OTOC
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

Formação à Distância

# IVA (Revisão ao Código)

DIS2712

José Roriz
Liliana Pereira
Luís Filipe Esteves
Rui Bastos

Setembro 2012

## FICHA TÉCNICA

**Título**: IVA (Revisão ao Código)

**Autores**: José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos

**Capa e paginação:** DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

# ÍNDICE


| | |
|---|---|
| **MÓDULO 1. A INCIDÊNCIA DO IVA** | **7** |
| **1. Incidência** | **7** |
| 1.1. Incidência objetiva | 7 |
| 1.1.1. Transmissões de bens | 8 |
| 1.1.1.1. Conceito de transmissão de bens | 8 |
| 1.1.1.2. Operações assimiladas a transmissões de bens | 9 |
| 1.1.1.3. Operações excluídas do conceito de transmissão de bens | 17 |
| 1.1.2. Prestações de serviços | 19 |
| 1.1.2.1. Conceito de prestação de serviços | 19 |
| 1.1.2.2. Operações assimiladas a prestações de serviços | 19 |
| 1.1.2.3. Operações excluídas do conceito de prestação de serviços | 21 |
| 1.1.3. Importações de bens | 22 |
| 1.1.4. As operações intracomunitárias | 24 |
| 1.2. Incidência Subjetiva | 27 |
| 1.2.1. Análise do artigo 2.º do Código do IVA | 27 |
| 1.2.2. Inversão do sujeito passivo nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e determinados serviços relacionados | 31 |
| 1.2.2.1. Proposta de Lei n.º 62/X, de 30 de março de 2006 | 31 |
| 1.2.2.2. Lei n.º 33/2006, de 28 de julho | 32 |
| 1.2.2.3. Introdução | 32 |
| 1.2.2.4. Âmbito de aplicação | 33 |
| 1.2.2.5. Como se calcula o IVA devido pelo adquirente | 33 |
| 1.2.2.6. Obrigações declarativas e de faturação | 33 |
| 1.2.2.6.1. Quanto ao vendedor / prestador do serviço | 33 |
| 1.2.2.6.2. Quanto ao adquirente | 34 |
| 1.2.2.6.2.1. Aquisições a sujeitos passivos | 34 |
| 1.2.2.6.2.2. Aquisições a não sujeitos passivos | 34 |
| 1.2.2.7. Anexo E | 34 |
| 1.2.2.8. Informações vinculativas | 35 |
| 1.2.2.8.1. Operações efetuadas sobre ossos e peles em bruto | 35 |
| 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. | 35 |
| 1.2.2.8.3. Transmissão de sobras de jornais ou revistas. Transmissão de paletes. | 35 |
| 1.2.2.8.4. Recolha, armazenagem e transporte de sucata | 36 |
| 1.2.2.8.5. Trapos | 36 |
| 1.2.2.8.6. Recolha de óleos alimentares para reciclagem | 36 |
| 1.2.2.8.7. Lingotes de alumínio e cavilha de latão | 36 |
| 1.2.2.8.8. Tinteiros e *toners* | 36 |
| 1.2.2.8.9. Sucata de chumbo | 37 |

| | |
|---|---|
| 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 | 37 |
| 1.2.3.1. Introdução | 37 |
| 1.2.3.2. Normas gerais de aplicação | 38 |
| 1.2.3.2.1. Sujeito passivo pela aquisição de serviços de construção civil | 38 |
| 1.2.3.2.2. Casos em que há inversão | 38 |
| 1.2.3.2.3. Qualificação do sujeito passivo adquirente | 38 |
| 1.2.3.2.4. Noção de serviços de construção civil | 40 |
| 1.2.3.2.5. Âmbito da regra de inversão | 41 |
| 1.2.3.2.6. Entregas de bens móveis | 41 |
| 1.2.3.2.6. Exemplos | 42 |
| 1.2.3.3. Exigibilidade | 42 |
| 1.2.3.4. Aplicação da lei no tempo | 43 |
| 1.2.3.5. Obrigações contabilísticas e declarativas | 43 |
| 1.2.3.5.1. Quanto ao prestador do serviço | 43 |
| 1.2.3.5.2. Quanto ao adquirente | 44 |
| 1.2.3.6. Verificação do enquadramento em IVA do adquirente dos serviços | 46 |
| 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 | 46 |
| 1.2.3.8. Lista exemplificativa de serviços a que aplica a regra de inversão | 46 |
| 1.2.3.9. Lista exemplificativa de serviços a que não se aplica a regra de inversão | 47 |
| 1.2.3.10. Quadro-resumo | 48 |
| 1.3. Localização das Operações | 49 |
| 1.3.1. Conceitos | 49 |
| 1.3.2. As regras de localização das transmissões de bens | 50 |
| 1.3.3. As regras de localização das prestações de serviços | 53 |
| 1.3.3.1. As duas regras gerais | 53 |
| 1.3.3.2. As exceções comuns às duas regras gerais | 54 |
| 1.3.3.3. As exceções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA | 55 |
| 1.3.3.4. Extensão da territorialidade | 56 |
| 1.3.3.5. Conclusões sobre as atuais regras de localização | 57 |
| 1.3.3.5.1. Operações entre sujeitos passivos | 57 |
| 1.3.3.5.2. Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos | 59 |
| 1.3.4. A localização das operações efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas | 59 |
| 1.4. Facto Gerador e Exigibilidade | 61 |
| **MÓDULO 2. ISENÇÕES, VALOR TRIBUTÁVEL E TAXAS DO IVA** | **69** |
| **2. Isenções** | **69** |
| 2.1. Isenções Simples ou Incompletas | 69 |
| 2.1.1. Nas operações internas | 69 |
| 2.1.2. Consequências no setor da construção civil | 76 |
| 2.1.3. Renúncias à isenção previstas no Código do IVA | 77 |
| 2.1.4. Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis | 78 |
| 2.1.4.1. Introdução | 78 |
| 2.1.4.2. Quem pode renunciar? | 79 |
| 2.1.4.3. Em que situações se pode renunciar? | 80 |
| 2.1.4.4. Quais os requisitos a observar na renúncia? | 81 |
| 2.1.4.5. Validade do certificado e efetivação da renúncia | 82 |
| 2.1.4.6. Obrigações | 82 |
| 2.1.4.6.1. De liquidação | 82 |
| 2.1.4.6.2. De natureza declarativa | 83 |

2.1.4.6.3. De natureza contabilística 83
2.1.4.6.4. De faturação 83
2.1.4.7. Valor tributável 83
2.1.4.7.1. Regra geral 83
2.1.4.7.2. Regras especiais 83
2.1.4.8. Direito à dedução 84
2.1.4.8.1. Obrigatoriedade da afetação real 84
2.1.4.8.2. Nascimento e exercício do direito à dedução 84
2.1.4.9. Regularizações 84
2.1.4.9.1. Pela afetação a fins alheios à atividade exercida 84
2.1.4.9.2. Pela não utilização em fins da empresa 85
2.1.4.9.3. Outras regularizações 85
2.2. Isenções completas 85
2.2.1. Isenções das transmissões de bens para exportação e operações assimiladas 86
2.2.2. Isenções das prestações de serviços relacionadas com o comércio internacional de bens 87
2.2.3. Isenções das transmissões de bens e prestações de serviços relativas a barcos, aviões e à sua carga 88
2.3. Isenções na importação 89
2.4. Outras isenções 91
2.5. Isenções em legislação avulsa 93
**3. Valor Tributável 95**
3.1. Nas operações internas 95
3.1.1. Regra geral 95
3.1.2. Regras específicas 95
3.2. Nas importações 99
**4. Taxas 101**
**MÓDULO 3. APURAMENTO DO IVA 105**
**5. Liquidação e dedução 105**
5.1. Condições do direito à dedução 107
5.2. Exclusões do direito à dedução 109
5.3. Modalidades do exercício do direito à dedução 113
**6. Deduções parciais e regularizações 117**
6.1. Princípios gerais do direito à dedução 119
6.2. Conceitos 121
6.3.1. Métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista 123
6.3.2. Cálculo do *pro rata* 125
6.4. Regularizações anuais 129
6.4.1. Regularização geral (n.º 6 do art. 23.º) 129
6.4.1.1. Com utilização do *pro rata* 129
6.4.1.2. Com utilização da afetação real 130
6.4.2. Regularizações específicas dos bens de investimento (art. 24.º) 131
6.4.2.1. Com utilização do *pro rata* 131
6.4.2.2. Com utilização da afetação real 133
6.4.3. Regularizações no caso de alienação de bens (n.º 5 do art. 24.º) 134
6.6. Regularizações no caso de mudança de regime (art. 25.º) 141
**MÓDULO 4. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS, REGULARIZAÇÕES E REGIMES ESPECIAIS 143**
**7. Obrigações dos sujeitos passivos 143**
7.1. Obrigações de pagamento 145
7.1.1. Regra geral 145
7.1.2. Regras especiais 145
7.1.3. Pagamento de liquidações da competência dos serviços fiscais 145

7.2. Obrigações declarativas 146
7.3. Obrigações de Faturação 150
7.4. Obrigações contabilísticas 153
**8. Regularizações do imposto 155**
**9. Regimes especiais 159**
9.1. Regime Especial de Isenção 161
**10. Regimes Particulares 169**
10.1. Agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos 171
10.2. Bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades 173
10.3. Tabacos manufaturados 177
10.4. Combustíveis 179
10.5. Ouro para investimento 181
10.6. Venda de pescado em lota 183
10.7. Substituição do devedor do imposto 185

# Módulo 1. A Incidência do Iva

## 1. Incidência

As normas de incidência, em geral, têm como objetivo determinar o universo dos factos tributários sujeitos a tributação, estabelecendo os respetivos 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 respetivas (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 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 respetivas normas, pois tais dúvidas existem e prendem-se, sobretudo, com o facto de a lei, em sentido amplo, ter um carácter geral e abstrato, 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 respetivo código[2] e inclui a **incidência objetiva** (ou real) – artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º, a **incidência subjetiva** (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 aspetos 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 objetiva

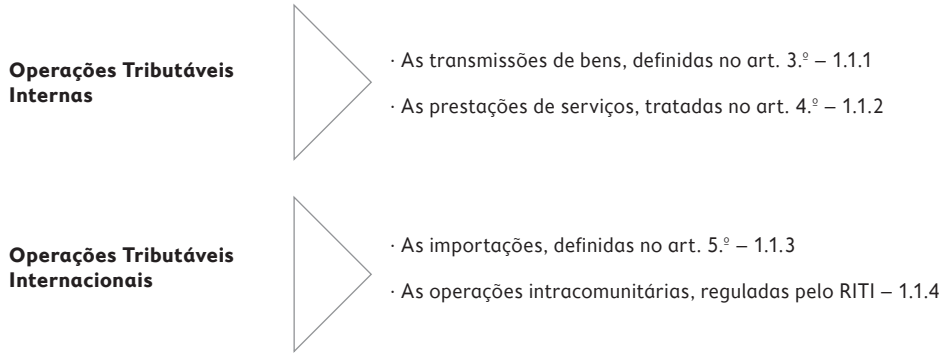
A incidência objetiva ou incidência real encontra-se definida no n.º 1 do art. 1.º [3], podendo-se concluir que as operações sujeitas a IVA são de quatro espécies:

---

[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.

[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.




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 efetuadas 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 derrogado por outras normas.

Assim, verifica-se, por exemplo, que:

i) O facto de serem ou não efetuadas 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 efetuadas 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, respetivamente, são também passíveis de imposto;

iii) Quanto ao facto de serem efetuadas 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 atos isolados, aqueles que liquidem IVA indevidamente e outros ainda, enquanto meros adquirentes de serviços prestados por não residentes (ver incidência subjetiva – art. 2.º).

Desta forma, estão também excluídas de tributação as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo que não age nessa qualidade (está-se no âmbito da atividade 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 objeto 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 atualmente pela "Diretiva IVA", aprovada pela Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

**Desta definição podemos retirar as seguintes ilações:**

i. Regra geral, apenas as transmissões efetuadas 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 elétrica, 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 eletronicamente, 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 se fará 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 objeto 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 autoconsumos internos, em que não se dá qualquer transferência do direito de propriedade (alínea 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 deem 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:

*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

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

[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).

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 respetivos 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, consequentemente, 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 efetiva 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).

*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 fracionado, 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 estas situações, caso 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.

---

[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 perspetiva, 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.

*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 fatura das mercadorias em seu nome pela totalidade do valor cobrado ao cliente), embora por conta de um comitente, que lhe irá faturar 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].

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 atuando em nome próprio (emite a fatura pela totalidade), não chega sequer a receber as mercadorias (aliás, normalmente nem sequer tem armazém), seguindo as mesmas diretamente 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 diretamente, 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, assim, 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 faturou a máquina diretamente à empresa Y em seu nome próprio, embora por

[8] Dá-se o contrato de comissão quando alguém (comissário) se encarrega de praticar um ou mais atos 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 (artigos 231.º e 266.º do Código Comercial).

conta da empresa X, recebendo por isso uma comissão de 10%. A máquina seguiu no dia seguinte, diretamente do armazém da empresa X, para as instalações da empresa Y.

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

Deste modo, a empresa X (comitente) entrega ao Estado o montante de € 2070[9] 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 atuado em nome e por conta da empresa X, o que se verificava é que seria esta (X – comitente) a faturar em seu nome, diretamente à empresa Y, o montante de € 10 000 + IVA. Neste caso, a empresa Z emitiria uma fatura 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 de o comissário atuar 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 efetua 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 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[10], 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).

---

[9] 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.

[10] O contrato de consignação, não expressamente regulado na lei civil, é um contrato misto de mandato e depósito, em que o consignatário atua 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 expetativa 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 faturação no art. 38.º - emissão de duas faturas: provisória + definitiva). Tais contratos de consignação são muito frequentes nos dias de hoje, sendo caraterísticos nas vendas de jornais e revistas, eletrodomésticos, combustíveis, automóveis, etc. No caso dos quiosques (consignatários de jornais e revistas) o consignante emite uma fatura ('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 fatura 'definitiva' a emitir pelo consignante. No caso dos combustíveis, o consignante apenas fatura os litros de combustível vendidos pelo consignatário (documento definitivo), de acordo com uma contagem, normalmente diária ou semanal.

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 respetiva, 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 fatura 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.

*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 respetiva 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.

**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 deste tipo de bens 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%.

---

[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.

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 feitio), 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 no caso de prestação de serviços se aplicam exclusivamente as regras previstas no n.º 6 e seguintes do art. 6.º, com as naturais implicações, designadamente em termos de liquidação de imposto e de obrigações declarativas.

*f) A afetação 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 efetuadas 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 afetação de bens da empresa, que tenham originado dedução de imposto aquando da aquisição ou produção[12], a fins alheios à atividade, tais como, a afetação de bens ao empresário e ao pessoal, situações estas que vulgarmente se designam por 'autoconsumos 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 ato 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 afeta à atividade que desenvolve, deduzindo o IVA suportado. Posteriormente, afeta o equipamento ao seu uso próprio/particular, o que constitui um autoconsumo externo, tributado nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º.

---

[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 afetação, será feita com base no preço de custo, logo, o IVA liquidado serve apenas para anular o IVA indevidamente deduzido, liquidando-se, em princípio, exatamente o mesmo valor de IVA que previamente se deduziu (daí que se não existir prévia dedução não haja a obrigação de liquidação).

[13] O autoconsumo corresponde a uma saída de bens da empresa, que se carateriza pela inexistência de contraprestação. Esta operação é considerada uma transmissão de bens com vista a evitar consumos privilegiados, sem pagamento de IVA (autoconsumo externo), ou a evitar o exercício de deduções que não correspondem à utilização real dos bens (autoconsumo 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 efetua o autoconsumo estaria numa situação de concorrência desleal face aos restantes agentes económicos.

[14] Em geral, não é tributado o 'autoconsumo interno', ou seja, as afetações dentro da empresa, por exemplo, produção pela empresa de um equipamento necessário à sua atividade, afetação ao ativo fixo tangível de bens que integram os inventários, etc. Tal seria um contrassenso, pois a empresa estaria sempre a atuar no âmbito da sua atividade, despoletando-se uma cadeia de liquidações e deduções absolutamente despropositada. Contudo, tal já será admissível se a empresa desenvolver em simultâneo uma atividade tributada e uma atividade 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).

Sendo certo que no caso de algumas transmissões gratuitas se pode alegar que se está a atuar no âmbito da atividade, 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.

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 dessa alteração, foi aditado ao art. 3.º o n.º 7, que passou a conter o essencial da circular n.º 19/89, de 18 de dezembro, mantendo-se o conceito de amostra e, quanto às ofertas, o seu limite máximo anual (5‰), atualizando-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 atividade a permilagem referida no n.º anterior (5‰) aplica-se a uma estimativa do volume de negócios, sem prejuízo da posterior retificação, 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 atual limite é de € 50[16].
- 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) – exceto 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 Direção 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 objetos de uso pessoal, constituem gastos de ação social, não constituindo amostras nem ofertas. Não se destinando

[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.

a fins empresariais, estas despesas não conferem direito à dedução (nos termos do 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 setores de atividade.
- 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 fatura ou documento equivalente, com a indicação de 'bónus concedido')[17].

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

*g) A afetação de bens a sectores isentos e a afetação 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 autoconsumo 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 atividade económica. Esta modalidade de autoconsumo verifica-se quando determinados bens da empresa, sem dela serem 'retirados', são afetos a um sector de atividade isento, ao passo que o setor de atividade a que inicialmente se afetou 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 confiram o direito à dedução.

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

---

[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.

[18] Esta ideia tem subjacente um sistema de afetação real, no qual os sujeitos passivos mistos poderão deduzir integralmente o IVA relacionado com o setor tributado, não deduzindo qualquer imposto quando os bens se destinem ao setor isento (isenção incompleta). Deste modo, se há transferências (e até meras utilizações) de bens do setor tributado para o setor 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 afeto exclusivamente ao setor 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 adotado é o 'pro rata', já não se levantam estas situações, uma vez que o IVA é deduzido com base numa percentagem inerente à globalidade da atividade (tributada e não tributada), podendo assim os bens circular livremente dentro da empresa entre os vários setores de atividade. Na prática, no setor da construção civil, para evitar complicações de ordem prática inerentes à adoção do método da afetação real, opta-se muitas vezes por constituir duas empresas distintas. Todos estes aspetos serão desenvolvidos posteriormente.

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

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

Nestes casos, tais bens foram objeto de dedução do imposto no momento da aquisição, pelo que tais afetações internas serão consideradas transmissões de bens, sendo obrigatória a respetiva 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 afetação 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 objeto da sua atividade, 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 afetação 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, afetarem tais bens (inventários) ao ativo fixo tangível, 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 caráter de generalidade que carateriza o IVA.

### 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:

---

[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 faturas ditas 'normais' (n.º 7 do art. 36.º).

[20] Situação idêntica verifica-se no caso de uma oficina de reparação de automóveis efetuar a reparação, com peças do seu armazém, cujo IVA foi deduzido, de uma viatura de turismo que integra o ativo fixo tangível, 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 objeto da atividade 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 autoconsumos 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).

→ *Cessões, onerosas ou gratuitas, de estabelecimentos comerciais, bem como de todo um património, ou de parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade 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 Diretiva IVA e visa, essencialmente, simplificar a mecânica do imposto, de 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 atividade 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 ativos corpóreos transmitidos (investimentos, inventários, consumíveis). A não sujeição encontra fundamento no n.º 4 do art. 3.º e quanto aos ativos intangíveis (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 aspetos considerados pertinentes:

a) A norma poderá ser aplicável se apenas for transmitida uma parte de um património, desde que essa parte seja suscetível de constituir uma atividade 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 efetuadas a jusante.

---

[21] A venda, efetuada por um sujeito passivo, de máquinas que fazem parte do ativo fixo tangível 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 objetivamente apto ao exercício de uma atividade 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 atividade, beneficiando, isso sim, da isenção do n.º 29 ou n.º 30 do art. 9.º, respetivamente, com possibilidade de renúncia às isenções respetivas 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.

→ *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 respetivos sócios, em função do n.º de membros adultos do agregado familiar (acrescido de dois) partindo-se de um consumo de 0,75 litros diários por adulto.

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 (acrescido de dois) do sócio respetivo.

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 efetuadas 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 excluirão 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 setores 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 autoconsumo.

Todavia, não é um autoconsumo 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 afetações são a título pontual, transitório.

Temos aqui, por **exemplo**, a situação de uma empresa X que adquiriu um computador para o exercício da sua atividade 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 efetuar 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 respetiva 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 efetuadas 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 (autoconsumos externos e operações gratuitas), ou em que tudo se passa no interior da empresa (autoconsumos internos), neste caso, quando esta for um sujeito passivo misto que não beneficia do direito à dedução pela globalidade da sua atividade (num cenário de afetação 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 Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) 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 atividade 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] [24].

→ *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 de bens do comitente para o comissário (no caso deste atuar 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 efetuadas por um mandatário agindo em nome próprio (intermediário numa prestação de serviços que fatura em seu nome o valor total do serviço), este será, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço, mesmo que o serviço seja prestado diretamente 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 efetuadas entre comitente e comissário, visa-se também, com esta norma, evitar a interrupção da cadeia de deduções que ocorreria caso as prestações de serviços efetuadas 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 ativos intangíveis, cuja transmissão é considerada uma prestação de serviços, também não sujeita a IVA, tal como as transmissões de bens (ativos 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 vincou 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 suscetíveis de constituir um ramo de atividade independente.

---

[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 sedeado, 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 faturado 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 fatura 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.

[24] Ver sobre assunto as circulares 15/2011, 16/2011 e 17/2011, de 19 de maio de 2011, da DGCI.

Consideram-se não sujeitas, nos termos da referida disposição legal, designadamente, as cedências do direito ao trespasse, ao arrendamento, marcas, patentes, etc., caso sejam efetuadas 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, respetivamente[25].

A tributação das importações de bens justifica-se, tendo em consideração a adoção 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**[26], 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[27];
- 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 objeto 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.

De fato, a importação ocorre quando os bens entram no território da UE, dando-se desde logo a importação, com a consequente 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.

---

[25] A definição dos territórios será abordada no capítulo seguinte, a propósito da 'incidência territorial'.

[26] Este conceito sofreu uma importante alteração a partir da entrada em vigor da Diretiva que veio instituir o Regime Transitório do IVA nas Transações 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 transações 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).

[27] 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 AT, ou seja, o IVA é (auto)liquidado e deduzido pelo próprio adquirente português.

No n.º 2 do mesmo artigo, explicita-se ainda que se os bens forem colocados em algum dos regimes aí previstos[28], 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 das alfândegas, 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 a 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 coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens – alínea b) do n.º 1 do art. 2.º. De fato, para que uma importação seja uma operação tributável, não é necessário que seja efetuada 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 atuar no âmbito de uma atividade empresarial), que a operação seja realizada a título oneroso, que se dê a transmissão do direito de propriedade, nem que seja efetuada no exercício de uma atividade com caráter 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.

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, sendo efetuada 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 respetiva 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, permitindo-se agora o diferimento do pagamento do IVA devido pelas importações de bens,

[28] 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 ativo, 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 objeto de análise neste manual e, em caso de interesse, deverão ser analisados à luz do Código Aduaneiro Comunitário.

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 objeto 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 atividade 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 eletrónica pela AT, 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 efetivo na Alfândega, logo, deduzindo o imposto com base nesse documento, estamos a antecipar indevidamente a dedução do IVA.

Assim, enquanto o IVA constante de faturas ou documentos equivalentes passados sob a forma legal pode ser deduzido independentemente de estar ou não pago ao respetivo 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 eletrónica pela AT, 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, efetuando 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 fatura 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 efetuada a partir de um EM, e por isso isenta nesse país, corres-

ponde, 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 excecional, 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, adotando 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.

Em 6 de Dezembro de 2011 a Comissão Europeia adotou uma comunicação sobre o futuro do IVA, que define as caraterísticas fundamentais em que deve assentar o novo regime deste imposto e as ações prioritárias para a criação de um sistema do IVA na UE mais simples, mais eficaz a mais sólido. De harmonia com o comunicado de imprensa divulgado naquela data pela Comissão Europeia, esta concluiu que deixou de ser pertinente a questão que há muito se colocava na adoção de um sistema baseado no país de origem. Por conseguinte, o IVA continuará a ser cobrado no país de destino (ou seja, no lugar onde esteja situado o cliente) e a Comissão continuará a trabalhar na criação de um sistema do IVA da UE moderno, que se baseie neste princípio.

## 1.2. Incidência Subjetiva[29]

### 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 atividades 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 atividade 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 coletivas que**:

a. De um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, 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 Diretiva IVA – Diretiva 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 estabeleça 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.

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 atividades 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 coletivas. Em princípio, o sujeito passivo do IVA é uma pessoa jurídica, singular ou coletiva, sendo dispensável, assim, a atribuição desta qualidade a departamentos de empresas, com a consequente ficção de operação

[29] A incidência subjetiva, ou incidência pessoal, encontra-se prevista no n.º 1 do art. 2.º do CIVA, norma que estabelece quem está sujeito a imposto.

tributável para as simples imputações internas de bens e serviços.

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

Por fim, a atividade 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 atividades, onde quer que este ocorra (por exemplo, uma empresa que não possua sede nem estabelecimento estável em Portugal mas que efetua 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 (ato isolado)[30] (que seja suscetível 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).

d. As pessoas que, independentemente da qualidade em que atuem (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 atividade económica de importação.

e. Aquelas que mencionem, indevidamente, IVA em fatura 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[31].

f. Efetuem 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 (alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

---

[30] O CIVA refere-se aos atos isolados no sentido da prática por alguém de uma só operação tributável, desde que conexa com as referidas atividades, ou independentemente dessa conexão, que preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou IRC. Repare-se como, mesmo no caso de atos 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, exatamente 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 atos 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 deveriam ser considerados trabalhadores dependentes, sendo tributados na categoria A de IRS e devendo em simultâneo ser efetuados os correspondentes descontos para a Segurança Social, sem liquidação de IVA, tratando-se de uma situação bem mais grave do que a descrita anteriormente a propósito dos atos isolados, não só a nível fiscal, mas também social, ao nível da precariedade no emprego e suas implicações.

[31] 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 objeto de apropriação por parte do emitente do documento, mesmo no caso de liquidação indevida.

g. Aquelas que, no âmbito da sua atividade 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[32], quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável, ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (alínea e) 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 IVA. Ou seja, nestes casos, o adquirente dos serviços torna-se sujeito passivo do imposto pela respetiva 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 atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1, bem como quaisquer outras pessoas coletivas que devam estar registadas para efeitos do artigo 25.º do RITI.

O objetivo desta solução é o de garantir a neutralidade fiscal, atendendo ao caráter 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 atividade económica, sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas 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 coletivas 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 eletricidade, calor ou frio, através de redes de aquecimento e de arrefecimento), desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efetuada[33]

---

[32] 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 eletrónico on-line, etc.), que são tributados no país do adquirente por autoliquidação, 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, nos campos 4 (taxa normal) ou 17 da declaração periódica.

[33] A transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva 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 eletricidade, 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 eletricidade) são tributáveis em Portugal quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são

(alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

j. As pessoas singulares ou coletivas 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 respetivos transmitentes ou prestadores dos serviços sejam sujeitos passivos do imposto[34] (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 coletivas 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 confiram 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[35] . Ver desenvolvimento deste tema no ponto 1.2.3.

l. As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro (alínea l) 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).

---

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 eletricidade, 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 efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos 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 efetuada, as pessoas singulares ou coletivas 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 respetiva aquisição (alínea h) do n.º 1 do art. 2.º), procedendo à liquidação do imposto e respetiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º).

[34] 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 efetuada pelo respetivo 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 atividade 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 autofacturação 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.

[35] O referido decreto-lei 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 adotadas 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 respetivo 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 adotar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Diretiva 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 objeto 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.

Do que acabamos de referir, conclui-se 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 coletivas de direito público.

Vejamos agora o que dispõe o artigo 2.º do Código do IVA relativamente ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público. Refere-nos tal artigo que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade (jus imperii) ou das suas funções públicas (n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA), ainda que pela atividade dos seus serviços administrativos, sociais, educativos, culturais, desportivos, recebam quaisquer contraprestações/taxas. Contudo, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais atividades 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 atividade no âmbito dos seus poderes de autoridade ou na suscetibilidade de provocar distorções de concorrência, até pela não coincidência que existe nos vários Estados membros das áreas em que o Estado atua como autoridade pública.

De qualquer forma, mesmo na ausência de concorrência com o setor privado, o Estado e demais pessoas coletivas 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 eletricidade;
- 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 caráter 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 efetuada 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 setor de atividade, 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 respetivos adquirentes.

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

E, assim, tendo presente a experiência colhida de outros Estados membros, a Proposta de Lei aponta no sentido da adoção de medidas especiais, a aplicar aos sujeitos passivos que prosseguiam estas atividades, 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 coletivas, sujeitos passivos de IVA não isentos, que sejam adquirentes de desperdícios, resíduos e sucatas, bem como de determinadas prestações de serviços efetuadas sobre esses bens, constantes de um anexo a introduzir no Código do IVA, desde que o respetivo 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 faturação nos casos em que os sujeitos passivos efetuassem 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 Subdiretor-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 Diretiva 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 efetuadas), 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 atividade 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 faturação, 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 setor de atividade, 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 respetivos 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 efetuada pelo respetivo 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 fatura, mas não liquida IVA.

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

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

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

#### 1.2.2.6. Obrigações declarativas e de faturação[36]

No que toca à emissão das faturas 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 fatura, 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.

[36] Quanto às obrigações de natureza contabilística ver o ponto 1.2.3.5.2.

#### 1.2.2.6.2. Quanto ao adquirente

##### 1.2.2.6.2.1. Aquisições a sujeitos passivos

O adquirente, ao receber a fatura 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 fatura 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 fatura 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 respetivo n.º de identificação fiscal. Neste caso não é necessário qualquer acordo prévio ou aceitação pelo fornecedor da faturação elaborada pelo adquirente.

Porque se trata de operações não sujeitas a IVA, os respetivos montantes não devem ser indicados na declaração periódica do IVA.

### 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 redação:

**Lista dos bens e serviços do setor 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, manufatura 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 Direção de Serviços do IVA emitiu, além doutras, as seguintes informações vinculativas:

##### 1.2.2.8.1. Operações efetuadas sobre ossos e peles em bruto

Em relação às operações efetuadas 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 respetivas aparas e/ou resíduos recicláveis.

Assim, as peles em bruto resultantes do abate de animais, que, no seu estado 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) efetuadas 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 suscetíveis 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 suscetíveis 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 caraterística 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 confeções A entrega mensalmente a uma empresa de recolha de resíduos B restos de resíduos, cartão e outros, derivados da atividade que exerce, para aterro ou tratamento.

Por esse serviço de recolha a empresa B emite à empresa A a respetiva fatura.

Estará a referida fatura 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 respetivas 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 e a cavilha de latão serem adquiridos para posterior venda, a respetiva 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 efetuadas), ou seja, que ne-

cessitam 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 respetivo 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, adotou uma outra faculdade conferida pela Diretiva 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 objeto 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 Direção 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, suscetíveis de criar divergências na aplicação do diploma.

Por esse motivo e pelo aparecimento de novas dúvidas sobre a matéria, a Direção 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 coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram 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 faturas emitidas pelos prestadores** dos referidos serviços deverão, nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA, conter a expressão **"IVA devido pelo adquirente"**.

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

O não recebimento da fatura não desonera o adquirente da obrigação de liquidação do IVA devido, que deverá ser efetuada 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 confiram, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

#### 1.2.3.2.3. Qualificação do sujeito passivo adquirente

Comecemos 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 é 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 sedeado 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**, devendo a liquidação do IVA ser efetuada 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 AT.

  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 Direção 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 faturados aos referidos sujeitos passivos deixam de ficar abrangidos pela regra da inversão.

- Um sujeito passivo que o é porque efetua aquisições intracomunitárias nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), como é o caso do Estado e das demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA e qualquer outra pessoa coletiva 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 (afetação real ou pro rata).

**No caso do Estado, de autarquias, Regiões Autónomas ou de outras pessoas coletivas 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 diretamente relacionados com a atividade sujeita, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respetivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção civil que concorrem, simultaneamente, para atividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e atividades 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 diretamente relacionados com o imóvel ou fração autónoma em que houve, relativamente à locação, renúncia à isenção, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respetivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultane-

amente, 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 afetos a atividades 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 objeto a realização de uma obra**, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização.

O conceito de obra adotado é o resultante do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade 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 objeto 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" (objeto comum aos contratos de prestação de serviços em geral – artigo 1154.º do Código Civil) com o critério "obra-resultado", objeto 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 faturar:

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 projetistas ou de arquitetura, etc.,

c) Materiais ou outros bens,

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

Contudo, a faturação de serviços, tais como os indicados na alínea b) deste ponto, ou a faturação 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 aspeto, 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, sendo da competência do fornecedor a liquidação do imposto.

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 caráter 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[37], e aparelhos de ar condicionado ou de vídeo vigilância funcionando isoladamente.

#### 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 efetuar a reparação de um imóvel;
- Para a realização da reparação **A** solicita a **C** a montagem e aluguer dos andaimes necessários.

**Resolução**:

- **Na fatura 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 fatura de A a B**, independentemente de serem faturados separadamente, ou não, os serviços de colocação dos andaimes, o sujeito passivo do IVA é o sujeito passivo B, pelo que a fatura emitida por A deve conter a expressão "IVA devido pelo adquirente".

**Exemplo 2**

- Faturação entre subempreiteiro e empreiteiro, ambos enquadrados no Regime Normal

**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 fatura 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**

- Faturação direta do empreiteiro ao dono da obra

**Resolução**:

- Nesta situação, quer o imóvel tenha a natureza de investimento ou de inventário, se o dono da obra for sujeito passivo de IVA com direito, total ou parcial, à dedução do IVA suportado, **a fatura 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 fatura 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.

---

[37] 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.

Não obstante o disposto nesse artigo 7.º, quando a prestação de serviços implicar a obrigação de emissão de fatura 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 fatura ou documento equivalente – que é de cinco dias úteis – for respeitado, no momento da sua emissão;

b) Se o prazo previsto para emissão da fatura 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 fatura 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 fatura 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 contraordenacional, 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 faturas 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 faturados 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** retificativas 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 fatura, 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 redação 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 efetuar as respetivas deduções do IVA que suportaram nas aquisições de bens e serviços inerentes à sua atividade.

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 faturas correspondentes aos serviços prestados aos seus clientes, mantendo, como se disse, o direito à dedução do imposto que suportam 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.

#### 1.2.3.5.2. Quanto ao adquirente

O adquirente, ao receber a fatura 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 faturas 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 (*pro rata*), caso estejam em causa serviços de utilização mista.

Na declaração periódica deve incluir o valor da fatura 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 objeto de relevação distinta.**

Com efeito, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44.º do Código do IVA, com a redação 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 efetuadas 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 respetiva 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
  - o 2433313 – Taxa normal
- 243332 – Desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis
  - o 2433323 – Taxa normal
- 243333 – Imóveis com renúncia à isenção
  - o 2433333 – Taxa normal
- 243334 – Serviços de construção civil
  - o 2433341 – Taxa reduzida
  - o 2433342 – Taxa intermédia
  - o 2433343 – Taxa normal

Exemplo: Uma empresa têxtil, enquadrada no Regime Normal do IVA, recebe uma fatura de um seu fornecedor, referente a trabalhos de construção civil efetuados 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 fatura devem ser cumpridos pelo adquirente (empresa têxtil), que:

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

  € 10 000 x 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 eletrónicas, 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 verifiquem 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 respetivas 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 elétricas;

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 tetos e pavimentos falsos e divisórias;

q) Instalações elétricas;

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 eletricidade, 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 respetivo restauro;

f) Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes, desde que não impliquem serviços de construção;

g) Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras e outras máquinas);

h) Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;

i) Serviços de engenharia, de arquitetura, de topógrafos e de projetistas;

j) Serviços de inspeção 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 | Afetação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|---|---|---|---|
| Serviços de construção civil, na aceção 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 (investimentos, inventários 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 (investimentos, inventários 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 (investimentos, inventários 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 | Afetação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|---|---|---|---|
| Serviços de construção civil, na aceção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA | Estado, autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas coletivas de direito público | À atividade não sujeita a IVA (*) | **Ao prestador do serviço** |
| | | À atividade sujeita a IVA (*) | **Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo** |
| | | Simultaneamente a todas as atividades (*) | **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[38]

### 1.3.1. Conceitos

Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde ela vai ser tributada, 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 efetuadas 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 necessário proceder, em primeiro lugar, à sua correta 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, definindo as regas 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 objetivo 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 caráter 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 exceção dos territórios referidos nos dois pontos seguintes;

*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;

[38] Tendo a OTOC vindo a levar a efeito ações de formação sobre a localização das operações, nas quais é efetuado um estudo desenvolvido da localização das transmissões de bens e das prestações de serviços, no presente manual limitar-nos-emos à indicação das regras gerais de localização e das exceções a essa regra.

*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 UE foram excluídos da aplicação territorial do IVA, sendo equiparados, para efeitos do imposto, a países não pertencentes à UE.

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, respetivamente (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, não seriam, em princípio, tributáveis, face ao teor da norma descrita. Contudo, verifica-se que são efetivamente 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 dos mesmos (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 efetuadas antes da importação, as quais serão também tributáveis[39] (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, efetuadas pelo importador e pelos sucessivos adquirentes, são localizadas no território nacional, permitindo-se, desta forma, aos alienantes a dedução do IVA suportado com a respetiva aquisição.

Nos termos do n.º 3, as transmissões efetuadas 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 tributá-

[39] Alarga-se o alcance do n.º 1, tributando-se vendas efetuadas 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.

veis 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 efetuada 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.

*d. "Transporte de ida e volta"*: dois transportes distintos, um para o trajeto de ida, outro para o trajeto de volta.

Após o estabelecimento do mercado interno da Comunidade, o mercado da eletricidade e do gás foi gradualmente liberalizado, tendo em vista aumentar a eficiência deste setor. 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 eletricidade**, definidas na Diretiva 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 transação.

Em conformidade com as mesmas regras, a energia elétrica e o gás são considerados bens corpóreos. Por conseguinte, e uma vez que a entrega de energia elétrica 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 caraterísticas da eletricidade 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.

Mostrou-se, por isso, necessário alterar as regras de localização das operações relacionadas com o fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de eletricidade.

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 eletricidade) são tributáveis em Portugal quando:

a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade[40], cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio, se situe no território nacional.

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 eletricidade, que disponha de sede, estabe-

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

lecimento 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 efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade 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 efetuada, as pessoas singulares ou coletivas 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 respetiva aquisição (alínea h) do n.º 1 do art. 2.º), procedendo à liquidação do imposto e respetiva 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 eletricidade, não serão tributáveis no território nacional quando:

a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio, se situe fora do território nacional.

b) A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade 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 eletricidade 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 efetuada a uma pessoa estabelecida fora da União Europeia não está sujeita ao pagamento do IVA comunitário.

**Regra n.º 2** – O fornecimento de eletricidade 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 eletricidade 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 aspetos:

- As importações de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de eletricidade, 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 eletricidade.

- Como tal, tais transferências também não são consideradas aquisições intracomunitárias de bens, não devendo, por isso, as eventuais aquisições efetuadas a operadores de outros Estados membros ser incluídas no campo 12 das declarações periódicas do IVA, mas sim, no campo 3 do quadro 06 e no campo 97 do quadro 06A dessas declarações, sendo o IVA devido inscrito no campo 4, dada a sua sujeição à taxa de 23%. A dedução do IVA será efetuada nos campos 22 ou 24, conforme a utilização dada ao gás ou à eletricidade.

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 eletricidade, 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 atual redação 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[41] – 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[42], 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.

**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[43], liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, em Portugal.

---

[41] O conceito de sujeito passivo inclui, de conformidade com o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, as pessoas coletivas, não sujeitos passivos, que estejam, ou devam estar, registados para efeitos de IVA.

[42] Dizemos "em princípio", em virtude de haver exceções à regra acabada de definir.

[43] Dizemos "em princípio", em virtude de haver exceções à regra acabada de definir.

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 exceções comuns às duas regras gerais

As regras acabadas de definir comportam, no entanto, determinadas exceções, 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 exceções às duas regras gerais e nos números 9, 10 e 11 as exceções à regra geral das prestações de serviços efetuadas 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 exceções que são comuns às duas regras gerais:**

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

- Os serviços prestados por arquitetos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários;
- A concessão de direitos de utilização de bens imóveis;
- A prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade 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 efetua 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 caráter 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 exceções 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 objetivo de passar a tributar as operações no local de consumo, afasta-se a aplicação da regra geral de localização das prestações de serviços efetuadas 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 exceção 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 efetua 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 efetivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados 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 efetuados 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 efetuadas 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 efetua 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 atividades 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 exceção da locação de cofres-fortes.

  f) Colocação de pessoal à disposição.

  g) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção 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 eletricidade ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas.

  i) Prestações de serviços de telecomunicações.

  j) Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão.

  k) Prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D.

  l) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade 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 atividade, 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, noutro 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 efetivas de bens móveis corpóreos no território da Comunidade, nomeadamente meios de transporte, ou correspondendo a prestações de serviços efetuadas por operadores de países terceiros, não seriam tributáveis no território da UE, 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 exceção dos meios de transporte.**

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
  - Efetuadas a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; **e**
  - A utilização ou exploração efetivas 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:
  - Efetuadas a pessoa que não seja sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade;
  - A utilização ou exploração efetivas 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:
  - Efetuadas 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 efetivas 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 eletrónica, 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 coletiva, 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 atuais regras de localização

#### 1.3.3.5.1. Operações entre sujeitos passivos

As atuais regras de localização permitem concluir o seguinte, relativamente às prestações de serviços de caráter transnacional:

1.ª) Nas operações entre sujeitos passivos – **operações B2B** – o IVA é devido no país do adquiren-

te, tenha este a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutro Estado membro da UE 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 faturas 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 noutro 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, 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 efetuadas 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, efetuada no campo 24.
  - Campos 1, 3 ou 5 do quadro 06 – se efetuadas 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 efetuadas por entidades residentes noutros Estados membros ou em países ou territórios terceiros, respetivamente.

2.ª) As únicas exceções 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 efetuados 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 feitio", 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 efetuadas 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 atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

Constituem exceções 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 UE ou fora dela.

E constituem ainda exceções 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 UE.

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 efetuadas 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 efetuadas 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.

A partir de 1 de abril de 2012, data da entrada em vigor da Lei n.º14-A/2012, de 30 de março, as taxas aplicáveis no território nacional passaram a ser as seguintes:

| Região | Continente | RA Açores | RA Madeira |
|---|---|---|---|
| Taxa reduzida | 6% | 4% | 5% |
| Taxa intermédia | 13% | 9% | 12% |
| Taxa normal | 23% | 16% | 22% |

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 apli-

cação 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 corretamente assinalados os quadros 03 e 04 dessa declaração.

Da conjugação da legislação mencionada, podemos concluir que nas prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde estiver o adquirente, com as exceções previstas nos n.os 7 e 8 do art. 6.º. Nas prestações de serviços efetuadas a particulares e não sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde tiver a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, com as exceções 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 22% 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 22%, respetivamente (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, é mais simples, pois é de aplicar apenas o n.º 1 do art. 6.º, consequentemente, aplica-se 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 correto preenchimento dos quadros 03 e 04 da declaração periódica[44].

[44] 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 sedeado, 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 sedeada 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)[45]. Ou seja, facto gerador e exigibilidade são dois aspetos 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[46].

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 [47];

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 fatura 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:

a) Se o prazo para a emissão da fatura 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);

---

[45] O legislador nacional não define o que se entende por facto gerador e exigibilidade do imposto. A Diretiva 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».

[46] 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.

[47] 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).

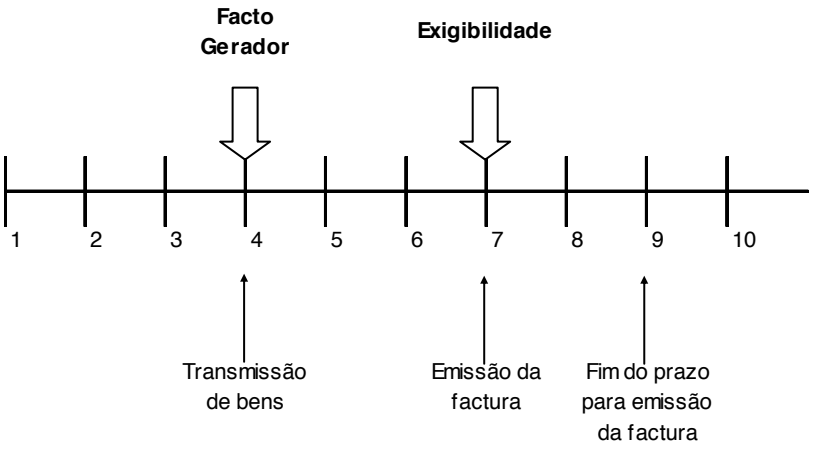
c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido (alínea c) do n.º 1 do art. 8.º), sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

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 fatura 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[48]. 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.

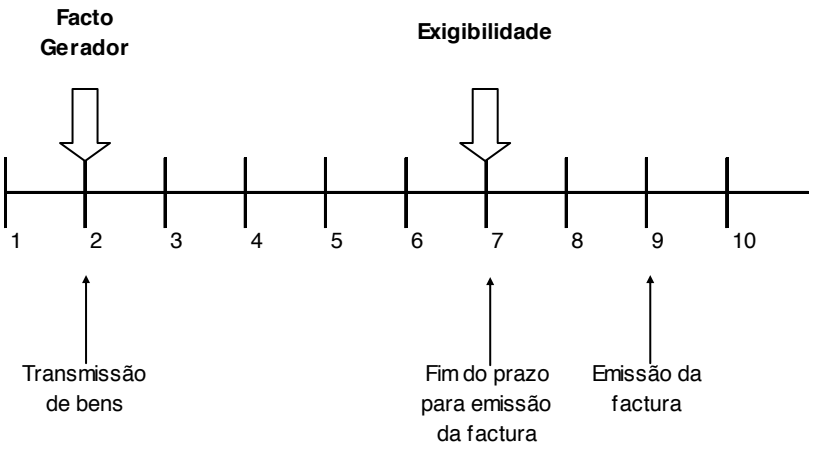
De acordo com o n.º 1 do art. 36.º, as faturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art. 7.º.

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

**1.ª Situação**

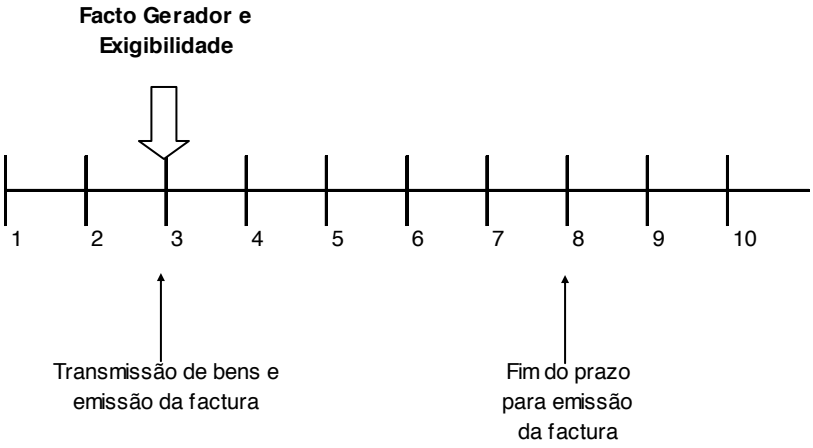



**2.ª Situação**

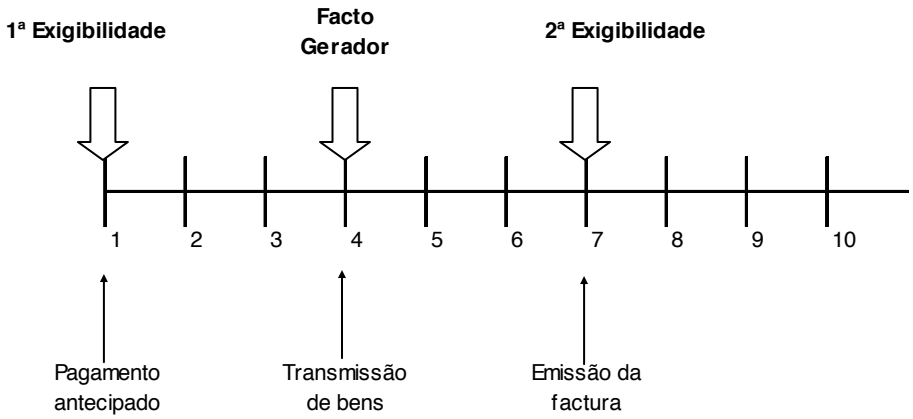



[48] Refira-se, neste domínio, que, de acordo com a doutrina da Administração Fiscal, os adiantamentos devem, para efeitos de IVA, ter o mesmo tratamento que a operação definitiva: serão isentos se a operação a que se referem for isenta; serão tributados se a operação a que se referem for tributada (cfr.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

### 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 anteriormente abordadas), 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[49].
- 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 paga-

[49] 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 à declaração recapitulativa, nem ao campo 07 da declaração periódica), tratando-se de uma operação interna integralmente realizada em Espanha pela empresa portuguesa, embora o IVA possa ser liquidado pelo adquirente *(reverse charge)*.

mento, 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 elétrica, 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 deem lugar a pagamentos sucessivos, as alterações introduzidas ... apenas se aplicam às operações realizadas a partir da data da entrada em vigor, derrogando-se, para esse efeito, o disposto no n.º 9 do artigo 18.º do Código do IVA"*.

- 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 (autoconsumos 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, respetivamente, 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 fatura, 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 de o IVA liquidado ter de ser entregue ao Estado com referência à data em que é emitida a fatura, 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[50].

[50] 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 decla-

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[51].

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 exceções, 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 fatura, o que constitui talvez uma incongruência do sistema, atendendo precisamente ao facto de serem regimes excecionais[52].

Há quem defenda que um funcionamento deste tipo, baseado num 'regime de caixa', numa ótica de pagamentos e recebimentos, não deveria ser excecional, 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 faturas 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 fatura, 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 efetiva das faturas. Tal não é o caso português, onde nem a exigibilidade nem a dedutibilidade, conforme se referiu, dependem dos pagamentos ou dos recebimentos, respetivamente.

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 recomendada 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.

Ter ainda em atenção que, nos termos do artigo 180.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012, o Governo irá desenvolver as consultas e estudos preparatórios, tendo em vista a apresentação, no decorrer do ano de 2012, de uma proposta de introdução de um regime de «exigibilidade de caixa» do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção do imposto, permitindo que estas exerçam o direito à dedução do IVA e paguem o imposto devido no momento do efetivo pagamento ou recebimento, respetivamente.

---

radas judicialmente, após a execução infrutífera do património do devedor (sabendo-se dos custos que tal implica e da morosidade das decisões dos tribunais).

[51] 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.

[52] 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 faturados, 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 respetivas 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.

Módulo 2. Isenções, Valor Tributável e Taxas do Iva

## 2. Isenções

Qualquer situação de isenção constitui uma exceção às regras de incidência. As isenções do IVA têm uma lógica diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Enquanto nos impostos sobre o rendimento a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção consubstanciam-se na não liquidação e consequente não entrega de imposto, por parte dos sujeitos passivos, nas operações ativas que realizam (o beneficiário paga imposto nas operações passivas, mas não liquida nas operações ativas). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção

Regra geral, as isenções acolhidas no CIVA funcionam de forma automática, isto é, não é necessário que o sujeito passivo solicite a respetiva aplicação.

Como qualquer benefício fiscal em sede deste imposto, as isenções consubstanciam situações excecionais, devendo ser objeto de interpretação restritiva.

No âmbito do IVA existem dois grandes tipos de isenções, com caraterísticas e efeitos substancialmente diferentes: **isenções simples ou incompletas e isenções completas**.

É ao nível das operações realizadas a montante, mais concretamente ao nível da dedutibilidade do IVA suportado, que estes dois tipos de isenções se revelam substancialmente distintos. Assim,

→ **As isenções simples ou incompletas** traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações ativas ou realizadas a jusante, não havendo, em contrapartida, possibilidade de dedução do imposto suportado a montante Þ são deste tipo as isenções nas operações internas (art. 9.º) e as derivadas do Regime Especial de Isenção a que se refere o art. 53.º e seguintes.

→ **As isenções completas** traduzem-se igualmente pela não liquidação do imposto nas transmissões de bens ou nas prestações de serviços realizadas pelos sujeitos passivos, conferindo-lhes, no entanto, o direito à dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estádios anteriores seja totalmente anulada Þ estas isenções aplicam-se às exportações e a determinadas operações assimiladas a exportações (art. 14.º do CIVA), a algumas operações ligadas a regimes aduaneiros suspensivos (art. 15.º do CIVA) e ainda às transmissões intracomunitárias de bens (art. 14.º do RITI).

**Exemplo:** Considere-se a hipótese da transmissão de um bem, sujeito a IVA à taxa de 23%, efetuada pela empresa ALFA em janeiro de 2012, nas situações A, B e C, em que se pretende obter uma margem bruta de comercialização de 300.

**A – OPERAÇÃO TRIBUTADA**

Compra → 1000 + 230 (IVA) = 1230

Venda → 1000 + 300 = 1300 + 299 (IVA) = 1599

IVA a entregar → 299 – 230 = 69

**B – ISENÇÃO SIMPLES OU INCOMPLETA**

Compra → 1000 + 230 (IVA) = 1230

Venda → 1230 + 300 = 1530

IVA a entregar → 0

**C – ISENÇÃO COMPLETA**

Compra → 1000 + 230 (IVA) = 1230

Venda → 1000 + 300 = 1300 + 0 (IVA) = 1300

IVA a recuperar → 230 (crédito de imposto)

Do exemplo anterior resulta que:

**i)** A **isenção simples** faculta a não liquidação do imposto na venda, mas não permite a dedução do imposto suportado na aquisição, pelo que este é totalmente incorporado no custo do bem, sendo a margem de lucro aplicada sobre um montante que inclui o imposto. É também evidente a existência de IVA oculto no preço, no montante de 230, e daí não se tratar de uma verdadeira isenção. Atendendo aos seus efeitos indesejáveis, em determinadas situações é possível renunciar à isenção, mediante opção dos sujeitos passivos (art. 12.º do CIVA).

**ii)** A **isenção completa**, além de permitir ao sujeito passivo não liquidar imposto na venda, confere-lhe o direito à dedução do imposto suportado na aquisição, o que, no exemplo, se traduz num crédito de imposto de 230 a seu favor. Neste caso, o bem fica totalmente desonerado da carga fiscal, pois o imposto suportado nas aquisições, sendo dedutível, não agrava o custo do bem, contrariamente ao que acontece com a isenção simples, o que se reflete favoravelmente no preço final praticado.

Percebe-se, assim, porque é que a afirmação de que as isenções em sede de IVA podem ser penalizadoras é verdadeira, embora possa ser paradoxal à primeira vista.

Imaginemos o caso de um médico, cujos serviços são isentos nos termos do n.º 1 do art. 9.º, que, apesar de não ter que liquidar IVA aos seus clientes, tem grandes despesas de investimento em equipamento, cujo IVA suportado não pode deduzir, vendo-se obrigado, naturalmente, a repercutir esse custo no preço das suas consultas.

Por esse motivo, o legislador consagra, excecionalmente em algumas situações, o direito a renunciar à isenção, passando o sujeito passivo, caso exerça esse direito, a liquidar e a deduzir o IVA, nos termos normais.

# Módulo 2. Isenções, Valor Tributável e Taxas do IVA

## 2.1. Isenções Simples ou Incompletas

### 2.1.1. Nas operações internas

Conforme já foi referido, as isenções simples traduzem-se no facto de o operador económico não liquidar imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efetuar, não podendo, em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições. Os operadores que pratiquem exclusivamente operações deste tipo estão dispensados da generalidade das obrigações do IVA, designadamente da entrega de declarações periódicas.

Assim, tais sujeitos passivos apenas terão de cumprir as obrigações previstas nas alíneas a), e) e f) do n.º 1 do art. 29.º, conforme estipula o n.º 3 do mesmo artigo, pelo que apenas terão de entregar as declarações de início, de alterações ou de cessação e os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores. De referir, ainda, que tais sujeitos passivos (totalmente isentos) não têm n.º de IVA válido para efeitos de VIES *(VAT Information Exchange System)*, pelo que, em geral[53], suportarão IVA no Estado membro de origem no caso de adquirirem quaisquer bens em países pertencentes à UE.

Este tipo de isenções, também designadas de incompletas, possui um carácter obrigatório para as operações enumeradas no **art. 9.º**, aplicando-se, essencialmente, a determinadas atividades de interesse público ou a atividades relativamente às quais se revela particularmente complexa a aplicação do IVA.

De acordo com as suas caraterísticas e por serem consideradas de interesse geral ou social, as isenções podem ser agrupadas nas seguintes categorias:

a) Saúde e assistência médica e hospitalar – médicos, enfermeiros e outros paramédicos, hospitais, clínicas, dispensários e similares (n.os 1, 2, 3, 4 e 5 do art. 9.º)

Note-se que apenas estão isentos os serviços médicos e não outras atividades desenvolvidas pelos médicos, designadamente a realização de conferências, formação, ensino e outros serviços, e daí que, por vezes, os médicos sejam sujeitos passivos mistos. Por exemplo, os psicólogos podem desenvolver uma atividade médica isenta, mas tal isenção não abrange a elaboração de testes psicotécnicos, seleção e recrutamento de pessoal, etc. Nas empresas que se dedicam à higiene, saúde e segurança no trabalho, apenas os serviços de saúde estão isentos e já não as componentes relativas à higiene e segurança.

A isenção refere-se a serviços de saúde em sentido amplo, atendendo ao seu caráter social, incluindo o transporte de feridos por organismos devidamente autorizados.

A isenção do n.º 4 não se refere a serviços de saúde, mas a 'bens' relacionados com a saúde, concretamente transmissões de órgãos, sangue e leite humanos.

Relativamente a estas isenções, deverá, em especial, ter-se em consideração que só é possível

[53] Dizemos em geral, em virtude do regime estabelecido no artigo 5.º do RITI.

renunciar no caso de estarmos perante estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estritamente conexas. Ou seja, uma pessoa singular que exerça medicina, não pode renunciar à isenção (alínea b) do n.º 1 do art. 12.º).

b) Assistência e segurança sociais (n.os 6 e 7 do art. 9.º)

Esta isenção contempla as transmissões de bens e prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais efetuadas pelo sistema de segurança social, incluindo IPSS's e outras pessoas por conta do respetivo serviço nacional, desde que não recebam qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou dos destinatários dos serviços. O n.º 7 refere-se à atividade desenvolvida pelas creches, lares residenciais, casas de trabalho, lares de idosos, etc., com utilidade social reconhecida pelas autoridades competentes.

Estas isenções não são suscetíveis de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

c) Desporto (n.os 8 e 15, al. b), do art. 9.º)

Nesta isenção, e nos termos do disposto no n.º 8, inclui-se, por exemplo, a exploração de ginásios e pavilhões desportivos, desde que explorados por entidades sem fins lucrativos (art. 10.º)[54]. O n.º 15.º, alíneas a) e b), refere-se a artistas, atores, desportistas, etc., quer atuando individualmente quer em grupo, desde que os serviços sejam prestados diretamente aos respetivos promotores (empresas organizadoras de eventos, comissões de festas, etc.), logo, sem intervenção de intermediários atuando em nome próprio perante os promotores (entidades organizadoras).

Estas isenções não são passíveis de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

d) Educação, ensino e outras atividades conexas (n.os 9, 11 e al. c) do n.º 35 do art. 9.º)

Inclui o fornecimento de alimentação e bebidas e os transportes escolares, desde que efetuados diretamente pelas instituições de ensino. Tais estabelecimentos de ensino terão de estar enquadrados no sistema nacional de educação ou ser reconhecidos como tendo fins análogos, pelos ministérios competentes.

O n.º 11 refere-se às lições ministradas a título pessoal (explicações), devendo existir uma relação direta professor / aluno, não cabendo aqui a atividade desenvolvida pelos centros de explicações, pois o pagamento não é feito diretamente pelo aluno ao explicador (há intervenção de uma terceira entidade). Esta isenção não se aplica a professores em regime de profissão independente.

Também no caso destas isenções não há possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

e) Formação profissional (n.º 10 do art. 9.º)

De acordo com o n.º 10 do art. 9.º, estão isentas de IVA as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como por exemplo, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, desde que sejam efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

A isenção não é aplicável aos formadores, uma vez que não têm a sua atividade reconhecida, pelo que tais profissionais terão de liquidar IVA pelos serviços que prestem, sem prejuízo do

[54] Para efeitos desta isenção (assim como também no caso das isenções previstas nos n.os 12, 13, 14, 19 e 35 do art. 9.º), é condição indispensável que as atividades aí abrangidas sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, tal como consta do **art. 10.º**, considerando-se como tais os que preencham cumulativamente os requisitos previstos nas alíneas a) a d) do referido artigo.

seu eventual enquadramento no Regime Especial de Isenção.

Esta isenção é passível de renúncia (alínea a) do n.º 1 do art. 12.º).

f) Cultura, ciência e arte (n.os 8, 12, 13, 14, 15, alínea a), n.º 35, alíneas a) e b), do art. 9.º)

Cabem nestas isenções, designadamente, o aluguer de livros e discos; a visita a museus, monumentos e jardins; congressos, seminários e outras manifestações análogas; sessões de teatro, cedências de bandas de música.

Exige-se, dependendo dos casos, que tais serviços sejam efetuados ou pelo Estado ou por outras pessoas coletivas de direito público, ou por outros organismos sem finalidade lucrativa, considerando-se como tais os que cumpram cumulativamente os requisitos previstos no art. 10.º.

Também no caso destas isenções não há possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

g) Transmissão de direitos de autor e de obras (n.os 16 e 17 do art. 9.º)

O n.º 16 refere-se à transmissão de direitos de autor e à autorização para a utilização de obras intelectuais, quando efetuada pelo próprio autor e pelos seus herdeiros (inclui *designers* e articulistas). O n.º 17 respeita à transmissão de exemplares de obras literárias e científicas editadas pelo próprio autor (pessoa singular), seus herdeiros ou por terceiros por conta deles.

Estas isenções não são passíveis de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

h) Assistência espiritual (n.º 18 do art. 9.º)

Isenção para a qual não está consagrada a possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

i) Prestações de serviços e transmissões de bens conexas, efetuadas no interesse coletivo dos seus associados, por organismos que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica e económica e que sejam remuneradas apenas pela quota – (n.º 19 do art. 9.º)

Encontram-se aqui incluídos os partidos políticos, as centrais sindicais e as associações em geral, incluindo as associações de estudantes, mas apenas relativamente às quotas fixadas nos termos dos respetivos estatutos, salvo o disposto no n.º 20 (manifestações ocasionais).

Isenção para a qual não está consagrada a possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

j) Manifestações ocasionais (n.º 20 do art. 9.º)

De conformidade com o n.º 20 do art. 9.º, estão isentas de IVA as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.os 2, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14 e 19, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo (hospitais, clínicas, IPSS's, creches, lares, centros de dia, escolas, universidades, empresas de formação profissional, bibliotecas, museus, monumentos, jardins botânicos, associações, etc.), desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência[55].

Relativamente a esta isenção, de referir que não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

k) Prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que

[55] Com esta norma evita-se que estas entidades, cuja atividade principal é isenta, tenham que liquidar IVA em relação a algumas manifestações ocasionais sujeitas a IVA, as quais, deste modo, se encontram também isentas. A isenção abrange o conjunto das receitas obtidas (bilhetes de acesso, taxas de inscrição, bufete, bar, aluguer de stands, receitas publicitárias, etc.). Se não existisse uma norma com este teor, as entidades por ela abrangidas tornar-se-iam sujeitos passivos mistos, com todas as dificuldades inerentes. Pelo Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de dezembro, foi fixado em 8 o número máximo anual de manifestações ocasionais (isentas) promovidas por estas entidades, devendo tais eventos ocasionais ser previamente comunicados no Serviço de Finanças, exatamente para que se controle o n.º anual máximo permitido (8).

exerçam uma atividade isenta e cujo objetivo seja o de lhes facilitar a utilização comum dos meios necessários ao exercício dessa atividade, desde que se limitem a exigir dos mesmos o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns (n.os 21 e 22 do art. 9.º)[56]

Desde que a isenção não seja suscetível de originar distorções de concorrência.

O n.º 22 refere que se a percentagem de dedução for inferior a 10%, se considera que a atividade é isenta, estando aqui incluídos, designadamente, os bancos, cuja percentagem de dedução é normalmente inferior àquele limite e que, frequentemente, se associam para desenvolverem atividades conjuntas, repartindo as respetivas despesas comuns, geralmente sob a forma de agrupamentos complementares de empresas (ACE's). Na falta desta isenção, o agrupamento teria de liquidar IVA aos seus membros, o qual não seria dedutível por estes, quando, em rigor, o agrupamento não produz qualquer valor acrescentado, por se limitar a repartir pelos utilizadores as despesas incorridas.

Relativamente a esta isenção, de referir que não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

l) Prestações de serviços e transmissões de bens conexas efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações (n.º 23 do art. 9.º)

m) Transmissões, pelo valor facial, de selos de correio em circulação ou de valores selados, bem como as respetivas comissões de venda (n.º 24 do art. 9.º)

n) Serviço público de remoção de lixos (n.º 25 do art. 9.º)

Também para as três isenções referidas (l), m) e n)) não está consagrada a possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

o) Prestações de serviços efetuadas por empresas funerárias e de cremação e transmissões de bens acessórias (n.º 26 do art. 9.º)

Esta isenção apenas inclui as prestações de serviços que se inserem no âmbito de serviços funerários e de cremação, abarcando a totalidade do serviço (abrangendo os bens fornecidos incluídos no serviço fúnebre). Não inclui transmissões de bens e prestações de serviços a outras empresas fúnebres ou a particulares fora do âmbito dos serviços fúnebres ou crematórios.

Isenção para a qual não está consagrada a possibilidade de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

p) Operações bancárias e financeiras (n.º 27 do art. 9.º)

As várias alíneas deste n.º identificam situações típicas da atividade bancária. É esta isenção que provoca uma percentagem de dedução muito baixa no caso dos bancos, uma vez que a generalidade da atividade se encontra isenta por esta norma.

Exemplos de operações praticadas pelos bancos que conferem o direito à dedução são os serviços relacionados com a avaliação de imóveis, em que há liquidação de IVA, operações mencionadas na subalínea V da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º (neste caso isenção completa).

A atividade das empresas locadoras (*leasing*), embora seja considerada de natureza financeira, não se encontra abrangida pela isenção aqui consagrada, uma vez que se trata de empresas que realizam maioritariamente operações tributáveis[57].

---

[56] Encontram-se aqui incluídos os grupos de médicos que, por vezes, se associam, partilhando os custos comuns. A isenção abrange também a atividade dos condomínios (grupos de condóminos em prédios em regime de propriedade horizontal), os quais, refira-se, devem possuir n.º fiscal de contribuinte; os condóminos não podem ser sujeitos passivos do regime normal, pois, caso o sejam, deverá ser liquidado IVA relativamente a essa parte.

[57] Poderá acontecer que as locadoras exerçam atividades isentas pelo art. 9.º, por exemplo, no caso de leasing imobiliário em que é aplicável a isenção consignada no 29.º do art. 9.º em relação às rendas periódicas (prestações de serviços) e a do n.º 30 do mesmo artigo relativamente à aquisição pelo valor residual do imóvel (transmissões de bens) por parte do locatário, sem prejuízo da hipótese de renúncia à isenção prevista nos n.os 4 e 5 do art. 12.º.

Relativamente a estas isenções mostra-se particularmente importante a questão da qualificação das operações, devendo, ainda, salientar-se o seguinte:

- Não são, igualmente, passíveis de renúncia;
- Para efeitos da respetiva aplicação não interessa a natureza jurídica das entidades que as praticam nem a do destinatário do serviço, mas sim a natureza da própria operação financeira;
- A expressão 'incluindo a negociação' significa que se inclui na isenção não apenas a concessão de crédito propriamente dita, mas igualmente a respetiva negociação, isto é, a intervenção de terceiros visando a sua concretização.

q) Operações de seguro e resseguro (n.º 28 do art. 9.º)

Incluem-se as comissões das corretoras, agentes e mediadores de seguros. É frequente os TOC prestarem serviços desta natureza, pelo que, nesse caso, tais profissionais serão sujeitos passivos mistos, com as implicações inerentes.

Note-se que os seguros, bem como algumas operações bancárias (n.º 27), encontram-se sujeitos a imposto do selo, daí a isenção em IVA. Por outro lado, trata-se de atividades em que a adoção de um imposto do tipo 'sobre o valor acrescentado' não se revela perfeitamente exequível, sobretudo no setor bancário[58].

Esta isenção não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

r) Operações de locação de imóveis (n.º 29 do art. 9.º)

O que se pretende com esta disposição é isentar o arrendamento, desde logo atendendo ao elevado número de contribuintes, muitos deles particulares.

A isenção **não abrange** a atividade hoteleira e dos parques de campismo, a locação de áreas para estacionamento de veículos, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, as cedências de exploração (áreas apetrechadas para o exercício de uma atividade), a locação de cofres-fortes e a locação de espaços para exposições (ou publicidade).

A isenção **aplica-se, por exemplo**, na locação de áreas para a colocação de antenas de retransmissão de sinal de telecomunicações. No caso da locação de áreas apetrechadas, tem sido entendimento que poderá aplicar-se a isenção na locação do espaço (paredes nuas), se o contrato celebrado discriminar o valor da cedência do espaço e o valor do aluguer do equipamento, aplicando-se a isenção à 1.ª componente e tributando-se a parte relativa aos bens móveis.

Relativamente a esta isenção, deverá atender-se ao seguinte:

- Esta isenção é passível de renúncia, caso as operações se efetuem entre sujeitos passivos do imposto, devendo esta ser efetuada nos termos e condições previstos no Regime de renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
- Abrange apenas a simples locação de bens imóveis, no sentido que lhe é dado no art. 1022.º do Código Civil, incluindo a sublocação. Caso o contrato não tenha a natureza de simples locação de bens imóveis, é devido imposto relativamente às importâncias recebidas, por ex., a título de prestações de serviços. Assim, os contratos mistos de arrendamento e de prestação de serviços, em que estes são um complemento daquele, são tributados em IVA apenas no que se refere às quantias pagas a título de prestação de serviços.
- No caso de prédios urbanos, só se aplica a isenção caso se trate de paredes nuas, seja para

[58] Sobre esta matéria vejam-se os Ofícios-Circulados n.º 13319, de 22/05/86, do SIVA (atividade seguradora); n.º 14389, de 26/02/87, da DSCA do SIVA (indemnizações de seguros; reparações de bens sinistrados); n.º 147533, de 20/12/89 (indemnizações de seguros e franquias); n.º 13736, de 27/01/92, da Direção de Serviços do IVA (companhias de seguros).

fins habitacionais, comerciais, industriais ou agrícolas (cf. Ofício-Circulado n.º 30022, de 16/06/2000, da DSIVA).

- Tratando-se de arrendamento de terrenos agrícolas, aplicar-se-á a isenção caso não seja antecedido de prévia preparação do terreno, mediante operações de drenagem, lavra, e no terreno não se encontrar implantada qualquer obra (poços, furos, diques de rega), construída com caráter de benfeitoria.

s) Operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) (n.º 30 do art. 9.º)

Esta isenção traduz uma opção do legislador nacional que, face às possibilidades concedidas pela Diretiva IVA a este propósito, resolveu não tributar em IVA as transmissões de bens imóveis.

A isenção refere-se, grosso modo, à transmissão onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis, como sejam, casas, apartamentos, terrenos, quintas, etc., uma vez que tais transmissões estão sujeitas atualmente a IMT.

Muitas vezes era questionada esta isenção, havendo quem defendesse a substituição da SISA pelo IVA, ou seja, a eliminação desta isenção e o fim da SISA, atendendo, sobretudo, aos elevados níveis de fraude que se verificavam na SISA e, consequentemente, em sede de outros tributos, designadamente, fugas ao IRC, IRS e Segurança Social, por parte das empresas que operam no setor. Sabendo-se que a atividade da construção civil é uma das principais atividades económicas do nosso país, pode concluir-se que tal discussão assumia particular interesse. Em todo o caso, refira-se que a reforma da tributação do património, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2004, não foi nesse sentido, mantendo-se a isenção em IVA nas transmissões de imóveis e a sua tributação em sede de IMT.

Esta isenção é passível de renúncia, caso as operações se efetuem entre sujeitos passivos do imposto, devendo esta ser efetuada nos termos e condições previstos no Regime de renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

t) Lotaria, apostas mútuas, bingo, bem como outras atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo (n.º 31 do art. 9.º)

De referir que as comissões auferidas pelos intermediários beneficiam também desta isenção, daí que os cafés e quiosques que pratiquem estas operações sejam sujeitos passivos mistos.

Relativamente às atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo, para além da isenção de IVA, estão também isentas de IRC, o que não significa uma baixa carga fiscal, uma vez que a carga fiscal incidente sobre a atividade do jogo, por exemplo, dos casinos, pode atingir 50% da receita bruta obtida.

Esta isenção não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

u) Transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta que não tenham sido objeto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21.º (n.º 32 do art. 9.º)

Tem sido entendimento da Administração Fiscal que, no caso de bens mencionados no art. 21.º, para que a isenção se aplique é necessário que o sujeito passivo demonstre que suportou IVA no momento da aquisição, devendo o imposto constar de forma expressa na fatura de aquisição, pelo que, se a viatura de turismo, por exemplo, tiver sido adquirida a um particular, a outra empresa que tenha utilizado esta isenção ou a um revendedor pelo regime de bens em segunda mão, a posterior transmissão dessa viatura não beneficiará da isenção, devendo liquidar-se IVA, imposto esse que não é dedutível para o adquirente (alínea a) do n.º 1 do art. 21.º).

Ora, se se trata de uma isenção técnica que pretende evitar liquidações cumulativas ou tributação 'em cascata', não nos parece que tal entendimento tenha perfeito cabimento em termos daquilo que é a lógica subjacente ao imposto. Imagine-se um **exemplo** em que uma viatura de turismo é transacionada sucessivamente entre sujeitos passivos do regime normal que não sejam revendedores... (IVA em cascata). Em todo o caso, a letra da lei parece indiciar que a isenção se aplica exclusivamente nos casos em que no momento da aquisição não foi deduzido IVA, em virtude do disposto no art. 21.º, dando força à interpretação da Administração Fiscal. Na verdade, se a aquisição foi feita a um particular, a uma empresa que aplicou esta isenção, ou a um revendedor que aplicou o regime dos bens em 2.ª mão, a exclusão do direito à dedução dá-se, desde logo, por aplicação do n.º 2 do art. 19.º, porquanto o imposto, nestes casos, não vem mencionado na fatura, condição básica para a legalidade da dedução do IVA suportado a montante.

Esta isenção não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

v) Transmissão de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de uma atividade agrícola, silvícola ou pecuária (n.º 33 do art. 9.º) e prestações de serviços efetuadas por cooperativas não agrícolas aos seus associados agricultores (n.º 34 do art. 9.º)

Incluem-se as transmissões de bens efetuadas por explorações agrícolas e as prestações de serviços agrícolas (com caráter acessório) mencionadas, respetivamente, no **Anexo A** e no **Anexo B** do CIVA. Note-se que, no que se refere à produção de animais, segundo a verba II do Anexo A, tal atividade terá de estar conexa com a exploração do solo, logo, não se aplica, por exemplo, aos aviários. Relativamente ao aluguer de equipamentos agrícolas (alínea e) do Anexo B), só haverá isenção se o locador se dedicar também à agricultura.

Estas isenções são passíveis de renúncia (alínea c) do n.º 1 do art. 12.º).

O **art. 11.º** refere que o Ministro das Finanças poderá determinar a sujeição a imposto de determinadas atividades mencionadas nos n.os 33 e 34 do art. 9.º, sempre que as respetivas isenções originem distorções de concorrência, referindo-se a este propósito o Despacho Normativo n.º 51/86, de 5 de junho, que obrigou os produtores de flores e de plantas ornamentais ao enquadramento no regime normal do IVA, não se aplicando a tais operadores a isenção consignada no n.º 33 do art. 9.º.

w) Serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados (n.º 36 do art. 9.º)[59]

A isenção abrange quaisquer serviços desta natureza fornecidos pelas entidades patronais aos empregados, tais como serviços de café e outras bebidas, acompanhadas ou não de alimentos (cantinas e bares das empresas), sem prejuízo da possibilidade de renúncia à isenção conferida pela alínea a) do n.º 1 do **art. 12.º**, que, na hipótese de ser concretizada, implicará a liquidação de IVA nos serviços prestados aos empregados, à taxa de 23%.

x) Atividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham caráter comercial (n.º 37 do art. 9.º)

Esta isenção não é passível de renúncia (art. 12.º *a contrario*).

Por último, importa salientar que as isenções do art. 9.º (isenções simples) poderão originar

[59] Relativamente a esta isenção vejam-se os ofícios-circulados n.º 105643, de 17/11/88, da Direção de Serviços do IVA e n.º 53598, de 11/05/89, da DSCA do SIVA. Note-se que, nos termos destes ofícios, se determina, designadamente, que no conceito de refeições se englobam não só as refeições entendidas no sentido tradicional do termo, a saber, pequenos-almoços, almoços, merendas e jantares, mas igualmente outros fornecimentos de alimentação e bebidas fora desse conceito tradicional, como, p. ex., os fornecimentos ao longo do dia, normalmente nas chamadas pausas diárias, de café e outras bebidas, acompanhadas ou não de alimentos. Por outro lado, determina-se também que esta isenção abrange apenas as refeições fornecidas diretamente pelas entidades patronais aos seus empregados.

distorções, pelo que o próprio CIVA, através do seu **art. 12.º**, admite que alguns dos operadores económicos que realizam operações isentas sem direito a dedução, possam renunciar à isenção e optar pela aplicação do regime geral de tributação.

Concluindo,

Os operadores económicos que realizem exclusivamente operações isentas nos termos do art. 9.º não têm direito à dedução do imposto suportado nas aquisições e não poderão, como vimos, liquidar IVA aos seus clientes pelas operações realizadas.

Deste modo, o valor do imposto não dedutível faz parte do custo de aquisição, sendo, como tal, incluído no preço de venda dos bens ou serviços, situação esta que provoca aquilo que vulgarmente se designa por 'IVA oculto'.

Como reflexo desta situação, os adquirentes destes bens ou serviços, independentemente de serem ou não consumidores finais, não poderão também recuperar o IVA que, embora não expressamente mencionado na fatura, venha oculto no preço (n.º 2 do art. 19.º).

Todavia, mesmo que o consumidor suporte alguma carga fiscal ('tributação oculta'), ela será inferior àquela que resultaria na ausência da isenção, desde logo porque nem todos os *inputs* têm IVA e também porque não há IVA sobre a margem neste estádio. Por isso, não se trata de uma verdadeira isenção, mas apenas de uma redução da carga fiscal atendendo à natureza das atividades.

As faturas ou documentos equivalentes emitidos pelos sujeitos passivos enquadrados no art. 9.º terão de conter a indicação de que as operações em causa estão isentas ('Isento de IVA ao abrigo do n.º _ do art. 9.º'), de acordo com a alínea e) do n.º 5 do art. 36.º, não podendo, em tais documentos, ser feita qualquer separação entre preço e imposto.

### 2.1.2. Consequências no setor da construção civil

O caráter incompleto das isenções do art. 9.º implica que, por vezes, deva ser equacionada a política de organização e estruturação das empresas, em particular no setor da construção civil **(n.os 29 e 30 do art. 9.º)**, uma vez que, aí, uma inadequada estruturação pode ter um impacto significativo ao nível dos resultados obtidos.

**Exemplo**[60]**:**

Imagine-se a construção de um prédio (frações para venda) com a seguinte estrutura de gastos e proveitos:

(Valores em euros)

| GASTOS | | PROVEITOS | |
|---|---|---|---|
| Terreno | 100 000 | Vendas: | |
| Construção (s/ IVA) | | 10 apartamentos x 55 000 = | 550 000 |
| Materiais | 150 000 | | |
| Mão-de-obra | 150 000 | | |
| **Total dos gastos** | **400 000** | **Total dos proveitos** | **550 000** |

**1.ª Hipótese: Não integração**

Neste caso, teremos duas empresas: a empresa ALFA que se dedica à atividade imobiliária e a empresa BETA que se dedica à construção. A empresa ALFA adquire o terreno e contrata a empresa BETA para a construção do prédio. Neste caso, a empresa ALFA suportará IVA não dedutível no montante de 69 000 (300 000 x 23%), montante que acresce ao custo total da obra, para efeitos de apuramento do resultado inerente à obra.

[60] Exemplo retirado da obra 'Fiscalidade', do autor José Alberto Pinheiro Pinto, embora com inúmeras alterações/adaptações.

**Resultado apurado** = 550 000 – (100 000 + 150 000 + 150 000 + 69 000) = **81 000**

**2.ª Hipótese: Integração**

Nesta situação, temos uma única empresa (ALFA) a atuar enquanto imobiliária e construtora, sendo que, neste caso, a empresa possui pessoal e equipamentos para efetuar ela própria as obras. Assim, a empresa ALFA apenas suportará IVA no montante de 34 500 (150 000 x 23%), uma vez que não haverá IVA relativamente à mão-de-obra.

**Resultado apurado** = 550 000 – (100 000 + 150 000 + 150 000 + 34 500) = **115 500**

**Conclusões:**

Conforme se verifica, o resultado obtido com a obra aumenta 34 500, que corresponde exatamente ao valor do IVA inerente à mão de obra, o que poderá permitir, por exemplo, mantendo-se o ganho da empresa, uma redução do preço dos apartamentos em 3450 cada um (34 500 / 10), ou uma redução menor, neste caso repartindo o ganho entre vendedor e comprador.

Em ambos os casos é notória a existência de IVA oculto no preço dos apartamentos, que na 1.ª hipótese corresponde a 12,54% do preço (69 000 / 550 000) e na 2.ª hipótese a 6,27% (34 500 / 550 000).

### 2.1.3. Renúncias à isenção previstas no Código do IVA

Segundo o n.º 1 do art. 12.º, poderão renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações:

- Os sujeitos passivos que realizem prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional (n.º 10 do art. 9.º);
- Os sujeitos passivos que forneçam aos seus empregados serviços de alimentação e bebidas (n.º 36 do art. 9.º);
- Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares que prestem serviços médicos, sanitários e operações conexas (n.º 2 do art. 9.º)[61];
- Os sujeitos passivos que exerçam atividades no âmbito das explorações enunciadas nos Anexos A e B ao Código do IVA (n.º 33 do art. 9.º);
- As cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (n.º 34 do art. 9.º).

A opção pela tributação abrange o conjunto de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade, o qual é obrigado a permanecer no regime por que optou durante o período de, pelo menos, cinco anos (n.os 1 e 3 do art. 12.º).

A opção é exercida mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, da declaração de início de atividade ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação (n.º 2 do art. 12.º), mas nunca com efeitos retroativos.

Se, passados 5 anos, o sujeito passivo desejar o seu regresso à situação inicial de isenção, deverá (n.º 3 do art. 12.º):

a) Dar conhecimento de tal opção, mediante declaração de alterações, a apresentar durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano;

b) Tributar as existências remanescentes e regularizar, nos termos do n.º 5 do art. 24.º, as

[61] Desde que tais estabelecimentos não pertençam a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde.

deduções referentes a bens de investimento.

O art. 12.º, nos n.os 4, 5 e 6, estabelece, ainda, que poderão também renunciar à isenção (operações imobiliárias):

- Os sujeitos passivos que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, no todo ou em parte, em atividades tributadas e desde que não estejam sujeitos ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º (n.º 4 do art. 12.º);
- Os sujeitos passivos que efetuem transmissões de imóveis, ou de partes autónomas destes, a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem em atividades tributadas e que não estejam sujeitos ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º (n.º 5 do art. 12.º).

A renúncia à isenção nestas operações deverá ser efetuada nos termos e condições previstos em legislação especial, tratando-se, neste caso, do Regime de Renúncia à isenção do IVA nas operações sobre imóveis, aprovado pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro, cuja análise se faz seguidamente.

### 2.1.4. Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

#### 2.1.4.1. Introdução

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, procedeu à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vinham verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação.

Seguindo a experiência anteriormente colhida e as melhores práticas adotadas em outros Estados membros da UE, o referido decreto-lei revê, de forma substancial, as regras de renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de imóveis abrangidas pelos n.os 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA, sujeitando-se a renúncia à verificação cumulativa de algumas condições referentes ao imóvel e aos sujeitos passivos que podem intervir nessas operações.

As regras resultantes da nova legislação impõem certas restrições quanto à possibilidade de opção pela tributação, quando a atividade habitual dos intervenientes não confira um significativo direito à dedução do IVA suportado, salvo se essa atividade consistir na construção ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.

As regras que definem as formalidades e as condições para o exercício da renúncia, bem como os procedimentos a adotar na sequência da mesma, continuam a constar de um regime jurídico autónomo.

Para além de uma definição mais rigorosa das situações suscetíveis de renúncia à isenção, o regime prevê, nos casos de transmissão de imóveis com opção pela tributação, que o IVA seja devido ao Estado pelos respetivos adquirentes.

Procurando esclarecer as dúvidas que pudessem colocar-se na interpretação das normas constantes do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, a Direção de Serviços do IVA divulgou o **ofício-circulado n.º 30 099, de 09.02.2007.**

Os n.os 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA preveem a isenção do imposto, respetivamente, na locação de bens imóveis e nas operações sujeitas a IMT.

Por sua vez, os n.os 4 e 5 do artigo 12.º do mesmo Código preveem a possibilidade de renúncia àquelas isenções, mas apenas quando o locatário ou o adquirente sejam sujeitos passivos que os utilizem total ou parcialmente em atividades que conferem direito à dedução.

Finalmente, o n.º 6 do artigo 12.º do Código do IVA refere que as condições para a renúncia à isenção são estabelecidas em legislação especial.

A legislação especial em causa, que constava do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de janeiro, passou a constar do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que, além de introduzir diversas alterações ao Código do IVA, aprovou o **Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis**.

O novo Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, bem como as alterações introduzidas nos artigos 12.º, 24.º, 24.º-A (atual art. 25.º) e 25.º (atual art. 26.º) do Código do IVA, **entraram em vigor no dia 30 de janeiro de 2007.**

Outras alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, designadamente as do seu artigo 2.º e as introduzidas nos artigos 2.º, 19.º, 35.º (atual art. 36.º) e 44.º do Código do IVA, apenas entraram em vigor no dia 1 de abril de 2007.

#### 2.1.4.2. Quem pode renunciar?

Conjugando o disposto nos n.os 4 e 5 do artigo 12.º do Código do IVA, com a redação que lhes foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, com o artigo 3.º e sem prejuízo do artigo 2.º, ambos do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, **podem renunciar às isenções previstas nos n.os 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA** os sujeitos passivos que procedam:

a) À locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes;

b) À transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes;

c) À transmissão de terrenos para construção;

**desde que, em todos os casos:**

d) Os respetivos locatários ou adquirentes sejam, igualmente, sujeitos passivos que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução;

e) O locador e o locatário ou o vendedor e o adquirente:

i. Exerçam exclusivamente atividades que conferem o direito à dedução[62] ou, exercendo simultaneamente atividades que conferem o direito à dedução e outras que não conferem esse direito, o conjunto das atividades que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios.

Independentemente do critério que o sujeito passivo utilize para o exercício do direito à dedução – *pro rata* ou afetação real – a percentagem de 80% é determinada nos termos dos n.os 4, 5 e 6 do artigo 23.º do Código do IVA, com base no montante das operações realizadas no ano anterior.

Relativamente aos sujeitos passivos que iniciem a sua atividade, será tida em consideração, no momento da renúncia, a percentagem estimada para esse ano, calculada nos termos do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IVA.

ii. Tenham uma percentagem de dedução inferior a 80%, mas apenas nos casos em que, habitualmente, exerçam a atividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou para locação;

iii. Não estejam enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas constante do artigo 60.º e seguintes do Código do IVA;

iv. Disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC.

[62] As atividades que conferem direito à dedução são as previstas no artigo 20.º do Código do IVA.

Face ao referido, **não pode haver renúncia** nos casos em que o locador e/ou locatário ou o vendedor e/ou adquirente estejam enquadrados no Regime Especial de Isenção (artigo 53.º) ou efetuem exclusivamente operações isentas previstas no artigo 9.º e que, por isso, não conferem o direito à dedução, exceto na situação indicada na anterior subalínea ii.

**Nos casos de compropriedade** todos os titulares dos direitos a transmitir ou a adquirir devem preencher os requisitos exigidos para o exercício da renúncia.

**No conceito de locação** entende-se abrangido qualquer tipo de locação, designadamente a **locação financeira**.

Perante os termos da lei, não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, exceto quando estes sejam destinados a fins industriais.

### 2.1.4.3. Em que situações se pode renunciar?

De conformidade com os n.os 4 e 5 do artigo 12.º do Código do IVA, com a redação que lhes foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e com o artigo 2.º do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, a renúncia só é permitida relativamente:

a) À locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes;

b) À transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes;

c) À transmissão de terrenos para construção.

É ainda necessário, nos termos do mencionado artigo 2.º do Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, que:

a) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do titular, ou tenha sido pedida a sua inscrição, e não se destine a habitação.

Nestes termos, não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de imóveis cuja inscrição na matriz ou pedido de inscrição não seja em nome do vendedor ou locador.

De sublinhar que no caso de contratos realizados em simultâneo, como será o caso de uma aquisição seguida de locação, a inscrição na matriz em nome do seu proprietário, ou o respetivo pedido de inscrição, só tem de verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos, sem prejuízo da renúncia só poder verificar-se quando estiver confirmada a titularidade da propriedade relativamente ao locador no segundo contrato.

b) A transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação envolva a totalidade do prédio ou fração autónoma.

Como tal, não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de partes de um imóvel, salvo se se tratar de uma fração autónoma e, neste caso, só é, igualmente, possível relativamente à totalidade da fração.

Também não é permitida a renúncia em casos de transmissão que não seja a transmissão do direito de propriedade, por exemplo a transmissão do mero direito de superfície ou de outras figuras parcelares.

c) O imóvel seja afeto a atividades que confiram direito à dedução do IVA suportado.

Assim, não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de prédios inscritos na matriz, ou cuja inscrição tenha sido pedida, como prédios destinados a habitação, ainda que destinados a uma afetação diferente da habitação.

d) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 1/25 avos do valor de aquisição ou de construção do imóvel;

**e, além disso, se trate da primeira transmissão ou locação ocorrida:**

e) Após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA suportado;

f) Após o imóvel ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação que tenham determinado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributário para efeitos do IMT, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;

g) Ou, ainda, quando se trate de transmissão ou locação subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, e esteja a decorrer o prazo de regularização de 20 anos previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA.

### 2.1.4.4. Quais os requisitos a observar na renúncia?

Os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção **devem solicitar um certificado,** comprovativo de que estão reunidas as condições para o efeito.

O pedido deve ser efetuado **previamente, por via eletrónica,** no Portal das Finanças, cujo acesso está condicionado à existência de uma senha (a mesma utilizada para as demais funcionalidades relacionadas com o sistema de declarações eletrónicas).

Para o efeito, deve selecionar-se a opção **Certidões**, de seguida a opção Emissão de Certidão, escolher o tipo de certidão **Renúncia Isenção de IVA – Imóveis e Confirmar.**

Em seguida, escolher se a renúncia diz respeito a **Transmissões ou Locações** e preencher todos os campos do formulário, designadamente:

- NIF do adquirente ou locatário
- Identificação do imóvel
- Atividade principal a exercer no imóvel
- Valor da transmissão ou, no caso de locação, valor mensal da renda
- Declaração de que se verificam todos os requisitos para que se possa renunciar

e, finalmente, **Confirmar**.

Após a submissão do pedido, e desde que preenchidos todos os elementos necessários, será o requerente informado se o mesmo está ou não conforme com a legislação em vigor.

Caso o pedido reúna todos os requisitos exigidos, será o requerente, de imediato, informado de que vai ser solicitada, via *mail*, a confirmação dos dados por parte do adquirente ou locatário do imóvel.

O adquirente ou locatário, após aceder ao sítio das Declarações Eletrónicas, deve selecionar a opção **Certidões** e, de seguida, a opção **Conf. Pedido**. Quando aparecer a **Lista de Certidões**, "clicar" em **+Info**. Se os dados constantes do pedido estiverem corretos, deve proceder à respetiva confirmação, carregando em **Confirmar**. Quando não confirme o pedido, hipótese em que assinalará **Não Confirmar**, deve indicar, no quadro respetivo, as razões justificativas.

Depois da confirmação dos dados constantes do pedido por parte do sujeito passivo locatário ou adquirente do imóvel, e caso se verifiquem todos os requisitos necessários, o certificado será, desde logo, disponibilizado. Para o obter, deverá aceder-se, sucessivamente, a **Certidões, Consulta** e, na **Lista de Certidões**, "clicar" em **Obter**.

Caso contrário, a emissão do certificado ficará dependente de despacho do Chefe de Finanças da área da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do vendedor ou do locador do imóvel.

Após a validação, automática ou pelo serviço de finanças, dos dados referentes aos sujeitos passivos e à identificação do imóvel, o certificado fica disponível, podendo ser impresso. Para o obter, deverá aceder-se, sucessivamente a **Certidões, Consulta** e, na **Lista de Certidões**, "clicar" em **Obter**.

Se qualquer entidade pretender verificar a autenticidade do certificado para efeitos de renúncia do IVA na locação ou transmissão de bens imóveis na posse do sujeito passivo, pode fazê-lo através do sítio das **Declarações Eletrónicas**, sem que seja necessário autenticar-se. Com efeito, basta selecionar a opção **Certidões**, de seguida a opção **Validação de Certidão**, digitar o número de contribuinte e o código de validação indicados na caixa dos "Elementos para verificação da certidão" e selecionar o botão **Confirmar**. A referência indicada no "Código de Validação" deve ser digitada tendo em atenção se as letras estão em maiúsculas ou minúsculas.

#### 2.1.4.5. Validade do certificado e efetivação da renúncia

O certificado de renúncia tem a validade de seis meses, a contar da data em que fica disponível para o sujeito passivo, findos os quais caduca. Caso não seja utilizado, o requerente deve comunicar esse facto, por via eletrónica, ao chefe de finanças da área da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do vendedor ou do locador do imóvel.

E, assim, se quando se selecionar a opção **Consulta de Certidões,** na coluna relativa ao estado de uma certidão, estiver indicado "Expirada", tal significa que foi ultrapassado o prazo de validade de seis meses

Se os elementos que serviram de base à emissão do certificado de renúncia sofrerem alteração antes da celebração do contrato de locação ou de compra e venda, o certificado perde a sua validade. Se ainda se mantiverem as condições para a renúncia à isenção previstas na lei e os sujeitos passivos ainda pretendam exercer esse direito, deve ser pedido um novo certificado.

**A renúncia à isenção apenas produz efeitos** no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, não produzindo efeitos se não estiverem reunidas as condições prescritas na lei.

**No caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir**, a renúncia só produz efeitos no momento em que o locador tome posse do imóvel.

### 2.1.4.6. Obrigações

Os sujeitos passivos que renunciem às isenções previstas nos n.os 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA e optem pela tributação, ficam, por esse facto, sujeitos ao cumprimento das obrigações previstas no Código, nomeadamente de liquidação e de entrega do imposto, bem como de natureza declarativa e de natureza contabilística.

#### 2.1.4.6.1. De liquidação

No caso específico da transmissão de imóveis, **cabe ao adquirente proceder à liquidação do imposto** devido por essas operações, inscrevendo, em termos de declaração periódica, o valor tributável no campo 3 do quadro 06 e no campo 100 do quadro 06A e o imposto liquidado no campo 4 do quadro 06.

Por sua vez, o **vendedor** deve indicar na declaração periódica o valor da transmissão no campo 8 do quadro 06.

Na locação de bens imóveis o IVA é liquidado pelo locador (prestador do serviço).

#### 2.1.4.6.2. De natureza declarativa

Os vendedores ou locadores que se encontrem em condições de renunciar à isenção, devem apresentar uma declaração de alterações antes de solicitarem o primeiro certificado de renúncia, preenchendo, para o efeito, o campo 1 do quadro 12.

#### 2.1.4.6.3. De natureza contabilística

**Os vendedores e locadores** devem contabilizar, para efeitos do art. 44.º do Código do IVA, os proveitos e os custos relativos aos imóveis a transmitir ou a locar e em que houve liquidação de imposto.

**O adquirente** deve contabilizar, separadamente, a aquisição do imóvel em que houve renúncia à isenção, de forma a evidenciar o imposto por si autoliquidado nesta operação.

#### 2.1.4.6.4. De faturação

As faturas ou documentos equivalentes emitidos pelos vendedores ou locadores devem conter todos os elementos exigidos pelo artigo 36.º do Código do IVA, bem como, no caso da transmissão de imóveis, a expressão **"IVA devido pelo adquirente"**, uma vez que, neste caso, cabe ao adquirente a obrigação de liquidação do imposto.

Todavia, se a transmissão for titulada por escritura e esta contiver os elementos exigidos pelo artigo 36.º do Código do IVA, à exceção, obviamente, da numeração, e contiver igualmente a expressão acabada de indicar, a mesma substitui a fatura exigida.

### 2.1.4.7. Valor tributável

#### 2.1.4.7.1. Regra geral

Na transmissão ou na locação de bens imóveis o valor tributável é apurado de acordo com as regras gerais, isto é, corresponderá ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

#### 2.1.4.7.2. Regras especiais

No caso da transmissão ou locação de imóveis efetuadas com renúncia à isenção por sujeitos passivos que tenham entre si relações especiais (nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC), o valor tributável é o valor normal, determinado em conformidade com o estabelecido no n.º 4 do artigo 16.º do Código do IVA[63], quando:

- a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito à dedução integral do IVA;

ou

- a contraprestação seja superior ao valor normal quando o transmitente ou o locador do bem imóvel não tenha direito a deduzir o IVA integralmente.

---

[63] Nos termos desta disposição entender-se-á por valor normal de um bem ou serviço o preço, aumentado dos elementos referidos no n.º 5 deste artigo, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estádio de comercialização onde é efetuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efetuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço.

Para este efeito, considera-se que o valor normal da transmissão do imóvel não pode ser inferior (embora possa ser superior) ao valor patrimonial tributário definitivo considerado para efeitos de IMT, independentemente de haver ou não lugar à liquidação deste imposto.

#### 2.1.4.8. Direito à dedução

##### 2.1.4.8.1. Obrigatoriedade da afetação real

Os sujeitos passivos que renunciem à isenção do IVA nos termos do Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis têm direito à dedução do imposto suportado com vista à realização das operações relativas a cada imóvel, segundo as regras definidas no Código do IVA, sendo obrigatório, à semelhança do que acontecia no regime anterior, que **a dedução do imposto relativo a cada imóvel, ou fração, seja efetuada pelo método da afetação real**.

Quando a AT considerar inadequados os critérios de imputação utilizados na afetação real, pode fixar critérios diferentes, disso notificando, fundamentadamente, o sujeito passivo.

##### 2.1.4.8.2. Nascimento e exercício do direito à dedução

O direito à dedução do IVA suportado nasce no momento da realização do contrato de locação ou de transmissão e pode ser exercido no prazo de **quatro anos**, tal como resulta da análise conjugada das disposições contidas nos artigos 19.º a 26.º e do n.º 2 do artigo 98.º, todos do Código do IVA.

Assim, os locadores e os vendedores, depois de disporem do certificado de renúncia e de celebrarem o contrato de locação ou de venda, poderão deduzir o IVA suportado nos últimos quatro anos com a aquisição ou com a construção do imóvel ou da fração em relação aos quais exerceram a renúncia.

No entanto, no caso de vendedores ou locadores cuja atividade consista, com caráter de habitualidade, na construção de imóveis para venda ou para locação, e desde que, comprovadamente, a construção do imóvel tenha excedido o prazo de quatro anos, para efeitos do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA e no que respeita ao IVA suportado na construção de imóveis em que houver renúncia, o prazo anteriormente referido é elevado para **oito anos**.

Em ambas as situações, não obstante os documentos que suportam o direito à dedução já terem sido objeto de registo contabilístico, a dedução pode ser efetuada, não se aplicando a restrição prevista no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

No caso de transmissão de imóveis, em que, como se disse, cabe ao adquirente a obrigação de liquidação do IVA, este pode, nos termos do n.º 4 do artigo 8.º do Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, exercer o direito à dedução do imposto devido pela respetiva aquisição.

#### 2.1.4.9. Regularizações

##### 2.1.4.9.1. Pela afetação a fins alheios à atividade exercida

Sempre que o imóvel, relativamente ao qual foi exercida a renúncia à isenção:

a) Seja afeto a fins alheios à atividade exercida, o que acontecerá se o imóvel for afeto a uma atividade que não confere o direito à dedução,

ou

b) Deixe de ser efetivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos,

o imposto inicialmente deduzido deve ser regularizado de uma só vez, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do Código do IVA, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada.

**A regularização a favor do Estado** deve constar do campo 41 da última declaração periódica do ano em que ocorreu a afetação que está na sua origem.

O prazo de dois anos a que se refere a alínea b) do presente ponto conta-se a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que ocorreu em 30 de janeiro de 2007, designadamente para os contratos realizados na vigência do anterior regime de renúncia, consagrado no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto.

#### 2.1.4.9.2. Pela não utilização em fins da empresa

A regularização efetuada em virtude da não utilização em fins da empresa do imóvel pelo período de dois anos, atrás referido, não prejudica o dever de proceder às regularizações anuais previstas no n.º 1 do artigo 26.º do Código do IVA, correspondentes a 1/20 avos da dedução inicialmente efetuada por cada ano de não utilização em fins da empresa.

#### 2.1.4.9.3. Outras regularizações

A dedução do IVA suportado, por força da renúncia à isenção, na aquisição de bens imóveis origina, ainda, nos termos gerais, e quando for caso disso, as demais regularizações a que se referem o n.º 6 do artigo 23.º e os artigos 24.º e 26.º, todos do Código do IVA.

### 2.2. Isenções completas

As isenções completas são, como vimos, as verdadeiras isenções de IVA, na medida em que apenas as deste tipo permitem o desagravamento total da carga fiscal dos bens e serviços abrangidos. Nestes casos, o operador económico não liquida IVA nas operações que realiza a jusante, podendo deduzir o imposto que lhe tenha sido faturado pelos seus fornecedores.

Com este mecanismo permite-se, por exemplo, aos exportadores a recuperação do exato montante da carga tributária que foi efetivamente suportada pelos bens exportados, motivo pelo qual tais operadores são normalmente credores de IVA perante o Estado, implicando os consequentes reembolsos de IVA[64].

Trata-se de situações excecionais, pois, em princípio, só confere direito à dedução o imposto suportado pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços destinados à realização de operações (transmissões de bens e prestações de serviços) sujeitas a imposto e dele não isentas, tal como consta da alínea a) do n.º 1 do art. 20.º.

Contudo, esse direito também é permitido quando os sujeitos passivos realizem determinadas operações que, para este efeito, são assimiladas a operações tributáveis à taxa zero, isto é, as isenções completas, designadamente as transmissões de bens e prestações de serviços que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º, consistam em:

---

[64] Uma nota relativamente aos reembolsos de IVA solicitados pelos operadores que praticam maioritariamente operações isentas com direito à dedução, os quais podem beneficiar de reembolsos a 30 dias (a contar da receção da declaração periódica) no caso daquelas operações representarem mais de 75% do volume de negócios do respetivo período (mensal ou trimestral), conforme o estipulado no n.º 9 do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, desde que cumpridos os formalismos aí estabelecidos. Na prática, os campos 7 e 8 da declaração periódica deverão representar mais de 75% do total da base tributável exceto os campos 12, 14, 15 e 16. Note-se que em condições normais os reembolsos de IVA serão efetuados até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido (n.º 8, art. 22.º), o qual deverá ser formulado assinalando o campo 95 da declaração periódica.

· Exportações e operações isentas nos termos do art. 14.º;

· Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional[65];

· Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável dos bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 17.º;

· Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do art. 15.º;

· Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do art.º 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da UE, ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma UE.

As operações mencionadas anteriormente deverão constar do campo 8 da declaração periódica, sendo que o IVA suportado inerente a tais operações, sendo dedutível sem restrições especiais, irá gerar, eventualmente, créditos de IVA reembolsáveis.

Uma referência também ao n.º 2 do art.º 19.º do RITI, que possibilita o direito à dedução aos operadores económicos que efetuem transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do art. 14.º do mesmo diploma legal (campo 07 da declaração periódica), tratando-se também de operações tributadas à taxa zero, a fim de se dar satisfação ao princípio da tributação no país de destino que vigora nas transações intracomunitárias empresariais.

Nos próximos pontos iremos dedicar particular atenção às isenções relacionadas com as exportações, com as operações assimiladas a exportações, com as relativas a certos meios de transporte internacional (marítimo e aéreo) e ainda com outras operações relacionadas com transações internacionais a que se refere o art. 14.º do CIVA, as quais podemos agrupar de acordo com as seguintes categorias:

### 2.2.1. Isenções das transmissões de bens para exportação e operações assimiladas

· Exportações de bens efetuadas pelo vendedor ou por sua conta – alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º[66];

· Exportações de bens efetuadas pelo adquirente não residente ou por sua conta, ainda que precedidos de reparações ou transformação – alínea b) do n.º 1 do art. 14.º[67] [68];

---

[65] Trata-se, por exemplo, daquelas operações que, de acordo com as regras de localização constantes do art. 6.º, não se consideram localizadas no território nacional e que, como tal, não estão sujeitas a IVA, facto que não impede o exercício do direito à dedução por parte do operador a atuar nestas circunstâncias.

[66] Esta alínea isenta as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da UE pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste. São, sem dúvida, as situações mais frequentes (as exportações propriamente ditas), aplicando-se a isenção quer se trate de vendas diretas efetuadas pelo exportador ou de vendas realizadas por sua conta – tais isenções devem ser comprovadas (art. 29.º, n.º 8), neste caso através do Documento Administrativo Único, conhecido pela sigla 'DU', emitido pelas alfândegas, o qual deverá ser arquivado junto à fatura relativa à exportação.

[67] Esta alínea exclui expressamente os bens destinados ao equipamento ou abastecimento de meios de transporte de uso privado e os bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes residentes na UE (tributação na origem – B2C). Incluem-se nesta rubrica as chamadas 'exportações turísticas' que permitem a concessão da isenção a certas vendas sem caráter comercial (para fins privados) efetuadas a residentes em países terceiros, de bens que se destinem a ser transportados para fora do território nacional na sua bagagem pessoal – ver DL n.º 295/87, de 31/07, ponto 2.5.

[68] Têm também aqui enquadramento certas operações entre sujeitos passivos, como, por exemplo, o caso duma exportação de uma empresa portuguesa (A) para uma empresa americana (B) em que a mercadoria é entregue pelo A, por ordem do B, junto de outro operador (C), para que este proceda a um complemento de fabrico. Neste caso, embora A não exporte diretamente, a fatura que emite ao B será isenta de IVA ao abrigo da al. b), do n.º 1 do art. 14.º. Porém, o A terá de provar que a mercadoria vai ser exportada, que é o caso. Se fosse o A a proceder à exportação não haveria problema pois este teria o 'DU' emitido em seu nome, aplicando-se a isenção prevista na al. a) referida anteriormente. Uma vez que é o C a efetuar os procedimentos alfandegários inerentes à exportação, será este que terá que facultar a prova a A, pois este apenas terá a guia de remessa comprovativa da entrega da mercadoria ao C. A empresa A deverá obter do C uma declaração de responsabilidade, na qual este se compromete a enviar as mercadorias para os EUA após a execução dos

· Transmissões de bens realizadas no âmbito do direito internacional – alíneas l) e m) do n.º 1 do art. 14.º [69];

· Transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos, desde que tais bens se destinem a ser exportados por esses organismos no âmbito da sua atividade humanitária, caritativa ou educativa – alínea o) do n.º 1 do art. 14.º[70];

· Transmissões para o Banco de Portugal de ouro em barra ou em outras formas não trabalhadas – alínea u) do n.º 1 do art. 14.º;

· Transmissões de bens efetuadas às forças armadas de outros Estados que sejam parte no Tratado do Atlântico Norte – alíneas n) e v) do n.º 1 do art. 14.º[71].

### 2.2.2. Isenções das prestações de serviços relacionadas com o comércio internacional de bens

· Trabalhos efetuados sobre bens móveis, posteriormente expedidos ou transportados para fora da União Europeia – alínea c) do n.º 1 do art. 14.º[72];

· Prestações de serviços realizadas no âmbito do direito internacional – alíneas l) e m) do n.º 1 do art. 14.º[73];

· Prestações de serviços previstas na alínea p) do n.º 1 do art. 14.º, incluindo os transportes e as operações acessórias, que estejam diretamente relacionadas com a exportação de bens para fora da União Europeia[74];

· Prestações de serviços que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, registado em Portugal, e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição dos serviços – alínea q) do n.º 1 do art. 14.º[75];

---

serviços. Posteriormente C deve enviar a A um certificado de exportação e/ou uma fotocópia do bilhete de exportação (n.º 8 do art. 29.º - comprovação do destino dos bens). Relativamente ao serviço prestado pelo C, estará isento pela alínea c) do n.º 1 do art. 14.º.

[69] No âmbito das relações diplomáticas e consulares a que se refere a alínea l), o Decreto-Lei n.º 143/89, de 16 de junho, prevê, em termos amplos, a restituição do IVA suportado pelas embaixadas e consulados e, em termos mais restritos, do IVA suportado pelos seus funcionários não nacionais. Por outro lado, o art. 3.º do Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de julho, estabelece as condições para a concessão desta isenção, determinando que a isenção opera por via do reembolso, o que significa a obrigatoriedade de liquidação do IVA pelos fornecedores de bens ou serviços àquelas entidades, que posteriormente serão ressarcidos do imposto suportado mediante pedido de reembolso especial a efetuar em impresso próprio. A alínea m) isenta as transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos por Portugal.

[70] Nestes casos é necessário o reconhecimento prévio da isenção.

[71] Trata-se de uma isenção que opera por via do reembolso nos moldes definidos pelo Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril.

[72] Estes trabalhos, de aperfeiçoamento ativo, que incluem reparações, manutenções, trabalhos a feitio, etc., são efetuados sobre bens móveis que tenham sido adquiridos ou importados com o objetivo de serem submetidos a tais trabalhos no território nacional e, em seguida, após a execução dos mesmos, serem expedidos ou transportados para fora da União Europeia pelo prestador, pelo seu destinatário estabelecido no estrangeiro ou, ainda, por um terceiro em nome e por conta de qualquer deles. A tributação destes serviços irá ocorrer no país de destino ao abrigo de uma norma com alcance idêntico ao n.º 5 do art. 17.º (aperfeiçoamento passivo). Esta isenção não é aplicável aos trabalhos efetuados sobre meios de transporte na sequência de uma avaria, acidente, etc.

[73] A estas isenções aplicam-se os mesmos princípios já referidos para as transmissões de bens.

[74] Ou com o regime de trânsito comunitário externo, ou com o procedimento de trânsito comunitário interno, ou ainda com a importação temporária de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do art. 15.º. Os serviços acessórios de transporte incluem, a título de exemplo: as cargas e descargas, as operações portuárias e aeroportuárias, o aluguer de contentores e dos materiais necessários à proteção das mercadorias, a armazenagem, o acondicionamento e embalagem das mercadorias exportadas, as operações efetuadas pelos despachantes oficiais, etc. Trata-se essencialmente das operações efetuadas pelos transitários, cujos serviços efetuados neste âmbito (exportações, etc.) se encontram isentos ao abrigo desta alínea.

[75] Trata-se de serviços (transportes, operações acessórias do transporte, comissões) relacionados com transmissões intracomunitárias de bens isentas pelo art. 14.º do RITI, sendo que a isenção se justifica porque, face às regras de locali-

· Serviços prestados por intermediários (comissões) que atuem em nome e por conta de outrem, quando intervenham em operações isentas previstas no art. 14.º ou em operações realizadas fora da União Europeia – alínea s) do n.º 1 do art. 14.º;

· Serviços de transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro e às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e entre as ilhas daquelas regiões, bem como o transporte de mercadorias entre as ilhas das Regiões Autónomas, entre estas regiões e o Continente ou qualquer outro Estado membro e vice-versa – alíneas r) e t) do n.º 1 do art. 14.º;

· Prestações de serviços destinadas às forças armadas de outros Estados que façam parte no Tratado do Atlântico Norte – alíneas n) e v) do n.º 1 do art. 14.º[76].

### 2.2.3. Isenções das transmissões de bens e prestações de serviços relativas a barcos, aviões e à sua carga

· Transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer de embarcações que efetuem navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros, o exercício de uma atividade comercial ou industrial, o exercício da atividade de pesca em alto mar ou pesca costeira e as de salvamento e assistência marítima, bem como dos objetos nelas incorporados – alínea f) do n.º 1 do art. 14º[77];

· Transmissões, transformações, reparações e operações de manutenção, aluguer e frete de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, bem como dos objetos nelas incorporados – alínea g) do n.º 1 do art. 14.º;

· Transmissões de bens destinados ao abastecimento dos barcos e aeronaves, incluindo os destinados aos barcos de guerra – alíneas d), e), h) e i) do n.º 1 do art. 14.º[78];

· Outras prestações de serviços, não mencionadas anteriormente, que sejam destinadas à satisfação das necessidades diretas das referidas embarcações ou aeronaves, bem como das necessidades da sua carga – alínea j) do n.º 1 do art. 14.º[79].

Note-se que algumas das isenções referidas no artigo 14.º devem ser comprovadas através de documentos alfandegários apropriados ou de declarações emitidas pelos adquirentes dos bens ou dos serviços, indicando o destino que lhes será dado (n.º 8 do art. 29.º). A falta daqueles documentos ou declarações implica para o transmitente ou prestador de serviços a obrigação de liquidar o imposto correspondente (n.º 9 do art. 29.º).

---

zação do art. 6.º, tais serviços estão sujeitos a IVA em Portugal, pois o adquirente dos serviços é sujeito passivo de IVA cá registado. Se o adquirente dos serviços for um sujeito passivo de IVA noutro EM, não haverá sujeição a IVA nos termos do art. 6.º. Incluem-se nesta alínea os serviços prestados por comissionistas (intermediários), no âmbito de transmissões intracomunitárias de bens.

[76] A estas isenções aplicam-se os mesmos princípios já referidos a propósito das transmissões de bens.

[77] Esta isenção, bem como a consignada na alínea d), não se aplica às operações aí referidas, quando se destinem ou respeitem a barcos desportivos ou de recreio, nos termos do n.º 5 do art. 14.º. Esta isenção abrange as transmissões dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nos barcos e aviões (neste caso, aplicar-se-á a alínea g) do mesmo artigo).

[78] Segundo o n.º 3 do artigo 14.º, consideram-se, para este efeito, bens de abastecimento, aqueles que se destinem ao consumo da tripulação e dos passageiros, os combustíveis e outros produtos destinados ao funcionamento de máquinas e aparelhos instalados a bordo e os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo.

[79] Trata-se, neste caso, essencialmente de operações portuárias e aeroportuárias.

### 2.3. Isenções na importação

A tributação segundo o princípio do país de destino pressupõe que as mercadorias saiam do país de origem sem qualquer carga fiscal e sejam tributadas no país de destino pelas taxas aí em vigor, motivo pelo qual, regra geral, as importações são tributadas em IVA conforme dispõe a alínea b) do art. 1.º e o art. 5.º. Porém, nos termos do art. 13.º, estão isentas as seguintes operações:

· As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de IVA – alínea a) do n.º 1 do art. 13.º[80];

· As importações de embarcações afetas à atividade de navegação marítima no alto mar, ao transporte de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como as embarcações de salvamento e assistência marítima. Esta isenção inclui ainda o equipamento a incorporar ou a utilizar na exploração das referidas embarcações – alínea b) do n.º 1 do art. 13.º;

· A importação definitiva de aeronaves destinadas essencialmente ao tráfego internacional, incluindo os objetos a incorporar ou a utilizar na sua exploração – alínea c) do n.º 1 do art. 13.º;

· A importação de bens de abastecimento para embarcações e aviões afetos à navegação internacional, pelo tempo de permanência necessário em território nacional, tendo em conta os condicionalismos previstos no n.º 3 do art. 13.º – alínea d) do n.º 1 do art. 13.º[81];

· As importações efetuadas por armadores de navios, do produto da pesca por eles efetuada que não tenha sido objeto de transformação, não sendo considerada como tal a conservação – alínea e) do n.º 1 do art. 13.º[82];

· As prestações de serviços cujo valor esteja incluído no valor tributável dos bens a que se refiram (transportes, comissões, cargas e descargas, etc.) – alínea f) do n.º 1 do art. 13.º[83];

---

[80] Esta isenção traduz o princípio geral da não discriminação das importações. Objetivamente incluem-se aqui os seguintes bens importados: órgãos, sangue e leite humanos (n.º 4, art. 9.º), obras literárias (n.º 17, art. 9.º) e as divisas (n.º 27, art. 9.º). As importações de embarcações, aeronaves e objetos nelas incorporados estariam aqui incluídos não fosse a sua menção expressa nas duas alíneas seguintes do n.º 1 do art. 13.º.

[81] Face ao conceito de importação previsto no art. 5.º, na ausência desta isenção, estes bens seriam objeto de tributação pelo simples facto de terem atravessado os limites territoriais de Portugal. De referir que esta disposição não se aplica nos casos previstos no n.º 3 do art. 13.º, designadamente, aos combustíveis encontrados fora dos depósitos normais e às provisões de bordo de embarcações específicas (barcos que se destinem a ser desmantelados ou utilizados fora dos seus fins específicos, hotéis, restaurantes e casinos flutuantes, barcos de pesca costeira, etc.). O n.º 3 do art. 14.º define o que se entende por bens de abastecimento para efeitos de IVA.

[82] Uma nota relativamente ao facto do IVA correspondente às vendas de peixe, crustáceos e moluscos efetuadas pelas lotas, ser por estas entregue ao Estado em substituição dos pescadores ou armadores, por conta de quem tais vendas são efetuadas, em conformidade com o regime particular previsto no DL n.º 122/88, de 20/04. De referir ainda que tal regime específico, aplicável às vendas de pescado nas lotas, não prejudica o direito à dedução por parte dos pescadores ou armadores, uma vez que, embora não liquidem IVA diretamente, o Estado recebe o imposto das lotas, não ficando por isso prejudicada a economia de imposto.

[83] Tais isenções, porventura as mais importantes do art. 13.º, são verdadeiras isenções completas, uma vez que os prestadores não liquidam IVA a jusante, podendo deduzir o IVA suportado a montante – subalínea III da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º. Nestes casos, o IVA destes serviços faz parte do valor tributável das importações, sendo o IVA liquidado pelas Alfândegas (art. 17.º), pelo que o prestador irá faturar os seus serviços sem IVA (C08 da DP).

· A reimportação de bens no estado em que foram exportados, por parte de quem os exportou, e que beneficiem de franquia aduaneira – alínea g) do n.º 1 do art. 13.º[84];

· As importações de ouro efetuadas pelo Banco de Portugal – alínea h) do n.º 1 do art. 13.º;

· As importações de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada ou introduzidas por navio transportador de gás natural ou numa rede de gasodutos a montante, de eletricidade, e de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento – alínea i) do n.º 1 do art. 13.º[85];

· As importações de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio dos deficientes, de acordo com os condicionalismos do DL n.º 103-A/90, de 22 de março (esta isenção terá que ser requerida nos termos daquele DL) – alínea j) do n.º 1 do art. 13.º.

De acordo com as várias alíneas do n.º 2 do art. 13.º, estão ainda isentas de imposto as importações de bens efetuadas no âmbito das relações internacionais, diplomáticas e consulares. Assim, estão isentas de IVA:

a) As importações efetuadas no âmbito de acordos e convénios internacionais de que Portugal seja parte;

b) As importações efetuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares que beneficiem de franquia aduaneira;

c) As importações efetuadas por organizações internacionais reconhecidas por Portugal, de acordo com os limites fixados nas convenções internacionais;

d) As importações efetuadas pelas forças armadas no âmbito da NATO.

[84] Ver o exposto no ponto 2.5, a propósito do DL n.º 31/89, de 25/01.

[85] Esta isenção foi introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (OE/2005). Trata-se de uma isenção técnica no sentido de evitar situações de dupla tributação, face às regras introduzidas de localização das transmissões daqueles bens (n.os 4 e 5 do art. 6.º).

## 2.4. Outras isenções

Para além das isenções já referidas, estão também isentas as operações a seguir indicadas, relativas a bens que não se destinem a terem uma utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem nas respetivas situações – n.º 1 do art. 15.º:

· As importações de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro – alínea a) do n.º 1 do art. 15.º;

· As transmissões de bens que se destinem a ser apresentados na alfândega, e colocados eventualmente em depósito provisório, numa zona franca, em regime de entreposto aduaneiro e não aduaneiro[86] ou de aperfeiçoamento ativo, e as que se destinem a ser incorporados para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação, equipamento ou abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente – alínea b) do n.º 1 do art. 15.º;

· As prestações de serviços conexas com as transmissões atrás referidas – alínea c) do n.º 1 do art. 15.º;

· As transmissões de bens e as prestações de serviços conexas, efetuadas nos locais ou sob os regimes atrás referidos – alínea d) do n.º 1 do art.15.º;

· As transmissões de bens efetuadas enquanto se mantiverem os regimes de importação temporária com isenção total de direitos ou de trânsito externo, ou o procedimento de trânsito comunitário interno, bem como das prestações de serviços conexas com tais transmissões – alínea e) do n.º 1 do art. 15.º.

Estão ainda isentas de imposto:

· As transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de deficientes, de acordo com os condicionalismos do Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22 de março, devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos naquele diploma – n.os 8 e 9 do art. 15.º;

· As transmissões, a título gratuito, de bens para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas a IPSS's e a organizações não governamentais sem fins lucrativos – n.º 10 do art. 15.º[87].

As isenções referidas anteriormente, previstas nas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e nos n.os 8 e 10 do art. 15.º, são também isenções completas, uma vez que os operadores que pratiquem as operações aí mencionadas não liquidam IVA a jusante, sem que isso afete o seu direito à dedução do imposto suportado a montante (subalínea IV) da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º).

---

[86] As transmissões (e as importações) de bens colocados em regime de entreposto não aduaneiro (regime aplicável a bens sujeitos a IEC's e bens constantes do anexo C do CIVA – n.º 4 do art. 15.º) são isentas de IVA nos termos do art. 15.º, verificando-se uma situação de suspensão de imposto enquanto os bens se encontrarem nesse regime. Segundo o n.º 6 do art. 15.º o imposto será devido e exigível à saída dos bens desse regime, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram naquele regime.

[87] Note-se que em IVA tributam-se as transmissões gratuitas de bens conforme refere expressamente a alínea f), n.º 3 do art. 3.º, quando tenha havido prévia dedução de imposto. A isenção abrange, desde 01.01.2009, qualquer tipo de bens. Antes da alteração decorrente do OE/2009 apenas se aplicava às ofertas de bens alimentares.

## 2.5. Isenções em legislação avulsa

Para além das isenções referidas no CIVA, existem outras previstas em legislação avulsa, que resumidamente se passam a descrever:

· Transmissões de bens efetuadas a pessoas residentes em países terceiros que os transportem na sua bagagem pessoal e transmissões de bens efetuadas em balcões de vendas nos portos e aeroportos e a bordo de aviões e navios durante um transporte intracomunitário (Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho)[88];

· Pequenas remessas de mercadorias sem caráter comercial expedidas de países terceiros por particulares com destino a outro particular (Decreto-lei n.º 398/86, de 26 de dezembro) – isenções na importação;

· Mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes procedentes de países terceiros (art. 116.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2009) – isenções na importação;

· Importação definitiva de certos bens com franquia de direitos aduaneiros (Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de janeiro)[89];

---

[88] Este DL veio regulamentar a isenção consignada na alínea b) do n.º 1 do art. 14.º, a qual, conforme se referiu anteriormente, é aplicável às chamadas 'exportações turísticas', permitindo-se a concessão de isenção a certas vendas sem caráter comercial (para fins privados) efetuadas a residentes em países terceiros, de bens que se destinem a ser transportados para fora do território nacional na sua bagagem pessoal. Nestes casos, o vendedor deve assegurar-se de que o adquirente é alguém residente num país terceiro (através do passaporte ou outro documento de identificação), não devendo liquidar IVA por essa operação em virtude desta isenção – C08 da DP. O valor das compras em cada estabelecimento deverá ser superior a 49,88 euros, líquido de IVA, sendo que o vendedor poderá/deverá exigir o IVA do adquirente a título de caução, contabilizando-o numa conta de terceiros, uma vez que para que a isenção seja válida é necessário que o vendedor posteriormente receba o original da fatura que previamente havia emitido com a devida confirmação da estância aduaneira de saída do território da UE. Se passados 150 dias após a transmissão o vendedor não tiver na sua posse o original da fatura devidamente confirmado, deverá liquidar o imposto (regularizações – C41 da DP). Recebido o documento referido anteriormente, devidamente validado, o vendedor deverá, no prazo de 15 dias, devolver o imposto cobrado a título de caução ao adquirente. Embora a responsabilidade de devolução do imposto incumba ao vendedor, é frequente os intervenientes recorrerem aos serviços da empresa 'TAX-FREE', especializada nestas situações, a qual tratará de todo o processo de restituição de IVA, cobrando um comissão por tais serviços. Relativamente às vendas efetuadas em balcões de venda no interior de portos e aeroportos, refira-se que se o destino for o território nacional ou outro EM, deverá ser liquidado IVA, apenas não sendo liquidado imposto no caso dos adquirentes terem como destino um país terceiro, desde que façam prova no ato da compra com os respetivos cartões de embarque. Finalmente, quanto às vendas efetuadas a bordo de aviões e navios há uma isenção quando o transporte se destine a um país terceiro, devendo aplicar-se o disposto no n.º 3 do art. 6.º no caso de transporte intracomunitário de passageiros. Neste último caso, há sujeição quando o transporte tenha tido o seu início no território nacional, devendo ser liquidado IVA por tais vendas, e não sujeição no caso do transporte ter tido o seu início noutro EM, conforme estipula o n.º 3 do art. 6.º.

[89] Trata-se da transposição da Diretiva n.º 83/181/CEE. Nas condições e limites previstos neste DL isentam-se os bens importados com franquia de direitos aduaneiros, tais como bens pessoais por transferência de residência, casamento, heranças, enxovais, material escolar e outros de estudantes, animais de estimação e de laboratório, bens de investimento (equipamentos) destinados a serem utilizados em atividades no território nacional, produtos farmacêuticos para consumo, amostras de produtos e publicidade utilizadas na promoção de produtos, documentação variada, presentes recebidos no âmbito das relações diplomáticas, bens destinados ao uso de chefes de Estado, etc.. Está prevista também a isenção nas importações de objetos de coleção e de obras de arte que não se destinem a venda, adquiridos a título gratuito, desde que efetuadas por determinadas entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos – de referir que as importações de objetos de arte se encontram normalmente sujeitas a IVA à taxa de 6%, conforme o disposto no n.º 2 do art. 18.º.

• Vendas efetuadas a exportadores nacionais (trading) (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho[90].

[90] A isenção (completa) relativa a vendas efetuadas a exportadores nacionais, traduz-se num sistema excecional de suspensão de liquidação de imposto relativamente a mercadorias que não são entregues diretamente aos exportadores, uma vez que para estarem abrangidas devem ser entregues diretamente pelo vendedor no porto ou aeroporto de embarque ou num armazém de exportação, ou ainda, noutras circunstâncias, sob fiscalização aduaneira. Tais mercadorias, que têm de ser de valor superior a € 1000, devem ser remetidas no mesmo estado para exportação, no prazo de 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação. O vendedor deve estar na posse de um certificado comprovativo da exportação (CCE) emitido pelo exportador e visado pelos serviços aduaneiros no prazo de 90 dias (novo prazo em vigor na sequência do OE2010. O prazo anterior era de 60 dias). Se findo esse prazo o vendedor não tiver na sua posse o referido certificado, deverá liquidar o respetivo IVA, debitando-o ao exportador. O exportador (empresa de trading) apenas pode dar destino diferente da exportação às mercadorias, após estar na posse da fatura do fornecedor com liquidação de IVA. Se não houver confiança entre as partes, o vendedor poderá exigir do exportador o IVA a título de caução e depois devolvê-lo, se receber atempadamente o certificado. Este regime é excecional, exatamente porque, em geral, nas vendas efetuadas aos exportadores é liquidado IVA, o qual é por estes dedutível, beneficiando dos respetivos reembolsos de IVA. Estas operações são vulgares quando se pretende vender para mercados instáveis, como é o caso de Angola, em que normalmente há um intermediário conhecedor de tais mercados, no caso, as empresas de trading. Esta isenção não é aplicável no âmbito de transmissões intracomunitárias de bens, pois tal não está previsto na lei, aliás, nestes casos, não existe intervenção das autoridades alfandegárias. Ver sobre este assunto a Circular n.º 71/2010, Série II, de 13 de agosto de 2010, da ex-DGAIEC.

## 3. Valor Tributável

O valor tributável é o valor sobre o qual o sujeito passivo deve aplicar a taxa, de forma a liquidar o IVA devido em cada operação tributável que efetua, 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 corretamente determinado e mencionado nas faturas ou documentos equivalentes a emitir.

Note-se, no entanto, que o conceito de valor tributável, 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 diretamente da aplicação da taxa a este valor (esta operação proporciona sim o valor do imposto a suportar pelo cliente em cada transação), 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.

### 3.1. Nas operações internas

#### 3.1.1. Regra geral

Regra geral, o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território português, será o valor da contraprestação[91] obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, conforme dispõe o n.º 1 do art. 16.º.

Em conformidade com o entendimento do TJUE, a contraprestação deverá ser real e efetiva, suscetível de avaliação pecuniária e de apreciação subjetiva, devendo incluir-se todos os benefícios obtidos de uma forma direta, independentemente de terem natureza monetária ou consistirem numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços.

#### 3.1.2. Regras específicas

O valor tributável não é sempre constituído por uma contraprestação, uma vez que se encontram previstas regras especiais que afastam a aplicação da regra geral, constantes das várias alíneas do n.º 2 do art. 16.º, a seguir enumeradas:

a) No caso de mercadorias enviadas à consignação e não devolvidas no prazo de um ano, o valor tributável será o valor da fatura a emitir nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 38.º, isto é, o valor no momento do envio das mercadorias à consignação constante da 'fatura provisória';

b) No caso de afetação 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 afetação a setores de atividade isentos (alíneas f) e g) do n.º 3 do art. 3.º), o valor tributável será o preço de aquisição dos bens ou de

[91] Entende-se por contraprestação o valor total obtido ou a obter como contrapartida da entrega dos bens ou da prestação de serviços. A prestação é constituída pela entrega do bem ou pela prestação de serviços; a contraprestação é tudo o que se entrega como contrapartida da prestação recebida.

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

c) No caso de afetação 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 setores de atividade isentos e no caso de prestações de serviços a título gratuito (alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 4.º), o valor tributável será o valor normal do serviço, tal como se encontra definido no n.º 4 do art. 16.º;

d) No caso de operações resultantes de atos de autoridades públicas, o valor tributável será a indemnização ou qualquer outra forma de compensação;

e) Nos casos das transmissões de bens entre comitente e comissário (ou entre consignante e consignatário), o valor tributável 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 objetos de arte, de coleção ou antiguidades (regime particular do IVA), o valor tributável será a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, em conformidade com o disposto em legislação especial;

g) No caso de transmissões de bens em virtude de arrematação, venda judicial ou administrativa, de conciliação ou de contratos de transação, o valor tributável será aquele por que as arrematações ou vendas forem efetuadas ou, sendo caso disso, o valor normal dos bens transmitidos, definido no n.º 4 do art. 16.º;

h) No caso de contratos de locação financeira, o valor tributável será o valor da renda (capital + juros) recebida ou a receber do locatário – alínea h) do n.º 2 do art. 16.º.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o OE/2012, aditou ao artigo 16.º do CIVA os números 10 a 12, que estabelecem novas regras para a determinação do valor tributável em operações efetuadas entre sujeitos passivos que tenham relações especiais (entidades relacionadas nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC), prevalecendo nesse caso o critério do valor normal, podendo esta derrogação à regra geral de determinação do valor tributável ser afastada se for feita prova de que a diferença entre a contraprestação e o valor normal se justifica por outras circunstâncias que não a relação especial entre as partes, tratando-se aqui de uma norma anti-abuso que pretende prevenir situações de manipulação do valor das operações e do IVA liquidado em transações entre entidades que tenham relações especiais e restrições no direito à dedução.

A regra especial prevista no n.º 10 do artigo 16.º aplica-se quando se verifique qualquer uma das seguintes situações:

*a) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o adquirente ou destinatário não tenha direito a deduzir integralmente o imposto;*

*b) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o imposto e a operação esteja isenta ao abrigo do artigo 9.º;*

*c) A contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o IVA.*

Tenha-se presente que a norma é aplicável independentemente de os adquirentes ou destinatários serem ou não sujeitos passivos.

Para a correta determinação do valor tributável 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 n.º 3 do art. 16.º.

Exemplo: No caso da transmissão de um automóvel novo (por € 30 000) com retoma de um usado (avaliado em € 5000), o valor tributável relativo à viatura nova é o valor recebido do adquirente adicionado do valor atribuído à retoma (ou seja, € 30 000[92] ).

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. 16.º se estabeleça esse conceito, considerando-se, pela alínea a) do n.º 4 do art. 16.º, valor normal de um bem ou serviço, o preço, acrescido dos elementos constantes no n.º 5 do art. 16.º, 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 similar, em condições normais de concorrência, no tempo, lugar e circunstâncias em que a operação é efetuada.

De acordo com a alínea b) do mesmo número, na falta de um bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição ou de custo; na falta de um serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado na execução do serviço, conforme decorre da alínea c) do n.º 4 do art. 16.º.

De acordo com o n.º 5 do art. 16.º, **o valor tributável** das operações sujeitas a imposto deverá incluir:

- Os impostos (imposto sobre veículos e impostos especiais de consumo), direitos, taxas e outras imposições, excluindo o próprio IVA;
- As despesas acessórias debitadas ao cliente, tais como comissões, embalagens, transportes, seguros e publicidade, efetuadas (em nome próprio embora) por conta do cliente;
- 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 diretamente relacionadas com o preço da operação.

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

- Os juros devidos pelo diferimento do pagamento da contraprestação;
- As quantias recebidas como indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações;
- Os descontos[93], abatimentos[94] e bónus concedidos;
- As quantias pagas em nome e por conta do cliente, quando registadas pelo sujeito passivo nas respetivas contas de terceiros;
- As quantias relativas a embalagens não transacionadas (embalagens retornáveis), quando

[92] O valor tributável de € 30 000,00 é, neste caso, constituído por uma parte em espécie (a viatura retomada, por € 5000,00) e outra parte que o adquirente pagará em dinheiro (€ 25 000,00).

[93] No caso de vendas efetuadas através de cartões de crédito, a Administração Fiscal entende, de acordo com o ofício-circulado n.º 101 845, de 29 de setembro de 1989, que o valor tributável da transmissão de bens ou da prestação de serviços é o valor efetivamente pago pelo cliente na compra de bens. O valor cobrado pela entidade emissora dos cartões não assume a natureza de desconto, a excluir do valor tributável, mas sim a de comissão, a qual é isenta de IVA nos termos do n.º 27 do art. 9.º. Nesta situação estão em causa duas operações tributáveis: a venda de um bem, cujo preço é pago integralmente pelo consumidor; e o serviço prestado ao comerciante pela entidade emissora de cartões de crédito, cujo preço é a comissão. A comissão não configura desconto, abatimento ou bónus suscetível de exclusão do valor tributável, na medida em que a comissão não recai sobre o comprador, que paga a totalidade do preço.

[94] Tais descontos e abatimentos deverão ser abatidos ao preço base da transação para efeitos de cálculo do IVA. Se os descontos e abatimentos constarem fora da fatura (notas de crédito), poderá regularizar-se o IVA inerente, dentro dos condicionalismos referidos no n.º 5 do art. 78.º, ou seja, exige-se a prova de que o adquirente teve conhecimento da retificação - neste caso, obtida a prova, o sujeito passivo fornecedor fará uma regularização de IVA a favor da empresa (C40 da DP), enquanto o cliente fará uma regularização a favor do Estado (C41 da DP).

na fatura ou documento equivalente estas estejam discriminadas e conste expressamente o acordo da sua devolução[95].

Relativamente à **faturação efetuada em moeda estrangeira**, as taxas de câmbio a utilizar, para efeitos da determinação do valor tributável, serão as constantes das tabelas indicativas divulgadas pelo Sistema Europeu dos Bancos Centrais (SEBC) ou as de venda praticadas por qualquer banco estabelecido no território nacional. Por opção do sujeito passivo poderão ser consideradas as taxas do dia em que se verificou a exigibilidade do imposto ou as do primeiro dia útil do respetivo mês – n. os 8 e 9 do art. 16.º.

**Tributação dos vales e cartões de desconto**

Com o objetivo de fidelização dos seus clientes e por estratégia comercial, as empresas de distribuição têm vindo a criar cartões, que entregam aos seus clientes, para estes usufruírem de descontos nas compras a realizar futuramente.

Muitas vezes, para além do cartão, são também emitidos talões de desconto, cujo funcionamento é idêntico ao do cartão.

Os descontos são acumulados no cartão à medida que o cliente vai realizando compras. No momento em que se realiza uma compra, o cliente adquire o direito a desconto numa compra futura. Para os clientes que não possuem cartão é emitido um talão, que confere, de igual modo, o direito a desconto numa compra futura.

Em termos de IVA, o enquadramento dos vales e cartões de desconto é o seguinte:

**Descontos concedidos pelo próprio sujeito passivo que emite o cartão ou os vales**

Neste caso, em que o desconto em cartão ou contido em talão é atribuído pelo próprio sujeito passivo, que suporta esse encargo em benefício do cliente, tornando-se efetiva quando os clientes vierem a efetuar compras nos seus estabelecimentos, o valor acumulado em cartão ou vale de desconto configura um desconto, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art. 16.º do Código do IVA e, por consequência, o referido montante, aquando da sua utilização, deve ser excluído do valor tributável dos artigos vendidos.

**Momento a que se reporta o desconto contido no cartão ou nos vales**

Para este efeito, o que releva é o momento em que se efetiva o desconto, ou seja, quando o cartão ou vale de desconto é apresentado com essa finalidade, sendo a esse momento que se reporta a determinação do valor tributável da operação, conforme preceitua a alínea b) do n.º 6 do art. 16.º do CIVA.

O desconto deve ser imputado de forma proporcional às compras realizadas e às diferentes taxas de IVA.

**Descontos concedidos por sujeito passivo diferente daquele que emite o talão ou os vales**

Quando os talões ou vales de desconto são atribuídos por um sujeito passivo A e rebatidos (utilizados) noutro sujeito passivo (B), a contrapartida recebida por B é composta pela totalidade do preço da mercadoria, parte paga pela pessoa que adquiriu a mercadoria e a outra parte pelo sujeito passivo A (que atribuiu o talão ou vale de desconto).

Como tal, o IVA deve ser liquidado, pela sua totalidade, pelo sujeito passivo B na venda efetuada à pessoa a quem vendeu as mercadorias, tudo se passando como se ela pagasse a totalidade do preço em dinheiro (embora, na verdade, pague uma parte em dinheiro e outra com um talão ou vale de desconto).

O reembolso do desconto rebatido (que vai ser pago por A a B) consubstancia uma operação fora do campo de incidência do IVA.

[95] Vide 2.ª parte da alínea b) do n.º 5 do art. 36.º.

### 3.2. Nas importações

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

- Os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e demais encargos, excluindo o próprio IVA;
- As despesas acessórias (designadamente, comissões, embalagens, transportes e prestações de serviços 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 UE[96] [97];
- As prestações de serviços a que alude a alínea p) do n.º 1 do art. 14.º, que se relacionem com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento do trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da União Europeia, a importação temporária de bens; incluirá também as operações isentas referidas nas alíneas b) a e) do n.º 1 do art. 15.º[98].

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

No que respeita às reimportações de bens exportados temporariamente para fora do território da UE e que aí tenham sido objeto de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o valor tributável será o que corresponder à operação efetuada (serviço) de acordo com as normas precedentes (n.º 5 do art. 17.º)[99].

No caso dos elementos que constituem o valor tributável 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 (n.º 6 do art. 17.º).

O imposto devido nas importações será apurado por aplicação das taxas previstas no art. 18.º ao valor tributável determinado, conforme o exposto anteriormente, sendo que a sua liquidação (cálculo e repercussão) é da competência da AT – tal imposto constará de um documento designado por 'IL', que suportará a dedução do IVA (n.º 1, alínea b) e n.º 2 do art. 19.º), mas apenas quando o imposto já se encontrar pago (n.º 3 do art. 28.º).

---

[96] 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 da alínea f) do n.º 1 do art. 13.º.

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

[98] Trata-se das operações relacionadas com bens colocados num regime de entreposto não aduaneiro, entreposto aduaneiro, aperfeiçoamento ativo, depósito provisório, zona franca ou entreposto franco (alíneas a) a e) do n.º 1 do art. 15.º). 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.

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

Finalmente, tal como se referiu a propósito da incidência nas importações, trata-se de uma matéria de alguma complexidade e com uma relativa marginalidade no contexto do IVA.

De facto, nestas matérias relacionadas com importações (artigos 5.º, 13.º e 17.º), exportações (art. 14.º) e regimes de suspensão de imposto (art. 15.º), deverá ter-se presente todo um conjunto de técnicas, procedimentos e outras questões de natureza muito específica, reguladas por inúmera legislação aduaneira paralela ao CIVA.

## 4. Taxas[100]

De acordo com a usualmente designada Diretiva IVA das Taxas (Diretiva n.º 92/77/CEE, do Conselho de 14 de dezembro de 1992), os EM podem ter duas taxas reduzidas de imposto, variáveis entre 5% e 12%[101] e uma taxa normal, variável entre 15% e 25%.

Em Portugal as taxas de IVA estão previstas no art. 18.º, sendo distintas no Continente e nas Regiões Autónomas[102] e, a partir de 1 de Abril de 2012, distintas na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira.

De acordo com o n.º 1 do art. 18.º, as taxas de imposto a aplicar às transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intracomunitárias de bens[103] são as seguintes:

→ Uma **taxa** (especial) **reduzida de 6%**, aplicável aos bens e serviços constantes da **Lista I** anexa ao CIVA, nomeadamente, bens alimentares essenciais (cereais, carne, peixe e moluscos, leite e laticínios, azeite, frutas e produtos hortícolas), água para consumo (apenas a disponibilizada pelas redes de abastecimento de água potável), produtos farmacêuticos, alojamento em hotéis, transporte de passageiros, algumas empreitadas, livros, jornais e revistas, bens de produção da agricultura, etc.[104].

→ Uma **taxa** (especial) **intermédia de 13%,** que se aplica aos bens e serviços previstos na **Lista II** anexa ao CIVA, designadamente conservas de carne, de peixe e de moluscos, vinhos comuns, equipamentos agrícolas, entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo, petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, e fuelóleo e respetivas misturas.

→ Por último, uma **taxa normal de 23%,** aplicável a todos os bens e serviços não abrangidos pela taxa reduzida ou intermédia, ou seja, àqueles que não constam das Listas I e II.

A partir de 1 de abril de 2012, data da entrada em vigor da Lei n.º14-A/2012, de 30 de março, as taxas aplicáveis no território nacional passaram a ser as seguintes:

| Região | Continente | RA Açores | RA Madeira |
|---|---|---|---|
| Taxa reduzida | 6% | 4% | 5% |
| Taxa intermédia | 13% | 9% | 12% |
| Taxa normal | 23% | 16% | 22% |

[100] Desde a entrada em vigor do CIVA, ocorrida em 01/01/1986, a taxa normal do IVA teve a seguinte evolução em Portugal: A partir de 01/01/1986 – 16%; A partir de 01/02/1988 – 17%; A partir de 24/03/1992 – 16%; A partir de 01/01/1995 – 17%; A partir de 05/06/2002 – 19%; A partir de 01/07/2005 – 21%; A partir de 01/07/2008 – 20%; A partir de 01/07/2010 – 21%; A partir de 01/01/2011 – 23%.

[101] Os EM apenas podem aplicar as taxas reduzidas do imposto aos bens e serviços constantes do Anexo IV da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006).

[102] A possibilidade de aplicar taxas do IVA mais reduzidas nas Regiões Autónomas foi objeto de negociação aquando da adesão de Portugal à então CEE, atendendo, nomeadamente, aos custos de insularidade. Este direito foi consagrado, com inequívoco caráter de generalidade, no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE e foi expressamente consagrada na Sexta Diretiva do IVA, com caráter definitivo, através da introdução de um número 6 ao art. 12.º. Foi então determinado que as taxas de IVA aplicáveis nestas Regiões poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente.

[103] Conforme o disposto no n.º 1 do art. 18.º do RITI.

[104] A taxa reduzida será também aplicável às importações, aquisições intracomunitárias de bens e às transmissões de objetos de arte previstas no DL n.º 199/96, de 18 de outubro, (ver 'regime particular da margem') – n.º 2 do art. 18.º.

As taxas do IVA aplicáveis nas operações que se considerem efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira[105], são as indicadas no quadro supra, de conformidade com o que estipula o n.º 3 do art. 18.º[106] .

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

No que se refere às t**ransmissões de bens constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto**, de acordo com o n.º 4 do art. 18.º, 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[107];
- A taxa aplicável ao conjunto final, se as mercadorias que compõem esse conjunto (unidade de venda) sofrerem alterações ou perderem a sua individualidade[108].

Nas prestações de serviços relativas a contratos de locação financeira aplicar-se-á a taxa que corresponderia à transmissão dos bens dados em locação financeira, nos termos do n.º 5 do art. 18.º[109].

---

[105] 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. 6.º.

[106] 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, IRC e IMT aplicáveis às regiões autónomas são também mais reduzidas, para além de que nessas regiões vigoram também regras específicas altamente favoráveis relativamente a determinadas operações / atividades desenvolvidas nas respetivas zonas francas – Zona Franca da Ilha da Madeira e Zona Franca da Ilha de Santa Maria.

[107] 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 a diferentes taxas, que não sofrem alterações nem perdem a sua individualidade, pelo que a taxa aplicável ao cabaz será a mais elevada (23%). Se esse 'cabaz de natal' fosse constituído exclusivamente por produtos alimentares tributados à taxa reduzida de 6%, seria essa a taxa aplicável ao conjunto (cabaz). Repare-se que não seria boa política comercial, por exemplo, um vendedor de tratores agrícolas, no âmbito de uma campanha de promoção comercial, vender um trator 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 23%, enquanto se os bens fossem transacionados separadamente a taxa já seria a de 13% para o trator agrícola e 23% 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 adoção destas práticas comerciais).

108 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. Foi este facto que justificou a inclusão na Lista I (verba 1.4.7) do leite chocolatado que agora é tributado a 6%, sendo que antes era tributado à taxa de 23%, pois era constituído por produtos tributados a várias taxas (leite – 6%, chocolate e outros – 23%), sem que existisse uma taxa reduzida que contemplasse tal produto. Todos os produtos transformados que são tributados a taxas especiais (6% ou 13%), 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 último, refira-se que a redação do art. 18.º, 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 redação desta norma do CIVA deveria ser corrigido, pois a atual redação dificulta muito a sua interpretação.

[109] Aqui dá-se como exemplo o *leasing* de um trator agrícola, cujas rendas beneficiam da taxa de 13%, 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, salvo renúncia, da isenção consignada no n.º 29 do art. 9.º e cujo valor residual beneficia da isenção do n.º 30 do mesmo artigo.

No que se refere às prestações de serviços referidas na alínea c) do n.º 2 do art. 4.º, isto é, 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 dos bens obtidos após a execução da empreitada (n.º 6 do art. 18.º), ou seja, como se os materiais tivessem sido fornecidos na sua totalidade pelo empreiteiro[110].

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[111] aplicar-se sempre a taxa normal de 23%, independentemente da sua natureza – n.º 8 do art. 18.º.

Uma última referência ao disposto no n.º 7 do art. 18.º[112], que refere que a taxa aplicável aos serviços prestados por via eletrónica previstos na alínea n) do n.º 8 do art. 6.º e no Anexo D do CIVA é a normal de 23%.

[110] Ver comentários efetuados a propósito da alínea e) do n.º 3 do art. 3.º e da alínea c) do n.º 2 do art. 4.º, quando nos referíamos às empreitadas sobre bens móveis.

[111] Mais concretamente sujeitas ao direito aduaneiro forfetário previsto nas disposições preliminares da Pauta Aduaneira Comum.

[112] Este n.º foi aditado ao art. 18.º pelo DL n.º 130/2003, de 28 de junho, diploma que transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva 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 eletrónica (comércio eletrónico 'on line'), tendo como principal objetivo 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. 6.º; ver também o 'Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na UE que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos nela residentes', publicado em anexo ao atrás mencionado DL n.º 130/2003).

# Módulo 3. Apuramento do IVA

## 5. Liquidação e dedução

O IVA é um imposto sem efeitos cumulativos, em que os sujeitos passivos são obrigados a proceder à liquidação do imposto mediante a aplicação de uma taxa ao valor tributável das operações sujeitas e não isentas.

Trata-se de um regime baseado no **método de crédito de imposto,** em que o valor a entregar ao Estado resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto dedutível em determinado período.

A esta faculdade que o contribuinte tem de deduzir o imposto que suportou nas aquisições, cujo princípio se encontra consignado nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, chama-se **direito à dedução**, elemento nuclear à volta do qual gravita todo o funcionamento do IVA, consubstanciando-se no direito atribuído a cada sujeito passivo de, no momento em que apure o imposto por si devido, relativo às suas vendas e prestações de serviços, poder deduzir o imposto que suportou nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade, entregando apenas a diferença entre os dois montantes considerados.

O direito à dedução opera através da compensação e, subsidiariamente, pelo reembolso. Por compensação, porque o sujeito passivo subtrai (deduz) ao montante de que é devedor (IVA liquidado), num determinado período, o montante de imposto dedutível que suportou nesse mesmo período (2.ª parte do n.º 1 do art. 22.º)[113]; por reembolso, porque o sujeito passivo poderá solicitar que o Estado lhe restitua a quantia de que é credor (n.º 5 e seguintes do art. 22.º).

O direito à dedução é, portanto, concebido como um direito creditório, em que o credor é o sujeito passivo da obrigação tributária e o devedor é o sujeito ativo da relação tributária – o Estado[114]. O credor, uma vez munido do título válido em seu nome e na sua posse – a fatura ou documento equivalente passados em forma legal ou ainda o recibo comprovativo do pagamento do IVA nas importações – pode fazer valer o seu direito (n.º 2 do art. 19.º e n.º 5 do art. 36.º).

Contudo, para que a dedução seja possível, é necessário que as aquisições de bens ou serviços sejam feitas com vista à realização de operações tributáveis (alínea a) do n.º 1 do art. 20.º), com exceção das que gozam de isenção completa, tais como exportações, operações assimiladas a exportações, algumas operações ligadas a importações e a regimes aduaneiros suspensivos (alínea b) do n.º 1 do art. 20.º) e ainda as transmissões intracomunitárias de bens para outros Estados membros da UE (n.º 2 do art. 19.º do RITI).

Não dão, pois, lugar à dedução as aquisições feitas para atividades fora do âmbito do imposto, ou fora do conceito de atividade económica (atividades não sujeitas), nem as que se destinem, como

---

[113] Sem prejuízo da dedução, no período seguinte, do crédito de imposto transitado do período anterior (n.º 4 do art. 22.º), ou da dedução de outros créditos comunicados pela DSIVA (campo 81 da declaração periódica).

[114] Pode, pois, afirmar-se que entre o credor – sujeito passivo titular do direito à dedução – e o devedor – Estado – se estabelece uma relação jurídica, cujo objeto é precisamente o direito à compensação com outra dívida de sinal contrário, ou o reembolso de uma prestação pecuniária previamente suportada por aquele.

vimos, às operações isentas nos termos do art. 9.º (isenções simples ou incompletas), ou quando efetuadas no âmbito do Regime Especial de Isenção previsto no art. 53.º e seguintes.

Assim, para determinar o valor do imposto a entregar ao Estado, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto liquidado sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- O imposto devido ou pago aos seus fornecedores pela aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos – alínea a) do n.º 1 do art. 19.º;
- O imposto devido pela importação de bens – alínea b) do n.º 1 do art. 19.º[115];
- O imposto pago pela aquisição dos bens ou dos serviços indicados nas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º – alínea c) do n.º 1 do art. 19.º[116];
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado (art. 30.º) e não tenham faturado o imposto – alínea d) do n.º 1 do art. 19.º[117];
- O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do art. 15.º – alínea e) do n.º 1 do art. 19.º.

Porém, a dedução do imposto suportado só é possível quando verificados determinados pressupostos, situação que será analisada nos pontos seguintes.

[115] O imposto devido pelas importações será liquidado pelas alfândegas, devendo ser pago junto destes serviços de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação (n.º 3 do art. 28.º). Nos termos desta norma, tal imposto pode ser deduzido na declaração periódica relativa ao período em que se verificou o pagamento, conforme o respetivo documento alfandegário. O imposto (auto) liquidado pelas aquisições intracomunitárias de bens também é dedutível nos termos do disposto no n.º 1 do art. 19.º do RITI.

[116] Contempla aquelas transmissões de bens e prestações de serviços consideradas localizadas no território nacional em virtude do adquirente ser sujeito passivo de IVA registado em Portugal. Se o prestador estiver estabelecido em Portugal, será o próprio a liquidar o IVA que será dedutível para o adquirente nos termos desta norma. Se o prestador for um não residente, dar-se-á o 'reverse-charge', devendo ser o adquirente a liquidar o IVA, o qual é dedutível também ao abrigo desta norma. A partir de julho de 2006 passou a contemplar também o imposto suportado na aquisição de bens ou serviços previstos no Anexo E ao CIVA, nos quais cabe ao adquirente liquidar o IVA (inversão do sujeito passivo). A partir de abril de 2007, passou a incluir também o IVA suportado na aquisição de serviços de construção civil, nas situações em que, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º, caiba ao adquirente liquidar o imposto e a partir de 29 de Abril de 2010 a incluir, também, o IVA suportado nas aquisições das prestações de serviços referidas na alínea l) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA.

[117] De facto, conforme se referiu anteriormente, sempre que as operações se considerem localizadas em Portugal e forem realizadas por um não residente sem representante, o adquirente é considerado sujeito passivo nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 2.º, cabendo-lhe a responsabilidade pela liquidação do IVA – tal imposto (auto) liquidado pela aquisição dessas transmissões de bens e prestações de serviços é dedutível nos termos desta norma.

### 5.1. Condições do direito à dedução

Importa, desde já, conhecer as condições necessárias para que possa ser deduzido o imposto suportado nas aquisições a que se refere o n.º 1 do art. 19.º. Assim:

#### Condições objetivas

Para que seja possível o exercício do direito à dedução é necessário, em consonância com o que dispõe o art. 20.º, que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo com vista à realização das operações referidas no n.º 1 do mesmo preceito, ou seja, operações que conferem o direito à dedução.

Estas operações (que conferem direito à dedução) são:

- Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- Exportações e operações isentas nos termos do art. 14.º;
- Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional[118];
- Prestações de serviços isentas nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 13.º, cujo valor esteja incluído na base tributável dos bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 17.º;
- Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do art. 15.º;
- Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do art. 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da UE, ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma UE.

Por sua vez, ainda que estejam em causa bens ou serviços necessários ou fundamentais para o exercício da atividade, não será admitida a dedução do IVA se os mesmos forem excluídos nos termos do art. 21.º (exclusões do direito à dedução).

#### Condições formais[119]

Nos termos do n.º 2 do art. 19.º, para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de fatura, documento equivalente ou recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação (IL), bem como em documentos emitidos por via eletrónica pelas alfândegas, nos quais conste o número e data do movimento de caixa.

Relativamente às faturas ou documentos equivalentes que permitem o exercício do direito à dedução, apenas são considerados os que tenham sido emitidos sob forma legal, isto é, aqueles que

---

[118] Trata-se, por exemplo, daquelas operações que, de acordo com as regras de localização constantes do art. 6.º, não se consideram localizadas no território nacional e que, como tal, não estão sujeitas a IVA, facto que não impede o exercício do direito à dedução por parte do operador a atuar nestas circunstâncias.

[119] Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 19.º só confere direito à dedução: i) o imposto constante de fatura ou documento equivalente; ii) passada em forma legal; iii) em nome e na posse do sujeito passivo.

contenham os elementos mencionados no n.º 5 do art. 36.º e que obedeçam aos requisitos exigidos no DL n.º 147/2003, de 11 de julho[120].

Por outro lado, a dedução do imposto só poderá ser efetuada se o sujeito passivo tiver na sua posse os documentos (originais) atrás referidos, nos quais seja designado como destinatário dos bens ou serviços.

**Condições temporais**

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, tal como é definido nos artigos 7.º e 8.º (1.ª parte do n.º 1 do art. 22.º), ou seja, regra geral, tal como se referiu anteriormente a propósito da 'incidência temporal', o imposto é dedutível para o adquirente no momento em que é exigível ao fornecedor.

A dedução do imposto suportado deverá ser efetuada na declaração periódica do período de imposto em que se tiver verificado a receção dos documentos por parte do sujeito passivo adquirente (n.º 2 do art. 22.º). Porém, se a receção desses documentos tiver lugar em período diferente daquele em que se verificou a sua emissão, poderá esse imposto ser deduzido, se ainda for possível, na declaração periódica do período de imposto em que os mesmos foram emitidos (n.º 3 do art. 22.º).

Em qualquer caso, porém, o exercício do direito à dedução só pode ser efetuado até ao decurso do prazo a que se refere o n.º 2 do art. 98.º – prazo geral de 4 anos.

**Exemplo:** Considere-se que em 9 de abril a empresa ALFA emitiu uma fatura relativa a uma venda efectuada à empresa BETA, que foi por esta rececionada no dia 28 desse mês.

Estando a empresa BETA enquadrada no regime normal mensal, deverá efetuar a dedução do imposto constante da fatura na declaração periódica a enviar até ao dia 10 de junho, com referência ao mês de abril – alínea a) do n.º 1 do art. 41.º.

Supondo agora que a fatura, rececionada pela empresa BETA em 28 de abril, tinha sido emitida pela empresa ALFA em 25 de março. Neste caso, a dedução desse imposto poderia ainda ser efetuada na declaração periódica relativa ao mês de março, a enviar até ao dia 10 de maio.

[120] Regime dos bens em circulação – no caso das faturas ou documentos equivalentes servirem de documentos de transporte, deverão cumprir também com os requisitos mencionados nos arts. 4.º e 5.º deste diploma.

### 5.2. Exclusões do direito à dedução

Em princípio, **só confere direito à dedução** o imposto suportado pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços destinados à realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tal como consta da alínea a) do n.º 1 do art. 20.º.

Contudo, esse direito também é permitido quando os sujeitos passivos realizem determinadas operações que, para este efeito, são assimiladas a operações tributáveis à taxa zero, isto é, as isenções completas, designadamente as operações previstas na alínea b) do n.º 1 do art. 20.º (por exemplo, exportações e operações assimiladas) e no n.º 2 do art. 19.º do RITI (transmissões intracomunitárias de bens).

As operações mencionadas anteriormente deverão constar do campo 8 da declaração periódica (exceto as transmissões intracomunitárias de bens e as prestações intracomunitárias de serviços, que deverão ser incluídas no campo 7), sendo que o IVA suportado para a realização de operações à taxa zero, sendo dedutível sem restrições especiais, irá gerar, eventualmente, créditos de IVA reembolsáveis.

Em todo o caso, independentemente do exposto anteriormente, é excluído do direito à dedução:

- O IVA suportado com a aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo[121], barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constitua objeto da atividade do sujeito passivo – alínea a) dos n.os 1 e 2 do art. 21.º[122] [123].

- O IVA contido nas despesas com combustíveis, normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, excetuando 50% do IVA suportado na aquisição de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e biocombustíveis, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis é totalmente dedutível – alínea b) do n.º 1 do art. 21.º[124]:

---

[121] Considera-se "viatura de turismo", para efeitos de IVA, qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor – alínea a) do n.º 1 do art. 21.º.

[122] Não se verifica a exclusão do direito a dedução relativamente às despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art. 21.º, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo. Igualmente não se verifica a exclusão nas despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 1 deste artigo, quando efetuadas por um sujeito passivo de imposto agindo em nome próprio, mas por conta de um terceiro (despesas efetuadas em nome próprio, mas por conta de clientes), desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respetivo reembolso – alínea c) do n.º 1 do art. 21.º – tais despesas serão incluídas no valor tributável, de conformidade com a alínea b) do n.º 5 do art. 16.º.

[123] Importa aqui relembrar que, nos termos da alínea g) do n.º 3 do art. 3.º, é considerada assimilada a uma transmissão de bens 'a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do art. 21.º, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto' (Exemplo: Afetação a investimentos de um bem excluído do direito à dedução adquirido para revenda). Importa também referir que a transmissão posterior destes bens, excluídos do direito à dedução no momento da aquisição em virtude da alínea a) do n.º 1 do art. 21.º, beneficiará da isenção prevista no n.º 32 do art. 9.º.

[124] A contabilidade deverá desagregar os combustíveis com dedução integral, daqueles cuja dedução se verifica apenas em 50%. Assim, na fatura de aquisição de gasóleo deverá constar a matrícula do veículo, para se poder aferir da legitimidade da dedução do IVA. À partida o livrete do veículo permite aferir da sua categoria e tipo (pesado de passageiros,

- Veículos pesados de passageiros;

- Veículos licenciados para transportes públicos, exceto os rent-a-car;

- Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, que não sejam veículos matriculados;

- Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola (trabalhos próprios ou alheios);

- Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 Kg.

• O IVA suportado em despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens[125] – alínea c) do n.º 1 do art. 21.º.

• Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções – alínea d) do n.º 1 do art. 21.º.

Relativamente aos dois últimos tipos de exclusões referidos, a exclusão do direito à dedução **não se verificará** se:

1. As referidas despesas (das alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 21.º), com exceção do tabaco:

- respeitarem à ORGANIZAÇÃO de feiras, congressos, exposições...

- resultarem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito;

- comprovadamente contribuírem para a realização de operações tributáveis;

Verificadas estas condições, o IVA suportado poderá ser deduzido em 50% (alínea d) do n.º 2 do art. 21.º).

2. As despesas da alínea c) e as de alojamento, alimentação e bebidas, da alínea d) do n.º 1 do art. 21.º, se:

- respeitarem à PARTICIPAÇÃO em feiras, congressos, exposições...

- resultarem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito;

- comprovadamente contribuírem para a realização de operações tributáveis.

Verificadas estas condições, o IVA suportado poderá ser deduzido em 25% (alínea e) do n.º 2 do art. 21.º)

Beneficiará contudo do direito à dedução o IVA suportado com o fornecimento ao pessoal da empresa, efetuado pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares, de acordo com os princípios gerais que regem o funcionamento do direito à dedução, ou seja, desde que tais despesas tenham em vista a realização de operações tributáveis, isto é, desde que tenha havido, previamente, por parte do sujeito passivo, renúncia à isenção a que se refere o n.º 36 do art. 9.º, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 12.º – alínea b) do n.º 2 do art. 21.º.

• O IVA contido em despesas de divertimento e luxo, sendo consideradas como tais as que,

pesado de mercadorias, trator agrícola, etc.), embora se verifique que, no caso de veículos licenciados para transportes públicos, tal informação não consta do livrete, podendo ser obtida junto do IMTT.

[125] Relativamente às portagens, a exclusão não abrange todas as classes de veículos, designadamente os veículos de transporte de passageiros e de mercadorias das empresas transportadoras (o talão da Brisa permitirá identificar a classe do veículo). Quanto ao IVA das despesas de estacionamento não será dedutível se estiver relacionado com viagens e deslocações enquadradas na alínea c), pois caso contrário já será dedutível.

pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração – alínea e) do n.º 1 do art. 21.º;

Repare-se que a exclusão do direito à dedução do IVA contido nas aquisições dos bens e serviços atrás referidos se baseia na sua natureza, a qual possibilita o seu desvio para consumos particulares, que, em geral, nada têm a ver com a atividade empresarial ou profissional do sujeito passivo[126].

Por tal motivo, ainda que imprescindíveis ao exercício da atividade, verifica-se a exclusão do direito à dedução (ex. viaturas de turismo utilizadas pelos gerentes e vendedores, barcos e motos utilizados pelas empresas para efeitos de promoção dos seus produtos).

**Outras exclusões do direito à dedução:**

• O imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente (faturas falsas) – n.º 3 do art. 19.º.

• O imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entregue nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo adquirente tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada – n.º 4 do art. 19.º[127].

• O imposto relativo a bens imóveis afetos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma – n.º 7 do art. 19.º. Com esta disposição, que foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de dezembro, e que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2011, quando um bem imóvel é utilizado simultaneamente em fins empresarias e fins privados, deixou de ser possível ao seu proprietário optar pela dedução integral do IVA suportado na sua aquisição ou construção e posterior liquidação do IVA correspondente à sua utilização para fins privados, passando, nestes casos, a poder deduzir unicamente o IVA correspondente à parte destinada a fins empresariais.

• O imposto pago em aquisições que sejam efetuadas em nome e por conta do cliente e contabilizadas em contas de terceiros apropriadas – n.º 2 do art. 20.º [128].

• O IVA devido pelas aquisições de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção e antiguidades, sempre que o valor tributável da transmissão posterior, de acordo com o regime aplicado a estes bens, consista na diferença entre o preço de venda e o preço de compra (regime particular) – n.º 3 do art. 21.º.

• O IVA devido pelas aquisições de combustíveis e de tabaco para revenda (regimes particulares).

---

[126] Note-se que as exclusões do direito à dedução não se encontram perfeitamente harmonizadas na UE, diferindo muito entre Estados membros. Por exemplo, em Espanha simplesmente não há exclusões deste tipo, pelo que, respeitados os restantes condicionalismos do direito à dedução impostos pela legislação espanhola, se pode concluir que nesse EM todo o IVA é dedutível para os operadores económicos.

[127] Norma anti-abuso introduzida pelo DL n.º 31/2001, de 8 de fevereiro, que visa combater certo tipo de fraude especializada – ver também a alteração introduzida ao n.º 2 do art. 34.º (2.ª parte), no sentido da possibilidade da cessação oficiosa de tais empresas. Segundo o preâmbulo do referido DL, tais medidas legislativas de combate à fraude e evasão fiscal visam «criar mecanismos que permitam contrariar alguma tendência para a criação de empresas que, sem desenvolverem qualquer atividade nem disporem de meios para a vir a desenvolver, se integram no circuito económico como meros recetores ou emissores de faturas» (empresas ecrã).

[128] O IVA de tais despesas, efetuadas em nome e por conta do cliente, nunca seria dedutível, mesmo na ausência desta norma, pois o documento da despesa estará emitido em nome do cliente e não em nome do sujeito passivo (parte final do n.º 2 do art. 19.º), tratando-se, por isso, de uma norma que pretende reforçar a exclusão do direito à dedução do imposto contido nestas despesas, embora se considere supérflua.

### 5.3. Modalidades do exercício do direito à dedução

O exercício do direito à dedução processar-se-á segundo as várias modalidades previstas no art. 22.º. Assim, poderemos considerar a existência de três métodos distintos com vista à dedução do imposto suportado, a saber:

- **Método da subtração ou da imputação,** o qual consiste na subtracção do IVA dedutível em cada período (mês ou trimestre) ao IVA liquidado respeitante ao mesmo período (n.º 1 do art. 22.º);

- **Método do reporte**, através do qual se transfere para o(s) período(s) seguinte(s) o crédito do imposto a favor do sujeito passivo em determinado período (n.º 4 do art. 22.º);

- **Método do reembolso**, que consiste em solicitar ao Estado a restituição do crédito de imposto a favor do sujeito passivo, desde que verificadas as condições previstas nos n.os 5 ou 6 do art. 22.º e os requisitos exigidos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

Pela sua relevância, analisemos com mais pormenor os **reembolsos de IVA**.

Situações em que o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso do IVA (n.os 5 e 6 do art. 22.º):

- Quando o crédito a favor do sujeito passivo persista durante 12 meses consecutivos e seja superior a € 250,00, caso em que é possível pedir o reembolso no período seguinte;

- Quando o crédito a favor do sujeito passivo exceder € 3000,00 (em vigor desde 11.03.2009, mas produzindo efeitos desde 01.01.2009).[129]

- Quando se verifiquem as seguintes situações e o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a € 25,00:

  - Haja cessação de atividade;

  - O sujeito passivo passe a enquadrar-se no disposto nos n.os 3 e 4 do art. 29.º, isto é, quando passe a praticar exclusivamente operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução (isenções incompletas);

  - O sujeito passivo passe a enquadrar-se no disposto no n.º 1 do art. 54.º, isto é, quando o sujeito passivo enquadrado no regime normal pretender a aplicação do Regime Especial de Isenção previsto no art. 53.º;

  - O sujeito passivo passe a enquadrar-se no n.º 1 do art. 61.º, ou seja, quando, estando incluído no regime normal, pretender a aplicação do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º.

Relativamente às três últimas situações anteriores (passagem do regime normal a regimes que não conferem o direito à dedução, caraterizados pela dispensa de apresentação de declarações

[129] Antes desta alteração, introduzida ao n.º 6 do art. 22.º do CIVA pelo art. 9.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, que procedeu à 1.ª alteração à Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2009, as condições vigentes eram as seguintes: "Quando o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado" ou "Quando o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a metade de 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado nas situações a seguir indicadas: a) Nos seis primeiros meses após o início da atividade; b) Em situações de investimento com recurso ao crédito devidamente comprovadas".

periódicas), embora se verifique ser legítimo o pedido de reembolso na última declaração periódica a apresentar, a verdade é que são impostas regularizações a favor do Estado, relativas aos bens de investimento e aos inventários remanescentes, que poderão reduzir ou até anular o crédito de imposto subjacente ao eventual pedido de reembolso.

Quando o montante a reembolsar exceder € 30 000,00[130], poderá a AT exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, que determinará a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios[131], até à prestação da mesma, a qual deverá ser mantida pelo prazo de seis meses (n.º 7 do art. 22.º)[132].

Para além desta exigência os sujeitos passivos terão ainda que:

- Submeter a declaração periódica dentro do prazo legal;
- Cumprir com os requisitos previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho[133];
- Facultar os elementos (outras informações) que permitam aferir da legitimidade do reembolso quando notificados para o efeito (n.º 11 do art. 22.º).

Os reembolsos, quando devidos, deviam ser efetuados pela AT até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido. Tal prazo, contudo, veio a ser encurtado pela Lei n.º 2/2010, de 15 de março, que alterou o n.º 8 do art. 22.º do CIVA nos seguintes termos:

> *"8 – Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efectuados pela Direção-Geral dos Impostos até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária"*

De conformidade com o artigo 2.º da Lei n.º 2/2010, de 15 de março, a alteração do prazo geral de reembolso referido na 1.ª parte do n.º 8 do art. 22.º do CIVA aplica-se aos pedidos de reembolso apresentados após 1 de julho de 2010.

Nos termos do n.º 14 do art. 22.º do CIVA, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 2/2010, de 15 de março, a inscrição no regime de reembolso mensal é efetuada a pedido do sujeito passivo, nos termos definidos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

Havendo atraso no reembolso serão devidos juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, a taxa igual à taxa dos juros compensatórios – n.º 8 do art. 22.º.

Relativamente aos sujeitos passivos que efetuem predominantemente operações isentas com direito à dedução ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto é da responsabilidade do adquirente (pelo menos 75% do valor total das transmissões de bens e prestações de

---

[130] O limite de € 30 000,00 constitui uma alteração introduzida pela Lei n.º 2/2010, de 15 de março. O limite anterior estava fixado em € 1000,00.

[131] Trata-se de juros pagos ao sujeito passivo quando a Administração Fiscal não efetuar o reembolso até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido – n.º 8 do art. 22.º. Relativamente à garantia, deverá ser constituída a favor da AT e poderá assumir a forma de fiança bancária, seguro caução ou depósito bancário.

[132] A manutenção da garantia pelo prazo de 6 meses é uma das medidas tomadas pelo DL n.º 136-A/2009, de 5 de junho. Anteriormente a garantia tinha de ser mantida pelo prazo de um ano.

[133] Quanto aos formalismos a cumprir remete-se para o citado Despacho Normativo, que refere a obrigatoriedade dos sujeitos passivos apresentarem, juntamente com a declaração periódica, os mapas 1, 2 e 3 anexos àquele Despacho Normativo, os quais identificarão, respetivamente: os clientes a quem, com referência ao período declarativo, foram efetuadas as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA ou previstas em legislação especial, sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respetivo valor; os fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respetivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que por força da lei o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto; os sujeitos passivos a que respeitam as regularizações mencionadas no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica relativa ao período declarativo e indicação do respetivo valor líquido de imposto e do IVA regularizado.

serviços do respetivo período), o n.º 1 do art. 9.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, na linha do disposto no n.º 9 do art. 22.º, estabelece medidas administrativas que permitem o aceleramento dos reembolsos[134], desde que verificadas as condições ali previstas.

Esta possibilidade, no entanto, e em conformidade com o art. 9.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, apenas se aplica quando não esteja em causa o primeiro pedido de reembolso, ou quando o pedido de reembolso seja de valor superior a € 10 000,00.

Relativamente ao eventual indeferimento (total ou parcial) de reembolsos, tal cenário poderá resultar das seguintes situações (n.º 11 do art. 22.º):

- Não apresentação, conjuntamente com o pedido, dos elementos previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho;
- Falta de colaboração do sujeito passivo ao não apresentar os elementos ou informações consideradas pertinentes pela administração fiscal;
- O imposto dedutível, ou parte dele, referir-se a fornecedores com n.º fiscal inexistente ou inválido ou que tenham suspenso ou cessado a atividade;
- Deteção de dívidas de IVA não regularizadas pelo sujeito passivo;
- Outras situações detetadas no âmbito da apreciação do pedido, designadamente, a deteção de deduções indevidas ou de situações de falta de liquidação de IVA.

Relativamente a fornecedores que tenham suspenso a atividade ou que não tenham apresentado as declarações periódicas ou as entreguem sem meio de pagamento, tal não constitui motivo para o indeferimento imediato do reembolso, devendo a Administração Fiscal atuar junto dos fornecedores (punindo as eventuais infrações praticadas pelos mesmos) e só posteriormente, se for caso disso, indeferir o reembolso (total ou parcialmente), ou efetuar as correções devidas, se aquele já se encontrar pago.

Refira-se, ainda, que a AT poderá suspender o prazo para a concessão dos reembolsos, quando não forem apresentados elementos que permitam aferir da sua legitimidade, designadamente nos casos em que os elementos não são postos à disposição dos serviços, ou os mesmos se apresentem em condições tais que não permitam o correto apuramento do imposto.

Das decisões da AT poderá o sujeito passivo reagir, utilizando os meios ao seu dispor, designadamente o recurso hierárquico, a reclamação ou a impugnação judicial nos termos previstos no art. 93.º (n.º 13 do art. 22.º).

[134] Pagamento do reembolso no prazo de 30 dias a contar da receção da declaração periódica referida no art. 40.º respeitante ao período a que se refere o reembolso. Na prática, os campos 7 e 8 da declaração periódica deverão representar mais de 75% do total da base tributável, excluindo os campos 12, 14, 15 e 16.

## 6. Deduções parciais e regularizações

Os sujeitos passivos que, face ao disposto no art. 20.º, no exercício da sua atividade efetuam simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas (ou não sujeitas) que não conferem esse direito, denominam-se **sujeitos passivos mistos**.

Exemplos de potenciais sujeitos passivos mistos são as empresas de construção civil, os bancos, as seguradoras, as autarquias locais, as escolas e universidades, as agências funerárias, os quiosques, as empresas que se dedicam à formação profissional, as associações, as empresas que dispõem de cantinas, os clubes de futebol, as SGPS's, etc.

Tais contribuintes – sujeitos passivos mistos – apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução, isto é, relativamente às operações referidas no art. 20.º do CIVA. Sendo assim, torna-se necessário, face ao conjunto de todas as operações, determinar o montante do imposto que é dedutível e o que não é dedutível.

A matéria relacionada com a determinação da medida do direito à dedução por parte dos sujeitos passivos que praticam operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito ("sujeitos passivos mistos"), constitui um dos aspetos do regime jurídico do IVA, cuja interpretação e aplicação prática suscita maior complexidade e relevo.

Basicamente, a legislação do IVA admite a utilização de dois métodos, bastante diferentes entre si, para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos: **o método da percentagem de dedução (*pro rata*)**, com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas atividades que não possibilitam tal dedução; **e o método da afetação real**, ligado à efetiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

No caso da utilização do *pro rata*, a determinação da percentagem a deduzir, no que respeita aos montantes de IVA suportados nas aquisições de bens e serviços, tem lugar de forma indireta. A medida da dedução não é apurada em função da medida da utilização pelo sujeito passivo desses bens e serviços na realização de operações de um tipo ou de outro, mas, grosso modo, com base no valor dos proveitos gerados por esses dois tipos de operações. Numa palavra, recorrendo à terminologia frequentemente utilizada pelos especialistas na matéria, a medida da dedução do IVA suportado a montante, isto é, nos *inputs* da atividade do sujeito passivo, está dependente do valor dos elementos que constituem o volume de negócios por ele obtido a jusante, ou seja, o valor dos *outputs* da sua atividade.

No caso da afetação real, a medida da dedução está dependente, não dos volumes de negócios obtidos a jusante, mas da utilização de critérios que permitem mensurar a efetiva utilização dos *inputs* da atividade na produção dos bens ou dos serviços transacionados pelo sujeito passivo.

O recurso a um ou outro dos dois métodos para determinação da medida das deduções a efetuar pelos sujeitos passivos mistos apresenta dificuldades específicas.

O regime das deduções parciais foi recentemente alterado/clarificado pelo Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31/12). Tais alterações resultaram, essencialmente, das conclu-

sões do relatório do grupo de trabalho criado por despacho do Diretor-Geral dos Impostos, de 6 de novembro de 2006, que teve como objetivo analisar as consequências na legislação interna portuguesa da jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no regime do direito à dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos que pratiquem operações que conferem direito à dedução, a par de operações que o não conferem, em especial nos casos de utilização do método do *pro rata* baseado no volume de negócios.

As alterações ao art. 23.º do CIVA introduziram elementos novos, essenciais para a determinação do quantum do imposto a deduzir, dos quais se destaca a referência expressa de que **as suas regras (do art. 23.º) se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista**.

Entende-se como bens e serviços de utilização mista os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, que confere direito a dedução, com atividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica.

### 6.1. Princípios gerais do direito à dedução

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que, para que o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços seja dedutível, estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

Como regra geral, é dedutível, com exceção das situações enunciadas no art. 21.º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma atividade económica referida na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, desde que respeite a transmissões de bens e prestações de serviços que confiram o direito a dedução nos termos do art. 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no âmbito das atividades económicas referidas no art. 2.º do CIVA, não resultam localizadas no território nacional, por força das regras de localização constantes do art. 6.º do CIVA, sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito a dedução pela alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

Assim, é dedutível na totalidade o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito à dedução ou, ainda, não tributadas, mas que conferem esse direito, nos termos da subalínea II da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução, ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução.

### 6.2. Conceitos

Para uma aplicação correta da disciplina relativa ao apuramento do imposto dedutível suportado em bens ou serviços de utilização mista, contida no art. 23.º, há que clarificar o enquadramento de algumas operações face ao conceito de atividade económica. Assim, deve ter-se em consideração, nomeadamente, o seguinte:

*i. Operações decorrentes de uma atividade económica*

A qualidade de sujeito passivo de IVA pressupõe, grosso modo, face ao disposto no n.º 1 do art. 2.º do CIVA, a realização de certas atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões liberais. A sujeição ao imposto inclui, em geral, as operações delas decorrentes, ainda que sejam abrangidas por alguma das isenções previstas no CIVA.

**Consideram-se decorrentes do exercício de uma atividade económica**, no caso específico das operações referidas no n.º 27 do art. 9.º do CIVA, entre outras, as seguintes operações:

- Os juros decorrentes de depósitos bancários ou de aplicações em títulos, incluindo as obrigações do tesouro ou as operações de tesouraria;
- Os juros resultantes da detenção de obrigações;
- Os juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas através de empréstimos ou de suprimentos, independentemente das razões por que são concedidos;
- As operações de *swap*, nomeadamente *swaps* cambiais.

Para este efeito não é relevante que os empréstimos se qualifiquem como meramente ocasionais ou resultem exclusivamente de dividendos obtidos das sociedades participadas, uma vez que a realização de operações a título ocasional não prejudica a qualidade de sujeito passivo, de acordo com o estabelecido na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA.

**São ainda de considerar operações decorrentes do exercício de uma atividade económica** as realizadas por sujeitos passivos que tenham por objeto o investimento coletivo em valores mobiliários, através de capitais recolhidos junto do público, que se dediquem a constituir e a gerir carteiras de títulos mediante remuneração, dado que tal atividade ultrapassa a mera aquisição, detenção e venda de ações e visa a obtenção de receitas com caráter de permanência.

Para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução, as operações financeiras enquadradas no n.º 27 do art. 9.º do CIVA devem integrar o denominador da fração referida no n.º 4 do art. 23.º, a menos que as mesmas devam ser consideradas como acessórias no quadro da atividade do sujeito passivo.

*ii. Operações excluídas do conceito de atividade económica*

A perceção de **dividendos ou lucros provenientes da detenção de participações sociais** não constitui a contraprestação de operações dentro do âmbito de aplicação do imposto, sendo operações não decorrentes de uma atividade económica para efeitos do IVA, por resultarem da mera propriedade daquelas e depender, em larga medida, de fatores aleatórios.

O mesmo sucede com **as mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação dessas partici-**

**pações sociais**, assim como de outros valores mobiliários, incluindo obrigações, por se entender que a simples aquisição e venda não constitui a exploração de um bem com vista à produção de receitas com caráter de permanência.

Também os **rendimentos resultantes de aplicações em fundos de investimento e as mais-valias geradas pela simples venda dessas aplicações** não devem ser considerados a contraprestação de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica para efeitos do IVA.

Igualmente, as **entradas de capital para sociedades**, nomeadamente por admissão de um novo sócio, ou a emissão de ações por sociedades anónimas com vista à respetiva subscrição por novos acionistas, não preenchem o conceito de atividade económica relevante, não sendo, por isso, consideradas abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

Note-se que, no contexto descrito, a consideração dos proveitos ou receitas acima indicados como decorrentes de operações não enquadráveis no conceito de atividade económica, logo fora do âmbito de incidência do IVA, é, por regra, independente da natureza do sujeito passivo que as aufere ou da atividade prosseguida por este, sendo também irrelevante se esse sujeito passivo tem ou não interferência direta ou indireta na gestão das sociedades participadas.

Importa, por último, reforçar que as operações não decorrentes de uma atividade económica **implicam a adoção do critério da afetação real** para o apuramento do valor do IVA a expurgar daquele que será considerado como IVA potencialmente dedutível para efeito dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o que significa que, em caso algum, aquelas operações podem integrar o denominador do *pro rata*.

### 6.3. Âmbito de aplicação do art. 23.º do CIVA

Convém salientar que a aplicação do art. 23.º se restringe à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito a dedução e em atividades que não conferem esse direito.

De facto:

→ Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações com direito à dedução do imposto, apresentando uma relação direta e imediata com essas operações, **o respetivo imposto é objeto de dedução integral nos termos do art. 20.º do CIVA (100%).**

→ Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução, ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica, estejam fora das regras de incidência do imposto, ou ainda de operações não decorrentes de uma atividade económica, **o respetivo IVA suportado não pode ser objeto de dedução (0%)**.

***Exemplificando:***

1. Um sujeito passivo, no âmbito de um processo de aquisição de uma participação financeira noutra empresa, contratou os serviços de assessoria jurídica de um escritório de advogados. Uma vez que a mera detenção de participações sociais não constitui uma atividade económica para efeitos de IVA, o IVA associado aos *inputs* que permitiram a sua detenção não é suscetível de ser deduzido.

2. Uma empresa realiza simultaneamente uma atividade de consultadoria para os negócios e uma atividade de formação profissional. Sendo esta última abrangida pela isenção (simples) prevista no n.º 10 do art. 9.º, e admitindo que não houve renúncia à isenção, a referida empresa assume a qualidade de sujeito passivo misto. Admitindo que a empresa adquiriu 10 computadores para instalar na sala de formação onde ministra lições de informática, o IVA que onerou a aquisição destes computadores não pode ser dedutível, uma vez que estes bens se destinam exclusivamente a uma utilização na atividade que não confere direito à dedução. Mas se a mesma empresa adquirir um computador portátil que se destina a uma utilização exclusiva pelos consultores que prestam serviços de consultadoria aos seus clientes, o IVA que tenha sido suportado na aquisição desse computador pode ser deduzido na totalidade, na medida em que o bem vai ser afeto exclusivamente a uma atividade que confere direito à dedução (atividade de consultadoria, sujeita e não isenta de IVA).

#### 6.3.1. Métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista

Segundo o previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, **é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo**.

Tratando-se de bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º estabelece que o **imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem,** apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2.

No caso de utilização da afetação real, obrigatória ou facultativa, e ainda de acordo com o n.º 2 do art. 23.º, os critérios a que o sujeito passivo recorra para determinar o grau de afetação ou utilização dos bens e serviços à realização de operações que conferem direito a dedução ou de operações que não conferem esse direito, podem ser corrigidos ou alterados pela AT, com os devidos fundamentos de facto e de direito, que pode ainda, se for caso disso, fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação.

As correções ou alterações referidas no parágrafo anterior devem ser promovidas pelos competentes serviços de inspeção tributária, quando, no exercício das respetivas competências, detetem vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução.

No caso dos bens ou dos serviços de utilização mista, parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de *pro rata* previsto no n.º 4 do art. 23.º, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real, em função da efetiva utilização.

Em consequência, deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem do exercício de uma atividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objetivos, podendo ser referidos, a título meramente indicativo, os seguintes:

- A área ocupada;
- O n.º de elementos do pessoal afeto;
- A massa salarial;
- As horas-máquina;
- As horas-homem.

Em qualquer dos casos, a determinação desses critérios deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de atividade económica relevante.

Em princípio, o critério adotado para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, o mesmo é dizer, bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. Não obstante, pode admitir-se o recurso a uma chave de repartição ou critério objetivo comum a um conjunto de bens ou serviços, na condição de que tal se fundamente em razões objetivas e relevantes, devendo o sujeito passivo, em qualquer dos casos, estar em condições de, comprovadamente, justificar os métodos e critérios utilizados.

Os critérios adotados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efetuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.

***Exemplificação:***

1. Um sujeito passivo adquiriu um computador no qual suportou € 300 de IVA. A efetiva utilização do mesmo, determinada com recurso a um critério objetivo, foi de 70% para as operações que constituem atividades económicas para efeitos de IVA, isto é, operações sujeitas que conferem direito a dedução, e 30% para as operações que não se enquadram no conceito de atividade económica. O IVA dedutível da sociedade é, neste caso, (€ 300 x 70% = € 210).

2. Um outro sujeito passivo adquire diversos bens e serviços para utilização mista em operações decorrentes de atividades económicas sujeitas a IVA, que conferem direito a dedução, e em operações não decorrentes de atividades económicas. A efetiva utilização das instalações afetas às operações que conferem direito a dedução, determinada com recurso a um critério objetivo, representou uma quinta parte da área total, sendo demonstrado ser essa a chave de repartição mais representativa para efeitos da aferição do direito a dedução. Em consequência, na imputação das despesas de utilização mista à atividade que confere direito a dedução e do correspondente IVA dedutível – eletricidade, água, telefone, trabalhos de construção, etc. – o sujeito passivo utilizará o coeficiente de 20% (1/5).

Saliente-se que, sempre que o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas, ou quando da aplicação do método do *pro rata* derivem distorções significativas na tributação, a Administração Fiscal poderá obrigar os sujeitos passivos a utilizarem o método da afetação real (n.º 3 do art. 23.º).

**Existem três situações em que a afetação real é obrigatória:**

· Empresas de construção civil que, frequentemente, desenvolvem uma atividade de prestação de serviços de construção civil (empreitadas), sujeita a IVA, conjuntamente com outra atividade de construção de imóveis para venda, isenta de IVA. Sendo a atividade de construção para venda, que se carateriza por ter um caráter irregular (obras plurianuais), suscetível de gerar oscilações muito acentuadas na percentagem de dedução (pro rata), foi imposta a utilização do método da afetação real a partir de 01 de janeiro de 1990 (Ofício-circulado n.º 79713, de 18.07.89).

· Empresas que atuem em qualquer setor de atividade e que fornecem alimentação e bebidas aos seus empregados, sem que essa seja a sua atividade principal. Por uma questão de justiça e equidade fiscal e porque se trata do exercício de atividades economicamente distintas, facilmente autonomizáveis, a afetação real foi imposta também a partir de 1 de janeiro de 1990 (Ofício-circulado n.º 53598, de 11.05.89).

· Instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de *leasing* ou de ALD – despacho de 30.01.2009, do Diretor-Geral dos Impostos, comunicado pelo ofício-circulado n.º 30108, de 30.01.2008, do Gabinete do Subdiretor-Geral do IVA.

De referir, por último, que há várias situações em que, apesar de não ser obrigatória a utilização do método da afetação real, essa utilização é, do nosso ponto de vista, recomendável.

A título meramente exemplificativo, indicamos as autarquias, onde há setores de atividade que poderão ser facilmente autonomizados, tais como a exploração de parques de estacionamento e de campismo, o serviço de águas e saneamento, a exploração de pavilhões para exposições, etc. E indicamos ainda os clubes de futebol, que não sejam SAD's, cujas quotas dos sócios estão isentas, onde poderão/deverão autonomizar-se algumas atividades paralelas, tais como, lojas de desporto, bombas de gasolina, restaurantes, etc.

### 6.3.2. Cálculo do *pro rata*

Nos termos do n.º 4 do art. 23.º, a percentagem de dedução apurada pelos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º 1 "*...resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como das subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento*".

Nestes casos, conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º, o imposto suportado nas aquisições (bens de investimento, inventários e outros bens e serviços) é dedutível apenas na percentagem

correspondente ao montante anual de operações (ativas) que dão lugar a dedução, traduzindo uma relação de proporcionalidade[135].

A norma vertida no n.º 4 do art. 23.º é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica, quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (*pro rata*), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo.

Assim, deve entender-se que, para efeitos do cálculo do pro rata de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fração, não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 23.º.

De igual modo, também não devem ser consideradas no numerador da fração todas aquelas operações que, embora decorrentes do exercício de uma atividade económica, não conferem o direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 20.º. Entre estas, assumem particular relevo as operações realizadas pelas pessoas coletivas públicas, no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais, embora em grande parte subsumíveis no conceito de atividade económica para efeitos de IVA, são objeto da regra de não sujeição contida no n.º 2 do art. 2.º do CIVA, salvo se a sua não sujeição provocar distorções de concorrência.

Saliente-se que se consideram operações exercidas no âmbito dos poderes de autoridade as realizadas pelos organismos de direito público no quadro de um regime jurídico de direito público, excluindo as exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados.

Esquematizando, teremos uma fração composta pelos seguintes elementos:

$$\frac{\text{Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução (art. 20º CIVA)}}{\text{Montante anual sem IVA de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica (incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento)}}$$

Este quociente será arredondado para a centésima imediatamente superior (n.º 8 do art. 23.º).

**A salientar:**

**i.** No que respeita às **subvenções não tributadas**, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

- Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica sujeitas a IVA, o respetivo montante deve integrar o denominador do *pro rata* previsto no n.º 4 do art. 23.º do CIVA, no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível, no caso dos sujeitos passivos integrais.

- Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma atividade económica, mas não sujeitas a imposto ou, ainda, operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo montante não deve integrar o denominador do *pro rata*, sendo aplicáveis as regras, acima descritas, de afetação real para tais operações.

- Os subsídios tributados serão incluídos no denominador e no numerador, ou então nem sequer haverá necessidade deste cálculo, pois toda a atividade (incluindo a subsidiada) será

[135] O legislador entendeu que seria um bom critério, e administrativamente simples, efetuar-se a dedução do IVA suportado nos *inputs* com base numa percentagem calculada em função dos outputs, que, no fundo, representa o peso das operações ativas (*outputs*) que conferem o direito à dedução, no total das operações efetuadas pelo sujeito passivo. Basicamente, tal método tem subjacente a ideia de que existe uma conexão direta entre *inputs* e *outputs*, logo, se numa determinada empresa o peso das operações que conferem o direito à dedução (outputs) é elevado, a sua percentagem de dedução nos *inputs* também será elevada; se por outro lado, o peso das operações isentas ou não sujeitas for elevado, a percentagem de dedução será consequentemente diminuta.

tributada, não havendo, por isso, quaisquer restrições ao nível do direito à dedução (quociente = 1, logo, 100% de dedução).

**ii.** Nos termos do n.º 5 do art. 23.º, não farão parte do numerador, nem do denominador, as operações financeiras e imobiliárias que tenham um caráter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo e as transmissões de bens de investimento.

Para que se avalie se se está perante operações financeiras acessórias, deve ter-se em consideração:

- A natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo;
- As condições concretas da realização das operações financeiras, nomeadamente o seu caráter habitual ou ocasional e a maior ou menor utilização de recursos da empresa na realização dessas operações, independentemente do respetivo montante.

As operações financeiras não poderão, por regra, ser consideradas acessórias, caso a sua realização integrar o objeto principal ou habitual da atividade do sujeito passivo, ou constituir um prolongamento dessa atividade.

De referir também que, segundo o n.º 9 do art. 23.º, poderão ser consideradas inexistentes as operações que não conferem o direito à dedução, ou as operações tributadas, quando as mesmas representem uma parte insignificante do volume de negócios e não se mostre viável a utilização do método da afetação real[136].

[136] Tem sido entendimento da Administração Fiscal que as atividades se consideram insignificantes se o seu peso não ultrapassar 5% do total do volume de negócios. Por exemplo, os quiosques têm frequentemente receitas isentas pelo n.º 31 do art. 9.º (totobola e totoloto) que não representam mais de 5% do volume total de negócios, pelo que, nessas circunstâncias, caso o requeiram nos termos do n.º 9 do art. 23.º do CIVA, poderão deduzir integralmente o IVA suportado a montante, ignorando-se a atividade isenta. No caso das empresas que dispõem de bares e cantinas (operações isentas pelo n.º 36 do art. 9.º, com possibilidade de renúncia à isenção), verifica-se que, normalmente, o peso destas operações é ínfimo e que é perfeitamente possível a utilização de um sistema de afetação real, tendo a Administração Fiscal, por isso mesmo, imposto a utilização desse método, não se aplicando, neste caso, o disposto no n.º 9 do art. 23.º.

## 6.4. Regularizações anuais

### 6.4.1. Regularização geral (n.º 6 do art. 23.º)

#### 6.4.1.1. Com utilização do *pro rata*

A percentagem de dedução a aplicar durante o exercício 'n' é calculada provisoriamente com base nas operações efetuadas no ano anterior (percentagem definitiva do ano 'n-1'), procedendo-se no fim do ano a que a mesma se refere à respetiva regularização com base nos valores definitivos do próprio ano 'n', a qual deverá constar da última declaração periódica do período a que respeita (n.º 6 do art. 23.º).

Feita a regularização, o sujeito passivo poderá ter de entregar imposto adicional, se a percentagem definitiva for menor que a provisória (deduzimos a mais durante o ano → Regularização a favor do Estado – campo 41); ou efetuar uma dedução suplementar, se a percentagem definitiva for maior que a provisória (deduzimos a menos durante o ano → Regularização a favor do sujeito passivo – campo 40).

No ano em que os sujeitos passivos iniciem a atividade ou a alterem substancialmente, a dedução (*pro rata* provisório) poderá ser efetuada com base numa percentagem estimada, a qual deverá constar da declaração de início da atividade ou de alterações a que se referem os artigos 31.º e 32.º. Findo esse ano, haverá lugar à regularização a efetuar nos moldes já mencionados (n.os 6 e 7 do art. 23.º).

Exemplo: Determinada empresa, enquadrada no Regime Normal Mensal, que efetua simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, apresentava na sua contabilidade, em 31.12.2011, os seguintes valores:

| VENDAS E PREST. SERVIÇOS | VALOR | IVA LIQUIDADO |
|---|---|---|
| Mercadorias à taxa de 6% | 50 000 | 3 000 |
| Mercadorias à taxa de 23% | 60 000 | 13 800 |
| Prestações de serviços à taxa de 23% | 10 000 | 2 300 |
| Prestações de serviços isentas (art. 9.º) | 40 000 | - |
| Exportações | 80 000 | - |
| Bens de equipamento (taxa de 23%) | 5 000 | 1 150 |
| **Total** | **245 000** | **20 250** |

| AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS | VALOR | IVA SUPORTADO |
|---|---|---|
| **Específicos das operações que conferem direito à dedução** | | |
| Mercadorias à taxa de 6% | 30 000 | 1 800 |
| Mercadorias à taxa de 23% | 40 000 | 9 200 |
| Outros bens e serviços à taxa de 23% | 2 000 | 460 |
| **Específicos das operações que não conferem direito à dedução** | | |
| Investimentos à taxa de 23% | 30 000 | 6 900 |
| Outros bens e serviços à taxa de 23% | 8 000 | 1 840 |
| **De utilização mista** | | |
| Investimentos à taxa de 23% | 20 000 | 4 600 |
| Outros bens e serviços à taxa de 23% | 5 000 | 1 150 |
| **Total** | **135 000** | **25 950** |

Face à nova disciplina do artigo 23.º do CIVA, a empresa teve a possibilidade de deduzir a totalidade do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços específicos das operações que conferem direito à dedução, mas não lhe foi possível deduzir qualquer parcela do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços específicos das operações que não conferem direito à dedução.

Relativamente ao IVA suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização mista, sabendo-se que o *pro rata* definitivo do ano 2010 foi de 80%, valor que foi aplicado provisoriamente no ano 2010, conclui-se que o IVA deduzido durante este ano foi o seguinte:

| | | |
|---|---|---|
| Investimentos | 4 600 x 80% = | 3 680 |
| Outros bens e serviços | 1 150 x 80% = | 920 |
| | | 4 600 |

Com base nos valores definitivos do ano 2011, a empresa deverá calcular o *pro rata* definitivo desse ano com base no disposto no n.º 4 do art. 23.º. Assim:

(50 000 + 60 000 + 80 000 + 10 000) / (50 000 + 60 000 + 40 000 + 80 000 + 10 000) = 0,833 →**84%**

**Nota:** Foram excluídas as transmissões de bens de investimento, conforme dispõe o n.º 5 do art. 23.º.

Finalmente, a empresa deverá calcular a regularização anual em virtude da percentagem provisória ser diferente da percentagem definitiva. Neste caso, a empresa durante o ano deduziu apenas 80% do IVA que suportou nas aquisições de bens e serviços de utilização mista, quando, face aos valores do próprio ano, tem direito a deduzir 84%, o que irá gerar uma dedução adicional de IVA, logo, uma regularização a favor da empresa.

Regularização:

| | | |
|---|---|---|
| IVA suportado (4 600 + 1 150) | | 5 750 |
| IVA deduzido (% provisória) | = 5 750 x 80% = | 4 600 |
| IVA dedutível (% definitiva) | = 5 750 x 84% = | 4 830 |

Assim, a empresa tem direito a recuperar a importância de € 230 (4 830 – 4 600), a incluir no campo 40 da declaração periódica de Dezembro de 2011 (regularizações a favor da empresa).

Se a % definitiva fosse, por exemplo, de 75%, a regularização já seria a favor do Estado no montante de € 287,50 [5 750 x 80% – (5 750 x 75%)] – campo 41 da declaração periódica.

### 6.4.1.2. Com utilização da afetação real

À semelhança do que acontece com a utilização do *pro rata*, também a dedução com recurso à afetação real, mediante a utilização de critérios objetivos, é calculada provisoriamente, devendo ser corrigida de acordo com os valores tornados definitivos no final de cada ano, na última declaração periódica do ano a que respeita.

Exemplificando: O sujeito passivo A utiliza na sua empresa o método da afetação real, tendo adquirido uma máquina industrial, na qual suportou IVA no montante de € 2 000. A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem esse direito.

Aquando da aquisição, o sujeito passivo admitiu que a referida máquina iria ser utilizada em igual proporção para ambos os tipos de atividade, deduzindo 50% do imposto suportado (€ 1 000). Acontece que, no fim do ano, e de acordo com os elementos existentes e de base demonstrável, se concluiu que o grau de utilização efetiva da máquina em operações sujeitas ao imposto e dele não isentas foi de apenas 27%.

Impõe-se assim uma correção do IVA previamente deduzido, correção essa consubstanciada numa regularização de imposto a favor do Estado de € 460 (€ 1 000 – 27% x € 2 000).

### 6.4.2. Regularizações específicas dos bens de investimento (art. 24.º)

#### 6.4.2.1. Com utilização do *pro rata*

Embora abrangidos no ano de aquisição pela regularização geral do ***pro rata*** provisório ou da afetação real provisória segundo critérios objetivos, a que se refere o n.º 6 do art. 23.º, os bens de investimento que sejam de utilização mista encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no art. 24.º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate, respetivamente, de bens móveis ou imóveis.

Estes prazos contam-se, para os bens móveis, a partir do ano de início da utilização dos bens e para os bens imóveis, a partir do ano de ocupação do bem.

Nas considerações seguintes, por uma questão de simplicidade, vamos partir do pressuposto que o ano de aquisição coincide com o ano de início de utilização dos bens móveis e com o ano de ocupação dos bens imóveis.

**Bens móveis**

Para além da regularização geral a efetuar no 1.º ano de utilização, por cálculo do *pro rata* definitivo (n.º 6 do art. 23.º), tratando-se de bens de investimento móveis, haverá que proceder à regularização anual das deduções efetuadas durante os 4 anos civis subsequentes, nos seguintes termos:

- No caso de utilização do *pro rata*, haverá regularização sempre que a diferença entre o pro rata definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 4 anos posteriores for igual ou superior a 5% (n.º 1 do art. 24.º).

**Nota**: No ano de aquisição, a regularização geral (da % provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não maior que 5% / € 250, consoante o método utilizado.

A regularização consistirá em 1/5 da diferença entre o IVA deduzido no ano de aquisição (com base na % definitiva desse ano) e o IVA a deduzir em função do *pro rata* apurado em cada um dos anos em que durar o período de regularização (n.º 3 do art. 24.º).

**Bens imóveis**

No que se refere aos bens de investimento imóveis, o período de regularização é de 20 anos[137], sendo de aplicação genérica, independentemente do período de vida útil de tais bens.

Neste caso, a regularização será feita do seguinte modo:

→ No final do ano de ocupação do imóvel e em cada um dos 19 anos civis seguintes àquele, calcular-se-á o montante da dedução que teria lugar na hipótese da aquisição se ter verificado no ano em consideração, de acordo com o pro rata definitivo desse ano;

→ O montante assim obtido será subtraído à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição;

[137] Aplicável aos bens imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido a partir da data da entrada em vigor do DL n.º 31/2001, de 08 de fevereiro (ou seja, 13/02/2001), mantendo-se a aplicação do regime anterior, isto é, de 10 anos, relativamente às situações ocorridas até àquela data. Tal alteração (que incidiu nos artigos 24.º, 25.º e 26.º) visa combater determinadas manifestações fraudulentas relacionadas com a aquisição de imóveis (ou de obras em imóveis) que conferiram o direito à dedução (total ou parcialmente), pretendendo-se acompanhar (controlar) tais imóveis, em sede de IVA, por um período mais compatível com a sua efetiva durabilidade (utilidade).

→ A diferença, positiva ou negativa, dividir-se-á por 20 (10), sendo o resultado a regularização a efetuar pelo sujeito passivo e que será a favor do Estado se a diferença for positiva (deduzimos a mais com base na % do 1.º ano) e a favor do sujeito passivo se for negativa.

No entanto, tal como acontece relativamente às regularizações sobre bens móveis, a regularização apenas será efetuada:

- No caso de utilização do *pro rata*, se a diferença entre o *pro rata* definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 19 anos posteriores for igual ou superior a 5% (n.º 2 do art. 24.º).

**Nota**: no ano de aquisição, a regularização geral (da % provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não maior que 5% / € 250, consoante o método utilizado.

**Esquematizando, no caso de bens móveis (e imóveis) teremos (n.º 3 do art. 24.º):**

$$\frac{\text{IVA deduzido com base na \% definitiva do ano de aquisição – IVA a deduzir com base na \% definitiva dos 4 (19 ou 9) anos seguintes}}{5\ (20 \text{ ou } 10)}$$

→ Se as regularizações assim apuradas forem positivas, o sujeito passivo terá de efetuar uma entrega suplementar de imposto, correspondente à diferença apurada (deduzimos 'a mais' no 1.º ano).

→ Se as regularizações apuradas forem negativas, o sujeito passivo terá imposto a recuperar, através de uma dedução suplementar da diferença apurada (deduzimos 'a menos' no 1.º ano).

Em ambos os casos (bens móveis ou imóveis), a regularização não é aplicável aos bens de investimento cujo valor unitário seja inferior a € 2 500, nem aos que, nos termos do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos (n.º 4 do art. 24.º), ou seja, aos que têm uma taxa de reintegração > 20%.

Para contagem do período de regularização ter-se-á por base o ano da utilização do bem móvel ou o ano de ocupação do imóvel. No entanto, para efeitos de comparação com o montante da dedução que seria devida em cada um dos 4 ou 19(9) anos seguintes ao da utilização ou ocupação do bem, utilizar-se-á o montante da dedução resultante da aplicação do *pro rata* definitivo do ano de aquisição ou o somatório dos montantes deduzidos até ao ano da conclusão da obra, tratando-se de bens imóveis[138].

Obviamente que o ano da utilização/ocupação do bem poderá não coincidir com o ano de aquisição/conclusão da obra. Nestes casos, na prática teremos as seguintes regularizações:

→ A geral, a efetuar no ano de aquisição dos bens móveis ou durante a construção dos imóveis, nos termos do n.º 6 do art. 23.º;

→ A específica, a efetuar durante 5 anos (bens móveis) ou 20 anos (bens imóveis), com início no ano de utilização/ocupação do bem.

Exemplo: A empresa ALFA adquiriu em 2007 um bem de equipamento que começou desde logo a utilizar, tendo suportado nessa aquisição IVA no montante de € 1700. Durante esse ano a empresa efetuou a dedução do IVA suportado com base no pro rata provisório de 75%.

Sendo o respetivo *pro rata* definitivo de 2007 de 83%, no fim do ano a empresa procedeu à regularização geral (a favor da empresa), efetuada nos termos do n.º 6 do art. 23.º, na qual se incluiu a regularização correspondente ao IVA suportado no bem de equipamento (entre outras regulari-

[138] No caso de bens imóveis cuja construção abrange vários exercícios, teremos as regularizações a efetuar durante os anos em que decorrer a obra (regularização geral), determinando-se no ano da sua conclusão uma percentagem de dedução (definitiva) média, a qual servirá de referência para as regularizações a efetuar a partir do ano de ocupação e durante mais 19 anos – tal % média de dedução será determinada pelo quociente: Total IVA deduzido na obra / Total IVA suportado na obra. Claro que se a construção não abranger vários exercícios, este problema não se coloca, utilizando-se a % definitiva do ano da conclusão (e início) da obra.

zações inerentes aos demais bens de investimento, inventários e outros bens e serviços).

Supondo que:

2008 – *pro rata* definitivo de 90%

2009 – " " " 85%

2010 – " " " 75%

2011 – " " " 88%

a regularização seria efetuada da seguinte forma:

**2008:** Como a diferença entre o *pro rata* definitivo deste ano (90%) e o *pro rata* definitivo do ano de aquisição (83%) é superior a 5%, haverá que fazer a devida regularização de IVA:

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 90\%)}{5} = \frac{1411 - 1530}{5} = -\text{€ } 23{,}80$$

Neste caso, a regularização será a favor do sujeito passivo, uma vez que a percentagem definitiva com base nos valores do próprio ano é superior àquela que serviu de base à dedução inicial (campo 40 da declaração periódica).

**2009:** Não há lugar a regularização, uma vez que a diferença entre o *pro rata* definitivo de 2007 (83%) e o *pro rata* definitivo de 2009 (85%) é inferior a 5 pontos percentuais.

**2010:** A diferença é superior a 5%.

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 75\%)}{5} = \frac{1411 - 1275}{5} = \text{€ } 27{,}20$$

Aqui a regularização é a favor do Estado, pois se o bem tivesse sido adquirido neste ano teríamos deduzido menos, logo, tivemos de efetuar uma entrega de IVA suplementar ao Estado correspondente a 27,20 (campo 41 da declaração periódica).

**2011:** A diferença é igual a 5%.

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 88\%)}{5} = \frac{1411 - 1496}{5} = -\text{€ } 17{,}00$$

Aqui, procedemos a uma regularização de imposto a favor do sujeito passivo, uma vez que se verifica que a dedução efetuada no ano de aquisição/utilização foi inferior àquela que seria efetuada no caso da aquisição se ter verificado neste ano (deduzimos a menos no ano de aquisição).

### 6.4.2.2. Com utilização da afetação real

**Quando haja recurso à afetação real** na dedução do imposto relativo a bens de investimento, sempre que ocorram alterações na proporção do montante deduzido em comparação com o ano do início da sua utilização, é obrigatória a regularização anual do imposto deduzido, nos prazos e condições do n.º 4 do art. 24.º. Consideram-se alterações significativas as de valor igual ou superior a € 250, sendo a regularização aplicável nos anos seguintes ao de início de utilização do bem de investimento.

E, assim, no caso da utilização da afetação real:

- No caso de bens de investimento móveis – haverá regularização sempre que a diferença entre a afetação real definitiva do bem no ano de aquisição e a afetação real definitiva do bem nos 4 anos posteriores representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250 (n.º 4 do art. 24.º).

- No caso de bens de investimento móveis – se a diferença entre a afetação real definitiva do bem no ano de aquisição e a afetação real definitiva do bem nos 19 anos posteriores

representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250 (n.º 4 do art. 24.º).

Exemplificando: Em fevereiro de 2008 foi adquirida por um sujeito passivo, tendo entrado em funcionamento nesse ano, uma máquina industrial no valor de € 100.000, com IVA suportado de € 21.000, e cujos níveis de utilização em operações que conferem direito a dedução são os seguintes:

Provisório em fevereiro de 2008 ---------- 79%

Definitivos:

De 2008 ---------- 80%

De 2009 ---------- 85%

De 2010 ---------- 90%

De 2011 ---------- 79%

De 2012 ---------- 76%

Em fevereiro de 2008 deduz IVA no valor de € 16 590 (21 000 x 79%) e em Dezembro desse ano regulariza a seu favor € 210 (80% x € 21 000 - € 16 590).

Total do IVA deduzido em 2008 ---------- € 16 800 (21 000 x 80%)

| Ano | IVA dedutível | Diferença | Regularização |
|---|---|---|---|
| 2009 | 17 850 | 17 850 – 16 800 = 1050 | 210 |
| 2010 | 18 900 | 18 900 – 16 800 = 2100 | 420 |
| 2011 | 16 590 | 16 590 – 16 800 = - 210 | 0 |
| 2012 | 15 960 | 15 960 – 16 800 = - 840 | - 168 |

Estando em causa um bem móvel, a regularização a efetuar é de 1/5 da diferença.

Só em 2011 não haverá regularização, uma vez que o valor da diferença (€ 210) do IVA dedutível é inferior a € 250.

### 6.4.3. Regularizações no caso de alienação de bens (n.º 5 do art. 24.º)

Quando durante o período de regularização (5 ou 20 anos) haja lugar à transmissão de bens de investimento, a regularização será efetuada de uma só vez, relativamente ao período ainda não decorrido, considerando-se que:

- Os bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no período a regularizar (caso na venda haja liquidação de IVA, que é geralmente o caso), gerando uma regularização a favor do sujeito passivo;

- Os bens estão afetos a uma atividade totalmente não tributada no caso dessas transmissões estarem isentas nos termos do n.º 30 (imóveis) ou do n.º 32 do art. 9.º (bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta ou bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com a exclusão desse direito nos termos do n.º 1 do art. 21.º), havendo que efetuar a competente regularização a favor do Estado.

#### Bens móveis

Tratando-se da alienação de bens móveis de investimento sujeitos a tributação, a regularização será efetuada de uma só vez, relativamente ao período ainda não decorrido.

Exemplo: Uma empresa adquiriu um bem de equipamento em 2009 com IVA suportado no valor de € 19 000, tendo deduzido imposto numa percentagem de 83% (% de dedução definitiva do

ano de aquisição – *pro rata* ou afetação real com base em critério objetivo), por ser utilizado simultaneamente em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito. Em maio de 2012 a empresa procedeu à alienação do bem por € 50 000.

IVA deduzido aquando da aquisição: € 19 000 x 83% = € 15 770

Regularização a efetuar no ano da alienação:

$\frac{(15\,770 - 19\,000)}{5}$ = – 646 x 2 anos = **– € 1 292**

A empresa poderá regularizar a seu favor o montante de € 1 292 (campo 40 da declaração periódica do último período do ano), considerando-se que a atividade é totalmente tributada até ao final do período de regularização (2 anos: 2012 e 2013). A venda do bem está sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto no montante de € 11 500 (50 000 x 23%), a incluir no campo 4 da declaração periódica.

No caso de bens móveis não teremos que equacionar a hipótese da venda ser isenta, porque, caso o seja, ao abrigo do n.º 32 do art. 9.º, tal significa que não houve direito à dedução no momento de aquisição, pelo que não haverá quaisquer regularizações a fazer.

**Bens imóveis**

No que respeita à alienação de bens imóveis de utilização mista, a regularização deverá também ser efetuada de uma só vez, relativamente ao período de regularização ainda não decorrido, havendo, neste caso, que considerar duas hipóteses:

**1.ª hipótese:**

**Se a alienação do imóvel beneficiar de isenção nos termos do n.º 30 do art. 9.º**, o direito à dedução do IVA correspondente ao ano da alienação e seguintes até ao final do período de regularização será nulo.

Exemplo: Uma empresa adquiriu em 2007 um imóvel com IVA no montante de € 15 000, por ter havido renúncia à isenção, o qual foi transmitido em 2012, com isenção de imposto nos termos do n.º 30 do art. 9.º.

Sabendo-se que o IVA deduzido no momento da aquisição ascendeu a € 12 000 (80% do IVA suportado, com base na % definitiva do ano de aquisição), a regularização a efetuar em consequência da transmissão no decurso do ano 2012, nos termos do n.º 5 do art. 24.º, será calculada da seguinte forma:

(12 000 – 0) : 20 = 600 x 15 anos = **€ 9 000**

Considera-se que o bem está afeto a uma atividade totalmente não tributada e, portanto, sem direito à dedução, logo, o sujeito passivo foi obrigado a regularizar a favor do Estado o montante de € 9 000, correspondente ao n.º de anos por decorrer até ao termo do prazo de regularização (20 – 5), a inscrever no campo 41 da declaração periódica do último período do ano.

**2.ª hipótese:**

**Se a alienação do imóvel for tributada**, pelo facto do sujeito passivo ter renunciado à isenção nos termos do n.º 5 do art. 12.º, a regularização será efetuada tendo em conta que o bem está afeto a uma atividade totalmente tributada, pelo que a regularização far-se-á de uma só vez, em relação ao período de regularização ainda não decorrido.

Exemplo: Tendo em conta o imóvel referido no exemplo anterior, mas agora transmitido com sujeição a IVA, teríamos: IVA suportado – € 15 000; IVA deduzido – € 12 000 (80%)

(12 000 – 15 000) : 20 = – 150 x 15 = – € 2 250

Neste caso, considera-se que o bem está afeto a uma atividade totalmente tributada pelo n.º de anos por decorrer até ao final do período de regularização. A empresa teve direito a regularizar a seu favor o montante de € 2 250, a inscrever no campo 40 da declaração periódica.

### 6.5. Outras regularizações

Haverá ainda lugar a regularização quando os bens imóveis, relativamente aos quais tenha havido dedução de imposto (total ou integral), sejam afetos a fins alheios à atividade da empresa, bem como quando ocorra a cessação da atividade durante o período de regularização.

Relativamente ao primeiro caso, a regularização anual corresponderá a 1/20 (1/10 para os bens imóveis adquiridos antes de 2001) do IVA deduzido por cada ano civil completo em que se verificar a afetação (n.º 1 do art. 26.º).

Exemplo: Em 2009 um sujeito passivo adquiriu um imóvel de investimento, relativamente ao qual suportou e deduziu IVA no valor de € 20 000, por ter havido renúncia à isenção. Em dezembro de 2011 destinou esse imóvel a fins habitacionais, situação que ainda se mantém. Em 2011 não há lugar a qualquer regularização, uma vez que a não utilização em fins da empresa não abrangeu um ano civil completo. Mas em relação a 2012 terá de efetuar a seguinte regularização:

20 000 : 20 = 1 000 (IVA a entregar ao Estado)

Este procedimento deverá manter-se por cada ano em que se mantiver a afetação do imóvel a fins habitacionais, até ao final dos 20 anos do período de regularização.

**NOTA**: Esta regularização só é obrigatória quando a afetação se verifique durante um ano civil completo, conforme resulta da redação do artigo 26.º (*"durante 1 ou mais anos civis completos"*) o que poderá originar que, quando se verifiquem afetações temporárias, por períodos inferiores a um ano, esta regularização não tenha de ser efetuada.

Ocorrendo a cessação de atividade durante o período de regularização, a regularização deverá ser efetuada nos termos do n.º 5 do art. 24.º, já referido anteriormente (n.º 3 do art. 26.º).

No caso de sujeitos passivos mistos:

- Se houver liquidação de IVA na venda (bens móveis e imóveis) – considera-se que os bens foram afetos a uma atividade totalmente tributada, pelo período por decorrer até ao termo do período de regularização;
- Se a venda for isenta (bens imóveis) – considera-se que o imóvel foi afeto a uma atividade totalmente não tributada pelo período restante, até que se esgote o período de regularização.

No caso de sujeitos passivos do regime normal que cessem a atividade, o problema só se coloca no caso de vendas isentas de imóveis que conferiram o direito à dedução no momento da aquisição – neste caso considera-se que o imóvel é afeto a uma atividade totalmente não tributada pelo período restante.

As regularizações do n.º 5 do art. 24.º, referidas anteriormente, são também aplicáveis aos bens de investimento, no caso de passagem do regime normal a regimes de isenção incompleta, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 12.º e do n.º 4 do art. 54.º - nestes casos, no momento da mudança de regime, regulariza-se a favor do Estado o IVA, proporcionalmente ao período restante ainda não decorrido, até que se esgote o período de regularização.

Admita-se o exemplo de um sujeito passivo enquadrado no regime normal que no ano de 2009 adquiriu um bem de equipamento e deduziu integralmente o IVA do mesmo no montante de € 1000. Se tivesse optado por passar para o Regime Especial de Isenção (regime de isenção simples previsto no art. 53.º) em 2012-01-01, teria de regularizar a favor do Estado a importância correspondente a 2/5 do IVA deduzido no momento da aquisição. Neste caso, teria de incluir no campo 41 da declaração periódica a apresentar relativamente ao último período de imposto de 2011 o montante de 400.

As regularizações do n.º 5 do art. 24.º são também aplicáveis pelos sujeitos passivos que não têm restrições ao nível do direito à dedução, no caso de alienação, com isenção de IVA, de bens imóveis que conferiram o direito à dedução, caso em que terão de efetuar uma regularização a favor do Estado. No caso de haver liquidação de IVA na venda do imóvel, não haverá regularizações a fazer. No caso de alienação por estes sujeitos passivos de bens móveis, também não haverá quaisquer regularizações a fazer[139].

Regularizações introduzidas pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro de 2007

O DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro de 2007, introduziu diversas alterações ao Código do IVA e aprovou o Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis (a que doravante chamaremos "Regime de renúncia").

Para além das alterações introduzidas no regime até então em vigor, constante do DL n.º 241/86, de 20 de agosto, e agora revogado, bem como das alterações aos artigos 2.º, 12.º e 19.º, o referido DL n.º 21/2007 introduziu também alterações às regularizações previstas nos artigos 24.º, 25.º e 26.º do CIVA[140]. Assim, face às novas alterações, passam a ter de ser efetuadas também as seguintes regularizações:

· **Nos termos do n.º 6 do art. 24.º**, a regularização do n.º 5 do art. 24.º tem ainda aplicação, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, aquando da compra/construção/realização de outras despesas de investimento com eles relacionadas, dedução total ou parcial do IVA suportado, quando ocorra uma das seguintes situações:

a) O sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;

b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do art. 12.º ou nos n.os 3 e 4 do art. 55.º;

c) O imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do art. 9.º[141].

Nestes casos, no momento em que aconteça algum dos factos previstos, regulariza-se, a favor do Estado, o IVA, proporcionalmente ao período ainda não decorrido, até que se esgote o período de regularização. Claro está que só haverá regularizações relativamente aos bens que ainda estão dentro do período de regularização (5/20 anos).

· **Nos termos do n.º 2 do art. 26.º**, a regularização prevista no n.º 1 do mesmo artigo será também de efetuar no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve lugar à dedução total ou parcial do IVA suportado na compra/construção/realização de outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando os mesmos sejam afetos a uma das utilizações previstas na alínea d)

[139] Não há, porque, se a venda for isenta é porque não se deduziu imposto no momento da aquisição. Se for liquidado IVA na venda, também não haverá regularizações, porque no momento da aquisição o IVA foi deduzido integralmente (ou seja, a atividade já era totalmente tributada).

[140] Basicamente foram transpostas para o CIVA as regularizações que constavam anteriormente do DL n.º 241/86.

[141] Se após a locação isenta o imóvel for objeto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução, então é aplicável, aquando dessa utilização, a regularização prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 25.º – n.º 4 do art. 25.º.

do n.º 1 do art. 21.º (despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis destinados principalmente a alojamento, receção, acolhimento de pessoas estranhas à empresa). A regularização anual corresponderá a 1/20 (1/10 para os bens imóveis adquiridos antes de 2001) do IVA deduzido por cada ano em que se verificar a afetação.

· O art. 10.º do "Regime de renúncia", aprovado e publicado em anexo ao DL n.º 21/2007, estabelece a obrigação de efetuar regularizações aos sujeitos passivos que tenham renunciado à isenção nos termos daquele diploma, nas situações nele indicadas. Assim, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do IVA suportado na respetiva aquisição, devem efetuar a regularização do n.º 5 do art. 24.º, considerando-se que os bens estão afetos a uma actividade não tributada, sempre que o imóvel:

a) Seja afeto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo

ou

b) Deixe de ser efetivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos.

A regularização, a favor do Estado, deve constar do campo 41 do quadro 06 da última declaração do ano em que ocorreu a situação que lhe dá origem.

O prazo de dois anos a que se refere a anterior alínea b) conta-se a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 21/2007, isto é, a partir de 30 de janeiro de 2007.

O previsto na alínea b) não prejudica o dever de efetuar a regularização prevista no n.º 1 do art. 26.º do CIVA, até ao decurso do prazo de 2 anos.

### 6.6. Regularizações no caso de mudança de regime (art. 25.º)

Sendo certo que o exercício do direito à dedução se encontra vedado aos sujeitos passivos que desenvolvem atividades isentas de imposto (isenção simples), tal leva a que, nos casos de passagem a um regime de tributação, seja por alteração da atividade, seja por imposição legal, ou de transferência de bens de um setor isento para um setor tributado, os bens de investimento antes adquiridos se encontrem agravados com imposto.

Na medida em que tais bens vão posteriormente ser utilizados em operações tributáveis, a impossibilidade de regularização do IVA neles contido geraria duplicação de imposto (efeitos cumulativos).

No sentido de evitar tais distorções, foi aditado ao CIVA, pelo n.º 1 do art. 44.º da Lei n.º 2-B/2000, de 4 de abril, o art. 24.º-A (atual art. 25.º), que mais não representa do que a consagração legal da interpretação dos artigos 19.º e 20.º da Sexta Diretiva (atuais artigos 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006), segundo a qual o direito à dedução do imposto suportado em bens de investimento se mantém quando uma atividade, até então isenta, passe a ser tributada, ou haja transferência de bens de um setor de atividade isento para um setor de atividade tributado.

Conforme expressamente refere o n.º 5 do art. 25.º, a disposição não contempla a dedução de imposto suportado em bens de investimento adquiridos por sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção, assentando tal decisão no facto de ser possível a tais sujeitos passivos a opção *"ab initio"* pela tributação.

Por outro lado, com a utilização, na redação do preceito, da expressão 'ou por imposição legal', pretende-se igualmente afastar do âmbito de aplicação da norma os sujeitos passivos que, desenvolvendo atividades isentas que não conferem direito à dedução, poderiam ter optado pela tributação e não o fizeram.

Nestes casos a regularização a favor da empresa será proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de regularização (5 ou 20 anos), pelo que, tratando-se de bens móveis, estes terão que ter sido adquiridos, no máximo, nos 4 anos anteriores.

Imagine-se o **exemplo** de uma empresa que utiliza um sistema de afetação real e que afetou no ano de aquisição (2010) uma máquina (adquirida com IVA no montante de € 1 000) ao seu setor de atividade não tributado, não tendo deduzido qualquer imposto no momento da aquisição. Caso a empresa, no decurso do ano 2012, afete a máquina ao setor tributado, poderá ainda deduzir 3/5 do IVA suportado, logo, poderá incluir a seu favor, no campo 40 da declaração periódica em que se verificou a alteração, o montante de € 600 [(1 000/5) x 3].

O mesmo **exemplo** poderia ser dado no caso de uma empresa que viu alterada a sua atividade, deixando de praticar operações isentas (passagem a uma atividade totalmente tributada). Tal empresa poderá deduzir o imposto suportado com os bens de investimento adquiridos, proporcionalmente ao n.º de anos que faltem para terminar o período de regularização, regularizando imposto a seu favor no campo 40 da declaração periódica relativa ao período em que se verificou a alteração.

Poderia também dar-se o **exemplo** de um sujeito passivo que, por imposição legal, passou a praticar operações que conferem o direito à dedução (como aconteceu com os advogados, médicos veterinários e tradutores). Se tal vier a ocorrer, o sujeito passivo poderá ainda recuperar parte do imposto não deduzido no momento da aquisição, proporcionalmente ao n.º de anos que restem até que se esgote o período de regularização dos bens de equipamento (tal período poderá já estar esgotado no caso de bens antigos).

Com as alterações introduzidas pelo DL n.º 21/2007, o n.º 4 do art. 24º-A (atual art. 25.º) passa a prever também a possibilidade de aplicação da regularização prevista na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo aos imóveis que, após uma locação isenta (n.º 29 do art. 9.º) abrangida pela alínea c) do n.º 6 do art. 24.º, passem a ser objeto de uma utilização pelo sujeito passivo, exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução.

# Módulo 4. Obrigações dos sujeitos passivos, Regularizações e Regimes Especiais

## 7. Obrigações dos sujeitos passivos

O Código do IVA impõe obrigações de quatro tipos aos sujeitos passivos:

1. Obrigações de pagamento;
2. Obrigações declarativas;
3. Obrigações de faturação;
4. Obrigações contabilísticas.

Nos termos do Código do IVA o cumprimento destas obrigações é da competência do sujeito passivo que pratica as operações tributáveis.

Quanto às operações tributáveis efetuadas no território nacional por um sujeito passivo que não tenha nele residência, nem estabelecimento estável, as obrigações do CIVA deverão ser cumpridas por um representante legal, residente em Portugal, cuja nomeação deverá ser comunicada ao contratante antes de efetuada a operação (n.os 3 e 4 do art. 30.º).

O n.º 1 do art. 30.º determina que os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável no território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis, se dispuserem de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro, **poderão** proceder à nomeação de um representante fiscal.

O n.º 2 do mesmo artigo estabelece que, se o sujeito passivo não residente não dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem no território nacional, nem noutro Estado-membro, **terá obrigatoriamente** de nomear esse representante[142].

Pelo cumprimento das obrigações responderá o representante, solidariamente com o representado (n.º 5 do art. 30.º).

Apenas estão dispensados de nomear representante os sujeitos passivos não residentes que efetuem exclusivamente transmissões de bens mencionados no Anexo C ao CIVA e isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do art. 15.º (n.º 6 do art. 30.º).

[142] Na falta de representante, o sujeito passivo do imposto é, nos termos da al. g) do n.º 1 do art. 2.º, o próprio adquirente dos bens/serviços, desde que o faça no exercício de uma atividade sujeita a imposto, ainda que dele isenta.

## 7.1. Obrigações de pagamento

### 7.1.1. Regra geral

De harmonia com o disposto no n.º 1 do art. 27.º, os sujeitos passivos de IVA deverão proceder ao pagamento do imposto devido, nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo previsto no art. 41.º:

§ Até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeite, estando enquadrados no regime normal de periodicidade mensal *(ex: o imposto apurado no mês de janeiro, e respeitante às operações deste mês, deve ser pago até ao dia 10 do mês de março)* – n.º 1 do art. 27.º e alínea a) do n.º 1 do art. 41.º;

§ Até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeite, estando enquadrados no regime normal de periodicidade trimestral *(ex: o imposto apurado e respeitante ao 1.º trimestre do ano, deve ser pago até ao dia 15 do mês de maio)* – n.º 1 do art. 27.º e alínea b) do n.º 1 do art. 41.º.

### 7.1.2. Regras especiais

As regras especiais relativas ao pagamento do imposto são as seguintes:

- Os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º (ex: ato isolado), devem entregar o imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação – n.º 2 do art. 27.º.
- No caso de liquidação indevida de IVA (alínea c) do n.º 1 do art. 2.º), os sujeitos passivos devem entregar o imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura ou documento equivalente – n.º 2 do art. 27.º.
- Os sujeitos passivos abrangidos pelas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do art. 2.º, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica nos termos do artigo 41.º, devem enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas e efetuar o pagamento do respetivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível – n.º 3 do art. 27.º.
- Os sujeitos passivos mencionados no n.º 3 do art. 27.º do CIVA, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica prevista no artigo 41.º do CIVA, mas já tenham apresentado a declaração do n.º 1 do art. 25.º do RITI, devem entregar o imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível, nos termos do n.º 2 do art. 22.º do mesmo regime – n.º 4 do art. 27.º.

### 7.1.3. Pagamento de liquidações da competência dos serviços fiscais

→ Liquidações adicionais e oficiosas;

→Transmissões de bens resultantes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa;

→ Importações de bens.

**Liquidações oficiosas**[143] *(art. 88.º do CIVA)*

- Pagamento do IVA nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo mencionado na notificação, efetuada nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual não poderá ser inferior a 90 dias contados a partir da data da notificação (n.º 2 do art. 88.º).

**Liquidações adicionais** *(art. 87.º do CIVA)*

- Resultantes das correções efetuadas às declarações dos sujeitos passivos.
- Nestes casos, e de conformidade com o art. 92.º do CIVA (com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o OE para 2010), a AT, quando disponha de todos os elementos necessários ao apuramento do imposto ou dos juros compensatórios, procede à notificação dos sujeitos passivos, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
- Pagamento do IVA nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação, não podendo ser inferior a 30 dias a contar da notificação (n.º 1 do art. 28.º).

**Importações** *(n.º 3 do art. 28.º do CIVA)*

- O IVA devido pelas importações deve ser pago nos serviços aduaneiros competentes, de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação, podendo ainda, mediante a prestação de garantia, ser concedido o seu diferimento:

  a) Por 60 dias contados da data do registo da liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objeto daquele registo;

  b) Até ao 15.º dia do 2.º mês seguinte aos períodos de globalização do registo da liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável.

Nos termos do n.º 4[144] do art. 28.º do CIVA, sem prejuízo do disposto no n.º 3 e pelos prazos nele previstos, é concedido o diferimento do pagamento do IVA, mediante a prestação de uma garantia específica de montante correspondente a 20% do imposto devido, nos termos da legislação aplicável.

**Transmissões de bens resultantes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou de contratos de transação** *(n.º 5 do art. 28.º)*

- Liquidado no momento em que for efetuado o pagamento ou, se este for parcial, no do 1.º pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos devidos.

### 7.2. Obrigações declarativas

Podemos identificar dois grupos de obrigações declarativas, em função da periodicidade com que devem ser cumpridas:

a) Não periódicas (de manifestação única);

b) Periódicas.

---

[143] Conforme dispõe o n.º 1 do art. 88.º, a AT procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha, relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade, quando o sujeito passivo não apresente a declaração periódica nos termos e prazos referidos no art. 41.º, a qual terá por limite mínimo um valor igual a 6 ou 3 vezes a retribuição mínima mensal garantida, respetivamente, para os sujeitos passivos enquadrados no Regime Normal Mensal ou Trimestral. A liquidação oficiosa ficará sem efeito se, dentro do prazo para o pagamento do imposto oficiosamente liquidado, o sujeito passivo apresentar a declaração periódica em falta (alínea a) do n.º 4 do art. 88.º).

[144] Aditado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

a) **Não Periódicas *(alínea a) do n.º 1 do art. 29.º)***[145]

· **Declaração de início de atividade** *(art. 31.º)*

Serve, em simultâneo, para o registo dos sujeitos passivos em IVA e em IRS/IRC. Esta declaração deverá ser apresentada em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, antes do início da atividade, pelas pessoas que exerçam uma atividade sujeita a IVA (n.º 1 do art. 31.º).

As pessoas coletivas que estejam sujeitas a registo comercial (sociedades comerciais e sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico), só podem apresentar a declaração de início de atividade a partir da data da apresentação a registo na conservatória do registo comercial e no prazo de 15 a contar dessa data (n.º 2 do art. 31.º)[146].

Há dispensa de entrega da declaração de início de atividade nas situações em que se trate da prática de uma só operação sujeita a IVA que não exceda € 25 000,00 (n.º 3 do art. 31.º).

· **Declaração de alterações** *(art. 32.º)*

A declaração de alterações deverá ser apresentada em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, sempre que se verifiquem alterações de quaisquer elementos constantes da declaração de início de atividade (n.os 1 e 2 do art. 32.º).

Nos termos do n.º 3[147] do art. 32.º do CIVA, os sujeitos passivos ficam dispensados da entrega desta declaração sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na conservatória de registo comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas coletivas que não estejam sujeitas no registo comercial.

· **Declaração de cessação** *(artigos 33.º e 34.º)*

A declaração de cessação de atividade deverá ser apresentada no serviço de finanças competente no prazo de 30 dias a contar da data da cessação (art. 33.º).

O art. 34.º diz-nos que se considera verificada a cessação da atividade para efeitos de IVA, quando ocorra qualquer um dos seguintes factos:

- Deixem de praticar-se atos relacionados com atividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos, caso em que os bens a essa data existentes no ativo da empresa se presumirão transmitidos nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º (alínea a) do n.º 1 do art. 34.º).

- Se esgote o ativo da empresa por um dos seguintes motivos (alínea b) do n.º 1 do art. 34.º):

---

[145] O Decreto-Lei n.º 111/2005, de 8 de julho, aprovou o Regime Especial de Constituição Imediata de Sociedades, designado por "empresa na hora". Conjuntamente com a aprovação deste diploma, foram aprovadas diversas alterações legislativas, sendo que, em sede de IVA, foram alterados os artigos 30.º, 31.º e 34.º-A (atuais artigos 31.º, 32.º e 35.º) do CIVA. A nova redação dada a estas normas impôs que as declarações em papel fossem substituídas por declarações verbais dos contribuintes, sendo os elementos declarados introduzidos de imediato no sistema informático e impressos em documentos tipificados. Estes documentos tipificados serão autenticados com a assinatura do funcionário recetor, após confirmação pelo declarante dos elementos deles constantes, e substituirão para todos os efeitos legais as declarações em papel. Após a impressão do Documento de Confirmação de Dados, deverá o mesmo ser fornecido ao contribuinte para validação dos dados recolhidos, devendo alertar-se o sujeito passivo para os enquadramentos a que ficou sujeito em sede de IVA e de IRC. Apenas se deverá proceder à confirmação das declarações na base de dados após o Documento de Confirmação de Dados ter sido devidamente assinado pelo sujeito passivo.

[146] Ainda que os comerciantes individuais e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada estejam sujeitos a registo, porque não são pessoas coletivas, não ficam abrangidos pelo disposto na nova redação do n.º 2 do artigo 31.º, aplicando-se-lhes o n.º 1 do mesmo artigo (Ofício-circulado n.º 30 080 – DSIVA, de 08/07/2005).

[147] Aditado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 122/2009, de 21 de maio.

· Venda dos elementos que o constituem;

· Afetação desses elementos a uso próprio do titular, do pessoal ou a quaisquer fins alheios à atividade normal da empresa;

· Transmissão gratuita dos bens.

E ainda:

- Seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afetos ao exercício da atividade (alínea c) do n.º 1 do art. 34.º);

- Se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento (alínea d) do n.º 1 do art. 34.º);

- Quando, sendo manifesto que a atividade não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal (1.ª parte do n.º 2 do art. 34.º);

- Sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma atividade, sem que possua uma adequada estrutura empresarial suscetível de a exercer e a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal (2.ª parte do n.º 2 do art. 34.º).

De conformidade com o n.º 1 do art. 35.º do CIVA, as declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º são enviadas por transmissão eletrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efetuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início de atividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da atividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

b) **Periódicas**

**· Declaração Periódica de IVA** *(alínea c) do n.º 1 do art. 29.º)*

As declarações periódicas deverão ser enviadas por transmissão eletrónica de dados nos seguintes prazos (art. 41.º):

- Até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações, caso se trate de sujeitos passivos com um volume de negócios[148] igual ou superior a € 650 000, no ano civil anterior;

- Até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitem as operações, caso se trate de sujeito passivo com um volume de negócios inferior a € 650 000, no ano civil anterior.

No caso de sujeitos passivos que pratiquem apenas uma operação tributável, a declaração deverá ser entregue, em qualquer serviço de finanças, até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação (art. 43.º).

Os sujeitos passivos que realizem operações consideradas localizadas em mais do que um dos espaços fiscais (Continente, Açores ou Madeira), deverão assinalar na declaração periódica essa situação, enviando o(s) respetivo(s) Anexo(s) R.

Os sujeitos passivos que efetuarem transmissões de bens isentas nos termos do art. 14.º do RITI, bem como as operações a que se refere a alínea a) do n.º 3 do art. 8.º do RITI, ou prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado membro da UE a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA (alínea c) do n.º 1 do art. 23.º

[148] O art. 42.º do CIVA estabelece o conceito de volume de negócios.

do RITI e alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA), estão obrigados a enviar uma declaração recapitulativa, donde conste a identificação dos adquirentes.

De conformidade com o n.º 17[149] do art. 29.º do CIVA, no preenchimento da declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 do mesmo artigo deve atender-se ao seguinte:

i. A obrigação declarativa só se verifica relativamente aos períodos em que sejam realizadas as prestações de serviços aí referidas;

ii. As prestações de serviços a declarar são as efetuadas no período a que diz respeito a declaração, em conformidade com as regras previstas no art. 7.º;

iii. Podem não ser incluídas as prestações de serviços que sejam isentas do imposto no Estado membro em que as operações são tributáveis

**· Declaração de informação contabilística e fiscal (IES)** *(alíneas d), e), f) e h) do n.º 1 do art. 29.º)* [150] [151]

**Anexo L**

Elementos contabilísticos e fiscais.

**Anexo M**

Operações realizadas em espaços diferentes da sede (operações consideradas localizadas em mais do que um dos seguintes espaços: Continente, Açores e Madeira).

**Anexo N**

Regimes especiais.

Operações sujeitas a regimes particulares ou legislação especial, tais como:

- Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades - DL 199/96, de 18 de outubro;

- Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos - DL 221/85, de 3 de julho;

- Regime Especial de Tributação dos Tabacos;

- Regime Especial de Tributação dos Combustíveis.

**Anexo O**

Mapa recapitulativo de clientes, quando o volume anual de vendas e/ou prestações de serviços (por cada um deles) seja superior a € 25 000,00.

**Anexo P**

Mapa recapitulativo de fornecedores, quando o volume anual de compras (por cada um deles) seja superior a € 25 000,00.

Relativamente à IES deve ter-se em conta o seguinte:

---

[149] Aditado pelo artigo 2.º do DL n.º 186/2009, de 12 de agosto.

[150] Pelo DL n.º 136-A/2009, de 5 de junho, foi aditado um n.º 16 ao art. 29.º do CIVA, nos termos do qual passaram a estar dispensados de apresentar a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos a que se referem as alíneas d), e) e f) do n.º 1 os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS.

[151] Pela Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, foram dispensados da entrega dos anexos L e M da informação empresarial simplificada (IES) as microentidades, considerando-se como tais as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) Total do balanço - € 500 000; b) Volume de negócios líquido - € 500 000; c) Número médio de empregados durante o exercício - cinco.
Esta dispensa foi incluída no n.º 18 do artigo 29.º do CIVA pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

§ A declaração e os anexos deverão ser apresentados por transmissão eletrónica de dados, via Internet, sendo obrigatória para todos os sujeitos passivos;

§ A informação relevante para efeitos do preenchimento da declaração e dos anexos, deve respeitar às operações efetuadas no ano anterior;

§ O prazo de entrega decorre, após a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de outubro, até ao dia 15 do mês de julho (se período de tributação em IRC diferente do ano civil, o prazo decorre até ao dia 15 do 6.º mês posterior à data do termo desse período), independentemente de esse dia ser útil ou não útil – alínea h) do n.º 1 do art. 29.º.

### 7.3. Obrigações de Faturação[152]

A obrigação de faturação é um elemento essencial no sistema do IVA, uma vez que, para além de fornecer uma série de informações à Administração Fiscal, possibilitando-lhe exercer um controlo mais eficaz, permite ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução.

Relativamente às obrigações de faturação deverá atender-se, essencialmente, ao seguinte:

- **Regra geral**, o sujeito passivo tem obrigação de emitir uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido e pelos recebimentos antecipados (alínea b) do n.º 1 do art. 29.º e n.º 1 do art. 36.º), salvaguardando-se as seguintes situações:

- Quando haja recebimentos antecipados, a emissão da fatura ou documento equivalente deve coincidir com o recebimento do montante em causa (n.º 1 do art. 36.º);
- Quando haja processamento de faturas globais, o seu processamento não poderá ultrapassar 5 dias úteis do termo do período a que respeitam (n.º 2 do art. 36.º);
- Quando haja entrega de mercadorias à consignação, as faturas deverão ser emitidas até ao 5.º dia seguinte útil ao do seu envio (alínea a) do n.º 1 do art. 38.º);
- Quando as mercadorias enviadas à consignação não forem devolvidas no prazo de um ano, os 5 dias úteis são contados a partir do termo desse prazo (alínea b) do n.º 1 do art. 38.º e n.º 6 do art. 7.º);
- Quando as mercadorias forem postas à disposição do adquirente por parte do consignatário, o prazo para emissão da fatura é de 5 dias úteis contados do momento da sua entrega (alínea b) do n.º 1 do art. 38.º).

- **Quando haja devolução de mercadorias** anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, as faturas ou documentos equivalentes poderão ser substituídos por guias ou notas de devolução, as quais deverão ser processadas o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução (n.º 3 do art. 36.º).

- Nos termos do n.º 8 do art. 36.º pode o Ministro das Finanças autorizar prazos mais alargados para a emissão de faturas.

- Deverá ainda ser emitida fatura ou documento equivalente sempre que o valor tributável da operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão (n.º 7 do art. 29.º).

---

[152] A partir de 1 de janeiro de 2011, e de conformidade com a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, os programas informáticos para emissão de faturas ou documentos equivalentes e talões de venda passaram, com as exceções previstas no n.º 2 do seu artigo 2.º, a ter de ser objeto de prévia certificação pela AT. Esta Portaria foi recentemente alterada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro, nos termos da qual, os sujeitos passivos de IRS e de IRC, para emissão das faturas ou documentos equivalentes e talões de venda, nos termos dos artigos 36.º e 40.º do CIVA, estão obrigados, exclusivamente, programas informáticos de faturação que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT.

- É possível recorrer ao **processamento de faturas globais**, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que, por cada transação seja emitida uma guia ou nota de remessa, que, no seu conjunto (fatura global e guia de remessa), contenham os elementos do n.º 5 do art. 36.º (n.º 6 do art. 29.º).

- As faturas ou documentos equivalentes devem ser processados em duplicado, sendo o original para o cliente e o duplicado para o fornecedor (n.º 4 do art. 36.º).

- As faturas ou documentos equivalentes deverão ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos (n.º 5 do art. 36.º):[153]

- Nomes, firmas ou denominações sociais e sede ou domicílio das partes e respetivos NIF;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável. As embalagens não transacionadas deverão ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- O preço, líquido de IVA, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas aplicáveis e o montante do imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso (isenções ou outras situações em que não haja lugar a imposto);
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

- Nas **faturas emitidas por retalhistas ou prestadores de serviços** poderá indicar-se apenas o preço com inclusão do IVA e a taxa aplicável (art. 39.º).

- No caso de sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que tenham procedido à nomeação de um representante de acordo com o disposto no art. 30.º, as faturas ou documentos equivalentes emitidos devem ainda conter o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, assim como o seu número de identificação fiscal (n.º 9 do art. 36.º).

**- Os documentos emitidos no caso de autoconsumo externo e operações de afetação de bens a setores de atividade isentos** apenas terão de conter os seguintes elementos: data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto correspondente e montante de imposto (n.º 7 do art. 36.º).

**Dispensa da emissão de fatura**

Há dispensa da obrigação de emissão de fatura, caso o adquirente seja um particular, a transação seja efetuada a dinheiro e os bens ou serviços adquiridos não se destinem ao exercício de uma atividade industrial, comercial ou profissional, nas seguintes operações (n.º 1 do art. 40.º):

- Transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes;
- Transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática;
- Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador comprovativo do pagamento;

---

[153] Note-se que, a partir de 1 de janeiro de 2004, os requisitos que devem constar das faturas ou documentos equivalentes encontram-se harmonizados nos diversos Estados membros da UE. Entre nós, o n.º 5 do art. 36.º foi alterado nesse sentido através do DL n.º 256/2003, de 21 de outubro, que veio proceder à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva n.º 2001/115/CE, do Conselho de 20 de dezembro, que alterou a Sexta Diretiva, tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à faturação em matéria de IVA.
De notar, ainda, que a Diretiva 2010/45/EU do Conselho de 13 de julho de 2010, vem impor aos EM a introdução, até 31.12.2012, de alterações nas regras de faturação, tendo o artigo 128.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o OE/2012, concedido autorização ao Governo para proceder à transposição dessa Diretiva.

- Outras prestações de serviços de valor inferior a € 10.

A dispensa de faturação poderá ainda ser extensível, pelo Ministro das Finanças, a outros sujeitos passivos, sempre que estes forneçam ao público serviços que, pela sua frequência e valor limitado, tornem onerosa a sua faturação (n.os 5 e 6 do art. 40.º).

Quando há dispensa de emissão de fatura, há a obrigatoriedade de emissão de um talão de venda (n.º 2 do art. 40.º), que deverá ser datado, numerado sequencialmente e conter os seguintes elementos (n.º 3 do art. 40.º): a denominação social e NIF do fornecedor dos bens ou prestador de serviços, a designação usual dos bens ou serviços, o preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante do IVA devido ou o preço com a inclusão do IVA e a taxa ou taxas aplicáveis.

**Faturação eletrónica**

É possível recorrer a faturação eletrónica (n.º 10 do art. 36.º). De acordo com a legislação reguladora desta matéria, são estabelecidos os seguintes princípios fundamentais:

- Princípio de aceitação da fatura ou documento equivalente emitidos por via eletrónica, sob reserva de aceitação pelo destinatário;
- O sistema utilizado deve garantir a autenticidade da origem dos documentos;
- Deixa de ser necessária autorização, exceto quando a autofaturação eletrónica ou "*outsourcing*" de faturação eletrónica, seja elaborada, respetivamente, por adquirente ou terceiro a partir de país não pertencente à UE;
- Passam a considerar-se documentos equivalentes a faturas os documentos e, no caso de faturação eletrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as faturas, visem alterar a fatura inicial e para ela façam remissão (n.º 13 do art. 29.º).

**Recibos verdes eletrónicos**

Apesar de os designados "recibos verdes" terem, no domínio do IVA, meramente a natureza de documentos equivalentes a faturas, o certo é que são muitas vezes utilizados para cumprimento da obrigação de faturação imposta pelo respetivo Código.

Face à cada vez maior utilização das tecnologias de informação, a Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de novembro, aprovou o designado "recibo verde eletrónico", cuja utilização se tornou obrigatória a partir de 1 de julho de 2011, pelos sujeitos passivos que se encontram obrigados ao envio da declaração periódica do IVA ou da declaração de rendimentos de IRS por via eletrónica.

**Autofaturação**

Permite-se a autofaturação, ou seja, a emissão de fatura ou documento equivalente pelo adquirente dos bens ou serviços ou por terceiro ("autofaturação" e "*outsourcing*" de faturação) (n.º 14 do art. 29.º):

- A elaboração de faturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente fica sujeita às seguintes condições (n.º 11 do art. 36.º):
  - Existência de acordo prévio, na forma escrita, entre o fornecedor dos bens e serviços e o adquirente;
  - O adquirente provar que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.
- A dedução do IVA contido nos documentos emitidos pelos próprios adquirentes fica condicionada à verificação das condições acabadas de indicar (n.º 5 do art. 19.º).
- A responsabilidade da emissão das faturas, veracidade do seu conteúdo, bem como do pagamento do imposto é do vendedor ou prestador dos serviços (n.º 3 do art. 79.º).

### 7.4. Obrigações contabilísticas

Em termos de obrigações contabilísticas, o CIVA determina no n.º 1 do art. 44.º, que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.

Para além destes elementos, devem ser objeto de registo, nomeadamente *(n.os 2, 3 e 4 do art. 44.º):*

- As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas (operações a jusante), de forma a evidenciar:
  - O valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável;
  - O valor das operações isentas sem direito a dedução;
  - O valor das operações isentas com direito a dedução;
  - 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 art. 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 4.º (autoconsumos internos e externos, assimilados a transmissões de bens ou prestações de serviços), bem como dos casos em que a respetiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente (situações de inversão do sujeito passivo).
- As aquisições de bens e serviços, incluindo importações (operações a montante), explicitando:
  - O valor líquido das operações com direito a dedução, total ou parcial;
  - O valor das operações sem direito a dedução;
  - O valor das aquisições de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis;
  - O valor do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável.

**Prazo dos registos contabilísticos**

**- Operações a jusante**

O registo deverá ser efetuado no prazo que decorre desde a data da emissão da fatura ou documento equivalente até à data da apresentação das declarações periódicas a que se referem os artigos 41.º ou 43.º, ou até ao termo desse prazo se, findo o mesmo, as declarações não tiverem sido apresentadas (n.º 1 do art. 45.º).

**- Operações a montante**

- Deverão ser registadas após a receção das respetivas faturas ou documentos equivalentes, até à apresentação das declarações previstas nos artigos 41.º ou 43.º, ou até ao termo do prazo para a sua apresentação se, findo este, as declarações não tiverem sido apresentadas (n.º 1 do art. 48.º).

Os sujeitos passivos com contabilidade organizada têm ainda de proceder ao registo dos bens de investimento, nos termos do art. 51.º do CIVA, para efeitos de controlo das deduções e das regularizações efetuadas.

Os sujeitos passivos do regime normal de tributação, que não tenham contabilidade organizada nos termos do IRS ou do IRC, farão os registos contabilísticos previstos nos artigos 45.º e 48.º, nos livros de registo previstos no art. 50.º, designadamente:

- de compras de mercadorias
- de compras de matérias-primas e de consumo
- de vendas de mercadorias
- de vendas de produtos fabricados
- de serviços prestados
- de despesas e de operações ligadas a bens de investimento
- de existências (mercadorias, matérias-primas e de consumo e produtos fabricados) à data de 31 de dezembro de cada ano

Para os sujeitos passivos que exerçam atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, os livros dos n.os 2 e 3 do art. 116.º do CIRS substituirão os livros referidos (n.º 5 do art. 50.º).

Poderão ser adotados livros de modelo diferente do aprovado, adaptados à especificidade de cada atividade (n.º 3 do art. 50.º).

**Contribuintes que não emitam faturas**

Os sujeitos passivos abrangidos pelo art. 40.º, sempre que não emitam fatura ou documento equivalente, deverão efetuar na contabilidade ou nos livros do art. 50.º (n.os 1 e 3 do art. 46.º):

- Um registo global das operações tributáveis efetuadas diariamente, com imposto incluído;
- Um registo diário pelo valor global das operações não tributáveis ou isentas de imposto, nos termos dos artigos 9.º, 13.º, 14.º e 15.º.

O registo das operações efetuadas por estes contribuintes (n.º 2 do art. 46.º) deve ser feito no próprio dia ou, o mais tardar, no primeiro dia útil seguinte ao da realização das operações, tendo por base os documentos adequados (fitas de máquinas registadoras, talões de venda, talão recapitulativo diário ou folhas de caixa), os quais, se tiverem a indicação clara de um único total diário, poderão substituir o respetivo registo.

**Disposições comuns**

Os livros, registos e todos os respetivos documentos de suporte devem ser arquivados e conservados durante os 10 anos civis subsequentes, incluindo, quando sejam utilizados meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos (n.º 1 do art. 52.º).

Quando os sujeitos passivos tenham atividade em mais de um estabelecimento, terão de centralizar todos os elementos de escrituração, registos e documentos de suporte num só estabelecimento, devendo no entanto existir por cada um dos estabelecimentos registos dos movimentos neles efetuados entre si (n.º 1 do art. 76.º).

O estabelecimento escolhido para a centralização deverá coincidir com o que é indicado para efeitos de IRS ou IRC (n.º 3 do art. 76.º).

## 8. Regularizações do imposto

Apesar de as liquidações e as deduções efetuadas pelos sujeitos passivos terem, em princípio, um caráter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações referidas no art. 78.º. São as chamadas situações de retificação do IVA, previstas, essencialmente, nos seguintes casos:

- Redução do valor tributável do IVA, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas (n.º 2 do art. 78.º);
- Registo de faturas por montante inexato (n.º 3 do art. 78.º);
- Correção de erros materiais praticados nos registos e declarações (n.º 6 do art. 78.º);
- Créditos incobráveis (n.ºs 7 e 8 do art. 78.º).
- Grosso modo, pode afirmar-se que a retificação é obrigatória caso o imposto seja a favor da Administração Fiscal (imposto liquidado a menos ou deduzido a mais) e facultativa se o imposto for a favor do sujeito passivo (imposto liquidado a mais ou deduzido a menos).

Os sujeitos passivos deverão proceder à regularização do IVA, em conformidade com o disposto no art. 78.º, nos seguintes termos gerais:

- Sempre que o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofram uma retificação, deve observar-se o disposto nos artigos 36.º e seguintes (n.º 1 do art. 78.º);

**- Se depois de registada a operação, esta for anulada ou for reduzido o seu valor tributável, em virtude de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, de devolução de mercadorias ou da concessão de abatimentos ou descontos**, o fornecedor do bem ou o prestador do serviço **poderá** deduzir o IVA até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável (n.º 2 do art. 78.º);

- Se for liquidado imposto a menos, **a retificação é obrigatória** no caso de faturas inexatas já registadas, podendo ser efetuada, sem penalização, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que a fatura respeita (n.º 3 do art. 78.º);

- Se for liquidado imposto a mais, **a retificação é facultativa** no caso de faturas inexatas já registadas, podendo ser efetuada no prazo de dois anos (n.º 3 do art. 78.º);

- O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, caso já tenha registado uma operação relativamente à qual o fornecedor ou prestador do serviço procedeu a anulação, redução do valor tributável ou retificação para menos, deve corrigir, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada (n.º 4 do art. 78.º);

- Caso o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofram uma retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando tenha prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a dedução efetuada (n.º 5 do art. 78.º).

Caso não sejam cumpridos os requisitos previstos no art. 78.º, as retificações são consideradas

nulas, com os efeitos legais daí subjacentes.

Para além das regularizações antes indicadas, o art. 78.º regula, ainda, no seu n.º 6, as **correções de erros materiais ou de cálculo praticados nos registos ou nas declarações periódicas**.

Nestas situações, a correção é **obrigatória** quando dela resulte imposto a favor do Estado, nos termos do n.º 6 do art. 78.º do CIVA. É **facultativa** quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas apenas poderá ser efetuada no prazo de dois anos.

Os erros do tipo descrito resultam, normalmente, de erros de transcrição das faturas para os suportes contabilísticos ou destes para as declarações periódicas, e devem ser corrigidos **mediante a apresentação de declaração periódica de substituição**.

Se da correção resultar um crédito superior ou um débito inferior ao apurado na anteriormente apresentada, a regularização apenas será autorizada, nos termos estabelecidos nos n.os 4 e 5 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro (diploma que regulamenta a cobrança e os reembolsos do IVA), se a correção for efetuada no prazo de dois anos, contados da data da apresentação da declaração a substituir. De conformidade com o estabelecido no aludido diploma, a regularização apenas poderá ser efetuada após comunicação nesse sentido da Direção de Serviços do IVA.

Em relação aos erros de omissão, a Administração Fiscal entende que o direito à dedução de documentos ainda não contabilizados prevalece durante o prazo de quatro anos estabelecido no n.º 2 do art. 98.º do CIVA.

O art. 78.º prevê no seu n.º 7 outras situações em que os sujeitos passivos podem retificar o IVA anteriormente liquidado, designadamente o contido em **créditos considerados incobráveis:**

> **a) Em processo de execução**, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do art. 806.º do Código do Processo Civil;
>
> **b) Em processo de insolvência**, quando a mesma seja decretada;
>
> **c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação,** em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004 de 18 de agosto. (Esta alínea foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o OE para 2010).

**Os sujeitos passivos podem ainda deduzir o imposto respeitante a outros créditos**, desde que se verifique qualquer das seguintes condições (n.º 8 do art. 78.º):

- O valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confiram direito a dedução;
- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, e o devedor, sendo particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confiram direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior, entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;
- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confiram direito a dedução;
- Os créditos sejam inferiores a € 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente;

- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução (Esta alínea foi aditada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2009).

De acordo com o n.º 17 do art. 78.º do CIVA, aditado pela referida Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, **o disposto no n.º 8 não é aplicável** quando estejam em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente ou destinatário constasse, no momento da realização da operação, da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis.

## 9. Regimes especiais

O Código do IVA prevê, desde a sua redação inicial, dois regimes especiais, tendo em vista afastar das regras gerais do imposto um número significativo de contribuintes que, pela sua reduzida dimensão, teriam dificuldades em cumprir as obrigações declarativas e contabilísticas impostas para a generalidade dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal:

- Um regime aplicável aos pequenos contribuintes em geral, denominado **Regime Especial de Isenção.**
- Outro, aplicável exclusivamente aos pequenos retalhistas, denominado **Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.**

### 9.1. Regime Especial de Isenção

Trata-se do regime especial previsto nos artigos 53.º a 59.º, que abrange a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente da atividade exercida, desde que não ultrapassem um determinado volume de negócios e preencham alguns outros requisitos.

Este regime abrange os sujeitos passivos que, nos termos do n.º 1 do art. 53.º, reúnam, cumulativamente, as seguintes condições:

- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada[154];
- Não pratiquem atividades de importação, exportação ou atividades conexas[155];
- Não exerçam atividades que consistam na transmissão ou prestação de serviços mencionados no Anexo E [156] ao CIVA;
- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10 000,00.
- Sendo retalhistas, ainda que o volume de negócios seja superior a € 10 000,00, mas inferior a € 12 500,00 e reúnam as condições de inclusão no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.

Trata-se de uma isenção simples ou incompleta, caraterizada pela não liquidação de IVA a jusante, mas também pela não dedução do imposto suportado a montante, conforme estipula o n.º 3 do art. 54.º, semelhante às isenções previstas no art. 9.º do CIVA, podendo afirmar-se, embora com algum exagero, que, para efeitos de IVA, os sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção são tratados como consumidores finais.

---

[154] Tal pressuposto, implica que os contribuintes que tenham optado pelo regime da contabilidade para efeitos de IRS (para evitar as regras de apuramento do regime simplificado), deixem de preencher os requisitos de inclusão no Regime Especial de Isenção, devendo apresentar a declaração de alterações, no prazo de 15 dias, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 58.º do CIVA, com vista à sua passagem para o regime normal.

[155] Contrariamente aos sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, os sujeitos passivos do Regime de Isenção podem praticar operações abrangidas pelo RITI, sem que isso modifique o seu enquadramento em IVA, inserindo-se, no entanto, num regime específico previsto no art. 5.º do RITI, que se aplica também ao Estado e aos sujeitos passivos isentos pelo art. 9.º (entidades mencionadas nas alíneas. b) e c) do n.º 1 do art. 2.º do RITI). Grosso modo, estes sujeitos passivos suportam imposto na origem pelas aquisições intracomunitárias de bens efetuadas (aquisições de bens a outros EM), se tais aquisições não excederem o montante de € 10 000,00, valor a partir do qual a tributação passa a dar-se obrigatoriamente no destino, implicando a entrega de uma declaração de alterações (art. 25.º do RITI) e a (auto)liquidação de imposto no território nacional, sem que o mesmo possa ser deduzido, atendendo à natureza destes sujeitos passivos (podem optar, independentemente do limite, pela tributação no destino, manifestando tal vontade na declaração de início de atividade ou de alterações). A liquidação do imposto será feita numa declaração periódica a enviar somente relativamente aos períodos em que haja obrigações tributáveis, nos termos do art. 29.º do RITI. Este regime de tributação na origem até um determinado limite, pretende evitar que ocorram distorções provocadas pela diferença existente nas taxas vigentes no seio da UE, uma vez que os adquirentes seriam tentados a adquirir os bens e serviços num EM com menor tributação.

[156] 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 efetuada pelo respetivo adquirente, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial. Nessa conformidade foi aditado ao CIVA um Anexo E, que contempla a lista dos bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação.

Este regime especial, em moldes gerais, carateriza-se pela dispensa / simplificação de obrigações declarativas[157], contabilísticas e de pagamento, embora, em rigor, possa não constituir um verdadeiro benefício ('presente envenenado'), atendendo à não aplicabilidade do 'método do crédito de imposto', mecanismo fundamental para a neutralidade do IVA.

Tal significa que o consumidor, ao adquirir bens e serviços a estes sujeitos passivos, terá que pagar efetivamente IVA. Porém, tal imposto encontra-se implícito (escondido, oculto) no preço, e não de forma explícita, como normalmente acontece[158].

Em caso de início de atividade, o volume de negócios, com vista ao enquadramento inicial em IVA, é calculado com base numa previsão relativa ao ano corrente (n.º 3 do art. 53.º), a qual é convertida para um volume de negócios anual, se a previsão se referir apenas a uma parte do ano (n.º 4 do art. 53.º), com base numa regra de proporcionalidade.

É possível a renúncia a este tipo de isenção, nos termos do art. 55.º do CIVA, manifestada na declaração de início de atividade (art. 31.º) ou em declaração de alterações (art. 32.º), produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação e ficando o contribuinte obrigado a permanecer no regime por que optou (Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, Regime Normal Trimestral ou Regime Normal Mensal) durante pelo menos 5 anos, findos os quais poderá voltar ao Regime Especial de Isenção, entregando, para o efeito, em janeiro (após o prazo dos 5 anos), a competente declaração de alterações, que produzirá efeitos a partir do dia 1 desse mês.

Por outro lado, nos termos do art. 54.º, é também possível aos contribuintes enquadrados no regime normal do IVA a aplicação deste regime especial (se preencherem os respetivos pressupostos de aplicação), através da apresentação da declaração de alterações no decurso do mês de janeiro, produzindo efeitos também a partir de 1 de janeiro[159].

No entanto, no sentido de evitar certos abusos (cessação de atividade no sentido de a reiniciar ao abrigo do Regime Especial de Isenção), prevê atualmente o n.º 2 do art. 56.º que não podem beneficiar do regime de isenção:

- Nos 12 meses seguintes ao da cessação, os sujeitos passivos que, estando enquadrados num regime de tributação à data de cessação de atividade, reiniciem essa ou outra atividade;
- No ano seguinte ao da cessação, os sujeitos passivos que reiniciem essa ou outra atividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º, no regime normal.

Nos documentos emitidos pelos sujeitos passivos isentos nos termos deste regime especial, deverá constar a menção *'IVA – regime de isenção'*, de acordo com o preceituado no art. 57.º, embora,

---

[157] Tal dispensa ou simplificação traduz um benefício efetivo para os contribuintes – menores custos administrativos. Possibilita ainda, designadamente através da dispensa de apresentação de declarações periódicas (as quais são objeto de controle por parte da Administração Fiscal), um outro benefício, este de cariz mais ilegítimo, que é manterem-se mais 'escondidos dos olhos do fisco', ajudando a dissimular a verdadeira dimensão da sua atividade.

[158] É evidente a existência de IVA oculto nos preços praticados por estes contribuintes, de montante equivalente ao IVA suportado a montante e não deduzido – o IVA é um custo para estes operadores, que se reflete naturalmente no preço. Em todo o caso, o IVA oculto será, em teoria, de montante inferior ao que seria suportado por um consumidor que adquirisse tal produto a um sujeito passivo do regime normal, pois no Regime Especial de Isenção, pelo menos, não há IVA sobre a margem no último estádio. No caso de clientes sujeitos passivos de IVA, será sempre preferível adquirir bens e serviços a outros sujeitos passivos do regime normal, pois, mesmo tendo que suportar IVA de montante superior, tal imposto é integralmente dedutível. Na verdade, não é possível deduzir o IVA oculto implícito nas faturas emitidas pelos contribuintes enquadrados neste regime, até porque tal IVA não vem discriminado, isto é, não é repercutido, não sendo possível apurar em rigor o seu montante.

[159] Neste caso, terão que ser efetuadas algumas regularizações a favor do Estado, relativas ao IVA deduzido em períodos anteriores, no âmbito do regime normal (relativo a bens de investimento e inventários remanescentes), a efetuar na declaração referente ao último período de tributação, nos termos n.º 4 do art. 54.º, conjugado com o n.º 5 do art. 24.º, ambos do CIVA. Tais regularizações prendem-se com o facto de neste regime não ser possível a dedução do IVA, imposto este que foi deduzido aquando da aquisição no âmbito do regime normal, daí a regularização do IVA referente a bens de investimento e inventários remanescentes à data da passagem do Regime Normal para o Regime Especial de Isenção.

como se referiu anteriormente, tal não signifique que não haja IVA no preço, porque há, de facto, embora 'escondido'.

Quanto às obrigações inerentes ao regime, conforme dispõe o art. 59.º, 'sem prejuízo do disposto no artigo anterior', os sujeitos passivos isentos nos termos do art. 53.º, estão dispensados das demais obrigações previstas no CIVA.

Assim, são as seguintes as obrigações dos sujeitos passivos deste regime de isenção:

- Entrega da declaração de *início* de atividade;

- Entrega da declaração de *cessação* de atividade, quando tal cessação ocorrer;

- Entrega da declaração de *alterações*, sempre que se verifique qualquer alteração à atividade, pois as alterações que se verificarem vão originar alterações no seu enquadramento;

- Envio da declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, quando efetuem prestações de serviços a sujeitos passivos que tenham noutro EM a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis no território nacional, em resultado da regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. A declaração recapitulativa deverá ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações.

Serão obrigados à entrega da declaração de alterações (art. 58.º) se deixarem de cumprir os pressupostos, atrás enunciados, de aplicação do regime (no prazo de 15 dias) ou se ultrapassarem o limite previsto no n.º 1 do art. 53.º. Neste último caso, a declaração será apresentada em janeiro do ano seguinte, produzindo efeitos a partir do mês seguinte, ou seja, passando a ser exigível IVA nos documentos emitidos a partir de 1 de fevereiro (art. 58.º, n.º 2, alínea a) e n.º 5).

### 9.2. Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

O Regime Especial dos Pequenos Retalhistas surge com o objetivo de reduzir a pressão fiscal que os pequenos retalhistas suportam no exercício da sua atividade económica.

O CIVA dedica os artigos 60.º a 68.º a este regime especial, destacando-se, desde já, o disposto no art. 60.º, que refere que ficarão nele enquadrados os contribuintes que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Sejam retalhistas pessoas singulares;
- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir, contabilidade organizada para efeitos de IRS;
- Não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras, com exclusão do imposto, superior a € 50 000;
- Apresentem um volume de compras destinadas a venda sem transformação, igual ou superior a 90% do total das compras;
- Não pratiquem importações, exportações ou operações conexas, operações intracomunitárias, ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a € 250;
- Não pratiquem atividades que consistam na transmissão de bens ou prestação de serviços mencionadas no anexo E ao CIVA.

O volume de compras que serve de base para o enquadramento neste regime é o considerado para efeitos de tributação em IRS (n.º 3 do art. 60.º). Aquando do início da atividade, o volume de compras será o estabelecido mediante previsão efetuada pelo contribuinte para esse ano civil (n.º 4 do art. 60.º), após confirmação da AT[160].

Tal como acontece com os sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção, também aos sujeitos passivos do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas é concedida a possibilidade de **opção pelo regime normal de tributação**, a efetuar numa declaração de alterações a apresentar em janeiro, produzindo efeitos a partir do dia 1 desse mês (art. 63.º)[161].

É também possível aos sujeitos passivos do regime normal de tributação a passagem ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, desde que preencham as condições estabelecidas no art. 60.º e manifestem essa vontade, entregando, para o efeito, uma declaração de alterações, durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se verificarem essas condições, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da apresentação (art. 61.º) – esta opção implicará que se façam as regularizações previstas no n.º 4 do art. 61.º[162].

---

[160] Se o período de referência for inferior ao ano civil, o volume de compras previsto será convertido num valor anual, proporcionalmente (n.º 5 do art. 60.º).

[161] Exercido o direito de opção, deverá o sujeito passivo permanecer no novo regime durante pelo menos 5 anos (n.º 3 do art. 60.º), salvo se, antes de findo esse período, se verificarem modificações essenciais no exercício da atividade que levem o sujeito passivo a solicitar, mediante requerimento, a sua passagem ao regime inicial (n.º 5 do art. 63.º).

[162] Situação análoga à referida a propósito da passagem do Regime Normal ao Regime Especial de Isenção (n.º 4 do art. 54.º). No caso de passagem do Regime Normal ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas apenas será necessário regularizar a favor do Estado o IVA relativo aos inventários, da seguinte forma: inclusão, na declaração ou guia referente ao primeiro período de tributação no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, do valor que resulte da aplicação do

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime não liquidam IVA nas suas vendas, salvo nas de bens de investimento, mas terão de entregar imposto nos cofres do Estado.

**Para apurarem o imposto devido**, os pequenos retalhistas aplicam o coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas compras de bens para venda sem transformação[163] (n.os 1 e 7 do art. 60.º). Acresce o imposto devido pela transmissão de bens de investimento, o qual deverá ser liquidado nos termos normais (n.º 9 do art. 60.º). Ou seja, ficam excluídas deste regime, ficando sujeitas a imposto nos termos gerais, as transmissões de bens de investimento dos retalhistas sujeitos ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas. Significa, assim, que os retalhistas abrangidos por este regime especial, ao venderem qualquer bem de investimento, terão de liquidar, nessa transmissão, o respetivo imposto.

Ao resultado assim obtido, o sujeito passivo deduz apenas o imposto suportado nas aquisições ou locações de bens de investimento e de outros bens para uso da própria empresa – n.º 2 do art. 60.º e n.º 3 do art. 61.º[164].

**Nas faturas que emitirem**, e porque as mesmas não conferem o direito à dedução por parte do adquirente, deverá constar a menção '*IVA – não confere direito à dedução*', nos termos do art. 62.º, sem prejuízo da dispensa de faturação prevista no art. 40.º (talões de venda).

Quanto às **obrigações** a que estão sujeitos os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, salientamos:

**Obrigações declarativas (art. 67.º CIVA)**

Os sujeitos passivos são obrigados a entregar:

- A declaração de *início* de atividade;
- A declaração de *alterações*, sempre que se verifique qualquer alteração à atividade;
- Uma declaração relativa às compras efetuadas no ano civil anterior, a entregar no serviço de finanças competente, em triplicado e durante o mês de março de cada ano;
- A declaração de *cessação* quando se verificar a cessação da atividade.

Como já foi referido a propósito do Regime Especial de Isenção, as alterações verificadas no exercício da atividade, nomeadamente a alteração do volume de compras, podem originar também alterações no enquadramento do sujeito passivo.

No caso de alteração dos volumes de compras, poderemos identificar as seguintes situações:

---

coeficiente de 1,25 ao valor do imposto deduzido e respeitante aos inventários remanescentes em 31 de dezembro (25% do imposto deduzido + imposto deduzido). Relativamente aos bens de investimento tudo se passa da mesma forma, quer no Regime Normal, quer no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas – dedução pela compra e liquidação pela venda em condições perfeitamente normais.

[163] Em rigor, será 25% do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a venda sem transformação (n.º 1, art. 60.º), ao qual acresce mais 25% do imposto suportado nas aquisições de materiais destinados a transformação ou à prestação de serviços (n.º 7, art. 60.º), logo, na prática, 25% do imposto suportado no total das compras. De notar que esta percentagem (25%), pressupõe uma margem de 25% sobre o preço de custo, ou de 20% sobre o preço de venda, incompatível com determinados negócios que produzem margens inferiores. Esta margem presumida justifica também, de alguma forma, a exclusão deste regime daqueles que transformam mais do que 10% das compras, pois a transformação proporciona margens, normalmente, superiores.

[164] Desde que não estejam excluídos do direito à dedução, por força do disposto no art. 21.º do CIVA. De notar que neste regime é possível deduzir o imposto suportado na aquisição de 'outros bens', incluindo-se aqui, designadamente, a eletricidade (que é um bem corpóreo para efeitos de IVA – art. 3.º, n.º 2 do CIVA) e os combustíveis, no caso, dedução de 50% do IVA suportado nas aquisições de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis, atendendo aos condicionalismos impostos pelo mencionado no n.º 1 do art. 21.º. Naturalmente que não é dedutível o IVA suportado nos serviços (por exemplo, telefone, avença do TOC, serviços prestados por um advogado, serviços de limpeza, reparações de bens, etc.). A única exceção é o IVA suportado nas locações de bens de investimento e de outros bens para uso da própria empresa (desde que não excluídos do direito à dedução pelo art. 21.º).

***1.ª situação***

A alteração do volume de compras implica a passagem do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas para o regime normal. Neste caso, a entrega da declaração de alterações é *obrigatória* e deve ser apresentada durante o mês de janeiro do ano civil seguinte àquele a que respeita esse volume de compras.

A entrega da declaração irá produzir efeitos no período de imposto (mês, se a passagem for para o Regime Normal Mensal, ou trimestre, se for para o Regime Normal Trimestral) seguinte àquele em que se torna obrigatória a sua entrega.

***2.ª situação***

A alteração do volume de compras permite a passagem do regime normal de tributação para o Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.

Neste caso, a entrega da declaração de alterações é *facultativa*, devendo o sujeito passivo, caso o pretenda, apresentar a declaração de alterações durante o mês de janeiro, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação.

No caso de alteração de outros pressupostos de aplicação do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, a entrega da declaração de alterações com vista à passagem ao regime normal deverá ser efetuada no prazo de 15 dias, produzindo efeitos a partir do momento em que se verificar qualquer uma das situações que determinaram a mudança de regime (n.º 5 do art. 67.º).

**Obrigação de pagamento (alínea b) do n.º 1 do art. 67.º)**

Os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial dos Pequenos Retalhistas deverão pagar o imposto devido nos locais de cobrança legalmente autorizados, através da guia de pagamento modelo P2, e até ao dia 20 do segundo mês seguinte a cada trimestre.

No caso de não haver imposto a pagar (o sujeito passivo pode estar numa situação de crédito), deverão apresentar no serviço de finanças competente e no mesmo prazo, a declaração adequada (declaração modelo n.º 1074-INCM).

Caso estas obrigações não sejam cumpridas, o chefe do serviço de finanças competente procede, em conformidade com o n.º 1 do art. 89.º do CIVA (com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o OE para 2010), à liquidação oficiosa do imposto.

**Obrigações de escrituração (art. 65.º)**

Os retalhistas abrangidos por este regime são obrigados a registar, no prazo de 30 dias a contar da data da respetiva receção, as faturas, documentos equivalentes ou notas de devolução relativos a todas as aquisições efetuadas.

Para cumprimento desta obrigação devem possuir:

- Livro de registo de compras, vendas e serviços prestados (mod. 10);
- Livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimento (mod. 11).

O prazo de conservação dos livros e documentos é de 10 anos (n.º 1 do art. 52.º, aplicável por força do 68.º).

**Mudança de regime**

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime podem a ele *renunciar* e optar pela aplicação do regime normal às suas operações, isto é, liquidar IVA nas suas vendas e passar a enviar a respetiva declaração periódica.

A renúncia pode ser feita:

- Na declaração de início de atividade (caso se pretenda a opção desde o início da atividade);
- Na declaração de alterações (caso a renúncia seja posterior ao início da atividade).

Em ambos os casos, a renúncia produz efeitos na data da apresentação da declaração de início ou do período de imposto seguinte ao da apresentação da declaração de alterações.

Tendo exercido o direito de opção, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime pelo qual optou durante o período de, pelo menos, cinco anos.

Se, findo o prazo dos cinco anos, o sujeito passivo pretender voltar ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, deverá entregar, no serviço de finanças competente, a declaração de alterações, que terá de ser apresentada durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção. Esta declaração produzirá efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação.

## 10. Regimes Particulares

As especificidades próprias de certos produtos ou atividades levaram à existência de vários regimes particulares no IVA, os quais, na sua generalidade, se encontram normalizados ao nível da UE, pois os mesmos resultam da transposição de diretivas comunitárias, constituindo legislação especial, complementar ao CIVA.

Não se tratando de regimes de tributação propriamente ditos, constituem antes, regras específicas de funcionamento do imposto ou de determinação da matéria tributável, atendendo ao tipo de bens e serviços em causa, ou às caraterísticas próprias dos circuitos de produção, circulação e comercialização de determinados bens, considerados especiais.

De referir, finalmente, que as operações enquadradas nestes regimes deverão constar do anexo N (regimes particulares) da IES (informação empresarial simplificada), exceto no caso do ouro para investimento, sem prejuízo da sua relevação nas declarações periódicas, embora, neste caso, também com exceções, conforme se referirá a seguir.

### 10.1. Agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

Este regime particular encontra-se previsto no **DL n.º 221/85, de 3 de julho** e traduz-se, essencialmente, na substituição do método do "crédito de imposto" pelo método da "base de base" no cálculo da dívida tributária, isto é, a base tributável é constituída apenas pela margem bruta das agências de viagens.

A aplicação deste regime às agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos obedece a três requisitos:

- Atuem em nome próprio perante os clientes[165] (n.º 1 do art. 1.º do DL 221/85);

- Recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros (n.º 1 do art. 1.º do DL 221/85);

- A agência ou organizador tenham sede ou estabelecimento estável no território nacional (n.º 2 do art. 1.º do DL 221/85).

Estes pressupostos de incidência implicam a **não aplicação do regime particular** às prestações de serviços efetuadas pelas agências de viagens e organizadores turísticos, quando atuem em nome e por conta do cliente, as quais estão sujeitas à disciplina geral do IVA.

Para efeitos deste regime, considera-se estarmos perante um 'pacote turístico', sempre que a agência de viagens atue em nome próprio perante o cliente e recorra, para a realização das suas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

**Para o cálculo do custo do 'pacote turístico'** deve a agência de viagens considerar, para além das despesas relativas a transportes, alojamento, alimentação, transferes, entre outros, também a comissão, com o respetivo IVA, que irá pagar ao revendedor.

No sentido de harmonizar o regime de tributação das agências de viagens com o disposto na Diretiva IVA, foi estabelecido o seguinte:

- Se as operações relativamente às quais a agência recorre a outros sujeitos passivos forem efetuadas por estes fora da UE, a prestação de serviços da agência é equiparada a uma atividade de intermediário e, por isso, isenta;

- Se as operações forem efetuadas tanto na UE como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da UE.

---

[165] Em nome próprio perante o cliente, embora por conta de terceiros, ou seja, a agência fatura o preço ao cliente em nome próprio, sendo, por sua vez, a ela que os operadores (transportadoras, hotéis, etc.) faturam os serviços, embora por um valor menor. Diferente é a situação em que as agências de viagens atuam em nome e por conta de terceiros (do cliente ou dos prestadores), uma vez que, nestes casos, são os hotéis e transportadoras que faturam o preço do serviço em nome do cliente final, pelo que a agência apenas fatura a comissão recebida a esses mesmos operadores, neste caso no âmbito do regime geral (as despesas em nome e por conta do cliente – faturas dos hotéis em nome do cliente, deverão ser contabilizadas na agência em contas de terceiros apropriadas, nos termos da al. c) do n.º 6 do art. 16.º). Também se poderá dar o caso dos hotéis faturarem o preço à agência, a qual emitirá uma fatura ao cliente exatamente por esse valor e outra fatura ao hotel relativamente à comissão auferida, situação também abrangida pelo regime geral, desde que a agência possa provar que cobrou do cliente exatamente o valor faturado pelo hotel. Outras formas de atuação poderiam ser mencionadas, tratando-se de situações de alguma complexidade, embora marginais no contexto do IVA.

Assim, no âmbito de um pacote turístico, se os terceiros (hotéis) estiverem sedeados simultaneamente em países terceiros e em EM da UE, parte da margem inerente ao 'pacote' será isenta (serviços prestados por operadores sedeados em países terceiros - alínea s) do n.º 1 do art. 14.º) e a outra parte será sujeita a IVA por este regime particular (quando os terceiros estiverem sedeados na UE), pelo que deverá calcular-se o IVA da margem com base numa percentagem, em que no numerador constará o custo do pacote relativamente às prestações de serviços efetuadas por terceiros na UE e no denominador a totalidade do custo do pacote relativamente às prestações de serviços efetuadas por terceiros dentro e fora da UE, sendo essa a percentagem da margem a tributar segundo este regime especial, uma vez que a margem restante está isenta de IVA.

**O imposto a cobrar ao utente** incide apenas sobre a margem bruta, ou seja, o valor tributável das prestações de serviços efetuadas pelas agências é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente (sem IVA)[166] e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros em benefício direto do cliente (com inclusão de IVA).

**Ao montante do imposto assim obtido**, deduz-se o imposto suportado ou devido pelo sujeito passivo em relação a outros bens e serviços, que não os fornecidos por terceiros para benefício do cliente.

Esta forma de cálculo do IVA justifica-se pelo facto de os serviços que constituem o 'pacote turístico' (circuitos turísticos) serem tributados, nos termos gerais, nos países onde são efetuados (por vezes em vários países em simultâneo, com diferentes tributações, sem possibilidade de dedução em Portugal), em resultado da aplicação da regra geral de localização das prestações de serviços (localização no país da sede do prestador), daí a agência, no seu país, liquidar IVA apenas sobre o valor acrescentado (margem bruta).

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime não têm direito à dedução do imposto que onerou as transmissões de bens e prestações de serviços que concorrem para a realização das operações sujeitas a este regime.

Estes sujeitos passivos **deverão emitir as suas faturas**, discriminando ou não o imposto, as quais não conferem, em qualquer dos casos, o direito à dedução por parte do cliente.

Deverão ainda proceder à **escrituração das operações num 'registo especial'**, o que de alguma forma traduz a complexidade do cálculo do imposto liquidado ao abrigo deste regime especial.

[166] Podemos operar com o preço recebido do cliente (contraprestação) com ou sem IVA, ou seja, se operarmos com o preço sem IVA, àquela diferença bastará aplicar a taxa, para determinar o IVA a favor do Estado. Se operarmos com o preço cobrado com IVA, a diferença proporciona a margem com IVA incluído, tendo de 'tirar-se o IVA por dentro', de acordo com as regras previstas no art. 49.º, para apurar o imposto a favor do Estado, conforme se demonstrará em seguida a propósito do regime dos bens em 2.ª mão.

### 10.2. Bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

A aplicação deste regime justifica-se pelo facto de os bens em causa (bens em 2.ª mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades) serem oriundos do estádio final de consumo, em cujo preço está contida uma parcela de imposto, excluído do direito à dedução, e cuja reintrodução no circuito económico implicaria um agravamento da sua tributação.

Daí que a alínea f) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA preveja que, neste tipo de bens, a liquidação do imposto se faça pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, em conformidade com o disposto em legislação especial.

A legislação especial a que se refere o CIVA é o **DL n.º 199/96, de 18 de outubro**, que instituiu o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão ([167]), Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, em resultado da transposição da Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de fevereiro.

Estão sujeitas a IVA pelo regime especial da margem as transmissões de bens em 2.ª mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades efetuadas por revendedores, ou por organizadores de vendas em leilão (atuando em nome próprio, embora por conta de um terceiro, como tal uma situação idêntica à das agências de viagens).

Neste trabalho iremos apenas referir-nos à aplicação deste regime aos bens em 2.ª mão, por ser a situação mais frequente, designadamente ao nível do comércio de automóveis e de outros bens.

Em primeiro lugar, diga-se que tal regime especial se aplica, conforme art. 1.º, exclusivamente a revendedores de bens usados (apenas se aplica a Inventários e não a Bens de Investimento), o que afasta a sua aplicação à generalidade dos operadores, salvo enquanto adquirentes de bens nessa situação.

Considera-se sujeito passivo revendedor aquele que, no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades. O revendedor tanto pode atuar em nome próprio, como por conta de outrem, nos termos de um contrato de comissão de compra e venda (conforme alínea c) do art. 2.º do Regime).

Por outro lado, mesmo no caso de revendedores, tal regime de tributação da margem só poderá ser aplicado se os mesmos adquiriram os bens nas seguintes condições (conforme n.º 1 do art. 3.º do Regime):

- A não sujeitos passivos (particulares);
- A outros sujeitos passivos revendedores que tenham utilizado este regime;
- A sujeitos passivos em geral que tenham aplicado a isenção prevista no n.º 32 do art. 9.º[168];

[167] De acordo com o disposto no art. 2.º do DL, bens em segunda mão são os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, excluindo os restantes bens por ele abrangidos (objetos de arte, de coleção e antiguidades) e as pedras e metais preciosos. Face à definição apresentada seria legítima a inclusão neste regime da transmissão de bens de investimento, contudo, tal não é admissível, atendendo à sua aplicação apenas por revendedores, conforme se refere em seguida no texto.

[168] Tal isenção aplica-se a transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, que não tenham sido objeto do direito à dedução e a transmissões de bens cuja aquisição tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21.º do CIVA. Em ambas as situações verifica-se não ter havido dedução de imposto no momento da aquisição, daí a isenção na venda (isenção técnica com caraterísticas diferentes das restantes isenções previstas no art. 9.º).

· A sujeitos passivos que beneficiem do Regime Especial de Isenção previsto no art. 53.º.

O regime geral poderá sempre ser utilizado pelos revendedores de bens usados, mesmo nas situações anteriores (opção efetuada bem a bem)[169]; porém, este regime especial só pode ser aplicado nas circunstâncias anteriores, as quais se aplicam também às viaturas adquiridas noutros EM, posteriormente revendidas no território nacional pelo regime especial (conforme art. 7.º do Regime).

O **valor tributável** das transmissões dos bens sujeitos a este regime especial é constituído, nos termos do n.º 1 do art. 4.º do Regime, pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente (em princípio sem IVA[170], sendo, porém, indiferente, conforme se demonstra no exemplo seguinte) e o preço de compra dos bens (com IVA se tiver sido liquidado, o que normalmente não é o caso), apontando, como tal, para a 'margem bruta'.

O apuramento do imposto devido será efetuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda de determinada transmissão afetar o valor tributável de outras transmissões (cf. n.º 3 do art. 4.º do Regime).

O imposto liquidado neste regime especial não é, em caso algum, dedutível pelo adquirente, mesmo que o bem se destine a uma atividade tributada (por exemplo, se destine a outro revendedor)[171] (cf. n.º 3 do art. 5.º do Regime).

No entanto, o sujeito passivo revendedor poderá deduzir, nos termos gerais, o imposto que tenha onerado as reparações, a manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos a este regime especial, uma vez que o IVA é exigível com base na 'margem bruta', ignorando-se, no cálculo dessa margem, as referidas reparações (conforme n.º 2 do art. 5.º do Regime).

**O revendedor poderá optar pela tributação pelas regras do regime geral** em relação a cada transmissão de bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem. Esta opção será efetuada em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial.

**As faturas emitidas** por estes sujeitos passivos, no âmbito deste regime especial, não podem discriminar o imposto e devem conter a menção 'IVA – Bens em segunda mão', mesmo no caso de transmissões entre revendedores (conforme art. 6.º do Regime).

Deverá também ser efetuado um **registo especial** (art. 6.º do Regime), com vista ao controle das operações efetuadas sujeitas a este regime especial, o qual não incluirá os bens relativamente aos quais haja opção pelo regime geral.

**Exemplo:**

Imagine-se que um revendedor de automóveis usados adquiriu (ou retomou) uma viatura ligeira de mercadorias a um particular, pelo preço de € 1.000, efetuou reparações no montante de € 500 (+ IVA a 23%). Se pretender vendê-lo com um ganho de € 500, o preço de venda (sem IVA) será de € 2.000.

---

[169] Apenas é benéfica esta opção pelo regime geral, grosso modo, se a viatura não for excluída do direito à dedução (nos termos do n.º 1 do art. 21.º) e o adquirente puder deduzir o IVA, por ter uma atividade totalmente tributada. Noutras circunstâncias, optando-se pelo regime geral, ou o preço de venda (c/ IVA) terá que ser superior para manter o lucro do vendedor, ou será este que terá de ser reduzido para manter o preço de venda final. Esta opção, caso a caso, contrasta com a aplicação do regime aos revendedores de objetos de arte, de coleção e antiguidades, designadamente os leiloeiros, pois, nestes casos, a opção pelo regime da margem é efetuada em relação à globalidade da atividade e por um período mínimo de dois anos (n.os 2, 3 e 4 do art. 3.º do DL).

[170] A lei aponta para o valor da contraprestação sem IVA, porém, normalmente, os preços das viaturas são fixados com IVA incluído, o que não inviabiliza o correto apuramento do imposto, conforme se demonstrará.

[171] Não é dedutível, até porque neste caso o IVA não vem discriminado pelo vendedor. De facto, se o revendedor discriminasse o IVA, porque este incide sobre a margem, daria a conhecer ao cliente o seu lucro, o que não é comercialmente aconselhável. Na realidade, o problema não se coloca verdadeiramente, pois o IVA não pode ser discriminado, mesmo que se trate de transmissões entre revendedores. Neste caso, o IVA liquidado pela margem (não repercutido) por parte do revendedor transmitente, não será dedutível para o revendedor adquirente, devendo este liquidar IVA na sua venda posterior apenas pela sua margem bruta.

Nesta situação, aplicando-se o regime da margem, o valor do **imposto a entregar ao Estado** terá como base a 'margem bruta', sendo dedutível o IVA das reparações, logo:

2.000 – 1.000 = 1.000 x 23% = 230 – 115 (IVA reparações) = **115**[172]

Repare-se que se o adquirente da viatura for um particular ou um sujeito passivo que não deduz o IVA, suportará um custo de € 2.230. Se o adquirente fosse um sujeito passivo de IVA sem restrições ao nível do direito à dedução, mantendo-se o ganho do vendedor de € 500, teria um custo também no montante de € 2.230, pois o imposto calculado pela margem não é dedutível em caso algum, mesmo tratando-se de uma viatura de mercadorias (aliás, o IVA nem sequer vem mencionado na fatura).

É precisamente quando o adquirente é um sujeito passivo com direito à dedução do IVA suportado e a viatura é de mercadorias, que compensa optar pelo regime geral, pois, neste caso, mantendo-se o lucro do vendedor de € 500, apesar de o adquirente pagar ao vendedor o montante de global de € 2.460 (2.000 + IVA), o montante de € 460 refere-se a IVA dedutível, logo, o cliente terá apenas um custo de € 2.000, poupando assim € 230.

Utilizando-se o regime da margem, a **declaração periódica** deverá ser preenchida pelo vendedor, de forma a que o campo 3 (base tributável) evidencie apenas a margem bruta (tal como no regime das agências de viagens) e o campo 4 o IVA correspondente a essa margem.

Assim, com base nos valores do exemplo anterior, no campo 3 deveria constar o valor de € 1.000, no campo 4 o montante de € 230 e no campo 24 o montante de € 115 (IVA das reparações).

**O regime especial nas operações intracomunitárias**

De referir, por último, que não são isentas de IVA as transmissões intracomunitárias de bens em 2.ª mão, quando submetidas no país de origem ao regime especial da margem, mas que já o são as exportações.

Por outro lado, as aquisições intracomunitárias de bens em 2.ª mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades não são sujeitas a imposto, se o vendedor for:

- Um sujeito passivo revendedor ou um leiloeiro;

e

- os bens transmitidos tenham sido sujeitos, no Estado membro de origem, a um regime especial de tributação da margem.

Porém, neste caso, a margem sujeita a IVA terá que ser calculada sem tomar em consideração o imposto sobre veículos (ISV) devido pela sua legalização.

Os valores destas aquisições, quando não sujeitas a IVA, não são de relevar nos campos 10 e 11 da declaração periódica, mas no campo 15.

**Exemplo (viaturas adquiridas noutros EM):**

Imagine-se o exemplo de uma viatura ligeira de passageiros usada, adquirida noutro EM por € 24 000, valor ao qual acresce o ISV no valor de € 10 000 e outras despesas no valor de € 500. Tal viatura tem um valor de mercado de € 42 000, sendo esse o preço por que a viatura vai ser transacionada (preço final com IVA).

Se a viatura tiver sido adquirida noutro EM, em circunstâncias que permitam a aplicação do regime da margem, então a **aquisição intracomunitária de bens não está sujeita de IVA**, por força

[172] Tal como se referiu anteriormente podemos raciocinar em termos de preço de venda com IVA (preço de mercado, preço anunciado no stand), sendo que, no exemplo, o preço de venda (c/ IVA da margem) seria de 2.230. Nesse caso, o IVA seria calculado da seguinte forma: 2.230 – 1.000 = 1.230 / 1,23 = 1.000 x 23% = 230. Abatendo a este montante o IVA das reparações (115), encontramos um montante de IVA a entregar de 115.

do que dispõe o art. 14.º do Regime especial. Pela venda, optando-se pelo regime da margem (é sempre mais favorável, dado que a viatura é de turismo), o **valor do IVA** a entregar será calculado da seguinte forma:

42 000 – 24 000 = 18 000 / 1.23 = 14 634,15

14 634,15 x 23% = **3365,85**

Neste caso, o **ganho do vendedor** é de **4134,15** [42 000 – (24 000 + 10 000 + 500) – 3365,85].

Imagine-se agora que a mesma viatura foi adquirida noutro EM a um revendedor que utilizou o regime geral (isenção no país de origem), mantendo-se o preço de venda (com IVA) de 42 000 (valor de mercado).

Neste caso, deverá ser **liquidado e deduzido IVA pela aquisição intracomunitária de bens**, no valor de **7820** [(24 000 + 10 000) x 23%]. Pela venda, o IVA deverá ser liquidado pelo regime geral, devendo ser retirado de dentro do preço de venda e originando **imposto a entregar** no valor de **7853,66** (42.000 / 1.23 = 34 146,34 x 23% = 7853,66).

Nesta hipótese, o vendedor obteria com a venda da viatura um **prejuízo de 353,66**, assim determinado:

42 000 – (24 000 + 10 000 + 500) – 7853,66 = – 353,66

perdendo, em relação à hipótese anterior, a importância de 4487,81.

Trata-se de uma situação que deverá ser tida em conta na comercialização de viaturas de turismo adquiridas noutros EM, uma vez que, em princípio, apenas é fiscalmente favorável a sua venda em Portugal se puder ser utilizado o regime da margem.

Note-se que, para manter o ganho que era obtido com a aplicação do regime da margem (4134,15), o preço da viatura teria que passar a ser de:

Preço de venda sem IVA = 25 000 + 10 000 + 500 + 4134,15 = 39 634,15

Preço de venda com IVA = 39 634,15 x 1,23 = 48 750

o que poderia ser comercialmente inviável[173].

[173] Ao nível das aquisições de viaturas usadas noutros EM, verifica-se que os revendedores nacionais utilizam, grande parte das vezes, este regime especial, sem terem legitimidade para tal. De facto, se o fornecedor estrangeiro fatura as viaturas sem IVA, tal significa que utilizou o regime geral (isenção nas transmissões intracomunitárias de bens, ao abrigo de um artigo análogo ao art. 14.º do RITI), logo, não se verificam os pressupostos de aplicação deste regime particular por parte do revendedor nacional. Assim, o IVA da venda dessas viaturas no mercado nacional deverá ser calculado pelo regime normal, proporcionando valores de imposto a entregar ao Estado muito superiores aos gerados pelo regime da margem, conforme se verifica no exemplo. Acresce o facto de, neste cenário, em que o vendedor comunitário utiliza o regime geral (isenção na origem), se verificar uma aquisição intracomunitária tributada, com a correspondente imposição de IVA pela compra, calculado tendo como base tributável o preço de compra acrescido de ISV (n.º 3 do art. 17.º do RITI e alínea a) do n.º 5 do art. 16.º do CIVA). Se o revendedor puder provar que adquiriu as viaturas nas circunstâncias que lhe permitam aplicar o regime da margem, conforme os pressupostos mencionados no texto, então não haverá IVA pela aquisição intracomunitária (não sujeição do art. 14.º do Regime especial), podendo calcular o IVA da venda, retirando-o de dentro da margem bruta. No entanto, por vezes, o revendedor alega que adquiriu as viaturas a particulares, porém, a verdade é que depois se verifica da consulta ao sistema VIES, que o valor das viaturas consta da base de dados do VIES, declarado pelo fornecedor estrangeiro. Tal significa que o fornecedor utilizou de facto o regime geral no seu país (isenção), inviabilizando a aplicação posterior do regime da margem na venda, e ficando assim a Administração Fiscal com os elementos de que necessita para produzir correções de valores, por norma muito elevados, reduzindo drasticamente as margens dos comerciantes, ao ponto de terem inclusivamente prejuízos na venda deste tipo de viaturas. Outra questão que se coloca com frequência à Administração Fiscal é a 'importação' de viaturas usadas adquiridas em outros EM's por parte de particulares não registados, por vezes em n.º significativo, a qual suscita também problemas de vária ordem (a solução passa muitas vezes por iniciar oficiosamente a atividade destes contribuintes, atendendo ao exercício efetivo da atividade de comércio de automóveis, procedendo-se então às correções fiscais inerentes – IVA e IRS).

### 10.3. Tabacos manufaturados

A complexidade do regime geral do IVA, cuja incidência opera em todo o circuito económico, através de uma cadeia de liquidações e deduções até à tributação definitiva no consumidor final, aconselharam o legislador a não aplicar tal regime no caso dos tabacos, uma vez que são produzidos por um n.º restrito de empresas e têm o preço de venda ao público (PVP) legalmente fixado.

Assim, torna-se mais simples fazer a cobrança do IVA de uma só vez, na produção ou na importação, com base no PVP, pelo que a tributação será exatamente a mesma, com ganhos de eficiência e eficácia e menores custos administrativos.

Segundo o **DL n.º 346/85, de 23 de agosto**, nas transmissões de tabacos, o IVA é devido à saída do local de produção pelos respetivos produtores, ou pelos adquirentes no caso de importações ou aquisições intracomunitárias de bens, com base no PVP. Deste modo, os revendedores não entregarão qualquer IVA ao Estado (nem farão constar tais vendas da declaração periódica), devendo registar separadamente as aquisições e as vendas.

Tais revendedores não liquidam IVA nas respetivas vendas, mas também não podem deduzir o imposto contido no preço destes bens, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais, relativamente às restantes despesas, e da liquidação de IVA relativamente à venda de outros bens e serviços, produzindo efeitos idênticos à aplicação integral do método do crédito de imposto.

A obrigação de registar separadamente as respetivas aquisições e vendas, conduz à necessidade de, em termos contabilísticos, prever subcontas próprias ao nível das contas 31 e 71 do código de contas do SNC. O sistema previsto para estes bens tem como consequência a sua não inclusão nas declarações periódicas e na declaração anual do IVA - anexo L da IES (apenas constarão do anexo N da IES – Regimes Particulares, a preencher apenas pelos importadores e produtores).

### 10.4. Combustíveis

Relativamente a este regime especial, tem havido alguma instabilidade normativa nos últimos tempos (revogação e posterior repristinação dos diplomas reguladores), ponderando-se a dada altura a passagem dos revendedores de combustíveis para o regime geral, situação que apenas em 2012 se verificou, mas apenas em relação aos combustíveis gasosos.

Relativamente aos combustíveis líquidos, até 31/12/2003 o imposto era liquidado e entregue pelas empresas distribuidoras, com base nos preços oficiais fixados periodicamente, pelo que aos revendedores de combustíveis (gasolina, gasóleo, petróleo iluminante e carburante e combustíveis gasosos) se aplicava um regime idêntico ao aplicável aos tabacos manufaturados, com as necessárias adaptações.

Assim, os revendedores (bombas de gasolina) não entregavam qualquer imposto ao Estado, estando, no entanto, obrigados a registar separadamente as compras e as vendas, não podendo, porém, deduzir o imposto contido nestes bens (as transações destes bens não eram refletidas nas declarações periódicas nem no anexo L, sendo apenas no anexo N, no caso de produtores e importadores).

Tais revendedores utilizavam (e continuam a fazê-lo) o regime geral (método do crédito de imposto), liquidando IVA relativamente a todos os restantes bens comercializados (lubrificantes, acessórios, jornais, etc.), podendo deduzir o IVA em termos normais, exceto, claro, quanto aos combustíveis.

A partir de 01/01/2004, vigora um novo regime, instituído pela Lei do OE para 2004, designado por "Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores", constante dos atuais artigos 69.º a 75.º do CIVA.

De acordo com este regime, o imposto devido pelas transmissões de combustíveis (gasolina, gasóleo e petróleo carburante) é liquidado pelos revendedores com base na margem efetiva das vendas. Assim, o valor tributável das transmissões de combustíveis efetuadas por revendedores corresponde à diferença, verificada em cada período de imposto (mensal ou trimestral), entre o valor das transmissões realizadas e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

Sendo o IVA calculado desta forma, é evidente que o imposto suportado nas aquisições de combustíveis líquidos não é dedutível, sem prejuízo da dedução do imposto relativo a outros bens e serviços.

Finalmente, os revendedores de combustíveis líquidos abrangidos por este regime deverão manter registos separados das aquisições e vendas de combustíveis por ele abrangidos.

### 10.5. Ouro para investimento

Trata-se de um regime previsto no **DL n.º 362/99, de 16 de setembro**, o qual resulta da transposição da Diretiva n.º 98/80/CE, do Conselho de 12 de outubro, que estabelece um regime especial aplicável ao ouro para investimento, em vigor desde 01/01/2000[174].

Em geral, constitui ouro para investimento o ouro em barra ou placa de toque igual ou superior a 995 milésimos e as moedas de ouro, aplicando-se a isenção como regime regra, qualquer que seja o destino que lhe seja dado ou a natureza do adquirente. Estão também isentas as prestações de serviços de intermediários que atuem em nome e por conta de outrem, em operações relacionadas com ouro para investimento.

Em todo o caso, os sujeitos passivos que produzam ou comercializem ouro para investimento podem **renunciar à isenção** (caso a caso), se o adquirente for sujeito passivo de IVA, devendo neste caso as faturas ser emitidas com a menção 'Regime Especial do Ouro – IVA devido pelo adquirente', caso em que os vendedores poderão deduzir o IVA que tenha onerado a aquisição do ouro para investimento.

Neste caso, **o adquirente liquidará o IVA** no momento da aquisição, o qual é dedutível (alínea a) do art. 8.º do DL n.º 362/99), situação mais ou menos análoga às aquisições intracomunitárias de bens, em que também é o adquirente quem liquida (e deduz) o IVA. Porém, no caso do ouro para investimento, aplica-se o regime quer no mercado interno quer no intracomunitário.

No caso de não haver renúncia, os sujeitos passivos apenas poderão deduzir o IVA suportado nos termos do art. 8.º do citado DL, ou seja, apenas poderão deduzir o IVA no caso de aquisições feitas a revendedores que tenham renunciado à isenção, no caso de aquisições de ouro que não seja de ouro para investimento, posteriormente transformado em ouro para investimento e o IVA que tenha onerado essa transformação.

174 A Diretiva IVA permitia a isenção do ouro não destinado a utilização industrial, verificando-se que alguns EM aplicavam tal isenção e outros não, originando distorções de concorrência num mercado onde os valores envolvidos são naturalmente muito elevados, daí a necessária harmonização.

### 10.6. Venda de pescado em lota

Trata-se de um regime estabelecido pelo art. 9.º do DL n.º 122/88, de 20 de abril, que prevê que o IVA correspondente às vendas de peixes, crustáceos e moluscos efetuadas pelas lotas será por estas entregue ao Estado, em substituição dos pescadores ou armadores, por conta de quem são efetuadas.

A liquidação efetuada pelas lotas, nos termos acabados de referir, não impedirá o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante por parte dos pescadores e armadores.

### 10.7. Substituição do devedor do imposto

Este regime, tal como o anterior, está previsto no DL n.º 122/88, de 20 de abril, neste caso no art. 10.º, e tem a sua origem num pedido da empresa 'Tupperware – Portugal', efetuado em 1986, no qual esta se propunha entregar ao Estado, não apenas o IVA correspondente às suas vendas, mas também o que deveria ser entregue pelos seus revendedores porta a porta, que seria calculado com base na margem de 25%, auferida pelos seus revendedores (na prática entregaria ao Estado (23% + (25% x 23%)).

Face à autorização concedida à Tupperware, optou-se em 1988 por alargar o regime às restantes entidades que manifestem tal vontade.

Nos termos deste regime, as empresas que o requeiram ao Ministro das Finanças poderão entregar todo o IVA correspondente ao preço de venda ao público dos seus produtos, em substituição dos respetivos revendedores diretos, desde que a totalidade das suas vendas seja efetuada ao domicílio por revendedores agindo em nome e por conta própria e desde que existam e sejam cumpridas tabelas de preços de todos os produtos.

Os revendedores não entregarão qualquer imposto ao Estado relativamente a estas transmissões, devendo registar separadamente as respetivas aquisições e vendas. No entanto, não poderão deduzir o imposto contido no preço destes bens, sem prejuízo do direito à dedução que lhes couber noutros bens e serviços.

O referido regime de substituição de imposto assenta na existência de duas transmissões sucessivas dos bens, isto é, da empresa vendedora para os revendedores e destes para os consumidores finais, que, em qualquer dos casos, são sujeitas a tributação em IVA.