso, dar cumprimento às exigências impostas pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, que revogou, a partir de 2 de Julho, o Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro.

1.2.3.5.2. Quanto ao adquirente

O adquirente, ao receber a factura do seu fornecedor, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do IVA em vigor, podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto.

Com efeito, este exerce o direito à dedução tal como aconteceria se o IVA tivesse sido liquidado pelo prestador dos serviços. E, assim, se tiver direito integral à dedução do imposto suportado, pode deduzir não só o IVA constante das facturas que lhe foram emitidas pelos fornecedores de bens ou serviços, mas também o IVA autoliquidado nas aquisições de serviços de construção civil. Se for um sujeito passivo misto, isto é, se apenas tiver direito, nos termos do artigo 23.º do Código do IVA, à dedução de uma parte do imposto suportado, também poderá tomar em consideração o IVA autoliquidado nas aquisições de serviços de construção civil, deduzindo ou não esse imposto, conforme a imputação dada aos serviços, ou aplicando a esse imposto a percentagem de dedução (*prorata*), caso estejam em causa serviços de utilização mista.

Na declaração periódica deve incluir o valor da factura nos campos 1, 5 ou 3 do quadro 06 e no campo 102 do quadro 06A, o valor do IVA liquidado nos campos 2, 6 ou 4 (do quadro 06) e o valor do IVA dedutível nos campos 20 a 24 (do quadro 06).

O imposto liquidado deve, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44.º do Código do IVA, ser objecto de relevação distinta.

Com efeito, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44.º do Código do IVA, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas pelos sujeitos passivos deverão ser registadas de forma a evidenciar:

“d) O valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, com relevação distinta do respeitante às operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, bem como dos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente”.

Quer isto dizer que a conta “2433 – IVA – Liquidado”, além das subcontas:

- 24331 – Operações gerais
- 24332 – Autoconsumos e operações gratuitas

deverá conter mais a seguinte:

- 24333 – Operações cuja liquidação compete ao adquirente

que deverá conter os seguintes desdobramentos:

- 243331 – Ouro para investimento
 - 2433313 – Taxa normal
- 243332 – Desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis
 - 2433323 – Taxa normal
- 243333 – Imóveis com renúncia à isenção
 - 2433333 – Taxa normal
- 243334 – Serviços de construção civil
 - 2433341 – Taxa reduzida
 - 2433342 – Taxa intermédia
 - 2433343 – Taxa normal

Exemplo: Uma empresa têxtil, enquadrada no Regime Normal do IVA, recebe uma factura de um seu fornecedor, referente a trabalhos de construção civil efectuados nas suas instalações industriais no valor de €10 000, contendo a expressão “IVA devido pelo adquirente”

Face ao exposto, o pagamento do IVA e as demais obrigações decorrentes desta factura devem ser cumpridos pelo adquirente (empresa têxtil), que:

- Terá de proceder à liquidação do IVA no montante de:

$$€10\,000 \times 23\% = €2300$$

embora tenha, simultaneamente, direito à sua dedução.

- Em termos contabilísticos fará, em relação ao IVA, um lançamento do tipo:

2432.x.x – IVA dedutível
a 2433343 – IVA liquidado

- Em termos declarativos incluirá os valores apresentados nos seguintes termos:

- **Quadro 06:**
 - Campo 3 10 000 €
 - Campo 4 2 300 €
 - Campo 20 ou 24 2 300 €
- **Quadro 06A:**
 - Campo 102 10 000 €

1.2.3.6. Verificação do enquadramento em IVA do adquirente dos serviços

Para efeitos de verificação do enquadramento em IVA do adquirente, os prestadores de serviços de construção civil abrangidos pelas novas regras de inversão podem consultar o sistema de declarações electrónicas, através da opção **Contribuintes – Consulta – Ident. Cliente/Fornec.**

1.2.3.7. Alteração do Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas de obras públicas, a que se refere o Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto

Pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, foi aditado ao artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, que estabelece o “Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas” um n.º 2, determinando que esse regime especial de exigibilidade não se aplica às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

Com tal disposição, afasta-se a aplicação das regras constantes do referido regime especial de exigibilidade a toda a cadeia de subempreitadas anteriormente por ele abrangidas, isto é, as referentes a empreitadas de obras públicas em que o dono da obra seja o Estado ou as Regiões Autónomas ou a “EP – Estradas de Portugal, EPE” (único instituto público criado pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho, ainda existente).

No entanto, as empreitadas em que o dono da obra seja o Estado, as Regiões Autónomas ou a “EP – Estradas de Portugal, EPE”, continuam a beneficiar daquele regime especial de exigibilidade, nas situações em que, quanto a essas entidades, não se verificarem as condições estabelecidas na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

1.2.3.8. Lista exemplificativa de serviços a que aplica a regra de inversão

Em conformidade com o ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007, deve aplicar-se a regra de inversão do sujeito passivo aos seguintes serviços:

- a) Abertura de valas;
- b) Abertura e tapamento de roços;
- c) Afagamentos;
- d) Cedência de pessoal sob a orientação do cedente;
- e) Colocação de caixas de ligação;
- f) Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- g) Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções, se implicarem serviços de construção civil;
- h) Construção de redes de rega;
- i) Construção e reparação de linhas férreas;
- j) Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;
- k) Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
- l) Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza, visando preparar o terreno para construção;
- m) Drenagens e impermeabilizações;
- n) Execução de betonilha e betonagem;
- o) Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;
- p) Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;
- q) Instalações eléctricas;
- r) Instalação de pavimentos, de portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;
- s) Pinturas, estuques e outros revestimentos;
- t) Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito da realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo
- u) Serviços de canalização e pichelaria;
- v) Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;
- w) Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;
- x) Outros serviços previstos na Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, e não expressamente mencionados na lista que constitui o ponto 1.2.3.9.

1.2.3.9. Lista exemplificativa de serviços a que não se aplica a regra de inversão

Em conformidade com o mesmo ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007, não se deve aplicar a regra de inversão do sujeito passivo aos seguintes serviços:

- a) Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;
- b) Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v. g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de electricidade, comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção;
- c) Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário;
- d) Ensaios laboratoriais de segurança;
- e) Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro;
- f) Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes, desde que não impliquem serviços de construção;
- g) Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, gruas, betoneiras e outras máquinas);
- h) Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;
- i) Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas;
- j) Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações;
- k) Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e gestão da obra;
- l) Serviços de transportes.

1.2.3.10. Quadro-resumo

Após o adequado desenvolvimento da matéria, apresenta-se o seguinte quadro-resumo com o enquadramento, a partir de 1 de Abril de 2007, das situações que poderão ocorrer no sector da construção civil:

Natureza da operação	Qualidade do adquirente	Afectação dos bens ou serviços adquiridos	A quem compete a liquidação do IVA?
Serviços de construção civil, na acepção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA	Sujeito passivo do regime normal do IVA que pratica operações que conferem direito à dedução do IVA suportado	A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços)	Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo
	Sujeito passivo do regime normal do IVA que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução do IVA suportado e operações que não conferem esse direito (sujeitos passivos mistos)	A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços)	Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo
	Sujeito passivo que pratica exclusivamente operações que não conferem direito à dedução do IVA suportado (abrangidas pelo art. 9.º ou pelo regime do art. 53.º, ambos do Código do IVA)	A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços)	Ao prestador do serviço
	Sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas ao abrigo do n.º 29 do art. 9.º do Código do IVA (locação de bens imóveis)	A imóveis em relação aos quais houve renúncia à isenção (*)	Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo
		A imóveis em relação aos quais não houve renúncia à isenção (*)	Ao prestador do serviço

(*) Os adquirentes devem informar os prestadores de serviços do facto.

Natureza da operação	Qualidade do adquirente	Afectação dos bens ou serviços adquiridos	A quem compete a liquidação do IVA?
Serviços de construção civil, na acepção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA	Estado, autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas colectivas de direito público	À actividade não sujeita a IVA (*)	Ao prestador do serviço
		À actividade sujeita a IVA (*)	Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo
		Simultaneamente a todas as actividades (*)	Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo
	Particular	Qualquer fim	Ao prestador do serviço
Outros serviços (não considerados de construção civil)	Qualquer uma	Qualquer fim	Ao prestador do serviço
Fornecimento de bens	Qualquer uma	Qualquer fim	Ao fornecedor dos bens

(*) Os adquirentes devem informar os prestadores de serviços do facto.

1.3. LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES ⁽³⁷⁾

1.3.1. Conceitos

Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde ela vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. Através das regras de localização das operações, o legislador estabelece determinados critérios de conexão, permitindo identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido pelas operações efectuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes – ou seja, estamos perante regras de ‘distribuição de competências do poder de tributar’. Tal como já referimos, para a adequada localização das operações é, no entanto, necessário proceder, em primeiro lugar, à sua correcta qualificação, da qual dependerá a localização, que se revela por vezes especialmente problemática.

O art. 6.º é a disposição que no CIVA nos apresenta as regras para localizar as operações, dedicando-se às regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços. De salientar que, relativamente às prestações de serviços, este artigo contempla as regras de localização, quer se trate de prestações de serviços meramente internas, isto é, em que o prestador e o adquirente se situam no território nacional, quer de prestações de serviços ‘internacionais’, incluindo as ‘intracomunitárias’; ou seja, grosso modo, aquelas em que o prestador e o adquirente se localizam em Estados diferentes.

Saliente-se que, para nós, a questão da localização das operações se reveste ainda de maior acuidade, atendendo ao facto de vigorarem nas nossas Regiões Autónomas taxas de imposto diferentes das que vigoram no Continente. Assim, para apurar a taxa a aplicar a cada operação, será necessário determinar, antes de mais, onde a mesma se considera localizada. Para esse efeito, deverão aplicar-se as regras previstas no art. 6.º CIVA, com as necessárias adaptações (conforme se prevê no n.º 2 do art. 1.º do DL n.º 347/85, de 23 de Agosto).

Com o objectivo de precisar o alcance da incidência territorial do IVA (que só se aplicará a factos ocorridos no território nacional), o CIVA inclui várias definições de carácter territorial (n.º 2 do artigo 1.º do CIVA), que é necessário compreender:

- a. *“Território nacional”*: o território nacional, tal como é definido pelo artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa;
- b. *“Comunidade e território da Comunidade”*: o conjunto dos territórios nacionais dos Estados membros, tal como são definidos no artigo 299.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, com excepção dos territórios referidos nos dois pontos seguintes;

⁽³⁷⁾ Compreendendo o manual uma Parte 2, destinada à análise da localização das operações, na qual é efectuado um estudo desenvolvido da localização das transmissões de bens e das prestações de serviços, nesta Parte 1 limitar-nos-emos à indicação das regras gerais de localização e das excepções a essa regra, deixando para a Parte 2 a análise detalhada das aludidas regras de localização.

- c. “*País terceiro*”: um país não pertencente à Comunidade, incluindo os seguintes territórios de Estados membros da Comunidade: ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha, Livigno, Campione d’Itália e águas nacionais do Lago de Lugano, da República Italiana;
- d. “*Território terceiro*”: os seguintes territórios dos Estados membros da Comunidade, os quais, salvo disposição especial, serão tratados como países terceiros: Ilhas Canárias, do Reino de Espanha, departamentos ultramarinos da República Francesa, Monte Atos, da República Helénica, Ilhas Anglo-Normandas do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, Ilhas Aland, da República da Finlândia.

Salientamos que, no caso dos dois últimos conceitos referidos, certos territórios dos Estados membros da Comunidade foram excluídos da aplicação territorial do IVA, sendo equiparados, para efeitos do imposto, a países não pertencentes à Comunidade.

As operações que envolvem esses territórios são consideradas como “importações” e “exportações”. Por outro lado, o Mónaco e a Ilha de Man, assim como as zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia que, por força dos Tratados, não fazem parte da Comunidade nem integram o seu território, são tratados, em termos de IVA, como Estados membros, ou seja, França, Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e Chipre, respectivamente (n.º 4 do art. 1.º do CIVA).

1.3.2. As regras de localização das transmissões de bens

No **n.º 1 do art. 6.º** estabelece-se a regra de localização inerente às transmissões de bens, sendo tais operações tributáveis em Portugal quando os bens aqui se situem no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente, ou no caso de não existir transporte ou expedição, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

Esta regra aplica-se sem reservas se as operações forem praticadas no interior do território nacional, uma vez que, noutras circunstâncias, tal já não se verifica, pois num contexto internacional deverá atender-se também ao local de destino dos bens, à luz do princípio da tributação no destino. Assim:

- No caso das exportações, embora sujeitas a IVA em Portugal face à norma mencionada (n.º 1 do art. 6.º), as mesmas irão beneficiar de uma isenção ao abrigo do art. 14.º do CIVA;

- As importações, cujo local de início do transporte se deu num país terceiro, em princípio não seriam tributáveis face ao teor da norma descrita, contudo, verifica-se que são efectivamente tributáveis, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 1.º e nos artigos 5.º e 17.º, todos do CIVA;
- Quanto às operações intracomunitárias, deverão ser analisadas à luz das normas de territorialidade previstas no RITI, verificando-se, neste caso, a isenção das transmissões intracomunitárias de bens (art. 14.º do RITI) e a sujeição das aquisições intracomunitárias de bens (art. 1.º do RITI).

Nos n.ºs 2 e 3 do art. 6.º são referidas duas situações muito específicas, relacionadas com eventuais transmissões de bens efectuadas antes da importação, as quais serão também tributáveis ⁽³⁸⁾ (é, por exemplo, o caso de X, estabelecido num país terceiro, vender bens a Y, mas que, antes de os importar em Portugal, os vende a W e a Z, localizados no território nacional). De acordo com esta regra, as transmissões de bens em cadeia, efectuadas pelo importador e pelos sucessivos adquirentes, são localizadas no território nacional, permitindo-se, desta forma aos alienantes a dedução do IVA suportado com a respectiva aquisição.

Nos termos do n.º 3, as transmissões efectuadas a bordo de aeronaves, navios e comboios no âmbito de transportes intracomunitários de passageiros (alínea a) do n.º 3 do art. 1.º), só são, neste caso, tributáveis se o local de partida for Portugal e o local de chegada for outro EM.

Para efeitos de aplicação desta última regra de localização, importa esclarecer determinados conceitos definidos no art. 1.º do CIVA, designadamente:

- a. *“Transporte intracomunitário de passageiros”*: o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efectuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada.
- b. *“Lugar de partida de um transporte”*: o primeiro lugar previsto para o embarque dos passageiros no território da Comunidade, eventualmente após início ou escala fora da Comunidade.
- c. *“Lugar de chegada de um transporte”*: o último lugar previsto de desembarque no território da Comunidade dos passageiros que tiverem embarcado no território da Comunidade, eventualmente antes de uma escala ou destino fora da Comunidade.

⁽³⁸⁾ Alarga-se o alcance do n.º 1, tributando-se vendas efectuadas pelos importadores antes da importação. Se nada fosse dito, tais vendas não seriam tributadas, pois os bens oriundos de um país terceiro não se situam no território nacional no momento em que são transmitidos ao adquirente.

- d. “*Transporte de ida e volta*”: dois transportes distintos, um para o trajecto de ida, outro para o trajecto de volta.

Após o estabelecimento do mercado interno da Comunidade, o mercado da electricidade e do gás foi gradualmente liberalizado, tendo em vista aumentar a eficiência deste sector. Na sequência desse processo de liberalização, os mercados de energia deixaram de ser exclusivamente nacionais, tendo começado a funcionar à escala europeia. Isto suscitou o aparecimento de novos elementos, tais como as bolsas de energia, os produtores de energia independentes, os intermediários e os comerciantes. É essa crescente liberalização que está na origem da alteração das **regras relativas ao lugar de entrega do gás e da electricidade**, definidas na Directiva 2003/92/CE, do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, transposta para a ordem jurídica nacional pelo art. 47.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2005, e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005.

De acordo com as regras do IVA, é o “lugar de entrega” que determina o Estado membro competente para tributar uma transacção.

Em conformidade com as mesmas regras, a energia eléctrica e o gás são considerados bens corpóreos. Por conseguinte, e uma vez que a entrega de energia eléctrica e de gás constitui uma transmissão de bens, o lugar de entrega deveria ser determinado em conformidade com as regras gerais de localização das transmissões de bens. No novo mercado liberalizado, as operações transfronteiriças são frequentes. Dadas as características da electricidade e do gás, os seus fluxos são quase impossíveis de acompanhar fisicamente, tornando-se, por isso, extremamente difícil determinar o lugar de fornecimento ao abrigo das regras que estavam em vigor.

Importava, por isso, alterar as regras de localização das operações relacionadas com o fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

De acordo com o disposto no n.º 4 do art. 6.º do CIVA, apesar do previsto nos seus n.ºs 1 e 2, as transmissões destes bens (gás natural e electricidade) são tributáveis em Portugal quando:

- a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade ⁽³⁹⁾, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio, se situe no território nacional.

⁽³⁹⁾ De acordo com a alínea h) do n.º 2 do art. 1.º, um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade é a pessoa singular ou colectiva cuja actividade consiste na aquisição de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de electricidade para revenda, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo.

- b) O adquirente seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º, que não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou domicílio no território nacional, e que não os destine a utilização e consumo próprios;
- c) A utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio fora do território nacional.

Nas situações identificadas, desde que o transmitente não disponha no território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir dos quais a transmissão seja efectuada, as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes dos bens em causa, passam igualmente a ser sujeitos passivos do imposto pela respectiva aquisição (alínea h) do n.º 1 do art. 2.º), procedendo à liquidação do imposto e respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º).

O n.º 5 do art. 6.º do CIVA estatui, por sua vez, que, não obstante o disposto nos seus n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade, não serão tributáveis no território nacional quando:

- a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio, se situe fora do território nacional.
- b) A utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos ou domicílio no território nacional.

Ou seja, dos n.ºs 4 e 5 do art. 6.º resultam as seguintes regras:

Regra n.º 1 – O fornecimento de electricidade ou de gás a uma pessoa estabelecida no mesmo Estado membro que o vendedor é tributado nesse Estado membro, sendo o imposto devido pelo vendedor.

Uma venda efectuada a uma pessoa estabelecida fora da União Europeia não está sujeita ao pagamento do IVA comunitário.

Regra n.º 2 – O fornecimento de electricidade ou de gás a uma pessoa estabelecida num Estado membro diferente do Estado membro do vendedor, caso os bens sejam adquiridos tendo em vista a sua revenda, é tributado no Estado membro em que o adquirente está estabelecido. O devedor do imposto é o adquirente. O vendedor não está obrigado a registar-se para efeitos de IVA no Estado membro do adquirente.

Regra n.º 3 – O fornecimento de electricidade ou de gás a uma pessoa estabelecida num Estado membro diferente do Estado membro do vendedor, caso os bens não sejam adquiridos tendo em vista a sua revenda, será tributado no Estado membro de consumo da energia.

O devedor do imposto será o vendedor, que deverá registar-se para efeitos de IVA nesse Estado membro.

Todavia, se o adquirente da energia estiver registado para efeitos de IVA no Estado membro de consumo da energia, será este o devedor do imposto. Neste caso, o vendedor não será obrigado a registar-se nesse Estado membro.

Na prática, o lugar de consumo da energia será o lugar onde o contador estiver instalado.

Para além das regras indicadas, há que salientar ainda os seguintes aspectos:

- As importações de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade, são isentas de imposto, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 13.º do CIVA.
- Deixaram de ser consideradas transmissões intracomunitárias de bens as transferências de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.
- Como tal, tais transferências também não são consideradas aquisições intracomunitárias de bens, não devendo, por isso, as eventuais aquisições efectuadas a operadores de outros Estados membros ser incluídas no campo 12 das declarações periódicas do IVA, mas sim, no campo 1 do quadro 06 e no campo 97 do quadro 06A dessas declarações, sendo o IVA devido inscrito no campo 2. A dedução do IVA será efectuada nos campos 21 ou 24, conforme a utilização dada ao gás ou à electricidade.

Pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro, foram alargadas às **transmissões de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento** as mesmas regras antes aplicáveis às transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e às transmissões de electricidade, acabadas de apresentar.

1.3.3. As regras de localização das prestações de serviços

Nos n.ºs 6 a 12 do art. 6.º constam as regras de localização aplicáveis às prestações de serviços.

1.3.3.1. As duas regras gerais

De acordo com a actual redacção do artigo 6.º do CIVA, são duas as regras gerais de localização das prestações de serviços, que se diferenciam em função da natureza do adquirente.

Assim:

1.ª regra geral – Constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º.

Quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do IVA ⁽⁴⁰⁾ – operações B2B – as operações são tributáveis no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.

Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente italiano que seja sujeito passivo, a operação não é, em princípio ⁽⁴¹⁾, localizada em Portugal, mas na Itália.

Como tal, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a liquidá-lo na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).

Na situação inversa, ou seja, se o prestador de serviços for italiano e o adquirente português, será o adquirente português quem terá de proceder à liquidação do IVA devido pela operação realizada, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe, no entanto, direito à dedução do IVA autoliquidado.

⁽⁴⁰⁾ O conceito de sujeito passivo inclui, de conformidade com o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, as pessoas colectivas, não sujeitos passivos, que estejam, ou devam estar, registados para efeitos de IVA.

⁽⁴¹⁾ Dizemos “em princípio”, em virtude de haver excepções à regra acabada de definir.

2.ª regra geral – Contida na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º.

Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA – operações B2C – as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços (situação homóloga à anterior regra geral, acolhida, até 31.12.2009, no n.º 4 do artigo 6.º do CIVA).

Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, deverá, em princípio ⁽⁴²⁾, liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, em Portugal.

Se for um sujeito passivo de outro Estado membro a prestar um serviço a um português que não seja sujeito passivo, o referido sujeito passivo deverá, em princípio, liquidar IVA à taxa vigente no Estado membro onde está estabelecido.

1.3.3.2. As excepções comuns às duas regras gerais

As regras acabadas de definir, comportam, no entanto, determinadas excepções, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos.

Nos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA temos as excepções às duas regras gerais e nos números 9, 10 e 11 as excepções à regra geral das prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos a não sujeitos passivos (operações B2C). No n.º 12 temos algumas situações especiais que, a não terem sido previstas, ocasionariam ausência de tributação e nefastas distorções de concorrência.

Comecemos por analisar as excepções que são comuns às duas regras gerais:

⁽⁴²⁾ Dizemos “em princípio”, em virtude de haver excepções à regra acabada de definir.

a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo:

- Os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários;
- A concessão de direitos de utilização de bens imóveis;
- A prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.
- Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se situa o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente.

b) Prestações de serviços de transporte de passageiros.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente.

c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d).

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea c) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente.

d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros.

- Considera-se local de execução material o lugar de partida do transporte.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente.

e) 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, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente.

f) Locação de curta duração de um meio de transporte.

- Por “**locação de curta duração de um meio de transporte**” entende-se, nos termos da alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.
- Estas prestações de serviços, referidas na alínea f) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste.

1.3.3.3. As excepções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA

Com o objectivo de passar a tributar as operações no local de consumo, afasta-se a aplicação da regra geral de localização das prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos do IVA (operações B2C) às seguintes prestações de serviços, previstas nos n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 6.º do CIVA, que se consideram localizadas e tributáveis nos seguintes termos:

a) Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas.

b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte.
- Para este efeito, considera-se “transporte intracomunitário de bens”, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes, e “lugar de partida”, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens.

c) Prestações de serviços acessórias do transporte.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea c) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.

d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.

e) Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua a operação principal.

f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas na alínea e) dos n.ºs 7 e 8, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea f) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.

g) Prestações de serviços elencadas no n.º 11 do artigo 6.º, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

- Estas prestações de serviços, a seguir indicadas, são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário:
 - a) Cessão ou concessão de direitos de autor, *brevets*, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos.
 - b) Prestações de serviços de publicidade.
 - c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento.
 - d) Tratamento de dados e fornecimento de informações.
 - e) Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes.
 - f) Colocação de pessoal à disposição.
 - g) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte.
 - h) Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de electricidade ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços directamente conexas.
 - i) Prestações de serviços de telecomunicações.
 - j) Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão.

- k) Prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D.
 - l) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número.
-
- Como tal, a prestação de tais serviços a pessoas (não sujeitos passivos) estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, são tributáveis no Estado membro onde o prestador tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.
 - A prestação dos serviços indicados a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio ao qual os serviços são prestados, nouro Estado membro, não são tributáveis no território nacional, mas sim no Estado membro do destinatário (adquirente dos serviços).
 - Não são, contudo, tributáveis no território nacional, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade (n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA).

1.3.3.4. Extensão da territorialidade

Face ao descrito, haveria situações que, conduzindo à utilização ou exploração efectivas de bens móveis corpóreos no território da Comunidade, nomeadamente meios de transporte, ou correspondendo a prestações de serviços efectuadas por operadores de países terceiros, não seriam tributáveis no território da Comunidade, provocando distorções de concorrência.

Foram esses os motivos que conduziram à regulamentação das situações previstas no n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, que se analisam de seguida.

a) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:

- Efectuadas a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; **e**
- A utilização ou exploração efectivas do bem ocorram no território nacional;

são tributáveis no território nacional, qualquer que seja a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

b) Locação de curta duração de um meio de transporte.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - Efectuadas a pessoa que não seja sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade;
 - A utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional;

são tributáveis no território nacional, qualquer que seja a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, mesmo que a colocação à disposição do destinatário do meio de transporte tenha ocorrido fora da Comunidade.

c) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - Efectuadas a pessoa que não seja sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade;

- Por um locador que não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados;

são tributáveis no território nacional, quando a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional.

d) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no Anexo D ao CIVA.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - O prestador seja um sujeito passivo que não tenha, no território da Comunidade, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados; e
 - O adquirente for uma pessoa, singular ou colectiva, com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território nacional, que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA;

são tributáveis no território nacional.

1.3.3.5. Conclusões sobre as actuais regras de localização

1.3.3.5.1. Operações entre sujeitos passivos

As actuais regras de localização permitem concluir o seguinte, relativamente às prestações de serviços de carácter transnacional:

1.ª) Nas operações entre sujeitos passivos – **operações B2B** – o IVA é devido no país do adquirente, tenha este a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutra Estado membro da Comunidade ou fora dela, cabendo ao adquirente a obrigação da liquidação do imposto, se for devido.

E, assim:

- Se o **prestador** estiver registado para efeitos de IVA em Portugal, as facturas por si emitidas não são tributáveis em Portugal, devendo ser incluídas nas declarações periódicas nos seguintes campos:
 - Campo 7 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutra Estado membro e estiverem em causa prestações de serviços cuja localização/tributação se verifica no Estado membro do adquirente, por força da regra geral (norma reflexa da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º no Estado membro do adquirente.

O valor das prestações de serviços inscrito no campo 7 deve ser igualmente inscrito na declaração recapitulativa, a que nos referiremos na Parte 2 deste manual, sendo identificadas como operações do tipo 5.
 - Campo 8 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro, bem como as prestações de serviços que, face às regras constantes do art. 6.º, não sejam localizadas/tributadas no território nacional e que não sejam de incluir no campo 7.
- Se o **adquirente** dos serviços for um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, no território nacional, cabe-lhe a ele, por força do que dispõem os n.ºs 1, alíneas e) e g), e 5 do artigo 2.º do CIVA, a obrigação de liquidação do imposto devido, imposto esse que terá direito a deduzir, em conformidade com as regras definidas nos artigos 19.º a 23.º do CIVA.

Em termos declarativos, estas operações são incluídas na declaração periódica do IVA nos seguintes termos:

- Campo 16 do quadro 06 – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutro Estado membro e estejam em causa prestações de serviços abrangidas pela regra geral de tributação das operações, prevista na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA.

O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído no campo 17, sendo a dedução do IVA, caso a ela haja direito, efectuada no campo 24.

- Campos 1, 3 ou 5 do quadro 06 – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro, bem como as prestações de serviços que, face às regras constantes do art. 6.º, sejam localizadas/tributadas no território nacional e que não são de incluir no campo 16.

O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído nos campos 2, 4 ou 6, conforme a taxa aplicável.

Os valores inscritos nos campos 1, 3 ou 5, com referência a estas operações, devem ser igualmente inscritos nos campos 97 e 98 do quadro 06A, consoante sejam efectuadas por entidades residentes noutros Estados membros ou em países ou territórios terceiros, respectivamente.

- 2.^a) As únicas excepções à regra mencionada na 1.^a conclusão são as previstas nos n.ºs 7, 8 e 12, alínea a), do artigo 6.º do CIVA.
- 3.^a) Nas operações entre sujeitos passivos ocorreu uma alteração profunda nas operações relativas aos “trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes”, onde se incluem, por exemplo, os trabalhos de reparação, beneficiação e transformação de bens móveis corpóreos e o “trabalho a feitiço”, que deixaram de ser tributáveis no país onde são materialmente executados, para serem tributáveis no país onde o adquirente tem a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.

1.3.3.5.2. Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos

- 1.a) Ainda segundo as novas regras de localização, nas prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos a uma pessoa que não seja sujeito passivo – **operações B2C** – o IVA é devido no país onde o prestador tenha a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

Constituem excepções a esta regra as situações previstas nos n.ºs 7, 8, 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, quer o adquirente do serviço esteja estabelecido na Comunidade ou fora dela.

E constituem ainda excepções a esta regra as situações previstas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, mas apenas quando o adquirente seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

Conforme se estabelece no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, a prestação dos serviços nele descritos por um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, no território nacional, a um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade, não é tributável no território português.

O que acaba de dizer-se, permite-nos afirmar que as prestações de serviços referidas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, quando efectuadas por um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, no território nacional, a um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado na Comunidade, são tributáveis no território português.

- 2.a) Nas prestações de serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, devem, ainda, ter-se em atenção as situações previstas no n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

1.3.4. A localização das operações efectuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas

Como é sabido, as taxas de IVA no Continente e nas Regiões Autónomas são diferentes, devido, nomeadamente, ao reconhecimento das dificuldades inerentes à localização das ilhas, que justificam o reconhecimento da existência de custos de insularidade.

Por esse motivo, refira-se que as regras de localização previstas no art. 6.º são também importantes para enquadrar operações relacionadas com as Regiões Autónomas, neste caso, não para saber quem é responsável pela liquidação de imposto (que será sempre o fornecedor ou prestador), mas para efeitos de aplicação das taxas (n.º 3 do art. 18.º do CIVA), nos termos do n.º 2 do art. 1.º do DL n.º 347/85, de 23 de Agosto.

De facto, as operações em causa não têm um carácter internacional, uma vez que integram o mesmo território fiscal para efeitos de aplicação do IVA, tendo, no entanto, tratamento diferente no que respeita a taxas de tributação, pelo que se torna necessário definir os critérios da sua aplicação e, por outro lado, estabelecer a obrigatoriedade de preenchimento de anexos à declaração periódica do IVA (Anexo Continente, Anexo Madeira e Anexo Açores), devendo ser correctamente assinalados os quadros 03 e 04 dessa declaração.

Da conjugação da legislação mencionada, podemos concluir que nas prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde estiver o adquirente, com as excepções previstas nos n.ºs 7 e 8 do art. 6.º. Nas prestações de serviços efectuadas a particulares e não sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, com as excepções previstas nos n.ºs 7, 8, 9 e 10 do art. 6.º.

Por **exemplo**, o serviço de construção de um imóvel sito na Madeira, prestado por uma empresa com sede no continente, localiza-se, face ao exposto na alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do art. 6.º, na Madeira, pelo que a empresa do continente deverá liquidar IVA à taxa de 16% em vigor na Madeira (deverá preencher o campo 1 do quadro 03 e o campo 3 do quadro 04 da declaração periódica e enviar o Anexo Madeira).

Outro **exemplo** será o de um TOC de Braga que presta serviços de contabilidade a uma empresa com sede nos Açores, que terá, relativamente a esses serviços, de liquidar IVA à taxa dos Açores de 16%, pois a operação considera-se localizada nessa Região Autónoma, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA (deverá assinalar na declaração periódica o campo 1 do quadro 03 e o campo 2 do quadro 04 e enviar conjuntamente com a declaração periódica o Anexo Açores).

Se fosse um TOC dos Açores a prestar serviços a empresas com sede no continente e na Madeira, a localização ocorria nestas regiões (sede do adquirente – alínea a) do n.º 6 do art. 6.º), pelo que o TOC deveria liquidar IVA à taxa de 23% e de 16%, respectivamente (deveria preencher a declaração periódica assinalando o campo 2 do quadro 03, os campos 1 e 3 do quadro 04 e enviar conjuntamente o Anexo Continente e o Anexo Madeira).

Relativamente às **operações que envolvam transmissões de bens (mercadorias)**, a aplicação das regras de territorialidade, no caso de operações com as Regiões Autónomas, será mais simples, pois será de aplicar apenas o n.º 1 do art. 6.º, conseqüentemente, será de aplicar a taxa em vigor no território onde os bens se localizam no momento em que se inicia o transporte (tributação na origem, no local da sede do vendedor), devendo também ter-se em conta o correcto preenchimento dos quadros 03 e 04 da declaração periódica ⁽⁴³⁾.

⁽⁴³⁾ Neste caso, não será o transmitente a preencher os anexos à declaração periódica, pois, em geral, o vendedor liquidará IVA à taxa do território onde está sediado, ou seja, onde os bens se situam quando se inicia o transporte. De facto, nestas situações será o adquirente a deduzir IVA a taxas diferentes, logo, será a este que compete o preenchimento dos anexos à declaração periódica. Veja-se o exemplo de uma empresa com sede no continente que adquire produtos a uma empresa sediada na Madeira – neste caso o vendedor madeirense liquidará IVA à taxa da Madeira (não entregando qualquer anexo), devendo o adquirente do continente preencher o campo 1 do quadro 3 e o campo 3 do quadro 4 da declaração periódica e enviar conjuntamente com a declaração periódica desse período o Anexo Madeira, onde constará o IVA dedutível à taxa da Madeira.

1.4. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE

Os artigos 7.º e 8.º do CIVA estabelecem regras tendo em vista a aplicação da lei no tempo, definindo o momento em que se concretiza a incidência, ou seja, quando é que nasce a obrigação de liquidação de imposto (facto gerador) e quando é que esse imposto é exigível por parte do Estado (exigibilidade) ⁽⁴⁴⁾. Ou seja, facto gerador e exigibilidade são dois aspectos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.

Em princípio os dois momentos, facto gerador e exigibilidade, são coincidentes, pois o **n.º 1 do art. 7.º** refere expressamente que 'o imposto é devido e torna-se exigível' ao mesmo tempo, dependendo esse momento da natureza das operações em causa ⁽⁴⁵⁾.

Assim, o facto gerador e a exigibilidade ocorrem:

- a) **Nas transmissões de bens**, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente ⁽⁴⁶⁾;
- b) **Nas prestações de serviços**, no momento da sua realização;
- c) **Nas importações**, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros.

De notar, todavia, que apesar de, em conformidade com o disposto no art. 7.º, o facto gerador e a exigibilidade coincidirem, o art. 8.º vem derrogar esta regra da exigibilidade, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente nos termos do art. 29.º (obrigatoriedade essa que, como veremos, é a situação regra).

Nesta circunstância, que na prática acaba por ser a regra, o imposto torna-se exigível:

⁽⁴⁴⁾ O legislador nacional não define o que entende por facto gerador e exigibilidade do imposto. A Directiva IVA, no n.º 1 do art. 62.º, determina que «(...) por facto gerador do imposto, entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto». No n.º 2 do mesmo artigo, estipula-se que «(...) por exigibilidade do imposto, entende-se o direito 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».

⁽⁴⁵⁾ O momento em que ocorre a exigibilidade é importante, não só para saber quando é que o IVA é exigível ao fornecedor ou ao prestador, mas também porque outras situações são determinadas em função deste momento, como é o caso do nascimento do direito à dedução (n.º 1 do art. 22.º) e também da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação (em geral 4 anos, nos termos do n.º 1 e n.º 4 do art. 45.º da LGT), o qual se conta, no caso do IVA, a partir do início do ano seguinte àquele em que ocorrer a exigibilidade.

⁽⁴⁶⁾ De acordo com o n.º 7 do art. 7.º, se os bens forem postos à disposição de um contratante antes de se darem os efeitos translativos do contrato, só é devido IVA no momento em que esses efeitos se produzirem, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 3.º (contratos de locação-venda e vendas a prestações), pois nestes casos a obrigação de liquidação do IVA dá-se com a entrega dos bens, mesmo que nesse momento não seja transferido o direito de propriedade (operações assimiladas a transmissão de bens). Enquadra-se nesta norma o contrato de leasing (locação financeira), no qual a transmissão de bens só ocorre no momento em que o locatário exerce a opção de compra, logo, quando se derem os efeitos translativos do contrato (as rendas são consideradas prestações de serviços de carácter continuado).

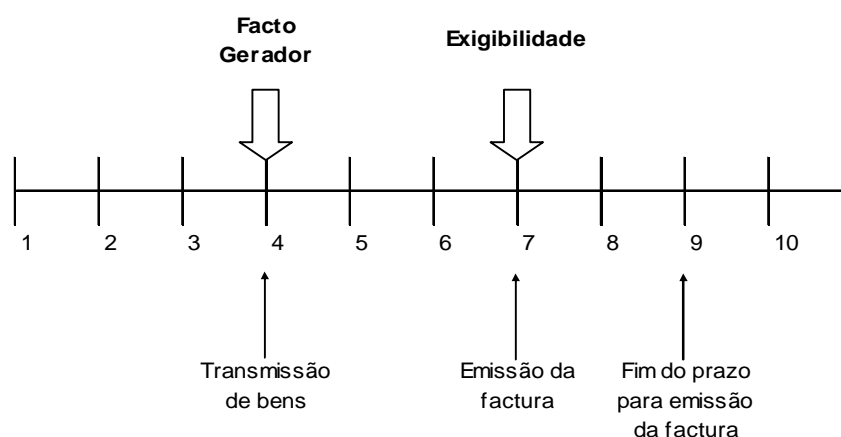
- a) Se o prazo para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão (alínea a) do n.º 1 do art. 8.º);
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina (alínea b) do n.º 1 do art. 8.º);
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido (alínea c) do n.º 1 do art. 8.º), sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

De acordo com o previsto no n.º 2 do art. 8.º, o disposto no n.º 1 aplica-se também aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no art. 7.º. Isto é, consagra-se, desta forma, a regra de que sempre que se receba um adiantamento, deverá proceder-se à liquidação do imposto, em função do montante recebido ⁽⁴⁷⁾. Dá-se, então, uma antecipação da exigibilidade face ao facto gerador, o qual, nestes casos, só ocorre depois, quando os bens forem postos à disposição do adquirente ou quando os serviços forem realizados.

De acordo com o n.º 1 do art. 36.º, as facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art. 7.º.

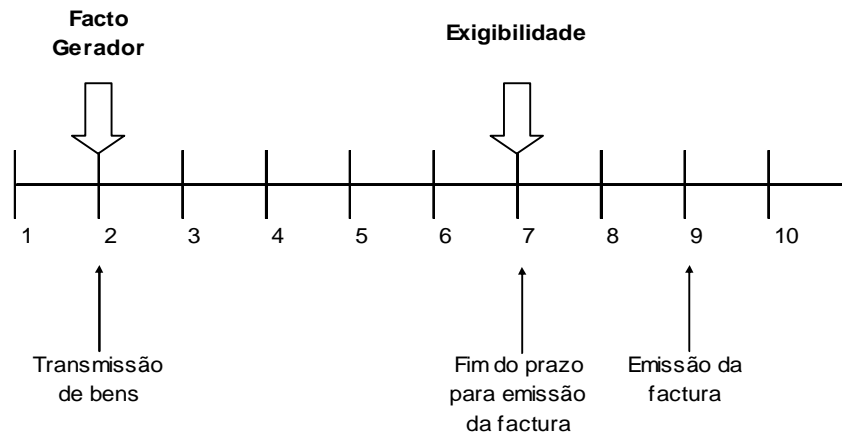
Assim, poderemos ter as seguintes situações (nestas situações exemplificativas, por questão de simplicidade, todos os dias estão a ser considerados úteis):

1.ª SITUAÇÃO

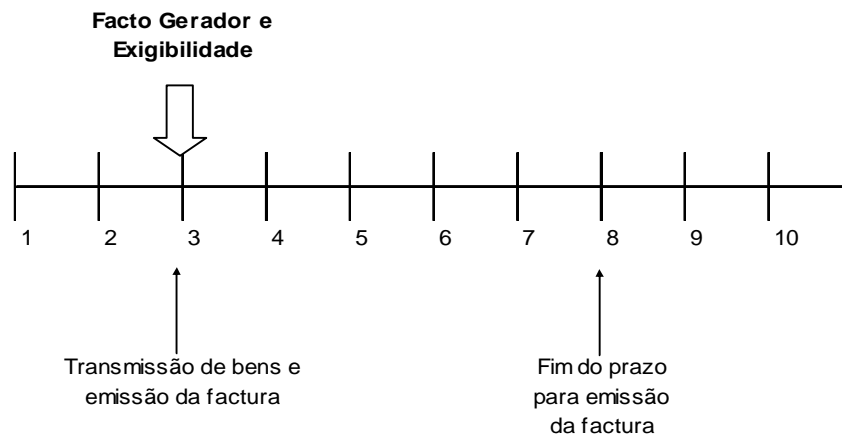


⁽⁴⁷⁾ Refira-se, neste domínio, que, de acordo com a doutrina da Administração Fiscal, os adiantamentos devem, para efeitos de IVA, ter o mesmo tratamento que a operação definitiva: serão isentos se a operação a que se referem for isenta; serão tributados se a operação a que se referem for tributada (cfr. Informação n.º 15, de 13.02.89, da Direcção de Serviços do IVA).

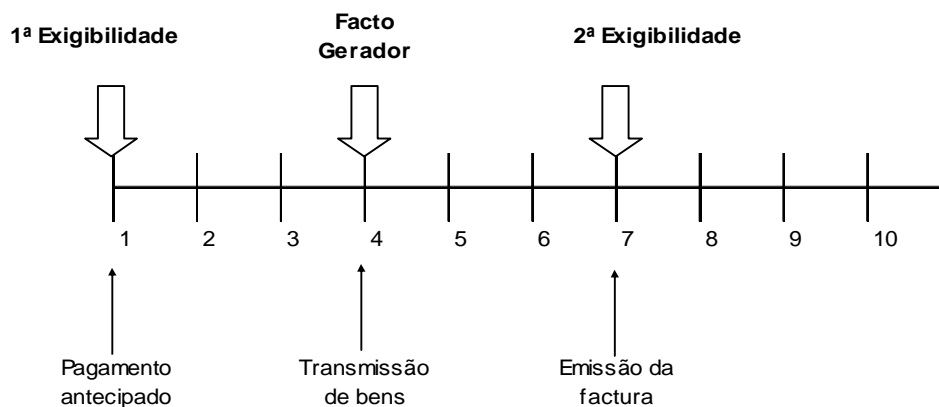
2.ª SITUAÇÃO



3.ª SITUAÇÃO



4.ª SITUAÇÃO



Nos **números seguintes do art. 7.º** estabelecem-se regras precisas relativamente a situações mais particulares (a generalidade das quais já abordadas anteriormente), e que nos ajudam, simultaneamente, a dar resposta a um dos problemas que nos poderão surgir para efeitos de determinação do facto gerador e da exigibilidade do imposto, que é o de saber quando é que os bens são colocados à disposição do adquirente ou quando é que se considera realizada a prestação de serviços.

- Bens fornecidos seguidos de instalação e montagem – considera-se que os bens são postos à disposição do adquirente no momento em que o fornecedor concluir tais trabalhos, dando-se aí o facto gerador e a exigibilidade ⁽⁴⁸⁾.
- Transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado – As transmissões de bens e prestações de serviços ocorrem no termo do prazo a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível por esse montante. Relativamente a prestações de serviços de carácter continuado refiram-se os exemplos das avenças mensais dos TOC e advogados, serviços de manutenção de equipamentos, serviços telefónicos, serviço de TV Cabo, serviços de limpeza, jardinagem e vigilância, rendas dos contratos de leasing, cedências de exploração de estabelecimentos, etc. Quanto a transmissões de bens de carácter continuado dão-se os exemplos do fornecimento de água, de energia eléctrica, de gás canalizado, etc. A propósito das transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, o imposto é devido e exigível no termo do período a que se refere cada pagamento, nos termos do n.º 3 do art. 7.º, sendo que no caso de não ser fixada uma periodicidade regular ou esta for superior a um ano, para evitar abusos, se considera, nos termos do n.º 9 (aditado pelo DL n.º 179/2002, de 03 de Agosto) que o imposto é devido e se torna exigível no final do período de 12 meses, pelo montante correspondente. De referir que nas mais recentes alterações de taxas do IVA e designadamente no n.º 3 do artigo 20.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, bem como no artigo 107.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011) se tem vindo a estabelecer que *“no caso de transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, as alterações introduzidas ... apenas se aplicam às operações realizadas a partir da data da entrada em vigor, derogando-se, para esse efeito, o disposto no n.º 9 do artigo 18.º do Código do IVA”*.

⁽⁴⁸⁾ Esta norma ajuda a perceber porque é que no art. 9.º do RITI as vendas seguidas de instalação e montagem têm um regime especial, que estabelece que a sua localização se dá no Estado membro onde os bens são instalados ou montados, não constituindo quaisquer transmissões ou aquisições intracomunitárias de bens. Na realidade, se o facto gerador só ocorre quando os bens estiverem instalados ou montados, é evidente que a obrigação de liquidação de imposto só ocorre no Estado membro de destino. A venda de uma máquina por uma empresa portuguesa a uma empresa espanhola, em que o fornecedor português está obrigado à sua instalação e montagem em Espanha, não constitui uma transmissão intracomunitária de bens (não vai ao anexo recapitulativo da declaração periódica, nem ao campo 07), tratando-se de uma operação interna integralmente realizada em Espanha pela empresa portuguesa, embora o IVA possa ser liquidado pelo adquirente (*reverse charge*).

- Transmissões de bens e prestações de serviços referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do art. 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 4.º (auto-consumos e operações gratuitas) – o imposto é devido e exigível no momento em que tais operações tiverem lugar.
- Transmissões de bens entre comitente e comissário referidas nas alíneas c) e d) do n.º 3 do art. 3.º – o IVA é devido e exigível, respectivamente, no momento em que o comissário transmitir os bens ao seu cliente, ou no final de 1 ano após o envio das mercadorias à consignação.
- Bens colocados em regimes de suspensão de imposto – o facto gerador e a exigibilidade só ocorrem quando os bens saírem desses regimes.

Refira-se também que a exigibilidade, apesar de, regra geral, se dar no momento da emissão da factura, apenas se materializa posteriormente no momento da apresentação da declaração periódica e do pagamento do imposto, o qual pode ocorrer 2, 3 ou até 4 meses depois, neste último caso, se se tratar de contribuintes enquadrados no regime normal trimestral.

Comentário final à exigibilidade:

O facto do IVA liquidado ter de ser entregue ao Estado com referência à data em que é emitida a factura, mesmo que não tenha sido ainda recebido dos clientes, coloca sérios problemas financeiros a alguns operadores, contrariamente a outros que beneficiam com tal mecanismo (grandes superfícies de retalho: hipermercados e outras lojas de grandes grupos internacionais), estando relacionado com prazos médios de recebimento e de pagamento – tal situação será ainda mais dramática no caso de incobráveis ⁽⁴⁹⁾.

Repare-se que, conforme se referiu anteriormente, existe reciprocidade ao nível das regras, pois se é certo que o fornecedor terá que entregar o IVA que liquidou e não recebeu, também é certo que o adquirente dos bens ou serviços, poderá deduzir o IVA que não pagou ⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁹⁾ Neste caso, o recurso aos tribunais é por vezes a única forma de recuperar o imposto entregue ao Estado, mas não cobrado (recebido), colocando um sério problema aos contribuintes e também aos tribunais, inundados de pequenas queixas que certamente não seriam movidas se não fosse a esperança de recuperar o IVA, como acontece frequentemente na prestação de serviços massificados, como as telecomunicações, certos serviços financeiros, água, luz, etc. De facto, em Portugal as regras são muito restritivas (art. 78.º), permitindo-se uma regularização sem recurso à via judicial apenas no caso de valores inferiores a € 750,00, devidos por particulares ou sujeitos passivos que não deduzem o IVA, mas, mesmo neste caso, será necessário um relatório elaborado por um ROC. É também possível a regularização a favor da empresa do IVA não recebido no caso de insolvência dos devedores, mas tais situações terão que ser declaradas judicialmente, após a execução infrutífera do património do devedor (sabendo-se dos custos que tal implica e da morosidade das decisões dos tribunais).

⁽⁵⁰⁾ O direito à dedução por parte do adquirente ocorre no momento em que o imposto é exigível ao fornecedor, nos termos do n.º 1 do art. 22.º.

Porém, tal não invalida eventuais injustiças derivadas da aplicação destas regras, principalmente no caso de operadores mais pequenos, sem poder negocial para encurtar os prazos de recebimento e alargar os prazos de pagamento, sendo estes os mais prejudicados. A lei é, assim, ‘cega’ em matéria de cobrança em sede de IVA. Porém, ainda assim, há excepções, previstas nos chamados regimes especiais de exigibilidade, nos quais funciona o ‘regime de caixa’, ou seja, o IVA só é exigível ao fornecedor no momento da sua cobrança e não quando é emitida a factura, o que constitui talvez uma incongruência do sistema, atendendo precisamente ao facto de serem regimes excepcionais ⁽⁵¹⁾.

Há quem defenda que um funcionamento deste tipo, baseado num ‘regime de caixa’, numa óptica de pagamentos e recebimentos, não deveria ser excepcional, mas, antes pelo contrário, deveria ser alargado de forma generalizada a todas as situações e não apenas nos casos previstos no DL n.º 204/97, de 9 de Agosto, no DL n.º 418/99, de 21 de Outubro, e na Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril.

Tal solução, embora mais justa, iria porventura complicar o sistema existente, baseado nas facturas e não nos recibos, dificultando eventualmente a fiscalização do imposto. Na verdade, o legislador considera mais difícil o controlo do pagamento do que o da emissão da factura, o que revela, de alguma forma, a falta de tradição em Portugal no que concerne à relevância dos movimentos financeiros.

Há países da Europa onde se caminhou, em relação aos pequenos operadores nacionais, para um regime desse tipo, porventura mais equilibrado, em que a entrega do IVA ao Estado depende da cobrança efectiva das facturas. Tal não é o caso português, onde nem a exigibilidade nem a dedutibilidade, conforme se referiu, dependem dos pagamentos ou dos recebimentos, respectivamente.

Ter presente, no entanto, a Resolução da Assembleia da República n.º 82/2010, publicada no Diário da República de 30/06/2010, no qual é recomendado ao Governo a criação de um regime de “exigibilidade de caixa” do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção do imposto.

⁽⁵¹⁾ Referimo-nos ao ‘regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas’, previsto no DL n.º 204/97, de 9 de Agosto, nos termos do qual se o dono da obra for o Estado ou as regiões autónomas, o IVA só é exigível ao empreiteiro no momento do recebimento dos valores facturados, ou seja, no momento da emissão dos recibos (tal regime não se aplica às autarquias nem à generalidade dos institutos públicos, embora tais entidades também não sejam propriamente os melhores pagadores). Note-se que este regime não se aplica nos casos em que há inversão do sujeito passivo nas prestações de serviços de construção civil. Referimo-nos ainda ao ‘regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas às cooperativas agrícolas, pelos seus associados, de bens provenientes das respectivas explorações agrícolas’, previsto no DL n.º 418/99, de 21 de Outubro, ao qual se aplicam critérios idênticos aos mencionados anteriormente a propósito das empreitadas de obras públicas. E de referir, ainda, a recente aprovação da Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril, mas que produz efeitos desde 01.01.2009, determinando a aplicação de um regime idêntico aos transportes rodoviários nacionais de mercadorias. Tais regimes são de aplicação obrigatória, embora com possibilidade de opção pelas regras gerais de exigibilidade, mediante comunicação prévia.

