

ÍNDICE

4. VALOR TRIBUTÁVEL (pág. 2)

4.1. NAS OPERAÇÕES INTERNAS (pág. 2)

4.2. NAS IMPORTAÇÕES (pág. 6)

5. TAXAS (pág. 8)

4. VALOR TRIBUTÁVEL

O Valor Tributável (VT) é o valor sobre o qual o SP deve aplicar a taxa, de forma a liquidar o IVA devido em cada operação tributável que efectua ⁽¹⁾, salvo no caso de operações isentas ou não sujeitas a IVA em que sobre este valor não irá incidir qualquer taxa, o que não invalida que o mesmo seja correctamente determinado e mencionado nas facturas ou documentos equivalentes a emitir.

Note-se, no entanto, que o conceito de VT num sistema de IVA baseado no método do crédito de imposto, não tem o significado que normalmente lhe é atribuído em sede de outros impostos, uma vez que o imposto devido não resulta directamente da aplicação da taxa a este valor (esta operação proporciona sim o valor do imposto a suportar pelo cliente em cada transacção), mas da diferença entre o resultado dessa operação, relativamente à totalidade das vendas de bens e serviços num determinado período, e o montante do imposto suportado (dedutível) nas aquisições de bens e serviços nesse mesmo período.

4.1. NAS OPERAÇÕES INTERNAS

Regra geral, o VT das TB e PS efectuadas em território português, será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, conforme dispõe o art. 16º, n.º 1.

No entanto, existem regras específicas de determinação do VT no caso das TB e PS, constantes das várias alíneas do n.º 2 do art. 16, a seguir enumeradas:

- a) No caso de mercadorias enviadas à consignação e não devolvidas no prazo de um ano, o VT será o valor da factura a emitir nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 37º, isto é, o valor no momento do envio das mercadorias à consignação constante da 'factura provisória';
- b) No caso de afectação permanente de bens da empresa, cujo IVA tenha sido total ou parcialmente deduzido, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma, bem como nos casos da sua transmissão gratuita ou afectação a sectores de actividade isentos, (als. f) e g) do n.º 3 do art. 3º), o VT será o preço de aquisição dos

⁽¹⁾ Tal liquidação de IVA (aplicação da taxa ao valor tributável) poderá ter subjacente não só operações activas praticadas, tais como vendas e serviços prestados, como também operações tributáveis passivas como é o caso do IVA liquidado nas AIB ou o caso de certas PS de carácter internacional em que se verifica o '*reverse charge*' – IVA liquidado pelo adquirente. Poderá também ter subjacente algumas situações mais anormais (operações gratuitas e auto-consumos), casos em que terá também que ser correctamente determinado a VT com vista à respectiva liquidação do IVA. Uma nota relativamente às Importações em que a operação de liquidação de imposto é efectuada pelos serviços alfandegários (DGAIEC), sendo o respectivo valor tributável determinado de acordo com o art. 17º, conforme se refere mais adiante no ponto 4.2..

bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, ambos reportados à data da realização das operações;

- c) No caso de afectação temporária (utilização) de bens da empresa, que tenham originado dedução de imposto, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a outros fins alheios à mesma, de utilização em sectores de actividade isentos e no caso de PS a título gratuito (als. a) e b) do n.º 2 do art. 4º), o VT será o valor normal do serviço, tal como se encontra definido no n.º 4 do art. 16º;
- d) No caso de operações resultantes de actos de autoridades públicas, o VT será a indemnização ou qualquer outra forma de compensação;
- e) Nos casos das TB entre comitente e comissário (ou entre consignante e consignatário), o VT será o preço de venda acordado pelo comissário (consignatário), diminuído da comissão (no caso da comissão de venda e da consignação), ou o preço de compra acordado pelo comissário aumentado da comissão (no caso da comissão de compra);
- f) No caso das transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades (regime particular do IVA), o VT será a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, em conformidade com o disposto em legislação especial ⁽²⁾;
- g) No caso de TB em virtude de arrematação, venda judicial ou administrativa, de conciliação ou de contratos de transacção, o VT será aquele por que as arrematações ou vendas forem efectuadas ou, sendo caso disso, o valor normal dos bens transmitidos definido no n.º 4 do art. 16º;
- h) No caso de contratos de locação financeira, o VT será o valor da renda (capital + juros) recebida ou a receber do locatário – art. 16º, n.º 2, al. h) ⁽³⁾.

Para a correcta determinação do VT terão ainda que se ter em conta os casos em que a contraprestação não seja constituída, no todo ou em parte, por dinheiro, situação em que ao montante recebido acrescerá o valor normal dos bens ou serviços dados em troca, conforme se refere no art. 16º, n.º 3 – **Exemplo:** No caso da transmissão de um automóvel novo (por 5.000) com retoma de um usado (avaliado em 1.000), o VT relativo à viatura nova é o valor recebido do adquirente adicionado do valor atribuído à retoma (ou seja, 5.000).

No parágrafo anterior, bem como nas anteriores alíneas c) e g), o legislador utiliza a expressão ‘valor normal’ de bens e serviços, daí que no n.º 4 do art. 16º se estabeleça esse conceito, considerando-se valor normal de um bem ou serviço, o preço acrescido dos

⁽²⁾ Tal legislação especial a que alude a al. f) do n.º 2 e o n.º 8 do art. 16º, foi já abordada anteriormente (Cap. 1), tratando-se do ‘regime particular da margem’ previsto no DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, que abrange os bens em 2ª mão, os objectos de arte e de colecção e as antiguidades.

⁽³⁾ Tal como se referiu anteriormente (Cap. 2), esta alínea foi aditada pela Lei do OE para 1995, pois até aí as locadoras não liquidavam IVA pela componente relativa aos juros, ao abrigo da 1ª parte da alínea a) do n.º 6 do art. 16º.

elementos constantes no n.º 5 do art. 16º, quando nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente para obter o bem ou serviço, em condições normais de concorrência, no tempo, lugar e circunstâncias em que a operação é efectuada.

De acordo com o art. 16º, n.º 5, o VT das operações sujeitas a imposto deverá incluir:

- Impostos (IA e IEC's), direitos, taxas e outras imposições, excluindo o próprio IVA;
- Despesas acessórias debitadas ao cliente, tais como comissões, embalagens, transportes, seguros e publicidade efectuadas (em nome próprio embora) por conta do cliente ⁽⁴⁾;
- As subvenções (subsídios) obtidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados, quando fixadas antes da realização da operação e que estejam directamente relacionadas com o preço da operação ⁽⁵⁾.

⁽⁴⁾ O valor tributável das P.S. deverá incluir as despesas acessórias debitadas efectuadas por conta do cliente, conforme dispõe a al. b) do n.º 5 do art. 16º. Contrariamente, deverão ser excluídos do valor tributável, nos termos da al. c), do n.º 6 do art. 16º, as quantias pagas em nome e por conta do destinatário dos serviços (adquirente), registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas. Assim, relativamente ao 1º tipo de despesas e de acordo com o prescrito nas als. b) e c) do n.º 5 do art. 35º, deverão os SP's proceder à correcta discriminação dos serviços prestados e dos bens transmitidos, pelo que na factura ou documento equivalente a emitir deverão ser inscritas separadamente as quantias recebidas a título de despesas debitadas ao cliente (transportes, comissões, publicidade, comunicações, etc.), as quais também se encontram sujeitas a imposto sendo consideradas PS face à natureza residual do conceito, fazendo assim parte da contraprestação obtida ou a obter do adquirente – art. 16º, n.º 5, al. b) (se se tratar de despesas não sujeitas, isentas ou sujeitas a taxa reduzida, o débito ao cliente poderá ter idêntico tratamento desde que haja a necessária discriminação na factura; tratando-se de portes os mesmos estarão sujeitos a IVA, o mesmo já não acontecendo se o débito se referir a selos de correio em virtude da isenção prevista no n.º 25 do art. 9º). Hipoteticamente, no caso das despesas serem efectuadas em nome próprio mas por conta do cliente, se o débito ao cliente corresponder de facto a despesas realizadas e for efectuado a preço de custo/aquisição, teremos que o IVA liquidado será idêntico ao IVA dedutível, isto se, claro, o IVA for dedutível, o que se verifica de facto, mesmo nos casos das despesas excluídas do direito à dedução, conforme dispõe o n.º 2, al. c) do art. 21º (exemplo: débito relativo ao aluguer de uma viatura de turismo – deverá ser liquidado IVA ao cliente pelo débito desta despesa, IVA esse que é dedutível; o cliente naturalmente que não poderá deduzir o imposto dessa despesa que lhe é debitada face ao disposto na al. a) do n.º 1 do art. 21º). Apenas nos casos de despesas em nome e por conta do cliente, não será exigível o respectivo IVA, uma vez que nestas situações o documento comprovativo da despesa estará emitido em nome do cliente, não sendo contabilizado como custo, nem podendo ser deduzido o respectivo IVA por parte do SP (n.º 2 do art. 20º do CIVA). Tais documentos deverão ser contabilizados em contas de terceiros, que não influenciam os resultados, devendo ser entregues posteriormente ao cliente para que proceda à sua contabilização e eventual dedução do IVA. A referência expressa no recibo ou factura de que se trata de despesas em nome e por conta do cliente, é considerada condição essencial para a não liquidação de IVA, pelo que a não indicação de uma referência deste tipo implicará a exigência do imposto. Os originais dos documentos comprovativos das despesas devem ser entregues ao cliente, devendo ser arquivada fotocópia dos mesmos para comprovar que se trata efectivamente de despesas desta natureza. Finalmente, refira-se que no caso de adiantamentos para fazer face a despesas em nome e por conta do cliente, estarão também fora do campo de incidência, não sendo objecto de tributação, devendo o documento a emitir mencionar que se trata de adiantamentos deste tipo, adoptando-se procedimentos que permitam comprovar isso mesmo, designadamente, o procedimento proposto anteriormente.

⁽⁵⁾ Para que um subsídio fique abrangido pela incidência do IVA é necessário que integre o conceito de contrapartida de um fornecimento de um bem ou de um serviço, ou seja, em princípio o subsídio deve ser pago à entidade subsidiada (subvencionada) para que esta forneça determinados bens ou preste determinados serviços a um preço mais reduzido, compensando-se essa redução nos preços. Encontram-se aqui incluídos os subsídios comunitários à agricultura (leite, tomate, etc.), mas, neste caso, como a actividade é isenta não haverá tributação, mesmo no caso de renúncia à isenção, por uma questão de eventuais distorções de concorrência que poderiam ser provocadas em prejuízo dos agricultores não isentos (sabendo-se também que, por exemplo, a Espanha e a França não tributam tais subsídios o que agravaria as distorções num contexto internacional) - o facto dos subsídios não estarem sujeitos a IVA não influencia o direito à dedução. Um exemplo de subvenções agrícolas tributadas, conforme o Despacho n.º 22621/01, de 08 de Novembro, são as ajudas à transformação de forragens secas, as quais são atribuídas em função das quantidades transmitidas e são fixadas antes da realização das

Por outro lado, não fazem parte do valor tributável (art. 16º, n.º 6):

- Os juros devidos pelo diferimento do pagamento da contraprestação ⁽⁶⁾;
- As quantias recebidas como indemnização declarada judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações ⁽⁷⁾;
- Os descontos, abatimentos ⁽⁸⁾ e bónus concedidos;

vendas, tratando-se dos únicos subsídios agrícolas conhecidos tributados em IVA. Relativamente aos subsídios atribuídos com vista à formação profissional, cuja actividade também se encontra isenta (desde que reconhecida, presumindo-se esse reconhecimento, mesmo no caso de empresas que não se dediquem a esta actividade a título principal, quando os subsídios são constituídos por fundos da CE), também não serão tributados, mas, neste caso, se houver renúncia, terá que haver liquidação de IVA, situação que reduz o subsídio na parte correspondente ao IVA; no caso de não haver renúncia não haverá tributação, mas isso poderá afectar o direito à dedução pois tais subsídios entram no cálculo do prorata, nos termos do art. 23º, n.º 4. Encontram-se excluídos os subsídios à exploração os quais se consideram subvenções não tributadas, pois não são atribuídos nas condições mencionadas na al. c) do n.º 5 do art. 16º; porém, os mesmos irão afectar o direito à dedução. Relativamente aos subsídios de equipamento não são tributáveis, pois não são enquadráveis no n.º 5 do art. 16º, nem têm quaisquer implicações ao nível do direito à dedução conforme estipula o n.º 4 do art. 23º. Finalmente, relativamente aos subsídios para a criação de postos de trabalho, também se trata de subsídios não tributados (não se relacionam com os preços, nem com quantidades), mas os mesmos têm também implicações ao nível do direito à dedução. Finalmente uma referência ao n.º 7 do art. 16º que permite, por opção dos SP's, a tributação dos subsídios não tributados, retirando o IVA de dentro dos montantes recebidos – tal solução não se revela uma boa opção pois o valor da subvenção é reduzido com a parcela de IVA a entregar ao Estado, embora este procedimento permita evitar as limitações no direito à dedução referidas anteriormente (outra alternativa será a utilização de um sistema de afectação real relativamente ao sector isento, mas tal não se mostra perfeitamente exequível em todas as situações anteriores, designadamente, no caso de subsídios à exploração ou à criação de postos de trabalho)

⁽⁶⁾ Normalmente o estado exige o IVA 'à cabeça' no momento da emissão da factura, pelo que em sede deste imposto não faz sentido tributar os juros pelo pagamento diferido do preço acordado (excepto no *leasing* e ALD).

⁽⁷⁾ Resulta da letra da lei, que as indemnizações declaradas judicialmente não são tributadas. Relativamente às restantes indemnizações a regra é que só estarão sujeitas se tiverem subjacente uma TB ou uma PS, não sendo tributáveis nos restantes casos. Porém, esta regra é susceptível de diferentes interpretações, o que gera dúvidas e alguma controvérsia relativamente a esta questão. Tem sido entendimento da AF que as indemnizações pagas pelas seguradoras não serão tributáveis, uma vez que não têm subjacente qualquer TB ou PS, tratando-se de situações decorrentes de responsabilidade civil extracontratual e que não se destinam a remunerar qualquer operação, antes se destinando simplesmente a reparar um dano. Relativamente às restantes indemnizações existem de facto muitas dúvidas, pelo que as conclusões seguintes são formuladas com algumas reservas. Assim, relativamente às indemnizações pagas pelo cliente ao fornecedor ou prestador, as mesmas estão sujeitas a IVA devendo fornecedor liquidar IVA pela totalidade do valor da contraprestação recebida do cliente, incluindo pela indemnização recebida, a qual se considera ter subjacente uma TB ou uma PS fazendo parte da contraprestação obtida do adquirente. Por exemplo, penalidades contratuais por incumprimentos diversos a debitar pelo fornecedor ao cliente, tais como, indemnizações por atrasos em empreitadas por culpa imputável ao cliente, ou porque o cliente não disponibilizou os meios a que estava obrigado no âmbito de um qualquer contrato, ou porque se atrasou a recolher um contentor com a mercadoria, etc.. Na realidade, caso estas situações não estivessem sujeitas correr-se-ia o risco de parte da contraprestação ser afastada da incidência utilizando este subterfúgio. Na generalidade das situações em que é o fornecedor/prestador a indemnizar o cliente, afigura-se-nos, salvo melhor opinião, que tais indemnizações não estarão sujeitas a IVA porque não remuneram qualquer operação, pelo que o cliente, pelo recebimento da indemnização, deverá emitir um documento sem IVA, uma vez que o mesmo não estaria a prestar qualquer serviço ou a transmitir quaisquer bens, antes pelo contrário. Neste caso, as indemnizações sancionam apenas a lesão de um interesse pois apenas se destinam a reparar um dano sofrido pelo cliente (não remuneram qualquer operação) – poderão dar-se como exemplos as indemnizações pagas pelo fornecedor/prestador ao seu cliente por atrasos na entrega dos bens (trabalho a feito), as pagas pelos transportadores por atrasos na entrega de mercadorias ou porque a mercadoria se deteriorou no transporte, etc.. Aliás, conforme consta da Informação n.º 1010, de 2000.01.20, da DSIVA, considera-se que as penalidades contratuais que sancionam o atraso na execução de uma obrigação contratual, ou, em geral, a lesão de qualquer interesse, não são tributáveis em IVA na medida em que não têm subjacente uma TB ou uma PS. Por último dá-se um exemplo de uma indemnização tributável paga pelo transportador (prestador) ao cliente, que seria o caso das mercadorias transportadas se terem extraviado (desaparecerem) – neste caso, o adquirente do transporte liquidará IVA pela indemnização recebida do transportador, uma vez que se presume, face ao desaparecimento das mercadorias, ter havido uma TB (este exemplo não contraria as conclusões acima mencionadas uma vez que se trata de uma situação diferente em que existem dúvidas sobre o destino dado às mercadorias).

⁽⁸⁾ Tais descontos e abatimentos deverão ser abatidos ao preço base da transacção para efeitos de cálculo do IVA. Se os descontos e abatimentos constarem fora da factura (notas de crédito), poderá regularizar-se o IVA

- As quantias pagas em nome e por conta do cliente quando registadas pelo sujeito passivo nas respectivas contas de terceiros ⁽⁹⁾;
- As quantias relativas a embalagens não transaccionadas (embalagens retornáveis) quando na factura ou documento equivalente estas estejam discriminadas e conste expressamente o acordo da sua devolução ⁽¹⁰⁾.

Relativamente à facturação efectuada em moeda estrangeira, as taxas de câmbio a utilizar, para efeitos da determinação do valor tributável, serão as constantes das tabelas indicativas do Banco de Portugal ou as de venda praticadas por qualquer banco estabelecido no território português. Por opção do SP poderão ser consideradas as taxas do dia em que se verificou a exigibilidade do imposto ou as do primeiro dia útil do respectivo mês - art. 16º, n.ºs 9 e 10.

4.2. NAS IMPORTAÇÕES

Nas importações de bens o VT é determinado pela DGAIEC, sendo constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor e incluirá (art. 17.º n.ºs 1 e 2):

- Os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e demais encargos, excluindo o próprio IVA;
- Despesas acessórias (designadamente, comissões, embalagens, transportes e PS acessórias e seguros), que se verifiquem até ao primeiro lugar de destino dos bens no interior do país ou outro lugar de destino no território da CE ⁽¹¹⁾ ⁽¹²⁾.
- As PS a que alude a al. p) do n.º 1 do art. 14º que se relacionem com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento do trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da CE, a importação temporária de bens; incluirá também as operações isentas referidas nas alíneas b) a e) do n.º 1 do art. 15º ⁽¹³⁾.

inerente, dentro dos condicionalismos referidos no n.º 5 do art. 71º, ou seja, exige-se a prova de que o adquirente teve conhecimento da rectificação - neste caso, obtida a prova, o SP fornecedor fará uma regularização de IVA a favor da empresa (C40 da DP), enquanto que o cliente fará uma regularização a favor do Estado (C41 da DP).

⁽⁹⁾ Ver o exposto na nota 4.

⁽¹⁰⁾ Vide art. 35º, n.º 5, al. b), 2ª parte.

⁽¹¹⁾ O IVA dos serviços de transporte, cargas, descargas, comissões, etc., faz parte do valor tributável das importações com que se relacionam, daí os prestadores de serviços não liquidarem IVA nessas operações – isenção do art. 13º, n.º 1, al. f).

⁽¹²⁾ Entende-se como lugar de destino, aquele que seja documentalmente comprovado juntos dos serviços aduaneiros ou, na sua falta, o lugar em que se efectua a primeira ruptura de carga no interior do país ou, se tal não se verificar, o lugar da importação (art. 17º, n.º 3).

⁽¹³⁾ Trata-se das operações relacionadas com bens colocados num regime de entreposto não aduaneiro, entreposto aduaneiro, aperfeiçoamento activo, depósito provisório, zona franca ou entreposto franco (als. a) a e)

Por outro lado, serão excluídos os descontos por pagamento antecipado e os restantes descontos que figurem separadamente na factura (art. 17º, n.º 4).

No que respeita às reimportações de bens exportados temporariamente para fora do território da CE e que aí tenham sido objecto de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o VT será o que corresponder à operação efectuada (serviço) de acordo com as normas precedentes (art. 17º, n.º 5) ⁽¹⁴⁾.

No caso dos elementos que constituem o VT estarem expressos em moeda estrangeira, a taxa de câmbio a utilizar será determinada de harmonia com as disposições comunitárias em vigor para o cálculo do valor aduaneiro (art. 17º, n.º 6).

O imposto devido nas importações será apurado por aplicação das taxas previstas no art. 18º ao VT determinado conforme o exposto anteriormente, sendo que a sua liquidação (cálculo e repercussão) é da competência da DGAIEC – tal imposto constará de um documento designado por ‘IL’ que suportará a dedução do IVA (art. 19º, n.º 1, al. b), n.º 2), mas apenas quando o imposto já se encontrar pago (art. 27º, n.º 3).

Finalmente, tal como se referiu a propósito da incidência nas importações (Cap. 2, ponto 2.1.3.), trata-se de uma matéria de alguma complexidade e com uma relativa marginalidade no contexto do IVA, pelo menos na parte que é da competência da DGCI.

De facto, nestas matérias relacionadas com importações (arts. 5º, 13º e 17º), exportações (art. 14º) e regimes de suspensão de imposto (art. 15º), deverão ter-se presentes todo um conjunto de técnicas, procedimentos e outras questões de natureza muito específica, reguladas por inúmera legislação aduaneira paralela ao CIVA, matéria essa que obviamente não constitui objecto da disciplina.

Face às especificidades atrás invocadas resulta daí que uma correcta abordagem destas questões apenas poderá ser levada a cabo por alguns profissionais, designadamente, funcionários da DGAIEC, Despachantes Oficiais e alguns (poucos) estudiosos.

do n.º 1 do art. 15º). Tais operações são isentas de IVA, o que faz com que os bens estejam numa situação de suspensão de imposto, devendo este ser liquidado no momento em que se dá a importação.

⁽¹⁴⁾ Está aqui implícita uma situação de aperfeiçoamento passivo, dando-se a tributação no país de destino apenas pelo valor do serviço efectuada no estrangeiro (reparações, aperfeiçoamentos ou complementos de fabrico), no caso, em Portugal. Se, ao invés, no nosso país se desse o aperfeiçoamento activo (serviços executados em Portugal), tais serviços não seriam tributados em Portugal (isenção do art. 14º, n.º 1, al. c) – isenção no país de origem), sendo tributados no país de destino ao abrigo de uma norma com alcance idêntico ao art. 17º, n.º 5.

5. TAXAS

De acordo com o n.º 1 do art. 18º, as taxas de imposto a aplicar às TB, PS, Importações e às AIB ⁽¹⁵⁾ são as seguintes:

- ⇒ Uma **taxa (especial) reduzida de 5%**, aplicável aos bens e serviços constantes da **Lista I** anexa ao CIVA, nomeadamente, aos bens alimentares essenciais (cereais, carne, peixe e moluscos, leite e lacticínios, azeite, frutas e produtos hortícolas), água, refrigerantes, produtos dietéticos, alguns serviços prestados por advogados, produtos farmacêuticos, electricidade, alojamento em hotéis, transporte de passageiros, espectáculos e divertimentos públicos, algumas empreitadas, livros, jornais e revistas, bens de produção da agricultura, etc. ⁽¹⁶⁾.
- ⇒ Uma **taxa (especial) intermédia de 12%**, que se aplica aos bens e serviços previstos na **Lista II** anexa ao CIVA, designadamente, ao queijo, iogurtes, gorduras e óleos comestíveis, conservas de carne, de peixe e de moluscos, fruta e frutos secos, café (em grão ou em pó), vinhos comuns, águas minerais, flores e plantas, equipamentos agrícolas e serviços de alimentação e bebidas.
- ⇒ Por último, uma **taxa normal de 19%**, aplicável a todos os bens (TB) e serviços (PS) não abrangidos pela taxa reduzida ou intermédia, ou seja, àqueles que não constam das Listas I e II.

As taxas do IVA a aplicar nas operações que se considerem efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira ⁽¹⁷⁾, são, respectivamente, 4%, 8% e 13%, conforme estipula o art.º 18.º n.º 3 ⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁵⁾ Conforme o disposto no art. 18º, n.º 1 do RITI.

⁽¹⁶⁾ A taxa reduzida será também aplicável às Importações, AIB e às transmissões de objectos de arte previstas no DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, (ver 'regime particular da margem') – art. 18º, n.º 2.

⁽¹⁷⁾ Conforme o disposto no DL n.º 347/85, de 23 de Agosto, que remete para as regras de localização das operações previstas no art. 6º.

⁽¹⁸⁾ Taxas mais reduzidas que têm em vista atenuar os efeitos da insularidade, designadamente, para atenuar o efeito dos custos adicionais de transporte em que incorrem os operadores sedeados nas regiões autónomas. Refira-se a propósito que as taxas de IRS aplicáveis às regiões autónomas são também mais reduzidas, para além de que nessas regiões vigoram também regras específicas altamente favoráveis relativamente a determinadas operações / actividades desenvolvidas nas respectivas zonas francas – Zona Franca da Ilha da Madeira e Zona Franca da Ilha de Santa Maria.

Por outro lado, a taxa a aplicar é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível (arts. 7º e 8º), nos termos do art. 18º, n.º 9, tratando-se de uma norma muito importante quando há alterações nas taxas ⁽¹⁹⁾.

No que se refere às TB constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto, de acordo com o art. 18º, n.º 4, aplicar-se-ão as seguintes taxas:

- A taxa que corresponder às mercadorias ou, no caso de várias taxas, a mais elevada, se as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofrerem alterações nem perderem a sua individualidade ⁽²⁰⁾;
- A taxa aplicável ao conjunto final, se as mercadorias que compõem esse conjunto (unidade de venda) sofrerem alterações ou perderem a sua individualidade ⁽²¹⁾.

⁽¹⁹⁾ Como aconteceu recentemente com a alteração da taxa normal de 17% para 19%, ocorrida em 06 de Junho de 2002. De facto, tal como se referiu anteriormente, a exigibilidade ocorre, regra geral, no momento da emissão da factura (desde que emitida dentro do prazo legal – até ao 5º dia útil posterior ao facto gerador), pelo que a taxa a aplicar será a taxa em vigor no momento da emissão da factura. Deste modo, discordamos da posição tomada recentemente pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) que conferiu legitimidade à Portugal Telecom para corrigir as facturas relativas aos consumos até 05 de Junho, mandando aplicar-se a taxa de 17% a tais serviços, atendendo ao princípio geral da não retroactividade da lei fiscal. Na verdade, tecnicamente, tal posição contraria o disposto no n.º 8 do art. 18º, pois, tratando-se de PS de carácter continuado, o facto gerador ocorre no último dia do período a que se refere cada pagamento, dando-se a exigibilidade na data da emissão da factura se emitida no prazo legal, ou, caso isso não aconteça, no 5º dia útil seguinte, logo, a exigibilidade naqueles consumos ocorre após 06 de Junho, pelo que a taxa a aplicar nas facturas a emitir a partir dessa data deveria ser a de 19% - a PT deveria, nos casos em que tal fosse possível, emitir as facturas antes do dia 06 para poder aplicar a taxa de 17%. Em todo o caso reconhece-se alguma justiça na decisão tomada pelo SEAF.

⁽²⁰⁾ Se as mercadorias forem tributadas todas à mesma taxa, não haverá qualquer dúvida na aplicação da taxa ao conjunto (produto comercial distinto – unidade de venda), pois a taxa aplicável será a que corresponder às mercadorias. Se as mercadorias que compõem a unidade de venda forem tributadas a várias taxas, a taxa aplicável ao conjunto será a mais elevada. O exemplo perfeito para demonstrar esta realidade é um 'cabaz de natal', que normalmente é constituído por bens (alimentares e outros) sujeitos às diferentes taxas, que não sofrem alterações nem perdem a sua individualidade, pelo que a taxa aplicável ao cabaz será a mais elevada (19%). Se esse 'cabaz de natal' fosse constituído exclusivamente por produtos alimentares tributados à taxa reduzida de 5%, seria essa a taxa aplicável ao conjunto (cabaz). Repare-se que não seria boa política comercial, por exemplo, um vendedor de tractores agrícolas, no âmbito de uma campanha de promoção comercial, vender um tractor em conjunto com um acessório não destinado à agricultura (por exemplo, uma grua destinada a outros fins), formando um produto comercial distinto. Neste caso, a taxa aplicável ao conjunto seria a taxa normal de 19%, enquanto que se os bens fossem transaccionados separadamente a taxa já seria a de 12 % para o tractor agrícola e 19% para a grua não destinada à agricultura (silvicultura e pecuária). Este exemplo ilustra bem o prejuízo da aplicação desta norma, o que justifica serem poucos os exemplos conhecidos de unidades de venda compostas por produtos que, não perdendo a sua individualidade, se encontram sujeitos a várias taxas (tal problema não sucede se os bens estiverem sujeitos à mesma taxa, pois a taxa aplicável ao conjunto é a taxa dos bens, não havendo prejuízo com a adopção destas práticas comerciais).

⁽²¹⁾ O exemplo perfeito é o café (bica) adquirido numa máquina automática de moedas – neste caso, a bica é constituída por bens sujeitos a várias taxas (água – 5%, café em grão ou moído – 12% e açúcar – 19%), que se misturam e perdem a sua individualidade formando um produto final que é a bica, sendo esta tributada a 19% uma vez que as Listas I e II não contemplam tal produto (se for servida num café ou restaurante a taxa já seria a de 12% - serviço). Tal norma tem uma aplicação quase universal na indústria, pois os inputs produtivos (matérias primas), sujeitos eventualmente a várias taxas, são transformados, perdendo a sua individualidade, constituindo o produto acabado uma unidade comercial distinta tributada à taxa que lhe corresponder. Por exemplo, o fiambre é tributado à taxa de 12% porque tal produto se encaixa na lista II, sabendo-se que o mesmo é constituído por bens sujeitos a várias taxas (carne de porco – 5%, outros aditivos e complementos – 19%). Foi este facto que justificou recentemente a inclusão na Lista I (verba 1.4.7) do leite chocolateado que agora é tributado a 5%, sendo que antes era tributado à taxa de 19%, pois era constituído por produtos tributados a várias taxas (leite – 5%, chocolate e outros – 19%), sem que existisse uma taxa reduzida que contemplasse tal produto. Todos os produtos transformados que são tributados a taxas especiais (5% ou 12%), são exemplos perfeitos da aplicação desta norma, aplicando-se tais taxas a tais produtos apenas porque os mesmos constam expressamente das Listas I e II (por exemplo, produtos alimentares: farinhas – 5%, queijos, iogurtes e manteiga – 5%, produtos dietéticos – 5%, refrigerantes – 5%, conservas – 12%, fiambre – 12%, óleos alimentares – 12%, etc.). Por último, refira-se que a

Nas PS relativas a contratos de locação financeira aplicar-se-á a taxa que corresponderia à transmissão de bens dados em locação financeira, nos termos do art. 18º, n.º 5 ⁽²²⁾.

No que se refere às PS referidas na alínea c) do n.º 2 do art. 4º, i.e., a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, aplicar-se-á ao serviço a taxa que corresponderia à transmissão de bens obtidos após a execução da empreitada (art. 18º, n.º 6), ou seja, como se os materiais tivessem sido fornecidos na sua totalidade pelo empreiteiro ⁽²³⁾.

Às importações de mercadorias incluídas em pequenas remessas enviadas a particulares ou contidas em bagagens pessoais dos viajantes, não isentas de IVA e sujeitas a direitos aduaneiros ⁽²⁴⁾ aplicar-se-á sempre a taxa normal de 19%, independentemente da sua natureza - art. 18º, n.º 8.

Uma última referência ao disposto no n.º 7 do art. 18º ⁽²⁵⁾, que refere que a taxa aplicável aos serviços prestados por via electrónica previstos na al. n) do n.º 8 do art. 6º e no Anexo D do CIVA é a normal de 19%.

redacção do art. 18º, n.º 4, al. b) deveria ser alterada, pois, na parte final, em vez do termo 'lhes', deveria constar 'lhe', pois a taxa aplicável ao conjunto é a que lhe corresponder (ao conjunto) e não a que 'lhes' corresponder (às mercadorias), pois isso seria uma incongruência no caso de lhes corresponderem diferentes taxas. Considera-se que este lapso na redacção desta norma do CIVA deveria ser corrigido, pois a actual redacção dificulta muito a sua interpretação.

⁽²²⁾ Aqui dá-se como exemplo o leasing de um tractor agrícola, cujas rendas beneficiam da taxa de 12%, prevista na verba 2.5 da Lista II (taxa do serviço = taxa dos bens). Note-se que se os bens beneficiarem de isenção o leasing também beneficiará da mesma isenção – veja-se o caso do leasing imobiliário, cujas rendas periódicas beneficiam da isenção consignada no n.º 30 do art. 9º e cujo valor residual beneficia da isenção do n.º 31 do mesmo artigo.

⁽²³⁾ Ver comentários efectuados a propósito do art. 3º, n.º 3, al. e) e do art. 4º, n.º 2, al. c), quando nos referíamos às empreitadas sobre bens móveis - Cap. 2 - 'Incidência'.

⁽²⁴⁾ Mais concretamente sujeitas ao direito aduaneiro forfetário previsto nas disposições preliminares da Pauta Aduaneira Comum.

⁽²⁵⁾ Este n.º foi aditado ao art. 18º pelo DL n.º 130/2003, de 28 de Junho, diploma que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2002/38/CE, do Conselho, de 07 de Maio, introduzindo grandes alterações em sede de IVA ao nível das regras aplicáveis aos serviços prestados por via electrónica (comércio electrónico *'on line'*), tendo como principal objectivo eliminar as distorções de concorrência que existiam na comercialização destes serviços (ver o **Anexo D** do CIVA e a al. n) do n.º 8 e n.ºs 9 e 10 do art. 6º; ver também o 'Regime especial para SP's não estabelecidos na CE que prestem serviços por via electrónica a não SP's nela residentes', publicado em anexo ao atrás mencionado DL. n.º 130/2003).