



Universidade do Minho

MÓDULO 2

ISENÇÕES, VALOR TRIBUTÁVEL E TAXAS DO IVA

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

o Setembro de 2011

ÍNDICE

2. Isenções	97
2.1. Isenções simples ou incompletas	100
2.1.1. Nas operações internas	100
2.1.2. Consequências no sector da construção civil	110
2.1.3. Renúncias à isenção previstas no Código do IVA	112
2.1.4. Renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis	114
2.2. Isenções completas	125
2.2.1. Isenções nas transmissões de bens para exportação e operações assimiladas	126
2.2.2. Isenções nas prestações de serviços relacionadas com o comércio internacional de bens	127
2.2.3. Isenções nas transmissões de bens e prestações de serviços relativas a embarcações e aeronaves	128
2.3. Isenções na importação	130
2.4. Outras isenções	132
2.5. Isenções em legislação avulsa	133
3. Valor tributável	135
3.1. Nas operações internas	135
3.2. Nas importações	139
4. Taxas	141

2. ISENÇÕES

Qualquer situação de isenção constitui uma excepção 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 activas que realizam (o beneficiário paga imposto nas operações passivas, mas não liquida nas operações activas). 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 respectiva aplicação.

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

No âmbito do IVA existem dois grandes tipos de isenções, com características 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 activas ou realizadas a jusante, não havendo, em contrapartida, possibilidade de dedução do imposto suportado a montante ⇒ 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 e nas prestações de serviços realizadas pelos sujeitos passivos, conferindo-lhes, no entanto, o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estádios anteriores seja totalmente anulada ⇒ 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 20%, efectuada pela empresa ALFA, nas situações A, B e C, em que se pretende obter uma margem bruta de comercialização de 300.

A – Operação tributada

Compra $\Rightarrow 1000 + 200 \text{ (IVA)} = 1200$

Venda $\Rightarrow 1000 + 300 = 1300 + 260 \text{ (IVA)} = 1560$

IVA a entregar $\Rightarrow 260 - 200 = 60$

B – ISENÇÃO SIMPLES OU INCOMPLETA

Compra $\Rightarrow 1000 + 200 \text{ (IVA)} = 1200$

Venda $\Rightarrow 1200 + 300 = 1500$

IVA a entregar $\Rightarrow 0$

C – Isenção completa

Compra $\Rightarrow 1000 + 200 \text{ (IVA)} = 1200$

Venda $\Rightarrow 1000 + 300 = 1300 + 0 \text{ (IVA)} = 1300$

IVA a entregar $\Rightarrow - 200 \text{ (crédito de imposto)}$

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 200, 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 200 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 reflecte favoravelmente no preço final praticado.

MÓDULO 2: IVA – ISENÇÕES, VALOR TRIBUTÁVEL E TAXAS

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, isento ao abrigo 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, excepcionalmente 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.

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 efectuar, 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 terão apenas 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 ⁽⁵²⁾, suportarão IVA no Estado membro de origem no caso de adquirirem quaisquer bens em países pertencentes à Comunidade.

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 actividades de interesse público ou a actividades relativamente às quais se revela particularmente complexa a aplicação do IVA.

De acordo com as suas características 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 actividades 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 actividade médica isenta, mas tal isenção não abrange a elaboração de testes psicotécnicos, selecção 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 carácter social, incluindo o transporte de feridos por organismos devidamente autorizados.

⁽⁵²⁾ Ver, no entanto, o artigo 5.º do RITI.

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 renunciar no caso de estarmos perante estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem 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 efectuadas pelo sistema de segurança social, incluindo IPSS's e outras pessoas por conta do respectivo serviço nacional, desde que não recebam qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou dos destinatários dos serviços. O n.º 7 refere-se à actividade desenvolvida pelas creches, lares residenciais, casas de trabalho, lares de idosos, etc., com utilidade social reconhecida pelas autoridades competentes.

Estas isenções não são susceptíveis 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) ⁽⁵³⁾. O n.º 15.º, alíneas a) e b), refere-se a artistas, actores, desportistas, etc., quer actuando individualmente, quer em grupo, desde que os serviços sejam prestados directamente aos respectivos promotores (empresas organizadoras de eventos, comissões de festas, etc.), logo, sem intervenção de intermediários actuando 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 actividades 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 efectuados directamente pelas instituições de ensino. Tais estabelecimentos de ensino terão que estar enquadrados no sistema nacional de educação ou ser reconhecidos como tendo fins análogos, pelos ministérios competentes.

⁽⁵³⁾ 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 actividades aí abrangidas sejam efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, tal como consta do **art. 10.º**, considerando-se como tais os que preenchem cumulativamente os requisitos previstos nas alíneas a) a d) do referido artigo.

O n.º 11 refere-se às lições ministradas a título pessoal (explicações), devendo existir uma relação directa professor / aluno, não cabendo aqui a actividade desenvolvida pelos centros de explicações, pois o pagamento não é feito directamente 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 objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como, por exemplo, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, desde que sejam efectuadas 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 actividade reconhecida, pelo que tais profissionais terão de liquidar IVA pelos serviços que prestem, sem prejuízo do 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 efectuados ou pelo Estado ou por outras pessoas colectivas de direito público, ou por outros organismos sem finalidade lucrativa, considerando-se como tais os que cumpram cumulativamente os requisitos previstos nas alíneas do 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 efectuada 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, efectuadas no interesse colectivo dos seus associados, por organismos que prossigam objectivos 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 respectivos 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 efectuadas por entidades cujas actividades 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 ⁽⁵⁴⁾.

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 exerçam uma actividade isenta e cujo objectivo seja o de lhes facilitar a utilização comum dos meios necessários ao exercício dessa actividade desde que se limitem a exigir dos mesmos o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns (n.ºs 21 e 22 do art. 9.º) ⁽⁵⁵⁾

⁽⁵⁴⁾ Com esta norma evita-se que estas entidades, cuja actividade 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, exactamente para que se controle o n.º anual máximo permitido (8). Na prática, geralmente não são feitas estas comunicações embora o diploma citado assim o exija.

⁽⁵⁵⁾ Encontram-se aqui incluídos os grupos de médicos que, por vezes, se associam, partilhando os custos comuns. A isenção abrange também a actividade dos condomínios (grupos de condóminos em prédios em regime de

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

O n.º 22 refere que se a percentagem de dedução for inferior a 10%, se considera que a actividade é isenta, estando aqui incluídos, designadamente, os bancos, cuja % de dedução é normalmente inferior àquele limite e que, frequentemente, se associam para desenvolverem actividades conjuntas, repartindo as respectivas despesas comuns, geralmente sob a forma de agrupamentos complementares de empresas (ACE's).

Na falta desta isenção, o agrupamento teria que 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 efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção 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 respectivas comissões de venda (n.º 24 do art. 9.º)
- n) Serviço público de remoção de lixo (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 efectuadas 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, abrangendo a totalidade do serviço (incluindo 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)

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.

As várias alíneas deste n.º identificam situações típicas da actividade bancária. É esta isenção que provoca uma percentagem de dedução muito baixa no caso dos bancos, uma vez que a generalidade da actividade 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 actividade 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 ⁽⁵⁶⁾.

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 respectiva 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, por exemplo, se inclui na isenção não apenas a concessão de crédito propriamente dita, mas igualmente a respectiva 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 com esta 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 actividades em que a adopção de um imposto do tipo ‘sobre o valor acrescentado’ não se revela perfeitamente exequível, sobretudo no sector bancário ⁽⁵⁷⁾.

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.

⁽⁵⁶⁾ Poderá acontecer que as locadoras exerçam actividades 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.

⁽⁵⁷⁾ Sobre esta matéria vejam-se os Ofícios-Circulados n.º 13319, de 22/05/86, do SIVA (actividade seguradora); n.º 14389, de 26/02/87, da DSCA do SIVA (indenizações de seguros; reparações de bens sinistrados); n.º 147533, de 20/12/89 (indenizações de seguros e franquias); n.º 13736, de 27/01/92, da Direcção de Serviços do IVA (companhias de seguros).

A isenção **não abrange** a actividade 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 actividade), a locação de cofres-fortes e a locação de espaços para exposições (ou publicidade).

A isenção **aplica-se, por exemplo**, no aluguer de áreas para a colocação de antenas de retransmissão de sinal de telecomunicações. No caso de aluguer 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 do aluguer do espaço e o valor do aluguer do equipamento, aplicando-se a isenção à 1.^a componente e tributando-se a parte restante relativa aos bens móveis.

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

- Esta isenção é passível de renúncia, caso as operações se efectuem entre sujeitos passivos do imposto, devendo esta ser efectuada nos termos e condições previstos no Regime de Renúncia à isenção do IVA nas operações sobre 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-se 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 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 carácter 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 Directiva 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 actualmente 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 sector. Sabendo-se que a actividade da construção civil é uma das principais actividades económicas do nosso país, pode concluir-se que tal discussão assumia particular interesse.

Em todo o caso, refira-se que a recente 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 efectuem entre sujeitos passivos do imposto, devendo esta ser efectuada nos termos e condições previstos no Regime de Renúncia à isenção do IVA nas operações sobre imóveis, aprovado pelo DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

t) Lotaria, apostas mútuas, bingo, bem como outras actividades 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 actividades 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 actividade 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 afectos exclusivamente a uma actividade isenta que não tenham sido objecto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens cuja aquisição ou afectação 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 factura 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 usados, 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 transaccionada 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 da margem, 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 factura, 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 efectuadas no âmbito de uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária (n.º 33 do art. 9.º) e prestações de serviços efectuadas por cooperativas não agrícolas aos seus associados agricultores (n.º 34 do art. 9.º)

Incluem-se as transmissões de bens efectuadas por explorações agrícolas e as prestações de serviços agrícolas (com carácter acessório) mencionadas, respectivamente, 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 actividade terá que 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 actividades mencionadas nos n.ºs 33 e 34 do art. 9.º, sempre que as respectivas 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) ⁽⁵⁸⁾

⁽⁵⁸⁾ Relativamente a esta isenção vejam-se os ofícios-circulados n.º 105643, de 17/11/88, da Direcção 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 directamente pelas entidades patronais aos seus empregados.

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 13% (Lista II, verba 3.1).

- x) Actividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter 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 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 factura, 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 estágio. Por isso, não se trata de uma verdadeira isenção, mas apenas de uma redução da carga fiscal atendendo à natureza das actividades.

As facturas ou documentos equivalentes emitidas 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 SECTOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL

O carácter 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 sector 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 ⁽⁵⁹⁾:

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

		(Valores em euros)	
CUSTOS		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 custos	400 000	Total de proveitos	550 000

1.ª Hipótese: Não integração

Neste caso, teremos duas empresas: a empresa ALFA que se dedica à actividade 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 do 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.

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

⁽⁵⁹⁾ Exemplo retirado da obra 'Fiscalidade', do autor José Alberto Pinheiro Pinto, embora com inúmeras alterações/adaptações.

2.ª Hipótese: Integração

Nesta situação, temos uma única empresa (ALFA) a actuar enquanto imobiliária e construtora, sendo que, neste caso, a empresa possui pessoal e equipamentos para efectuar 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 exactamente 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 objecto 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) ⁽⁶⁰⁾;
- Os sujeitos passivos que exerçam actividades 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 actividade 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 efectuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua actividade, 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 actividade 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 retroactivos.

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 deduções referentes a bens do activo imobilizado.

⁽⁶⁰⁾ Desde que tais estabelecimentos não pertençam a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde.

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 actividades 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 efectuem transmissões de imóveis, ou de partes autónomas destes, a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem em actividades tributadas e que não estejam sujeitas 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 efectuada 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 adoptadas em outros Estados membros da Comunidade, 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 actividade habitual dos intervenientes não confira um significativo direito à dedução do IVA suportado, salvo se essa actividade 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 adoptar na sequência da mesma, continuam a constar de um regime jurídico autónomo.

Para além de uma definição mais rigorosa das situações susceptíveis 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 respectivos 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 Direcção 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 prevêem a isenção do imposto, respectivamente, 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 prevêem a possibilidade de renúncia àquelas isenções, mas apenas quando o locatário ou o adquirente sejam sujeitos passivos que os utilizem total ou parcialmente em actividades 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 (actual art. 25.º) e 25.º (actual 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 (actual 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 redacção 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 fracções autónomas destes;
- b) À transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou fracções autónomas destes;
- c) À transmissão de terrenos para construção;

desde que, em todos os casos:

- d) Os respectivos locatários ou adquirentes sejam, igualmente, sujeitos passivos que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução;
- e) O locador e o locatário ou o vendedor e o adquirente:

- i. Exerçam exclusivamente actividades que conferem o direito à dedução ⁽⁶¹⁾ ou, exercendo simultaneamente actividades que conferem o direito à dedução e outras que não conferem esse direito, o conjunto das actividades 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 – *prorata* ou afectação 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 actividade, 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 actividade 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.

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 efectuem exclusivamente operações isentas previstas no artigo 9.º e que, por isso, não conferem o direito à dedução, excepto 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, **excepto quando estes sejam destinados a fins industriais**.

⁽⁶¹⁾ As actividades que conferem direito à dedução são as previstas no artigo 20.º do Código do IVA.

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 redacção 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 fracções autónomas destes;
- b) À transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou fracções 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 respectivo 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 fracção autónoma.

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

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 afecto a actividades que confirmem 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 afectação 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 após:

- e) 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 objecto 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 efectuada 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 efectuado **previamente, por via electrónica**, 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 electrónicas).

Para o efeito, deve seleccionar-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
- Actividade 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 Electrónicas, deve seleccionar 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 correctos, deve proceder à respectiva confirmação, carregando em **Confirmar**. Quando não confirme o pedido, hipótese em que assinalará **Não Confirmar**, deve indicar, no quadro respectivo, 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 Electrónicas**, sem que seja necessário autenticar-se. Com efeito, basta seleccionar 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 seleccionar 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 efectivação 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 electrónica, 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 seleccionar 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 facturação

As facturas 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 excepção, obviamente, da numeração, e contiver igualmente a expressão acabada de indicar, a mesma substitui a factura 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 efectuadas 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 ⁽⁶²⁾, 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.

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 afectação 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 fracção, seja efectuada pelo método da afectação real.**

⁽⁶²⁾ 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 estágio de comercialização onde é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço.

Quando a DGCI considerar inadequados os critérios de imputação utilizados na afectação 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 fracção em relação aos quais exerceram a renúncia.

No entanto, no caso de vendedores ou locadores cuja actividade consista, com carácter 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 objecto de registo contabilístico, a dedução pode ser efectuada, 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 respectiva aquisição.

2.1.4.9. Regularizações

2.1.4.9.1. Pela afectação a fins alheios à actividade exercida

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

- a) Seja afecto a fins alheios à actividade exercida, o que acontecerá se o imóvel for afecto a uma actividade que não confere o direito à dedução,

ou

- b) Deixe de ser efectivamente 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 afectos a uma actividade não tributada.

A **regularização a favor do Estado** deve constar do campo 41 da última declaração periódica do ano em que ocorreu a afectação 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 efectuada 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 efectuada 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 facturado pelos seus fornecedores.

Com este mecanismo permite-se, por exemplo, aos exportadores a recuperação do exacto montante da carga tributária que foi efectivamente suportada pelos bens exportados, motivo pelo qual tais operadores são normalmente credores de IVA perante o Estado, implicando os consequentes reembolsos de IVA ⁽⁶³⁾.

Trata-se de situações excepcionais, 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:

- Exportações e operações isentas nos termos do art. 14.º;
- Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional ⁽⁶⁴⁾;
- Prestações de serviços 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) dos 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 Comunidade Europeia, ou que estejam directamente ligadas a bens que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade.

⁽⁶³⁾ 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 recepção da declaração periódica) no caso daquelas operações representarem mais de 75% do volume de negócios do respectivo 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 DP deverão representar mais de 75% do total da base tributável excepto os campos 12, 14, 15 e 16. Note-se que em condições normais os reembolsos de IVA serão efectuados 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.

⁽⁶⁴⁾ 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 actuar nestas circunstâncias.

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. 19.º do RITI, que possibilita o direito à dedução aos operadores económicos que efectuem 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 ainda vigora nas transacções 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 transacções 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 efectuadas pelo vendedor ou por sua conta – alínea a) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁶⁵⁾;
- Exportações de bens efectuadas 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 ⁽⁶⁶⁾ ⁽⁶⁷⁾;

⁽⁶⁵⁾ Esta alínea isenta as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade 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 directas efectuadas 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 pela DGAIEC, o qual deverá ser arquivado junto à factura relativa à exportação.

⁽⁶⁶⁾ 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 Comunidade (tributação na origem – B2C). Incluem-se nesta rubrica as chamadas 'exportações turísticas' que permitem a concessão da isenção a certas vendas sem carácter comercial (para fins privados) efectuadas 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.

⁽⁶⁷⁾ 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 directamente, a factura 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 efectuar os procedimentos alfandegários inerentes à

- Transmissões de bens realizadas no âmbito do direito internacional - alíneas l) e m) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁶⁸⁾;
- Transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos, desde que tais bens se destinem a ser exportados por esses organismos no âmbito da sua actividade humanitária, caritativa ou educativa – alínea o) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁶⁹⁾;
- 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 efectuadas 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 ⁽⁷⁰⁾.

2.2.2. ISENÇÕES DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADAS COM O COMÉRCIO INTERNACIONAL DE BENS

- Trabalhos efectuados sobre bens móveis, posteriormente expedidos ou transportados para fora da Comunidade – alínea c) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁷¹⁾;
- Prestações de serviços realizadas no âmbito do direito internacional – alíneas l) e m) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁷²⁾;

exportação, será este que terá que facultar a prova ao 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 serviços. Posteriormente o C deve enviar ao 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.

⁽⁶⁸⁾ 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 efectuar em impresso próprio. A alínea m) isenta as transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos por Portugal.

⁽⁶⁹⁾ Nestes casos é necessário o reconhecimento prévio da isenção.

⁽⁷⁰⁾ 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.

⁽⁷¹⁾ Estes trabalhos, de aperfeiçoamento activo, que incluem reparações, manutenções, trabalhos a feitura, etc., são efectuados sobre bens móveis que tenham sido adquiridos ou importados com o objectivo de serem submetidos a tais trabalhos no território nacional e, em seguida, após a execução dos mesmos, serem expedidos ou transportados para fora da Comunidade 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 efectuados sobre meios de transporte na sequência de uma avaria, acidente, etc.

⁽⁷²⁾ A estas isenções aplicam-se os mesmos princípios já referidos para as transmissões de bens.

- Prestações de serviços previstas na alínea p) do n.º 1 do art. 14.º, incluindo os transportes e as operações acessórias, que estejam directamente relacionadas com a exportação de bens para fora da Comunidade ⁽⁷³⁾;
- 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 respectivo número de identificação para efectuar a aquisição dos serviços – alínea q) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁷⁴⁾;
- Serviços prestados por intermediários (comissões) que actuem em nome e por conta de outrem, quando intervenham em operações isentas previstas no art. 14.º ou em operações realizadas fora da Comunidade – 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 ⁽⁷⁵⁾.

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 efectuem navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros, o exercício de uma actividade comercial ou industrial, o exercício da actividade de pesca em alto mar ou pesca costeira e as de salvamento e assistência marítima, bem como dos objectos nelas incorporados – alínea f) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁷⁶⁾;

⁽⁷³⁾ 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 protecção das mercadorias, a armazenagem, o acondicionamento e embalagem das mercadorias exportadas, as operações efectuadas pelos despachantes oficiais, etc. Trata-se essencialmente das operações efectuadas pelos transitários, cujos serviços efectuados neste âmbito (exportações, etc.) se encontram isentos ao abrigo desta alínea.

⁽⁷⁴⁾ 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 localização 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.

⁽⁷⁵⁾ A estas isenções aplicam-se os mesmos princípios já referidos a propósito das transmissões de bens.

⁽⁷⁶⁾ 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

- 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 objectos 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 ⁽⁷⁷⁾;
- Outras prestações de serviços, não mencionadas anteriormente, que sejam destinadas à satisfação das necessidades directas das referidas embarcações ou aeronaves, bem como as necessidades da sua carga – alínea j) do n.º 1 do art. 14.º ⁽⁷⁸⁾.

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).

as transmissões dos objectos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nos barcos e aviões (neste caso, aplicar-se-á a alínea g) do mesmo artigo).

⁽⁷⁷⁾ 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.

⁽⁷⁸⁾ 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 ⁽⁷⁹⁾;
- As importações de embarcações afectas à actividade de navegação marítima no alto mar, ao transporte de passageiros ou ao exercício de uma actividade 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 objectos 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 afectos 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 ⁽⁸⁰⁾;
- As importações efectuadas por armadores de navios, do produto da pesca por eles efectuada que não tenha sido objecto de transformação, não sendo considerada como tal a conservação – alínea e) do n.º 1 do art. 13.º ⁽⁸¹⁾;
- 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 ⁽⁸²⁾;

⁽⁷⁹⁾ Esta isenção traduz o princípio geral da não discriminação das importações. Objectivamente 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 objectos nelas incorporados estariam aqui incluídos não fosse a sua menção expressa nas duas alíneas seguintes do n.º 1 do art. 13.º.

⁽⁸⁰⁾ Face ao conceito de importação previsto no art. 5.º, na ausência desta isenção, estes bens seriam objecto 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.

⁽⁸¹⁾ Uma nota relativamente ao facto do IVA correspondente às vendas de peixe, crustáceos e moluscos efectuadas pelas lotas, ser por estas entregue ao Estado em substituição dos pescadores ou armadores, por conta de quem tais vendas são efectuadas, 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 directamente, o Estado recebe o imposto das lotas, não ficando por isso prejudicada a economia de imposto.

- 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 ⁽⁸³⁾;
- As importações de ouro efectuadas 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 electricidade, e de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento – alínea i) do n.º 1 do art. 13.º ⁽⁸⁴⁾;
- 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 efectuadas no âmbito das relações internacionais, diplomáticas e consulares. Assim, estão isentas de IVA:

- a) As importações efectuadas no âmbito de acordos e convénios internacionais de que Portugal seja parte;
- b) As importações efectuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares que beneficiem de franquia aduaneira;
- c) As importações efectuadas por organizações internacionais reconhecidas por Portugal, de acordo com os limites fixados nas convenções internacionais;
- d) As importações efectuadas pelas forças armadas no âmbito da NATO.

⁽⁸²⁾ 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 pela DGAIEC (art. 17.º), pelo que o prestador irá facturar os seus serviços sem IVA (C08 da DP).

⁽⁸³⁾ Ver o exposto no ponto 2.5, a propósito do DL n.º 31/89, de 25/01.

⁽⁸⁴⁾ 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 respectivas 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 ⁽⁸⁵⁾ ou de aperfeiçoamento activo, 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, efectuadas nos locais ou sob os regimes atrás referidos – alínea d) do n.º 1 do art. 15.º;
- As transmissões de bens efectuadas 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;

⁽⁸⁵⁾ 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.

- As transmissões, a título gratuito, de bens para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a IPSS's e a organizações não governamentais sem fins lucrativos – n.º 10 do art. 15.º ⁽⁸⁶⁾.

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 afecte o seu direito à dedução do imposto suportado a montante (subalínea IV) da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º).

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 efectuadas a pessoas residentes em países terceiros que os transportem na sua bagagem pessoal e transmissões de bens efectuadas 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) ⁽⁸⁷⁾;

⁽⁸⁶⁾ Note-se que em IVA tributam-se as transmissões de bens gratuitas 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.

⁽⁸⁷⁾ 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 carácter comercial (para fins privados) efectuadas 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 factura que previamente havia emitido com a devida confirmação da estância aduaneira de saída do território da CE. Se passados 150 dias após a transmissão o vendedor não tiver na sua posse o original da factura 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 efectuadas 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 acto da compra com os respectivos cartões de embarque. Finalmente, quanto às vendas efectuadas 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.

- Pequenas remessas de mercadorias sem carácter 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) ⁽⁸⁸⁾;
- Vendas efectuadas a exportadores nacionais (*trading*) (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho ⁽⁸⁹⁾).

⁽⁸⁸⁾ Trata-se da transposição da Directiva 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 actividades 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 objectos de colecção e de obras de arte que não se destinem a venda, adquiridos a título gratuito, desde que efectuadas por determinadas entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos – de referir que as importações de objectos de arte se encontram normalmente sujeitas a IVA à taxa de 5%, conforme o disposto no n.º 2 do art. 18.º.

⁽⁸⁹⁾ A isenção (completa) relativa a vendas efectuadas a exportadores nacionais, traduz-se num sistema excepcional de suspensão de liquidação de imposto relativamente a mercadorias que não são entregues directamente aos exportadores, uma vez que para estarem abrangidas devem ser entregues directamente 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 emitido pelo exportador e visado pelos serviços aduaneiros (DGAIEC) 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 respectivo IVA, debitando-o ao exportador. O exportador (empresa de *trading*) apenas pode dar destino diferente da exportação às mercadorias, após estar na posse da factura 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 excepcional, exactamente porque, em geral, nas vendas efectuadas aos exportadores é liquidado IVA, o qual é por estes dedutível, beneficiando dos respectivos 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 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 efectua, salvo no caso de operações isentas ou não sujeitas a IVA, em que sobre este valor não irá incidir qualquer taxa, o que não invalida que o mesmo seja correctamente determinado e mencionado nas facturas ou documentos equivalentes a emitir.

Note-se, no entanto, que o conceito de 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 directamente da aplicação da taxa a este valor (esta operação proporciona sim o valor do imposto a suportar pelo cliente em cada transacção), mas da diferença entre o resultado dessa operação, relativamente à totalidade das vendas de bens e serviços num determinado período, e o montante do imposto suportado (dedutível) nas aquisições de bens e serviços nesse mesmo período.

3.1. Nas operações internas

3.1.1. Regra geral

Regra geral, o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território português, será o valor da contraprestação ⁽⁹⁰⁾ 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 TJCE, a contraprestação deverá ser real e efectiva, susceptível de avaliação pecuniária e de apreciação subjectiva, devendo incluir-se todos os benefícios obtidos de uma forma directa, independentemente de terem natureza monetária ou consistirem numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços.

⁽⁹⁰⁾ 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 serviço; a contraprestação é tudo o que se entrega como contrapartida da prestação recebida.

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 factura 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 'factura provisória';
- b) No caso de afectação permanente de bens da empresa, cujo IVA tenha sido total ou parcialmente deduzido, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma, bem como nos casos da sua transmissão gratuita ou afectação a sectores de actividade isentos (alíneas f) e g) do n.º 3 do art. 3.º), o valor tributável será o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, ambos reportados à data da realização das operações;
- c) No caso de afectação temporária (utilização) de bens da empresa, que tenham originado dedução de imposto, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a outros fins alheios à mesma, de utilização em sectores de actividade isentos e no caso de 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 actos 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 objectos de arte, de colecção 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 transacção, o valor tributável será aquele por que as arrematações ou vendas forem efectuadas ou, sendo caso disso, o valor normal dos bens transmitidos, definido no n.º 4 do art. 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.

Para a correcta 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 ⁽⁹¹⁾).

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 efectuada.

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, efectuadas (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 directamente relacionadas com o preço da operação.

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

⁽⁹¹⁾ 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).

- 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 ⁽⁹²⁾, abatimentos ⁽⁹³⁾ e bónus concedidos;
- As quantias pagas em nome e por conta do cliente, quando registadas pelo sujeito passivo nas respectivas contas de terceiros;
- As quantias relativas a embalagens não transaccionadas (embalagens retornáveis), quando na factura ou documento equivalente estas estejam discriminadas e conste expressamente o acordo da sua devolução ⁽⁹⁴⁾.

Relativamente à facturação efectuada em moeda estrangeira, as taxas de câmbio a utilizar, para efeitos da determinação do valor tributável, serão as constantes das tabelas indicativas 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 respectivo mês – n.º 8 e 9 do art. 16.º.

⁽⁹²⁾ No caso de vendas efectuadas 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 efectivamente 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 susceptível de exclusão do valor tributável, na medida em que a comissão não recai sobre o comprador, que paga a totalidade do preço.

⁽⁹³⁾ Tais descontos e abatimentos deverão ser abatidos ao preço base da transacção para efeitos de cálculo do IVA. Se os descontos e abatimentos constarem fora da factura (notas de crédito), poderá regularizar-se o IVA 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 rectificação - neste caso, obtida a prova, o sujeito passivo fornecedor fará uma regularização de IVA a favor da empresa (C40 da DP), enquanto que o cliente fará uma regularização a favor do Estado (C41 da DP).

⁽⁹⁴⁾ 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 pela DGAIEC, 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 ⁽⁹⁵⁾ ⁽⁹⁶⁾;
- 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 Comunidade, a importação temporária de bens; incluirá também as operações isentas referidas nas alíneas b) a e) do n.º 1 do art. 15.º ⁽⁹⁷⁾.

Por outro lado, serão excluídos os descontos por pagamento antecipado e os restantes descontos que figurem separadamente na factura (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 objecto de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o valor tributável será o que corresponder à operação efectuada (serviço) de acordo com as normas precedentes (n.º 5 do art. 17.º) ⁽⁹⁸⁾.

⁽⁹⁵⁾ 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.

⁽⁹⁶⁾ Entende-se como lugar de destino aquele que seja documentalmente comprovado juntos dos serviços aduaneiros ou, na sua falta, o lugar em que se efectua a primeira ruptura de carga no interior do país ou, se tal não se verificar, o lugar da importação (n.º 3 do art. 17.º).

⁽⁹⁷⁾ Trata-se das operações relacionadas com bens colocados num regime de entreposto não aduaneiro, entreposto aduaneiro, aperfeiçoamento activo, depósito provisório, zona franca ou entreposto franco (als. a) a e) 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.

⁽⁹⁸⁾ Está aqui implícita uma situação de aperfeiçoamento passivo, dando-se a tributação no país de destino apenas pelo valor do serviço efectuada no estrangeiro (reparações, aperfeiçoamentos ou complementos de fabrico), no caso, em Portugal. Se, ao invés, no nosso país se desse o aperfeiçoamento activo (serviços executados em Portugal), tais serviços não seriam tributados em Portugal (isenção 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.

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 DGAIEC – 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).

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, pelo menos na parte que é da competência da DGCI.

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), deverão ter-se presentes todo um conjunto de técnicas, procedimentos e outras questões de natureza muito específica, reguladas por inúmera legislação aduaneira paralela ao CIVA.

4. TAXAS ⁽⁹⁹⁾(¹⁰⁰)

De acordo com a usualmente designada Directiva IVA das Taxas (Directiva n.º 92/77/CEE, do Conselho de 14 de Dezembro de 1992), os EM podem ter duas taxas reduzidas do 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⁾.

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 às 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 lacticínios, azeite, frutas e produtos hortícolas), água, refrigerantes, produtos dietéticos, produtos farmacêuticos, electricidade, alojamento em hotéis, transporte de passageiros, espectáculos e divertimentos públicos, algumas empreitadas, livros, jornais e revistas, bens de produção da agricultura, etc. ⁽¹⁰⁴⁾.
- ⇒ Uma **taxa (especial) intermédia de 13%**, que se aplica aos bens e serviços previstos na **Lista II** anexa ao CIVA, designadamente gorduras e óleos comestíveis, conservas de carne, de peixe e de moluscos, fruta e frutos secos, café (em grão ou em pó), vinhos comuns, equipamentos agrícolas e serviços de alimentação e bebidas.

⁽⁹⁹⁾ As taxas seguidamente indicadas são as que se encontram em vigor desde 1 de Janeiro de 2011, tendo sido impostas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. As taxas anteriormente em vigor eram as de 6%, 13% e 21% (no continente) e de 4%, 9% e 15% (nas Regiões Autónomas).

⁽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 Nova Sexta Directiva (Directiva 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 objecto de negociação aquando da adesão de Portugal à então CEE, atendendo, nomeadamente, aos custos de insularidade. Este direito foi consagrado, com inequívoco carácter de generalidade, no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE e foi expressamente consagrada na Sexta Directiva do IVA, com carácter 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 objectos 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.

⇒ 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.

As taxas do IVA a aplicar nas operações que se considerem efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira ⁽¹⁰⁵⁾, são, respectivamente, 4%, 9% e 16%, conforme 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 **transmissões 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⁾.

⁽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 / actividades desenvolvidas nas respectivas 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 tractores agrícolas, no âmbito de uma campanha de promoção comercial, vender um tractor em conjunto com um acessório não destinado à agricultura (por exemplo, uma grua destinada a outros fins), formando um produto comercial distinto. Neste caso, a taxa aplicável ao conjunto seria a taxa normal de 23%, enquanto que se os bens fossem transaccionados separadamente a taxa já seria a de 13% para o tractor 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 adopção destas práticas comerciais).

⁽¹⁰⁸⁾ O exemplo perfeito é o café (bica) adquirido numa máquina automática de moedas – neste caso, a bica é constituída por bens sujeitos a várias taxas (água – 6%, café em grão ou moído – 13% e açúcar – 23%), que se misturam e perdem a sua individualidade formando um produto final que é a bica, sendo esta tributada a 23%,

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⁾.

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-á 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 electrónica previstos na alínea n) do n.º 8 do art. 6.º e no Anexo D do CIVA é a normal de 23%.

uma vez que as Listas I e II não contemplam tal produto (se for servida num café ou restaurante a taxa já seria a de 13% - serviço). Tal norma tem uma aplicação quase universal na indústria, pois os *inputs* produtivos (matérias primas), sujeitos eventualmente a várias taxas, são transformados, perdendo a sua individualidade, constituindo o produto acabado uma unidade comercial distinta tributada à taxa que lhe corresponder. Por exemplo, o fiambre é tributado à taxa de 13%, porque tal produto se encaixa na lista II, sabendo-se que o mesmo é constituído por bens sujeitos a várias taxas (carne de porco – 6%, outros aditivos e complementos – 23%). Foi este facto que justificou a inclusão na Lista I (verba 1.4.7) do leite achocolatado 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 exemplo, produtos alimentares: farinhas – 6%, queijos, iogurtes e manteiga – 6%, produtos dietéticos – 6%, refrigerantes – 6%, conservas – 13%, fiambre – 13%, óleos alimentares – 13%, etc.). Por último, refira-se que a redacção 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 redacção desta norma do CIVA deveria ser corrigido, pois a actual redacção dificulta muito a sua interpretação.

⁽¹⁰⁹⁾ Aqui dá-se como exemplo o leasing de um tractor 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 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.

⁽¹¹⁰⁾ Ver comentários efectuados 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 Directiva n.º 2002/38/CE, do Conselho, de 07 de Maio, introduzindo grandes alterações em sede de IVA ao nível das regras aplicáveis aos serviços prestados por via electrónica (comércio electrónico '*on line*'), tendo como principal objectivo eliminar as distorções de concorrência que existiam na comercialização destes serviços (ver o Anexo D do CIVA e a al. n) do n.º 8 e n.ºs 9 e 10 do art. 6.º; ver também o 'Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na UE que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes', publicado em anexo ao atrás mencionado DL n.º 130/2003).

