



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

IVA – Regimes Especiais

O Regime das Pequenas Empresas, em particular o

Regime Especial de Isenção

João Francisco Ferreira Santos

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Gestão,
para a obtenção do Grau de Mestre em Gestão Fiscal.

Orientador: Professor Doutor Vasco Branco Guimarães

LISBOA

2017

Resumo

O principal objeto de investigação desta dissertação são os regimes especiais do IVA, Imposto sobre o Valor Acrescentado, em particular o Regime Especial de Isenção do artigo 53º do CIVA, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Apresentam-se as regras base do imposto de modo a enquadrar toda esta temática do IVA, uma vez que se trata do imposto mais harmonizado na União Europeia, e representa uma das maiores fontes de receita para as administrações fiscais dos Estados-Membros.

Verificamos também que existem regimes especiais que não estão sujeitos às regras gerais do imposto, e elencam-se as suas características e quais os fundamentos para estas exceções, que se justificam pelas atividades desenvolvidas ou pela dimensão das empresas.

A aplicação de isenções corresponde a uma exceção ao princípio da neutralidade, aspeto basilar deste imposto, e é neste sentido que se apresentam as motivações e fundamentos para a sua existência nos regimes das pequenas empresas, mas por outro lado, também as implicações e as dificuldades que estão subjacentes à sua existência nos dias de hoje, uma vez que na sua criação estiveram pressupostos que hoje em dia já não se justificam.

De acordo com diversos especialistas nesta matéria, que propõem alterações nestes regimes, e indo de acordo à nossa visão sobre esta temática, apresentam-se propostas de alteração e a sua fundamentação, tendo por base a utilização de ferramentas que já hoje existem na administração fiscal, e de outras que podem vir a ser adotadas de forma a melhorar o controlo e a eficiente aplicação destes regimes. Na nossa opinião, devemos mesmo colocar em causa a sua existência, uma vez que a utilização de novas tecnologias tem hoje em dia um papel fundamental na comunicação entre empresas e entre estas e as instituições públicas, contribuindo desta forma para um cada vez maior e mais eficaz combate à fuga e evasão fiscais.

Palavras-chave: IVA, Regime de Isenção, Sistema Fiscal, Novas Tecnologias

Abstract

The main object of investigation of this dissertation are the special VAT regimes, Value Added Tax, in particular the Special Exemption Regime of article 53 of the CIVA, Code of Value Added Tax.

The basic tax rules are presented in order to fit the whole VAT issue, since it is the most harmonized tax in the European Union and represents one of the largest sources of revenue for the tax administrations of the Member States.

We also note that there are special regimes that are not subject to the general rules of the tax, and their characteristics and the grounds for these exceptions, which are justified by the activities developed or the size of the companies, are listed.

The application of exemptions corresponds to an exception to the principle of neutrality, the basic aspect of this tax, and it is in this sense that the motivations and grounds for its existence are presented in small business regimes, but also the implications and difficulties which underlies its existence today, since in its creation were presuppositions that nowadays are no longer justified.

According to several experts on this subject, who propose changes in these schemes, and according to our vision on this subject, we propose amendments and their rationale, based on the use of tools that already exist in the tax administration, and others that may be adopted in order to improve the control and efficient implementation of these schemes. In our view, we must even question its existence, since the use of new technologies nowadays plays a key role in communication between companies and between them and public institutions, thus contributing to an effectively combat tax evasion and avoidance.

Keywords: VAT, Exemption Regime, Fiscal System, New Technologies

Agradecimentos

No momento de agradecer àqueles que contribuíram para que este passo se tornasse uma realidade no meu percurso académico, não posso deixar de evidenciar o Miguel e Ana, que me convidaram para os acompanhar nesta caminhada de evolução e realização, pessoal e profissional, sem eles provavelmente hoje não estaria a concluir mais esta etapa.

Quero agradecer também aos outros colegas de curso, pelos momentos que passámos juntos e pelas vivências que partilhámos durante o curso.

Aos professores, pelos conhecimentos que cada um com a sua experiência me transitaram, principalmente nas temáticas mais importantes para a minha vida profissional.

Ao meu orientador, o Professor Doutor Vasco Guimarães, pela sua sabedoria e pelos ensinamentos que me transmitiu, pela disponibilidade demonstrada desde o primeiro dia e pela forma como me indicou o caminho para o cumprimento do meu objetivo.

Por fim, o mais importante, à minha família e aos meus amigos, sem eles este objetivo não seria possível. Pelos momentos que não estive presente, pelo incentivo de todos eles e pela forma como sempre me apoiaram para que o meu desempenho fosse o melhor possível.

Dedicatória

*À minha família, pelo apoio e pelo incentivo,
em especial à Célia, ao João Luís e ao Gonçalo.*

*“O que impede de saber não são nem o tempo nem a inteligência,
mas somente a falta de curiosidade.”*

Agostinho da Silva

Lista de Siglas e Abreviaturas

AMA	Agência para a Modernização Administrativa, IP
APDSI	Associação para a Promoção e Desenvolvimento da Sociedade da Informação
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
EM	Estados-Membros
GEOTOC	Gabinete de Estudos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
IDEFF	Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal
IES	Informação Empresarial Simplificada
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto Sobre o Rendimento sobre as Pessoas Singulares
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
OE	Orçamento do Estado
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
PME	Pequenas e Médias Empresas
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
RPSP	Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia
UE	União Europeia
VIES	Sistema de Intercâmbio de Informações sobre IVA

Índice de Quadros

Quadro 1 - Incidência Objetiva ou Real 5

Quadro 2 - Incidência Subjetiva ou Pessoal 8

Quadro 3 - Apuramento do Imposto 28

Índice de Figuras

Figura 1 - Incidência do IVA.....3

Figura 2 - Regime da Margem.....36

Figura 3 - Isenção do IVA51

Figura 4 - Sistema e-fatura61

Figura 5 - Atividades com Dedução em IRS62

Figura 6 - Peça Fatura.....68

Figura 7 - Validação de Faturas.....71

Índice

Introdução.....	1
I O Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	2
I.1 Características do Imposto.....	2
II As Regras Base do Iva.....	5
II.1 Incidência.....	5
II.1.1 Incidência Objetiva ou Real	5
II.1.2 Incidência Subjetiva ou Pessoal	8
II.1.3 Conceito de Transmissão de Bens	10
II.1.4 Conceito de Prestação de Serviços	12
II.1.5 Conceito de Importação de Bens	13
II.2 Localização das Operações	14
II.2.1 Na Transmissão de Bens	14
II.2.2 Na Prestação de Serviços.....	16
II.3 Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto	18
II.4 Exigibilidade do Imposto em Caso de Obrigação de Emitir Fatura	20
II.5 Isenções.....	21
II.6 Taxas do Imposto.....	24
II.7 Apuramento do Imposto	26
III Os Regimes Especiais do Iva	29
III.1 Enquadramento.....	29

IVA – Regimes Especiais

III.2	Regime de Isenção	30
III.3	Regime dos Pequenos Retalhistas	30
III.4	Regime de Tributação dos Combustíveis Líquidos aplicável aos Revendedores ..	31
III.5	Regime Forfetário dos Produtores Agrícolas	32
III.6	Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos.....	34
III.7	Regime de Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte e Antiguidades	37
III.8	Regime do Ouro para Investimento	39
III.9	Regime dos Tabacos Manufaturados	43
III.10	Regime de IVA de Caixa	45
IV	O Regime Especial de Isenção do artigo 53º do CIVA.....	46
IV.1	Descrição	46
IV.2	Motivações e Fundamentos	48
IV.3	Implicações e Dificuldades	50
V	Uma Proposta de Alteração e a sua Fundamentação.....	54
V.1	Enquadramento	54
V.2	Novas Tecnologias.....	58
V.3	Sistema e-fatura	61
V.4	Novas Propostas.....	64
	Conclusões.....	74
	Referências Bibliográficas.....	76
	Legislação Consultada.....	78

Introdução

Sendo o IVA, Imposto sobre o Valor Acrescentado, um imposto sobre o consumo que está presente no nosso quotidiano, esta dissertação tem como objetivo a análise de possíveis melhorias nalguns dos regimes especiais existentes neste imposto.

Deste modo, irei apresentar as regras base do IVA, isto é, sobre o que incide, sobre quem incide, de que forma e em que territórios deve ser aplicado, quais as taxas e a forma de apuramento, tentando deste modo dar a conhecer um pouco mais deste “nosso companheiro do dia-a-dia”.

Por outro lado, irei dar uma maior atenção aos regimes especiais existentes neste imposto, que por diferentes motivos não estão sujeitos à regra geral do IVA, quer seja por se tratarem de atividades com características específicas, ou por se tratarem de pequenas empresas, que nalguns casos estão isentas da liquidação do imposto.

É neste capítulo, das pequenas empresas, que este trabalho se irá desenvolver, ou seja, sobre se ainda se devem aplicar estes regimes de exceção e da forma como se devem adaptar às novas soluções, como a utilização das novas tecnologias, que existem ao nível das relações da Autoridade Tributária (AT) com os contribuintes e principalmente com estes sujeitos passivos.

Por fim apresentam-se algumas propostas de alteração a estes regimes e a sua fundamentação, de modo a que estes não continuem a ser propícios à fuga e evasão fiscais, como podemos observar nas opiniões recolhidas de diferentes entidades especializadas nesta temática.

Serão analisados diversos documentos de autores especializados, legislação nacional e comunitária de modo a obter o máximo de informação fiável sobre esta matéria. A informação disponível na administração fiscal, e em diversos grupos de trabalho e organizações, também será muito importante de forma a poder complementar a investigação e propor medidas para um maior controlo e uma melhor adaptação à realidade atual do nosso sistema fiscal.

Espero assim, com esta investigação, poder contribuir para uma análise um pouco mais aprofundada sobre este imposto, que representa uma das maiores fontes de receita no sistema fiscal português.

I O Imposto sobre o Valor Acrescentado

I.1 Características do Imposto

O IVA é um imposto sobre o consumo de bens e de serviços, que tem na Diretiva Comunitária 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, a regulamentação base sobre todo o sistema comum do IVA (Diretiva IVA). Sendo o IVA o imposto mais harmonizado da União Europeia, esta Diretiva define as regras sobre uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, a determinação do valor tributável, limites a respeitar em matéria de taxas, bem como o conjunto das obrigações de procedimentos e declarativas que incidem sobre os sujeitos passivos do imposto. Esta harmonização tributária visa eliminar constrangimentos no funcionamento da economia e uma sã concorrência pela via fiscal. Por outro lado, tem também como objetivos a neutralidade da tributação geral indireta e assegurar a não discriminação de produtores, de produtos e de serviços.

Esta neutralidade encontra a sua justificação noutros princípios que regem o IVA, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação.

De acordo com a definição que nos apresenta Lança,

“Este imposto qualifica-se como imposto plurifásico, na medida em que incide em todas as fases do circuito económico, desde a fase da produção até à do comércio a retalho. Reveste ainda como características ser um imposto indireto, não cumulativo, uma vez que o apuramento do imposto é feito pelo método subtrativo indireto ou método das faturas, de acordo com o qual cada sujeito passivo entrega ao Estado em cada período de imposto a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos para exercício da atividade tributada. O IVA opera assim através de um sistema de pagamentos fracionados, cabendo a cada sujeito passivo a entrega ao Estado do IVA correspondente ao valor acrescentado verificado em cada fase do circuito económico, sendo o ónus do imposto suportado integralmente pelo consumidor final aquando da aquisição do bem ou do serviço. Refira-se ainda que nas trocas transfronteiriças o IVA é baseado no sistema de tributação no país de destino.” (Lança, 2015)

O IVA é assim um imposto que provém da economia, e para Samuelson,

“O valor acrescentado é a diferença entre as vendas dum empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas”. (Samuelson, 1999)

Em Portugal o regime geral do IVA está regulado no Código do IVA (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. No que respeita ao regime aplicável ao comércio intracomunitário de bens e serviços, é o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro que os regulamenta. Existem também vários regimes especiais de tributação em sede deste imposto indireto e outros aspetos particulares regulamentados noutra legislação complementar.

Figura 1 - Incidência do IVA



Fonte: Própria

Em termos de classificação, Oliveira considera o imposto da seguinte forma:

“No que respeita à sua taxilogia, o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fracionado por todos os operadores que participam nesse mesmo circuito”. (Oliveira, 2011)

De uma forma generalizada, o IVA é o imposto preferido dos Estados, principalmente quando o objetivo da sua imposição é a angariação de receita. A característica da neutralidade e o efeito “anestésico” sobre o consumo levam àquela preferência.

Nas palavras de Vasques,

“Trata-se, muito simplesmente, da mais formidável criatura fiscal até hoje concebida”. (Vasques, 2005)

As razões apontadas são as seguintes: de entre todos os impostos o IVA é o mais produtivo, tocando em princípio toda a transação de mercadorias e serviços, é também o mais económico, deslocando os custos de gestão e de controlo da Administração para o contribuinte, e o mais neutro, quer no que toca ao comércio interno, quer no que toca ao comércio externo.

Deste modo, Palma resume da seguinte forma,

“Em síntese, estamos perante o imposto que mais contribui para a receita do Estado, e que tendencialmente, menos contestação social provoca, pois desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” do IVA. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc., etc. Mas, regra geral, contrariamente aos tributos diretos, não sentimos o peso deste imposto.” (Palma, 2005)

Como já verificámos este é um imposto que tem como base a incidência sobre o consumo e sobre os consumidores em geral pelo que iremos agora apresentar alguns aspetos essenciais para o cumprimento dos objetivos deste imposto.

II As Regras Base do Iva

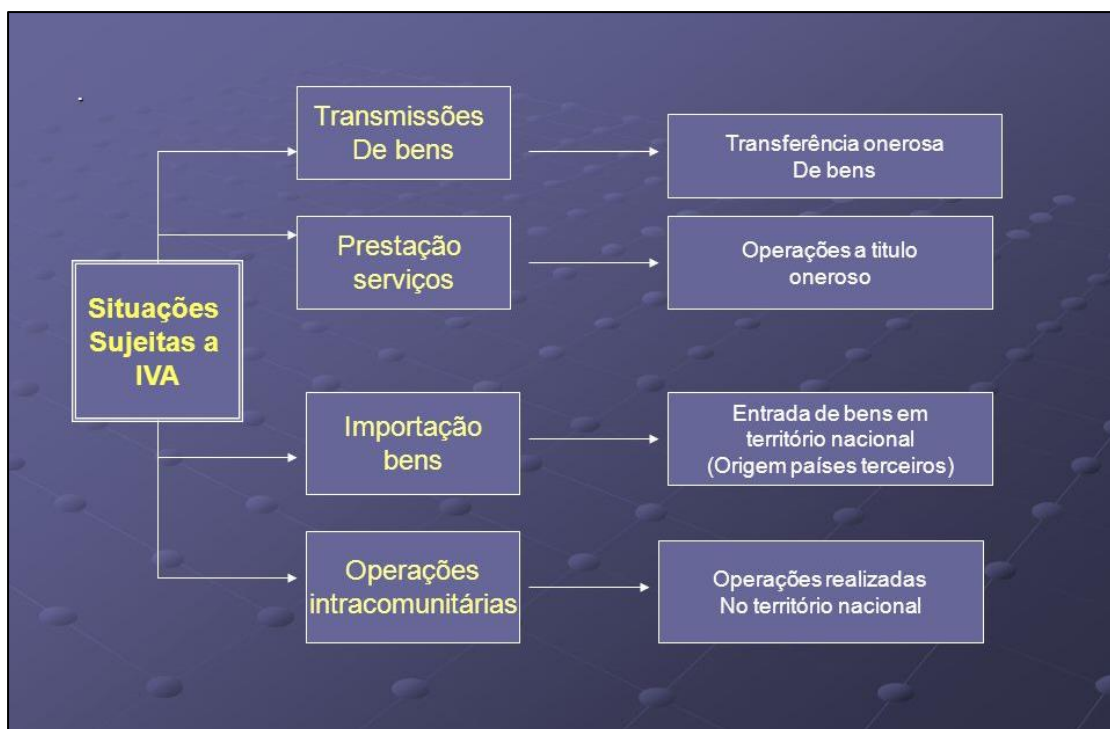
II.1 Incidência

II.1.1 Incidência Objetiva ou Real

Em termos de incidência objetiva ou real, e de acordo com o regulado no artigo 1º do CIVA e das diretrizes da Diretiva IVA, estão objetivamente sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As importações de bens;
- As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

Quadro 1- Incidência Objetiva ou Real



Fonte: Luís Costa - 2011

Entende-se por:

- Território nacional: o território português, tal como é definido pelo artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa (CRP);

- Comunidade e território da Comunidade: o conjunto dos territórios nacionais dos Estados-Membros, tal como são definidos no artigo 299.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia¹, com exceção dos que são considerados territórios terceiros e países terceiros e que se encontram elencados nas alíneas c) e d) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA;
- Transporte intracomunitário de bens: o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados-Membros diferentes, enquanto os lugares de partida e de chegada são os lugares onde se inicia e onde termina efetivamente o transporte, não se considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens;
- Serviços de telecomunicações: os que possibilitem a transmissão, a emissão ou a receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios óticos ou de outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou receção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais;
- Sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio: a pessoa singular ou coletiva cuja atividade consista na aquisição para revenda, de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo;
- Locação de curta duração de um meio de transporte: a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.

Para efeitos das regras aplicáveis às transmissões de bens e às prestações de serviços efetuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, entende-se por:

- Transporte intracomunitário de passageiros: o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada;

¹ Tratado de Maastricht, efetivo a 1 de novembro de 1992, que institui a União Europeia

IVA – Regimes Especiais

- Lugares de partida e de chegada de um transporte: o primeiro lugar previsto para o embarque e o último lugar de desembarque dos passageiros no território da Comunidade;
- Transporte de ida e volta: dois transportes distintos, um para o trajeto de ida, outro para o trajeto de volta.

É equiparado a um transporte intracomunitário de bens, qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado-Membro, sempre que esse transporte se encontre diretamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens.

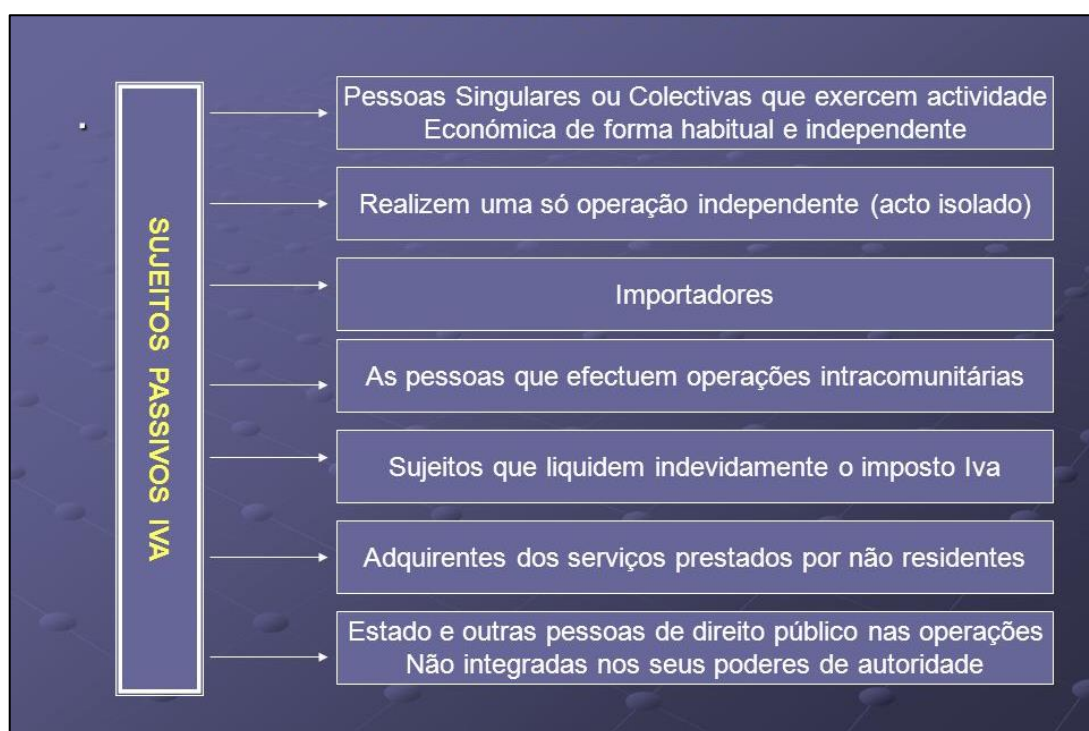
Deste modo verificamos que o IVA é um imposto que incide sobre a esmagadora maioria de bens adquiridos e de serviços prestados aos consumidores de todos os Estados-Membros da União Europeia.

II.1.2 Incidência Subjetiva ou Pessoal

A incidência pessoal ou subjetiva, incide sobre os sujeitos passivos, quer sejam individuais ou coletivos, e está regulada no artigo 2º do CIVA, que nos diz que são considerados sujeitos passivos do imposto:

- As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);
- As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens;
- As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura;
- As pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias, nos termos do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

Quadro 2 - Incidência Subjetiva ou Pessoal



Fonte: Luís Costa - 2011

São ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que efetuem as operações de acordo com o artigo 2º nº 1, alíneas e) a l) do CIVA, e que são consideradas situações mais específicas.

O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

Por outro lado o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, referidas no ponto anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa:

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

As atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa são definidas pelo Ministério das Finanças.

Desta forma, constata-se que este é o “nosso” imposto, isto é, de todos os consumidores, e que está praticamente sempre presente quando agimos como tal.

II.1.3 Conceito de Transmissão de Bens

O artigo 3º do CIVA define o conceito de transmissão de bens para aplicação do imposto. Assim, considera que em geral, é a transferência onerosa de bens corpóreos que corresponde ao exercício do direito de propriedade.

Considera-se ainda que para esse efeito, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos.

Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do mesmo artigo:

- A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;
- A entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço;
- As transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente;
- A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;
- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;
- A afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto.

IVA – Regimes Especiais

Também se excluem os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a € 50 e cujo valor global anual não exceda 5/1000 do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

Verifica-se que estão sujeitos a imposto a grande maioria dos bens que utilizamos no nosso dia-a-dia, sendo que apenas existem raras exceções.

II.1.4 Conceito de Prestação de Serviços

Do mesmo modo que os bens, também as prestações de serviços estão sujeitas a imposto. O conceito encontra-se no artigo 4º do CIVA que considera que são as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Assim consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso:

- A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
- As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;
- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

São ainda equiparadas a prestações de serviços, a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no nº 2 do artigo 18º do regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, aprovado pela Lei n.º 28/98, de 26 de junho, devidas após a cessação do contrato.

Também quando a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço.

II.1.5 Conceito de Importação de Bens

O artigo 5º do CIVA define o conceito de importação de bens como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira, e ainda os bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Todavia, sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob um dos regimes previstos nos nºs i) a iv) da alínea b) do nº 1 do artigo 15º do CIVA, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo.

Constata-se, portanto, que a os bens importados que entrem no circuito comercial estão sujeitos a imposto em território nacional.

II.2 Localização das Operações

II.2.1 Na Transmissão de Bens

Como regra geral o artigo 6º, nº 1, do CIVA, define que são consideradas tributáveis em território nacional as transmissões de bens que aqui se encontrem no início da expedição ou transporte ou, se não houver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

No entanto existem regras específicas para determinados tipos de transmissão de bens como os que a seguir se indicam:

- Transmissões antes da importação, são tributáveis em território nacional (artigo 6º, nº 2, do CIVA);
- Transmissões efetuadas a bordo de navio, aeronave ou comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, são tributáveis se o lugar de partida se situar em território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado-Membro (artigo 6º, nº 3, do CIVA);
- Transmissões de gás, através da rede de gás natural, de eletricidade, e de calor ou frio, através de redes de aquecimento ou arrefecimento são tributáveis em Portugal:
 - Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional;
 - Quando o adquirente seja um sujeito passivo não revendedor, que não os destine para consumo próprio, que tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional;
 - Quando a utilização e consumo efetivos desses bens ocorra em território nacional.

São ainda tributáveis no território nacional as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado-Membro, quando os bens sejam instalados ou montados no território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro Estado-Membro, ou por sua conta (artigo 9º do RITI), e são tributáveis no país de destino as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para fora do território nacional, quando os bens sejam montados no território de outro Estado-Membro.

IVA – Regimes Especiais

São tributáveis as vendas à distância efetuadas para o território nacional, quando verificada qualquer das seguintes situações (artigo 11º do RITI):

- O vendedor excedeu o limiar de € 35.000;
- O vendedor não excedeu o limiar de € 35.000, mas optou pela tributação no território nacional;
- Independentemente do limiar, se os bens são sujeitos a impostos especiais de consumo e o adquirente é um particular.

São ainda tributáveis as vendas à distância efetuadas a partir do território nacional com destino a outros Estados-Membros se o vendedor não excedeu o limiar a partir do qual as transmissões de bens são sujeitas à tributação no Estado-Membro de destino e não optou pela tributação nesse Estado-Membro (artigo 10º do RITI).

II.2.2 Na Prestação de Serviços

Em relação aos serviços prestados a um sujeito passivo, em regra são tributáveis no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente (artigo 6º, nº 6, alínea a), do CIVA), por outro lado os serviços prestados a não sujeitos passivos são tributáveis no local da sede do prestador ou do estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados (artigo 6º, nº 6, alínea b), do CIVA).

Para determinar qual das regras gerais fixa o lugar da tributação, o prestador do serviço tem de verificar qual o estatuto do destinatário do serviço e a qualidade em que este está a atuar. Por princípio, considera-se que o destinatário é um sujeito passivo do IVA quando, no momento da aquisição, comunica ao prestador um número de identificação para efeitos de IVA em qualquer Estado da União Europeia, suscetível de ser conferido através do sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre IVA). Contudo, ainda que disponha de um número de identificação para efeitos de IVA, não é considerado sujeito passivo quando adquire um serviço exclusivamente para seu uso pessoal, por nesse caso não estar a agir nessa qualidade.

Existem também regras específicas comuns a sujeitos passivos e não sujeito passivos relativas a determinadas prestações de serviços, dos quais iremos elencar alguns exemplos:

- No que diz respeito a imóveis são tributáveis no território onde o imóvel se situa (artigo 6º, nº 7, alínea a), e nº 8, alínea a), do CIVA). Estão abrangidos por esta regra as prestações de serviços relacionadas com imóveis, incluindo os serviços prestados por arquitetos, as empresas de fiscalização de obras, os peritos e agentes imobiliários e os serviços de alojamento no âmbito da atividade hoteleira ou com funções análogas;
- Os serviços de transporte de passageiros são tributados pela distância percorrida no território nacional (artigo 6º, nº 7, alínea b), e nº 8, alínea b), do CIVA);
- Os serviços de alimentação e bebidas são em regra tributáveis no local da sua execução material (artigo 6º, nº 7, alíneas c) e d) e nº 8, alíneas c) e d), do CIVA);
- Os serviços de acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares são tributáveis no local da realização do evento (artigo 6º, nº 7, alínea e) e nº 8, alínea e), do CIVA);

- A locação de curta duração de meios de transporte é tributável no local da colocação à disposição do meio de transporte (artigos 1º, nº 2, alínea j), e 6º, nº 7, alínea f) e nº 8, alínea f), ambos do CIVA).

Como regra geral, as aquisições intracomunitárias de bens são tributadas no local onde os bens se encontram no momento em que termina o transporte ou a expedição para o adquirente (artigo 8º, nº 1, do RITI). Contudo, o local de tributação situa-se no território nacional mesmo que o local de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado-Membro, se o adquirente dos bens for um sujeito passivo estabelecido em Portugal que utilizou o seu número de identificação para efeitos de IVA para efetuar a aquisição e não provar que a operação foi sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro (artigo 8º, nº 2, do RITI). Considera-se ainda que a aquisição intracomunitária de bens é sujeita a imposto noutro Estado-Membro se estiverem verificadas as condições previstas no nº 3 do artigo 8º do RITI.

Existem ainda regras específicas sobre serviços prestados a não sujeitos passivos e residentes fora da União Europeia.

II.3 Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto

É considerado facto gerador do imposto o momento em que se verificam os pressupostos de tributação e exigibilidade o momento em que se constitui a obrigação de pagamento do imposto a favor do Estado. Assim o momento do facto gerador, artigo 7º do CIVA, é relevante, nomeadamente, para aferir o prazo limite para a emissão das faturas, devendo estas, por regra, ser emitidas num determinado prazo a contar do momento em que o imposto é devido (artigo 36º, nº 1, do CIVA).

Assim, segundo Nabais,

“Enquanto aquele é o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em que a mesma se desdobra, a exigibilidade consiste no direito que a administração fiscal tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto”. (Nabais, 2010)

O imposto é, portanto, devido e torna-se exigível nos seguintes momentos:

- Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;
- Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

Existem ainda situações menos comuns que por isso determinam a utilização de especificidades. Assim, se a transmissão de bens implicar obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor, considera-se que os bens são postos à disposição do adquirente no momento em que essa instalação ou montagem estiver concluída:

- Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que deem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respetivo montante;

IVA – Regimes Especiais

- Nas transmissões de bens e prestações de serviços referidas, respetivamente, nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, o imposto é devido e exigível no momento em que as afetações de bens ou as prestações de serviços nelas previstas tiverem lugar;
- Nas transmissões de bens entre comitente e comissário referidas na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º, o imposto é devido e exigível no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente;
- Também no caso previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º, mercadorias à consignação, o imposto é devido e exigível no termo do prazo aí referido;
- No caso das transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente;
- Nas transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, efetuadas de forma continuada por um período superior a um mês, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada mês, pelo montante correspondente.

De acordo com artigo 7º verifica-se assim que o facto gerador e a exigibilidade são os momentos em que o imposto é devido pelo sujeito passivo e em que pode ser exigido pela administração fiscal.

II.4 Exigibilidade do Imposto em Caso de Obrigação de Emitir Fatura

Não obstante o disposto no artigo anterior o artigo 8º do CIVA determina que sem prejuízo do previsto no artigo 2º do regime do IVA de Caixa, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura nos termos do artigo 29º, o imposto torna-se exigível:

- Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
- Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
- Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

É ainda aplicável aos casos em que se verifique a emissão de fatura ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.

Nas prestações intracomunitárias de serviços, cujo imposto seja devido no território de outro Estado-Membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do nº 6 do artigo 6º, a exigibilidade ocorre nos termos do artigo 7º.

Nas transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura ou, quando esta não tenha sido emitida dentro do prazo previsto no nº 2 do artigo 27º daquele regime, no momento em que aquele prazo termina.

II.5 Isenções

A aplicação de isenções corresponde a uma exceção ao princípio da neutralidade, que é considerado um alicerce fundamental do sistema comum do IVA. Este princípio é garantido, principalmente, através do mecanismo da liquidação e da dedução de imposto, garantindo-se que, dentro de cada país, bens e serviços de um mesmo tipo se encontrem sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão dos respetivos circuitos económicos.

Ao nível da liberdade que os Estados-Membros têm sobre esta matéria e no que à Diretiva diz respeito, Sarmiento lembra o seguinte,

“O artigo 131º da Diretiva IVA confere aos Estados-Membros a liberdade de fixarem as condições de aplicação das isenções, para que estas sejam aplicadas de forma a produzir os efeitos visados, bem como para evitar situações de fraude, abuso e evasão fiscal. No entanto, tal não significa que os Estados-Membros tenham uma ampla liberdade em matéria de isenções, estes não podem aumentar ou diminuir as categorias de isenções existentes, nem alterar o âmbito ou o conteúdo das mesmas. A liberdade conferida aos Estados-Membros reduz-se à faculdade de adotarem as disposições que tenham por convenientes, no que respeita à boa aplicação das isenções previstas na Diretiva IVA”. (Sarmiento, 2014)

Ainda quanto às isenções a nível do imposto, Oliveira refere os seguintes aspetos,

“Importa começar por referir, que as isenções assumem carácter excecional face ao princípio geral, segundo o qual, toda e qualquer transação, desde que incluída no âmbito do imposto, deve sujeitar-se a tributação. Por isso, as normas que as contemplam devem ser interpretadas restritivamente. Esta linha de orientação tem, aliás, sido frequentemente defendida pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE). Impõe-se também assinalar que, não obstante o seu carácter excecional, as isenções não deixam de representar uma realidade importante na lógica do sistema comum do IVA, tal como este está estruturado.” (Oliveira, 2011)

As isenções assumem assim um papel importante em algumas atividades, sendo que nem todas funcionam da mesma forma nem com as mesmas regras, e segundo Sarmiento,

“Torna-se, portanto, importante esclarecer que existem dois tipos de isenções em matéria de IVA: as isenções completas ou taxa zero e as isenções incompletas ou simples.

As isenções serão completas ou taxa zero quando, embora liberem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA na transação económica que desempenha, o direito a deduzir o IVA suportado a montante para desenvolver a transação económica se mantenha. Em regra, estas isenções versam sobre operações internacionais, sendo de destacar as operações intracomunitárias, constantes dos artigos 14º do CIVA e 19º do RITI.

Contrariamente às primeiras, as isenções simples ou incompletas, ainda que também isentem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA nas suas operações ativas, não lhe permitem deduzir o IVA suportado a montante nas suas operações passivas. Estas isenções constam dos artigos 9º do CIVA, referente a operações internas, e do artigo 53º do mesmo diploma, respeitante a regimes especiais. As atividades visadas são, fundamentalmente, atividades de interesse público ou atividades cuja aplicação do imposto se demonstra manifestamente difícil”. (Sarmento, 2014)

Ainda segundo Palma,

“O TJUE tem vindo a afirmar que as isenções devem ser objeto de interpretação restrita no tipo de prestadores de serviços e no tipo de atividades que devem ser isentas, pois as isenções consubstanciam derrogações ao carácter generalista do IVA.” (Palma, 2011)

Podemos assim resumir que em Portugal são isentas de IVA, não conferindo direito à dedução, as prestações de serviços médicos, de ensino, a transmissão e arrendamento de bens imóveis, as quotas dos organismos sem finalidade lucrativa, determinadas operações financeiras, as operações de seguro e resseguro e os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados.

Em algumas destas operações, e mediante o cumprimento de determinadas condições, é possível optar por liquidar IVA nestas operações. A renúncia à isenção de IVA permite que o IVA incorrido a montante seja deduzido.

Estão também isentas de IVA, conferindo direito à dedução, as seguintes transações:

- As transmissões intracomunitárias de bens;
- As exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais;
- As transmissões de bens que se destinem a ser colocados em entrepostos aduaneiros e fiscais e enquanto os bens estiverem sob um regime suspensivo;
- As transmissões a título gratuito: de bens para distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos; e, de livros efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais.

II.6 Taxas do Imposto

No território continental as taxas de IVA em vigor aplicáveis às importações, transmissões de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias de bens são de 6%, 13% ou 23%, consoante estejam em causa bens e serviços elencados, respetivamente, na Lista I² do CIVA, na Lista II³ daquele Código ou não incluído em qualquer daquelas listas (artigo 18º, nº 1, do CIVA).

A taxa reduzida de 6% aplica-se aos bens e serviços enumerados na Lista I ao CIVA, abrangendo, designadamente, produtos alimentares essenciais, transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das atividades de produção agrícola, medicamentos, aparelhos ortopédicos e utensílios especificamente concebidos para utilização por pessoas com deficiência, livros e jornais, serviços de transporte de passageiros, empreitadas de reabilitação urbana e empreitadas de beneficiação, reparação ou conservação de imóveis afetos à habitação.

Estão abrangidos pela taxa intermédia de 13% alguns produtos alimentares, utensílios e alfaiais agrícolas, o gasóleo agrícola e as entradas em espetáculos culturais.

Nas operações realizadas na Região Autónoma dos Açores aplicam-se, as taxas de IVA de 5%, 10% e 18%, vigorando para as operações efetuadas na Região Autónoma da Madeira as taxas de 5%, 12% e 22%. Para se determinar que operações se consideram efetuadas nessas Regiões, há que atender às regras de localização constantes do artigo 6º do CIVA (artigo 18º, nº 3, do CIVA e Decreto-Lei nº 347/85, de 23 de agosto).

A nível europeu, e como ainda não foi conseguida uma harmonização de taxas no espaço da comunidade, o que coloca o princípio da neutralidade em causa, justifica-se assim que até aos dias de hoje se mantenha o princípio da tributação no país de destino, o qual, era assumido como algo provisório no início da entrada em vigor do imposto.

Verificamos ainda, que no Livro Verde sobre o futuro do IVA, de 2010, é frisado que desde a adoção das primeiras disposições da UE em matéria de IVA, foi assumido um compromisso para a introdução de um sistema de IVA adaptado ao mercado único e que funcionasse entre os Estados-Membros como num único país, e que a Diretiva IVA determina que o regime vigente em matéria de tributação das trocas entre os Estados-Membros é transitório e que será

² Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida

³ Bens e serviços sujeitos à taxa intermédia

substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação de bens e serviços no Estado-Membro de origem, mas que face ao tempo decorrido sem que tenha sido possível tornar real essa pretensão, as novas diretivas relativas ao lugar de tributação de determinadas operações afastaram-se claramente do princípio da tributação no Estado-Membro de origem ao designar como lugar de tributação o lugar de consumo ou o lugar em que o cliente se encontra estabelecido.

Nesse documento, a Comissão identificou algumas das razões que têm vindo a ser invocadas para a rejeição da tributação no Estado-Membro de origem, nomeadamente:

- O facto de para a sua aplicação ser imprescindível uma grande harmonização das taxas de IVA, para impedir que as diferenças de taxas influenciem as decisões relativas ao lugar onde é efetuada a compra;
- Ser necessário um sistema de compensação para garantir o retorno das receitas de IVA para o Estado-Membro de consumo, questão que hoje, com as novas tecnologias, poderia ser ultrapassada;
- E o facto de os Estados-Membros terem de depender uns dos outros para a cobrança de uma parte substancial da sua receita de IVA.

Deste modo a taxa a utilizar nas transações entre Estados-Membros é a praticada no estado de destino, ou seja, o IVA é deduzido e liquidado à taxa aplicada ao sujeito passivo adquirente, independentemente da taxa do emissor, só assim é possível que existam taxas diferenciadas em toda a comunidade, existindo apenas limitações na amplitude de taxas a utilizar em cada Estado-Membro.

II.7 Apuramento do Imposto

Sendo o IVA um imposto plurifásico, todos os intervenientes no circuito económico são responsáveis, perante a Administração Fiscal, na determinação da parcela do imposto total que lhes cumpre entregar ao Estado. A determinação desta parcela assenta basicamente na dedução ao imposto liquidado nas transmissões de bens e prestações de serviços do montante do imposto suportado, isto é dedutível, nas aquisições de bens e serviços por parte dos sujeitos passivos.

O IVA liquidado é assim apurado através da aplicação das taxas de IVA, que se encontram previstas no artigo 18º do CIVA, às operações constantes no artigo 1º do CIVA e no artigo 2º da Diretiva IVA, isto é, incide, sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, sobre as importações de bens e sobre as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional tal como definidas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, de acordo com o nº 1 do artigo 1º do CIVA.

Por outro lado, o IVA dedutível corresponde ao IVA suportado nas aquisições de bens e prestações de serviços necessárias para o sujeito passivo desenvolver a sua atividade. O exercício do direito à dedução encontra-se previsto do artigo 167º ao artigo 192º da Diretiva IVA e do artigo 19º ao artigo 26º do CIVA.

Do mesmo modo, segundo Lança,

“Para conferir direito à dedução do IVA suportado, a despesa deve ter sido efetuada por um sujeito passivo enquanto tal, os bens e serviços adquiridos se destinarem a uma utilização efetiva na atividade tributada do sujeito passivo ou uma atividade isenta que confere direito à dedução (exportações e operações assimiladas) e a despesa não estar excluída do direito à dedução do IVA (artigo 20º, nº 1, do CIVA).

O regime das deduções visa libertar o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago a montante no quadro da sua atividade empresarial, garantindo o sistema do IVA desta forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de estas estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.”

(Lança, 2015)

É importante referir que apenas confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas, emitidas na forma legal, bem como o recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação e os documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos quais conste o número e data do movimento de caixa. Adicionalmente, o imposto objeto de dedução deverá ter incidido sobre:

- Bens e serviços adquiridos para utilização efetiva na atividade tributável do sujeito passivo;
- Bens para exportação ou adquiridos no âmbito das operações assimiladas a exportações e dos transportes internacionais;
- Bens e serviços adquiridos para a realização de operações financeiras isentas, quando o adquirente esteja estabelecido fora da União Europeia;
- Outros bens e serviços adquiridos para a realização de determinadas operações isentas.

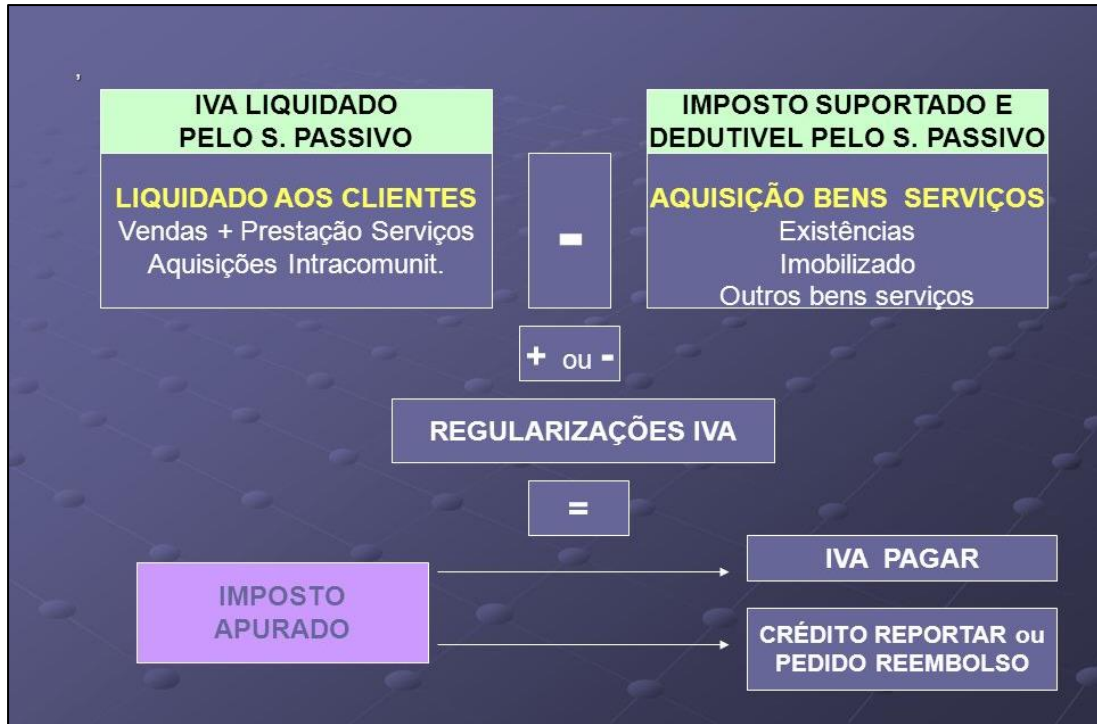
Nos casos em que é aplicável o mecanismo de autoliquidação do IVA, apenas é dedutível o montante liquidado por força dessa obrigação.

Existem também algumas limitações à dedução do IVA, sendo que o imposto não é dedutível, ainda que destinadas a uma atividade tributável, relativo a despesas respeitantes a:

- Viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas;
- Combustíveis das viaturas automóveis, com exceção do gasóleo, gás petrolífero liquefeito (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;
- Transportes, refeições e alojamento;
- Tabaco, entretenimento e luxo.

No caso das despesas de transportes, refeições e alojamento destinadas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, o respetivo IVA é dedutível em 50 %. Caso estas despesas se refiram à participação nos mencionados eventos, a dedução permitida será na proporção de 25 %.

Quadro 3 - Apuramento do Imposto



Fonte: Luís Costa - 2011

Como já vimos, o apuramento do IVA é o processo final de contabilização de todos os valores do IVA liquidado, do IVA suportado e de todas as regularizações a favor do sujeito passivo ou do Estado.

III Os Regimes Especiais do Iva

III.1 Enquadramento

A Diretiva IVA, prevê no seu artigo 281º a possibilidade de os Estados-Membros que se deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do IVA às pequenas empresas, em razão da sua atividade ou estrutura, poderem, nos limites e condições por eles estabelecidos e após consulta do Comité do IVA, aplicar regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto. Está assim implícito no diploma de 2006, que a sujeição ao Regime Normal do IVA das microunidades económicas, sejam empresas ou profissionais independentes, traria dificuldades, quer para elas próprias, carentes de estruturas administrativas adequadas, quer para a própria administração que se veria obrigada a um esforço de controlo injustificado face à relação custo /benefício.

Deste modo, o Estado português estabeleceu no Código do IVA alguns regimes especiais para as pequenas empresas:

- Regime de Isenção;
- Regime dos Pequenos Retalhistas.

Por outro lado, as características especiais de outros setores de atividade aconselharam a criação de outros regimes especiais, a saber:

- Regime de tributação dos combustíveis líquidos, aplicável aos revendedores;
- Regime forfetário dos produtores agrícolas.

Existem ainda outros regimes especiais e particulares que se encontram consagrados em legislação avulsa, tais como:

- Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos;
- Regime de bens em segunda mão, objetos de arte e antiguidades;
- Regime do ouro para investimento;
- Regime dos tabacos manufacturados;
- Regime de IVA de caixa.

Em relação a cada um destes regimes existem características específicas e regras de aplicação.

III.2 Regime de Isenção

Este regime será tratado no capítulo seguinte.

III.3 Regime dos Pequenos Retalhistas

Este regime, que se encontra regulado no artigo 60º do CIVA, à semelhança do regime de isenção baseado no artigo 53º do CIVA, foi criado com o objetivo de simplificar e reduzir a carga administrativa dos pequenos comerciantes.

Para se poder enquadrar neste regime é necessário cumprir alguns pressupostos, nomeadamente: ser uma pessoa singular, não possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS, o volume de compras do ano anterior ser igual ou inferior a € 50.000, não praticar importações, exportações ou operações intracomunitárias e não realizar prestações de serviços não isentos de valor anual superior a € 250.

É considerado pequeno retalhista aquele em que o volume de compras de bens, sem transformação, para venda, atinja pelo menos 90 % do volume de compras. Neste regime, estão normalmente enquadrados: pequenas mercearias, comércio tradicional, pequenas lojas de roupa, feirantes, entre outros.

O apuramento de imposto a entregar ao Estado é feito de forma diferente; neste caso aplica-se uma percentagem de 25 % ao valor do imposto suportado nas compras para revenda, caso o retalhista adquira bens para transformação acresce mais 25 % e assim se apura o IVA liquidado. O IVA dedutível baseia-se apenas no IVA suportado na aquisição de bens de investimento e de outros bens para consumo próprio.

Relativamente à faturação, estes sujeitos passivos estão obrigados à emissão de fatura, e devem fazer constar na mesma a menção "IVA – não confere direito à dedução" a fim de indicar ao adquirente o porquê da não taxaçaõ de IVA.

O sujeito passivo pode, a qualquer momento optar por renunciar a este regime, bastando para tal entregar a declaração de alterações de atividade num serviço de finanças ou através do portal da Autoridade Tributária e Aduaneira, ficando deste modo sujeito a algumas limitações e obrigações quanto a este regime no futuro.

III.4 Regime de Tributação dos Combustíveis Líquidos aplicável aos Revendedores

Este regime está regulado pelo artigo 69º do CIVA, e determina que o imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efetuadas por revendedores é liquidado por estes com base na margem efetiva de vendas. Quer isto dizer que o valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime corresponde à diferença, verificada em cada período de tributação, entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

Para a determinação da margem efetiva de vendas dos combustíveis líquidos os revendedores deverão apurar, por tipo de combustível:

- As quantidades vendidas, no respetivo período, bem como o valor das vendas correspondente, IVA excluído;
- O valor de aquisição das quantidades vendidas, IVA excluído, que corresponderá ao preço efetivo de aquisição constante das respetivas faturas de compra.

A margem efetiva de vendas será, assim, obtida pela diferença entre o valor das vendas dos combustíveis líquidos, realizadas no período de tributação, e o correspondente valor de aquisição.

No cálculo da referida margem não serão consideradas as entregas efetuadas pelos revendedores por conta das empresas distribuidoras.

Assim, os revendedores dos combustíveis referidos no artigo 69º não podem deduzir o imposto devido ou pago nas aquisições no mercado nacional, aquisições intracomunitárias e importações desses bens, podendo deduzir, nos termos gerais, apenas o imposto suportado em investimentos e outras despesas de comercialização.

Os sujeitos passivos revendedores abrangidos por este regime são obrigados a manter registos separados das aquisições e das vendas dos combustíveis abrangidos por este regime.

III.5 Regime Forfetário dos Produtores Agrícolas

O regime forfetário dos produtores agrícolas, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015, tem por objetivo atenuar o impacto do imposto sobre o valor acrescentado suportado na compra dos fatores de produção por pequenos produtores agrícolas, mediante a atribuição de uma compensação em sede de IVA aos que optem por este regime.

Recorde-se que os agricultores que se encontram no regime de isenção previsto no artigo 53º do CIVA não liquidam IVA nas suas transmissões de bens (vendas) e nas prestações de serviços, mas também não podem deduzir o IVA suportado nas suas aquisições por não conferir direito à dedução.

O regime forfetário, aditado ao CIVA pelo Orçamento do Estado (OE) para 2015, passa a integrar o Capítulo V do Código, numa nova secção - Secção IV - composta pelos artigos 59º-A a 59º-E e resulta da transposição da Diretiva IVA - 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro - para o ordenamento jurídico nacional, que nos diz o seguinte:

“No que diz respeito aos agricultores, é conveniente conferir aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem um regime particular que preveja uma compensação forfetária do IVA a montante em benefício dos agricultores que não estejam sujeitos ao regime geral. Importa estabelecer os princípios essenciais de tal regime e adotar um método comum de determinação do valor acrescentado realizado pelos referidos agricultores para efeitos de cobrança dos recursos próprios”. (Europeu, 2006)

Este regime consiste na atribuição de uma compensação em sede de IVA, relacionada com a atividade agrícola, quando solicitada à Autoridade Tributária e Aduaneira pelos produtores agrícolas que reúnam as condições de aplicação do regime especial de isenção previsto no artigo 53º do CIVA, cujos requisitos são, cumulativamente, os seguintes:

- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos de IRS;
- Não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas;
- Não efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços previstas no Anexo E⁴ do CIVA;

⁴ Lista dos bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º

IVA – Regimes Especiais

- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000;
- Não beneficiem do regime de tributação dos combustíveis líquidos, aplicável aos revendedores, previsto no artigo 69º do CIVA.

O montante da compensação a receber é calculado mediante a aplicação de uma taxa de 6% sobre o total das vendas e das prestações de serviços agrícolas que, em cada ano, são efetuadas a outros sujeitos passivos de IVA, que não beneficiem, eles próprios, do regime forfetário dos produtores agrícolas.

Podem beneficiar do regime forfetário, optando pela sua aplicação, os produtores agrícolas que reúnam as condições de aplicação do regime especial de isenção atrás enunciado e que realizem as seguintes operações agrícolas:

- Transmissões de produtos agrícolas, provenientes diretamente das suas explorações, decorrentes do exercício das atividades enumeradas no Anexo F⁵ ao CIVA;
- Prestações de serviços agrícolas acessórias à produção agrícola, com recurso a mão-de-obra e equipamentos próprios, definidas no anexo G⁶ ao CIVA.

Os produtores agrícolas apenas podem pedir a compensação forfetária, relativa às operações anteriormente indicadas, desde que nas respetivas faturas conste a menção “IVA - regime forfetário” e estas tenham sido comunicadas à AT.

O pedido de compensação é apresentado à AT até 31 de março do ano a que diz respeito, através da submissão de modelo próprio, onde constam os valores das vendas e prestações de serviços agrícolas que conferem direito à compensação, bem como os números de identificação fiscal (NIF) dos adquirentes. Este modelo encontra-se pré-preenchido, por defeito, com os dados das faturas comunicadas pelos produtores agrícolas contendo a indicação “IVA – regime forfetário”, que titulem vendas e serviços efetuados a outros sujeitos passivos de IVA, que não beneficiem eles próprios do presente regime.

⁵ Lista das atividades de produção agrícola

⁶ Lista das prestações de serviços agrícolas

III.6 Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos

O regime específico para as agências de viagens e para os organizadores de circuitos turísticos, surgiu pela necessidade de simplificação da aplicação do imposto em várias transações internacionais e que estão sujeitas a variados regimes em cada território. Está regulado pelo Decreto-Lei nº 221/85 de 3 de julho, porém em 1991 foi elaborado o ofício-circulado nº 92 336 que teve por objetivo a uniformidade do tema, reunindo informação até então dispersa.

O referido decreto-lei estabelece as normas aplicáveis às agências de viagem e aos organizadores de circuitos turísticos, relativamente às operações em que atuem em nome próprio perante o cliente.

Existem alguns termos próprios deste regime, entre eles: "atuação em nome próprio", "pacote turístico", "remuneração da agência" e "*transfers*"⁷. Todos eles se encontram estipulados no ofício-circulado referido.

São assim, abrangidas as operações feitas por agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, desde que simultaneamente se verifiquem as seguintes condições:

- A agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenham sede ou estabelecimento estável no território nacional, a partir dos quais prestem os seus serviços;
- Atuem em nome próprio perante o cliente;
- Recorram para a realização dessas operações a transmissões de bens ou de prestações de serviços efetuadas por terceiros.

A prestação de serviços da agência de viagens ou do organizador de circuitos turísticos considera-se efetuada aquando do pagamento integral da contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante a que se verificar primeiro. Considera-se início da viagem o momento em é realizada a primeira prestação de serviços ao cliente.

O facto gerador e a exigibilidade do IVA ocorrem na primeira das seguintes datas:

- Do pagamento integral da contraprestação;

⁷ Serviço de transporte de passageiros ou turistas de aeroportos, estações, portos, etc. até ao local de alojamento ou vice-versa

- Imediatamente antes do início da viagem ou alojamento.

Considerando-se como tal a data em que é efetuada a primeira prestação de serviços ao cliente.

Em relação aos adiantamentos, o facto gerador e a exigibilidade do imposto têm, neste regime especial, regras próprias, pelo que não são nessa matéria aplicáveis as regras do CIVA.

Para o cálculo do imposto, e com base na Diretiva IVA, capítulo 3:

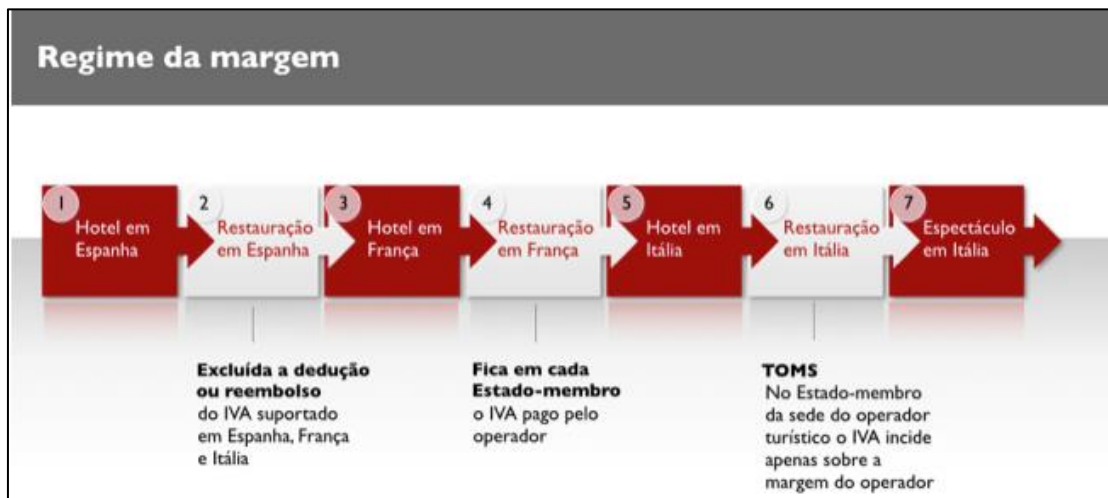
“Os Estados-Membros aplicam um regime especial de IVA às operações das agências de viagens em conformidade com o presente capítulo, quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos. Para efeitos do presente capítulo, os organizadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens.

As operações efetuadas nas condições previstas no presente capítulo por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao cliente.

A prestação de serviços única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços, considerando-se valor tributável e preço líquido de IVA, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente”. (Europeu, 2006)

Assim, se as operações para as quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem por estes efetuadas fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, por isso isenta.

Figura 2 - Regime da Margem



Fonte: Lexturistica nova

Por outro lado, se as operações referidas no parágrafo anterior forem efetuadas tanto na Comunidade como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade.

Observe-se o seguinte exemplo: Uma agência organizou uma viagem para 20 pessoas, o preço por pessoa foi de € 1.100 (IVA incluído), e a agência teve os seguintes custos por pessoa:

Deslocação – € 300; Estadia – € 500; Alimentação – € 200; Total - € 1.000

A diferença entre o preço de venda da viagem e o custo que a agência teve, corresponde à margem da agência (IVA incluído).

20 Pessoas x (€ 1.100 - € 1.000) = € 2.000 - Logo: € 2.000/1,23 = € 1.626 (margem líquida)

Assim, o imposto a pagar pela agência referente a esta viagem seria: € 1.626 x 23% = € 374.

Neste regime não é possível a dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços, no entanto o IVA suportado com despesas gerais, tais como: água, eletricidade, comunicações, equipamentos, material de escritório, é aceite como dedução. O IVA das transmissões também pode ser dedutível, mas apenas se não for conhecida a comissão, quando se efetuar o cálculo do custo do pacote turístico.

Quanto às formalidades de faturação, aplica-se a regra geral do CIVA, ou seja, a fatura é emitida aquando a exigibilidade do IVA, porém este regime tem a especificidade de os sujeitos passivos poderem não discriminar o IVA, colocando apenas a menção "IVA incluído".

III.7 Regime de Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte e Antiguidades

É um regime especial de tributação aplicado aos sujeitos passivos revendedores que transacionem bens usados, em 2ª mão. É uma prática comum nos estabelecimentos de automóveis, de velharias, casas de penhores, etc.

Segundo o Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de outubro, o regime especial de tributação da margem aplica-se às transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção e de antiguidades por sujeitos passivos revendedores ou por organizadores de vendas em leilão que atuem em nome próprio, por conta de um comitente, de acordo com um contrato de comissão de venda.

O regime da margem de IVA pode aplicar-se como alternativa ao regime normal de IVA quando se compram bens na União Europeia a:

- Particulares;
- Sujeitos passivos, que isentam a venda ao abrigo do nº 32 do artigo 9º CIVA;
- Sujeitos passivos, que alienem um bem de investimento, isentando a venda ao abrigo do artigo 53º CIVA;
- Sujeitos passivos revendedores, cuja venda tenha sido abrangida pelo regime da margem.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime da margem podem, relativamente, a certas transmissões optar pelo regime geral do IVA. Daí a obrigatoriedade de fazer menção nas faturas emitidas, de qual o regime que está em causa, "bens em 2ª mão ao abrigo do regime da margem".

De acordo com a Diretiva IVA,

“É conveniente adotar um regime de tributação comunitário aplicável no sector dos bens em segunda mão, dos objetos de arte e de coleção e das antiguidades, a fim de evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos”. (Europeu, 2006)

Também nas transmissões intracomunitárias existe este regime. Porém poderão não estar sujeitas a IVA nos termos do nº 1 do artigo 14º do RITI, ou seja, as aquisições de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, não estão sujeitas, quando o vendedor

for um sujeito passivo revendedor no Estado-Membro e aí tiver aplicado IVA nos termos deste regime. No entanto se o sujeito passivo não tiver aplicado o regime da margem, os bens estão sujeitos a IVA, daí a obrigatoriedade de mencionar qual o regime aplicado.

Algo importante a definir é o conceito de bens em segunda mão. Pode-se afirmar que são os bens móveis usados, adquiridos por um sujeito passivo com destino a revenda. Exclui-se deste conceito os objetos de arte, de coleção, antiguidades, pedras preciosas e metais. Estes bens enquadram-se, contabilisticamente na rubrica de Inventários (Existências) e nunca na rubrica de Ativos Fixos Tangíveis (Imobilizado), pois não são passíveis de enquadramento no regime especial de tributação dos bens em segunda mão.

Uma outra situação importante de analisar está relacionada com o facto de um revendedor de bens em segunda mão, adquirir bens a um outro revendedor, que utilizou na sua venda este regime particular (regime da margem). De acordo com o estipulado em sede de CIVA, o imposto liquidado pela margem, não é dedutível pelo adquirente, ainda que se destinem os bens adquiridos, à atividade tributada do adquirente.

Tendo em consideração que se trata de um regime particular, também é necessário um registo contabilístico específico, em que seja possível discriminar quais os bens que pertencem ao regime normal e os que pertencem ao regime particular de bens em segunda mão. Este documento faz parte do Dossier Fiscal⁸ e caso não conste no mesmo, existem penalidades obrigacionais.

⁸ O Dossier Fiscal é um dossier organizado pelo Contabilista Certificado que armazena todos os documentos da administração da empresa referentes ao ano fiscal

III.8 Regime do Ouro para Investimento

Por forma a facilitar a aplicação do imposto, em função da qualidade do sujeito e do objeto das transações tributáveis, como já verificámos, existem vários regimes especiais. Estes regimes diferem do regime normal na forma de liquidação do imposto. Determinadas particularidades das operações, levaram à criação destes regimes, como o regime para o ouro de investimento, que se encontra regulamentado, pelo Decreto-Lei nº 362/99, de 16 de setembro, e respeita à aplicação do regime geral de tributação às operações relativas a ouro com fins industriais e de um regime especial aplicável às transações que respeitem a ouro destinado a investimento.

Deste modo, segundo Martins,

“A conjuntura económica tem criado condições para o aumento da atividade de comércio de ouro. De facto, o investimento em ouro tem ganho popularidade em Portugal, em particular devido à elevada valorização que este metal teve na última década, bem como devido ao receio de que a crise da dívida em Portugal ponha em causa as poupanças que estão no banco.”
(Martins J. L., 2015)

E para Cardoso,

“A atividade de compra e venda de ouro usado tem verificado também um enorme aumento. No entanto, artefactos de ouro e ouro para investimento não são a mesma coisa do ponto de vista fiscal, embora ambos possam vir a representar, para quem os compra, um certo tipo de investimento.”
(Cardoso, 2011)

Assim, e segundo a Diretiva IVA,

“A aplicação do regime fiscal normal ao ouro constitui um obstáculo significativo à utilização do ouro para fins de investimento, pelo que se justifica a aplicação de um regime fiscal especial, com vista igualmente a contribuir para aumentar a competitividade internacional do mercado comunitário do ouro. As entregas de ouro para fins de investimento são de natureza semelhante à de outros investimentos financeiros que estão isentos de imposto. Por conseguinte, a isenção de imposto parece constituir o

tratamento fiscal mais adequado para as entregas de ouro para investimento.

É conveniente que a definição de ouro para investimento abranja moedas de ouro cujo valor reflita fundamentalmente o preço do ouro nelas contido”.

(Europeu, 2006)

Deste modo, a definição de ouro para investimento deve abranger, de acordo com a Diretiva IVA, apenas o ouro sob determinadas formas, com determinados pesos e com um toque muito elevado, tal como comercializado nos mercados de ouro, e moedas de ouro cujo valor reflita fundamentalmente o preço do ouro nelas contido. Apenas é considerado como ouro para investimento o ouro que reúna as seguintes condições (artigo 2º, nº 1, regime especial):

- Que se apresente sob a forma de barra ou de placa, com pesos aceites pelos mercados de ouro;
- Tenha um toque igual ou superior a 995 milésimos, representado ou não por títulos;
- As barras ou placas sejam de peso superior a 1 g.

São ainda consideradas como ouro para investimento, as moedas de ouro que, cumulativamente, preencham os seguintes requisitos:

- Tenham um toque igual ou superior a 900 milésimos;
- Tenham sido cunhadas depois do ano de 1800;
- Tenham ou tenham tido curso legal no país de origem;
- Sejam habitualmente vendidas a um preço que não exceda em mais de 80 % o valor, no mercado livre, do ouro nelas contido.

Deste modo e de acordo com o artigo 3º, nº 1, do regime especial, estão isentas de IVA as transmissões e as aquisições intracomunitárias, bem como as importações de ouro para investimento.

Para efeitos de aplicação da isenção, consideram-se ainda transmissões de bens (artigo 3º, nº 2, regime especial):

- As operações sobre ouro para investimento representado por certificados de ouro, afetado ou não afetado, ou negociado em contas-ouro, incluindo, nomeadamente, os

empréstimos e *swaps*⁹ de ouro que comportem um direito de propriedade ou de crédito sobre ouro para investimento;

- As operações sobre ouro para investimento que envolvam contratos de futuro ou *contratos forward*¹⁰ que conduzam à transmissão do direito de propriedade ou de crédito sobre ouro para investimento.

As operações mencionadas consideram-se localizadas em território nacional quando aqui se encontra o ouro de investimento a que elas se reportam (artigo 3º, nº 3, regime especial).

As transmissões de ouro para investimento efetuadas quer para particulares, quer para sujeitos passivos de imposto de outros EM, constituem transmissões internas e, portanto, isentas de IVA (artigo 3º, nº 1, regime especial).

Estão ainda isentas de imposto, as prestações de serviços de intermediários que atuam em nome e por conta de outrem quando intervenham nas operações de ouro para investimento (artigo 3º, nº 4, regime especial).

O regime especial refere ainda, no seu artigo 8º, que os sujeitos passivos que efetuem operações isentas de imposto nos termos referidos têm direito a deduzir:

- O imposto devido ou pago sobre o ouro para investimento adquirido a um outro sujeito passivo que tenha exercido a renúncia à isenção;
- O imposto devido ou pago sobre as aquisições efetuadas no território nacional, as aquisições intracomunitárias e as importações de ouro que não seja de ouro para investimento que, por si ou em seu nome, seja posteriormente transformado em ouro para investimento;
- O imposto devido ou pago nas prestações de serviços adquiridas para alterar a forma, o peso ou o toque de ouro para investimento, ou de ouro que, através dessas operações, seja transformado em ouro para investimento.

Ainda de acordo com o nº 1 do artigo 5º do regime especial, os sujeitos passivos que produzam ouro para investimento, ou transformem qualquer ouro em ouro para investimento, podem

⁹ Operação em que há troca de posições quanto ao risco e à rentabilidade, entre investidores

¹⁰ São instrumentos derivados semelhantes aos futuros, contudo são feitos à medida do cliente, não sendo standartizados

renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às transmissões a que se refere o artigo 3º do regime especial.

Havendo renúncia à isenção, a obrigação de pagamento do imposto é da responsabilidade do adquirente, sujeito passivo de IVA, que tenha direito à dedução do imposto.

III.9 Regime dos Tabacos Manufaturados

No que diz respeito ao regime dos tabacos manufaturados, o parecer técnico da OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados) dá-nos o seguinte esclarecimento,

“Em sede de IVA, o tabaco está sujeito a um regime especial de tributação (Decreto-Lei nº 346/85, de 23 de agosto), em que a liquidação do imposto é feita de uma única vez: à saída da produção ou na importação, não estando a venda efetuada por retalhistas, sujeita a IVA. Ou seja, o IVA é unicamente devido pelos produtores ou importadores, sendo calculado com base no preço de venda ao público.

Deste modo, os revendedores não liquidam, por isso, qualquer imposto nas respetivas vendas (note-se que não se trata propriamente de uma isenção), mas também não podem deduzir o IVA contido no preço desses bens. Tal facto não prejudica, no entanto, o direito à dedução do IVA suportado em outros bens e serviços.

Ainda neste contexto, e em conformidade com o ponto 4 do Despacho de 23 de janeiro de 2007 (Processo T120 2006061), reforçamos o entendimento anterior relativamente ao tabaco: "...ainda que a sua transmissão preencha os pressupostos de incidência de IVA, está sujeita ao regime particular previsto no Decreto-Lei nº 346/85, de 23 de agosto, sendo o imposto liquidado na origem, pelos importadores e produtores, ficando os revendedores desobrigados da liquidação e correspondente entrega do imposto contido nas suas transmissões."

Para efeitos deste imposto, o revendedor é um mero intermediário entre a empresa produtora ou importadora e o consumidor final: esta liquidou IVA por conta desse consumo final, imposto esse que entregará ao Estado, dispensando o retalhista de qualquer obrigação relativamente a IVA.

Salientamos que as vendas e aquisições de tabaco, por parte dos revendedores devem ser registadas separadamente, e o valor destas não será tomado em conta para efeitos de aplicação do regime especial de isenção e do regime especial dos pequenos retalhistas.

Não existe nenhuma dispensa específica à obrigação de comunicação de faturação quando se trate de um importador, ou mesmo de um revendedor de tabaco.” (Certificados, 2017)

III.10 Regime de IVA de Caixa

O Regime de IVA de Caixa, aprovado pelo Decreto-Lei nº 71/2013, de 30 de maio, é opcional e entrou em vigor a 1 de outubro do mesmo ano. Este regime permite às empresas procederem à entrega do IVA ao Estado somente após boa cobrança das faturas emitidas aos clientes. Deste modo, cumpre-se o principal objetivo deste regime que é melhorar a situação financeira das empresas, reduzindo o peso na tesouraria relacionado com a entrega do IVA ao Estado antes do respetivo recebimento.

Este regime dirige-se a sujeitos passivos de IVA que:

- Estejam registados para efeitos do IVA há pelo menos 12 meses;
- Com um volume de negócios do ano anterior inferior a € 500.000;
- Não beneficiem de isenção do imposto (artigo 9º ou artigo 53º);
- Não se encontrem abrangidos pelo regime dos pequenos retalhistas (artigo 60º);
- Tenha a sua situação tributária regularizada para optar pelo regime de IVA de caixa.

Aplica-se a todos os pagamentos que tenham por destinatários sujeitos passivos de IVA, com exceção das seguintes:

- Importação, exportação e atividades conexas (artigos 13º, 14º e 15º do CIVA);
- Transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas nos termos previstos no RITI;
- Prestações intracomunitárias de serviços;
- Operações em que o adquirente seja devedor do imposto (IVA-Autoliquidação);
- Operações em que os sujeitos passivos tenham relações especiais (nºs 10 e 12 do artigo 16º do CIVA).

Deste modo para os sujeitos passivos que optem pelo regime de caixa:

- O imposto passa a ser exigível somente no momento do recebimento total ou parcial da fatura emitida aos clientes;
- A dedução do IVA passa a ser possível com base na fatura-recibo ou o recibo comprovativo de pagamento aos fornecedores;
- Nos casos em que a fatura em pagamento permaneça por liquidar, o imposto é obrigatoriamente deduzido no 12º mês posterior à data de emissão da fatura.

IV O Regime Especial de Isenção do artigo 53º do CIVA

IV.1 Descrição

Enquadram-se neste regime especial todos os sujeitos passivos que não possuam contabilidade organizada em sede de IRS ou IRC, que não efetuem importações e/ou exportações, nem atividades relacionadas com resíduos e sucatas. Devem ainda, ter um volume de negócios inferior a € 10.000 ano no caso de prestadores de serviços, ou de € 12.500, no caso de sujeitos passivos que, se tributados, ficariam integrados no regime especial dos Pequenos Retalhistas. Se não se verificarem estes requisitos, então o sujeito passivo ficará enquadrado no regime normal do IVA.

Apesar do benefício da isenção, a qualquer momento, o sujeito passivo pode optar por renunciar à isenção, bastando para tal entregar a declaração de alterações de atividade, ficando deste modo obrigado a permanecer no regime por um período de 5 anos.

Se um sujeito passivo passar de um regime de tributação ao regime especial de isenção, deverá proceder à entrega da declaração de alterações em janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os requisitos. Esta declaração produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da respetiva apresentação. Caso deixem de se verificar os requisitos de aplicação do regime, os sujeitos passivos deverão entregar a declaração de alterações:

- Durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que tenha sido atingido um volume de negócios superior, devendo passar a liquidar IVA a partir de fevereiro;
- No prazo de 15 dias a contar da fixação definitiva de um rendimento tributável em IRS superior ao limite, devendo passar a liquidar IVA a partir do mês seguinte;
- No prazo de 15 dias a contar do momento em que deixar de se verificar outro requisito, devendo passar a liquidar IVA a partir desse momento.

Por outro lado, o acesso ao regime de isenção, é vedado aos sujeitos passivos nos 12 meses seguintes ao da cessação da sua atividade, desde que reiniciem a mesma ou outra atividade. A mesma inibição aplica-se aos sujeitos passivos no ano seguinte ao da cessação, desde que estes reiniciem a mesma ou outra atividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam forçosamente incluídos no regime normal de tributação.

Do mesmo modo, este regime proporciona aos seus beneficiários o direito de não liquidarem o imposto nas suas operações efetuadas a jusante, mas em contrapartida, impede-os de exercer

IVA – Regimes Especiais

o direito à dedução do imposto pago ou devido pelas suas operações realizadas a montante. Trata-se, portanto, de uma isenção incompleta.

Relativamente à faturação, todos os sujeitos passivos aquando da emissão da fatura devem mencionar na mesma "IVA – regime de isenção, artigo 53", indicando assim o artigo da Lei que o determina, a fim de indicar ao adquirente a razão de ser da não taxação de IVA.

IV.2 Motivações e Fundamentos

O Regime das Pequenas Empresas é um dos regimes especiais previstos na Diretiva IVA e está consagrado no seu artigo 281º, o qual determina as regras sobre a utilização desta isenção, deste modo,

“Os Estados-Membros que se deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do IVA às pequenas empresas, em razão da sua atividade ou estrutura, podem, nos limites e condições por eles estabelecidos e após consulta do Comité do IVA, aplicar regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto.” (Europeu, 2006)

Temos ainda no artigo 294º da Diretiva IVA que,

“O Conselho decide, em conformidade com o artigo 93º do Tratado, se é necessário um regime especial para as pequenas empresas no âmbito do regime definitivo e, se for o caso, estabelece os limites e regras comuns de aplicação do referido regime especial.” (Europeu, 2006)

Na opinião de Oliveira,

“Assim, na base da criação do “regime especial das pequenas empresas”, parece ter estado a preocupação do legislador europeu em reduzir os encargos administrativos que recaíam sobre as pequenas empresas sujeitas ao regime normal de tributação. Ao abrigo deste regime especial, podem os Estados estabelecer, a título excecional, a isenção do imposto relativamente às entregas de bens e prestações de serviços realizadas por sujeitos passivos com um volume de negócios anual inferior a determinado limite.” (Oliveira, 2011)

O que no caso português se traduziu na criação de artigos específicos do código do IVA, neste caso o artigo 53º e seguintes, que nos indica que este regime tem como objetivo simplificar as obrigações dos sujeitos passivos com um baixo volume de negócios, assumindo que estes não terão um departamento administrativo ou uma estrutura que permita o cumprimento de algumas obrigações de natureza fiscal e declarativa.

Em termos de montantes de volumes de negócios, a Diretiva IVA consagrou no seu artigo 287º, que:

“Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão:

- 1) Grécia: 10 000 unidades de conta europeias;
- 2) Espanha: 10 000 ecus;
- 3) Portugal: 10 000 ecus;
- 4) Áustria: 35 000 ecus;
- 5) Finlândia: 10 000 ecus;
- 6) Suécia: 10 000 ecus;
- 7) República Checa: EUR 35 000;
- 8) Estónia: EUR 16 000;
- 9) Chipre: EUR 15 600;
- 10) Letónia: EUR 17 200;
- 11) Lituânia: EUR 29 000;
- 12) Hungria: EUR 35 000;
- 13) Malta: EUR 37 000 quando a atividade económica consista principalmente na entrega de bens, EUR 24 300 quando a atividade económica consista principalmente em prestações de serviços de baixo valor acrescentado e EUR 14 600 nos restantes casos, isto é, prestações de serviços de elevado valor acrescentado;
- 14) Polónia: EUR 10 000;
- 15) Eslovénia: EUR 25 000;
- 16) Eslováquia: EUR 35 000.” (Europeu, 2006)

Verificamos assim que existe uma grande diversidade de valores de volumes de negócios para estes regimes dentro da União Europeia, o que hoje em dia terá certamente uma difícil explicação, atendendo aos cada vez mais eficientes mecanismos de controlo existentes.

IV.3 Implicações e Dificuldades

Apesar de este ser um regime de isenção, o que por si só parece ser bastante positivo para os sujeitos passivos, existem diversas implicações e constrangimentos que importa referir.

Deste modo a Comissão Europeia no seu Livro Verde sobre o futuro do IVA, de 2010, regista algumas preocupações em relação a estes regimes, nomeadamente,

“O regime especial para pequenas empresas tem essencialmente como objetivo reduzir os encargos administrativos relativos à aplicação das regras normais de IVA: as empresas com um volume de negócios anual abaixo de um certo limiar podem beneficiar da isenção de IVA. Contudo, este regime apresenta alguns problemas. O quadro jurídico, que depende em grande parte do momento em que os Estados-- Membros aderiram à UE, criou diferenças no que diz respeito aos limiares e à margem de manobra para a sua definição deixada aos Estados-- Membros. Além disso, o método de cálculo do limiar e âmbito de aplicação do regime não têm em consideração o mercado único: por exemplo, o regime não abrange as entregas de bens nem as prestações de serviços realizadas noutros Estados-- Membros. Além disso, a identificação para efeitos de IVA, a declaração de IVA e os pagamentos de IVA são exigidos para certas aquisições transfronteiras, designadamente de serviços.” (Comissão Europeia, 2010)

Como já referimos, o recurso às isenções cria uma perturbação indesejável, desvirtuando objetivos de simplicidade e neutralidade pretendidos com o IVA. Este aspeto é, aliás, reafirmado na reflexão feita no Livro Verde sobre o Futuro do IVA,

“Com efeito pretendendo-se com este imposto afetar o menos possível os operadores económicos nas várias fases do circuito económico, as isenções constituem um fator de perturbação, passível de introduzir imposto “oculto” e defraudar os objetivos de neutralidade, pois sempre que é dada uma isenção o operador económico é tratado como um consumidor final, quebrando-se a cadeia de deduções que constitui peça chave na técnica de crédito de imposto. Idealmente, todas as operações abrangidas pela incidência do IVA deveriam ser tributadas de forma a potenciar as vantagens

de simplicidade e neutralidade da técnica do crédito de imposto.” (Comissão Europeia, 2010)

Ainda sobre a impossibilidade na dedução de imposto, Lima refere,

“Com o IVA, qualquer que seja o número de fases do circuito económico de um bem até chegar ao consumidor final, a carga fiscal incidente sobre o mesmo bem será, por norma, sempre a mesma, uma vez que existe a possibilidade de dedução do imposto suportado em todas as aquisições efetuadas nos vários estádios pelos quais esse bem passou ao longo do seu circuito económico. Deste modo, o mecanismo de dedução faz com que o IVA seja unicamente suportado pelo consumidor final, independentemente das fases percorridas até ao consumo desse bem ou serviço. Por este motivo, o direito à dedução de imposto não deve ser objeto de restrições, salvo nos casos previstos na lei.” (Lima, 2003)

Neves, diz-nos,

“De facto, a não dedução do IVA afasta o imposto do princípio da neutralidade, na medida em que o IVA passa a constituir um custo, o que faz aumentar o preço final dos bens e serviços, prejudicando, assim, o consumidor final.” (Neves, 2012)

Figura 3 - Isenção do IVA



Fonte: Invoicexpress

Deste modo, consideramos que estas isenções constituem uma dificuldade para os sujeitos passivos, sendo a impossibilidade de dedução uma limitação.

Como refere Palma,

“Se, por um lado, a isenção pode representar uma vantagem no preço, essa vantagem pode ser anulada pela repercussão do imposto suportado não dedutível.” (Palma, 2011)

De acordo com a Diretiva IVA no seu artigo 289º,

“Os sujeitos passivos que beneficiem da isenção do imposto não têm direito a deduzir o IVA em conformidade com os artigos 167º a 171º e 173º a 177º, nem a fazê-lo constar das suas faturas.” (Europeu, 2006)

Também como refere o Tribunal de Justiça no processo C-310/11, parágrafos 28 e 30,

“De acordo com o princípio da neutralidade, “o montante a cobrar pela administração fiscal a título de IVA deve corresponder precisamente ao montante declarado a título do IVA na fatura e pago pelo consumidor final ao sujeito passivo”. A igualdade de tratamento que traduz o princípio da neutralidade implica “que os sujeitos passivos não devem ser tratados de maneira diferente quanto a prestações equivalentes e concorrentes.”

Assim sendo, na nossa opinião todos os sujeitos passivos deveriam estar sujeitos às mesmas regras de tratamento, uma vez que estão num mercado concorrencial e estes diferentes tratamentos implicam diferentes posturas fiscais perante os consumidores finais.

Como refere Palma,

“Pretende-se eliminar todos os fatores que possam implicar distorções de concorrência, quer a nível nacional, quer a nível europeu, evitando desníveis que possam influenciar as escolhas dos consumidores ou as escolhas a efetuar no processo produtivo.” (Palma, 2012)

A título de exemplo:

Um sujeito passivo prestador de serviços, declara o seu início de atividade, e prevê que não irá faturar mais de € 10.000, e por outro lado não pretende efetuar importações e/ou

exportações, cumpre assim os requisitos para ficar enquadrado neste regime. O facto de ficar enquadrado neste regime, não lhe permitirá proceder à cobrança de IVA nas suas prestações de serviços, e, por conseguinte, também ficará impedido de deduzir qualquer valor do imposto suportado na sua atividade, não sendo importante para ele pedir faturas para poder deduzir algum desse imposto suportado.

V Uma Proposta de Alteração e a sua Fundamentação

V.1 Enquadramento

O objeto desta investigação tem como finalidade o debate sobre questões de ordem fiscal e com algumas desigualdades e distorções que tenho observado ao longo da minha vida profissional. Assim, esta análise tem como objetivo o esclarecimento sobre algumas hipóteses de alteração a estes regimes que existem e que poderão ser adotadas no nosso país cumprindo com a legislação comunitária e contribuindo para uma melhoria do controlo sobre estes sujeitos passivos.

Será justo que estejam fora do regime normal do IVA cerca de 600.000 empresários portugueses que apesar de estarem obrigados a todas as regras de faturação iguais a todos os outros sujeitos passivos, não se sentem na obrigação de obter faturas dos seus fornecedores, porque não podem deduzir o IVA dessas faturas nas suas contabilidades, nem os consumidores finais podem obter benefício no seu IRS das faturas a que têm direito?

Algumas das questões que se nos colocam são as seguintes:

- Será que hoje em dia ainda se justifica a existência de regimes de IVA com isenções que têm na sua génese a dificuldade de apuramento de valores?
- A existência de mecanismos, como o sistema e-fatura não serão suficientes para poder obter dados mais relevantes dos sujeitos passivos de IVA?
- Será a forte harmonização do IVA a nível europeu um obstáculo à adaptação em cada Estado-Membro das suas especificidades ao nível económico, comercial e social?
- O facto de existirem mais de 580.000 sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção de IVA será normal num país com a dimensão de Portugal?
- Alterações a estes regimes não poderiam contribuir para um melhor combate à evasão fiscal obrigando todos os agentes económicos a funcionarem com as mesmas regras em termos de IVA?

De acordo com Fonseca,

“Presentemente, a fraude ao IVA consubstancia uma das maiores preocupações da Comissão Europeia, assim como de cada um dos 28 Estados-Membros da União Europeia. Face ao que o IVA representa neste contexto, as autoridades tributárias nacionais dos 28 Estados-Membros têm vindo a ser desafiadas a estar um passo à frente dos infratores, que tentam evitar o pagamento do imposto ou arrecadar um benefício indevido.

Como teremos oportunidade de verificar ao longo da dissertação, as fragilidades apontadas ao IVA resultam, não raras vezes, da cumplicidade dos próprios consumidores finais sobre quem recai o imposto, no fim da cadeia. Sem se darem conta, acabam muitas vezes por pagar IVA nos bens e serviços adquiridos, permitindo aos sujeitos passivos responsáveis pela entrega do IVA ao Estado, arrecadar o valor correspondente para seu benefício próprio, em violação absoluta dos princípios que subjazem ao sistema do IVA, de entre os quais destacamos o princípio da neutralidade.

São precisamente os consumidores finais que contribuem para a ocultação de operações relevantes para efeitos de IVA, lesando o Estado e no limite, lesando-se a si mesmos. É quase irónico se pensarmos nessa perspetiva, mas é essa a realidade observada. Foi essa mesma realidade que resulta, e tem resultado com bastante frequência nos últimos tempos, na adoção de cada vez mais medidas de controlo à fraude e ao abuso fiscal. No entanto, a adoção dessas medidas não tem sido pacificamente recebida por parte dos contribuintes que se recusam a ser “polícias” do Estado. Entendem os contribuintes que as funções de inspeção e controlo não são da sua competência, o que reconhecemos. Porém, face à diminuição de receita fiscal em resultado de práticas abusivas e fraudulentas, poucas alternativas restam: ou se aumenta a carga fiscal ou se melhoram os mecanismos de controlo. Enquanto mal necessário, cremos que a segunda opção é a menos lesiva para o contribuinte, que tem o dever cívico de colaborar.” (Fonseca, 2014)

Por outro lado, a matéria das isenções gera muita conflitualidade, e como nos dizem Poiares e Frada,

“Uma parte substancial dos reenvios prejudiciais feitos para o TJ (Tribunal de Justiça) em matéria de elisão fiscal resulta da existência de isenções, ficando a impressão de que se as isenções previstas pelo sistema comum de IVA não existissem, as operações de elisão não teriam lugar.” (Maduro & Sousa, 2008)

Ainda segundo a Diretiva IVA,

“As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.

É conveniente que, dentro de certos limites e em determinadas condições, os Estados-Membros possam adotar ou manter medidas especiais derogatórias da presente Diretiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou evitar certas formas de fraude ou evasão fiscais.

É fundamental assegurar uma aplicação uniforme do sistema do IVA. Para realizar esse objetivo, é conveniente aprovar medidas de aplicação.

Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de IVA, a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário. Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adotar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.” (Europeu, 2006)

A OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados, nas suas propostas de simplificação lembra-nos que,

“O regime especial de isenção previsto no artigo 53º do CIVA representa um dos piores problemas ao nível da fraude e evasão fiscal existente entre nós no IVA, abrangendo uma série de operadores que, em rigor, não

deveriam encontrar-se no respetivo âmbito de aplicação. Por outro lado, há aspetos deste regime que devem ser alterados. Neste contexto, propõe-se a criação de um regime simplificado em substituição do regime especial de isenção constante do artigo 53º do CIVA, devendo seriamente ponderar-se as alternativas constantes do Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal de 2009, bem como a alteração das regras mencionadas.” (Certificados, 2017)

Estudos europeus que comparam a receita real do IVA com o rendimento que seria obtido se todo o consumo privado fosse tributado à taxa normal e a receita fosse efetivamente recolhida identificou um conjunto de países que devem melhorar substancialmente a conceção e estrutura do IVA, de forma a aumentar a sua eficiência. Esta crise de eficiência do imposto é, muitas das vezes, imputada ao impacto da utilização de isenções e taxas reduzidas. Diz-se que é um problema de "eficiência política”.

Ainda no que diz respeito às isenções em IVA, o Livro Verde indica-nos que,

“As isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência. A pertinência de muitas das isenções atuais é questionável. Alargar a base de incidência mediante a redução do número de isenções permitiria reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto, constituindo uma alternativa válida ao aumento das taxas de IVA.

É necessário proceder à revisão destas isenções, nomeadamente à luz das alterações económicas e tecnológicas.” (Comissão Europeia, 2010)

Verifica-se assim que existem diversas entidades com válidos conhecimentos sobre esta problemática que questionam a existência deste tipo de opções em termos de regimes de IVA.

V.2 Novas Tecnologias

As novas tecnologias são hoje em dia essenciais para a economia e também para as administrações públicas. Neste sentido, Portugal tem sido um dos países mais avançados na introdução das novas tecnologias na relação da administração fiscal com os contribuintes singulares e com as empresas, como o sistema e-fatura nos demonstra.

De acordo com o Livro Verde sobre o futuro do IVA,

“O sistema de IVA da UE evoluiu mais lentamente do que o contexto tecnológico e económico, que beneficiou da célere mutação dos modelos comerciais, de um recurso cada vez maior às novas tecnologias, da importância crescente dos serviços - que representam hoje cerca de 70% de atividade económica e, de uma forma mais geral, da globalização da economia. Contudo, estas alterações tecnológicas podem igualmente oferecer novas possibilidades e formas alternativas de cobrar o IVA, a fim de reduzir os encargos para as empresas e as perdas em matéria de IVA. O modelo de cobrança vigente permaneceu substancialmente inalterado desde a introdução do IVA.” (Comissão Europeia, 2010)

Propõe ainda que,

“Além disso, os Estados-Membros podem impor outras obrigações que considerem necessárias para garantir a correta cobrança do IVA e impedir a fraude, sem que a UE imponha qualquer avaliação prévia do seu impacto. O âmbito e os custos destas obrigações complementares são apresentados no estudo da DG Empresas e Indústria no âmbito da iniciativa «Legislar Melhor»¹¹. Uma abordagem mais uniforme neste domínio facilitaria certamente o desenvolvimento de instrumentos informáticos para cumprimento das obrigações em matéria de IVA em toda a UE e reduziria os encargos administrativos das empresas com atividade em vários Estados-Membros.” (Comissão Europeia, 2010)

¹¹ Tem por objetivo elaborar e avaliar a legislação e as políticas europeias de forma transparente e bem fundamentada, tendo em conta as observações dos cidadãos e das partes interessadas

O Grupo de Alto Nível, da Associação para a Promoção e Desenvolvimento da Sociedade da Informação (APDSI), aponta como benefício,

“O recurso sistemático a mecanismos automáticos de troca eletrónica de documentos de negócio (requisições, encomendas, faturas e outros documentos comerciais) entre empresas e/ou organismos públicos promoverá um forte aumento da eficiência dentro das organizações, reduzindo significativamente os custos de operacionalização destas tarefas e, conseqüentemente, um reforço da competitividade.” (Informação, 2010)

Também segundo Palma,

“É considerado um imposto fácil de controlar, pois desde que os Estados possuam os meios tecnológicos necessários, o cruzamento de informações dos diversos contribuintes, constitui por si só, um elemento que permite o combate à fraude e à evasão fiscal.” (Palma, 2005)

Sobre este assunto a Diretiva IVA no seu preâmbulo refere,

“A utilização da faturação eletrónica deve permitir o seu controlo por parte das administrações fiscais. É, pois, conveniente, para garantir o correto funcionamento do mercado interno, estabelecer uma lista harmonizada das menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas, bem como algumas regras comuns relativas ao recurso à faturação eletrónica e à armazenagem eletrónica das faturas, bem como à autofacturação e à subcontratação das operações de faturação.” (Europeu, 2006)

Deste modo, a APDSI refere também,

“A adoção generalizada da faturação eletrónica entre empresas e/ou organismos públicos, e seu depósito ao nível do Estado, tal como acontece com outras obrigações declarativas (IVA, IES, Relatório Único e outras), potencia de forma clara a eficácia da administração tributária uma vez que será possível, a partir dessa informação, desenvolver mecanismos de combate eletrónico à evasão fiscal, melhorando o cruzamento de informações, estabelecendo padrões e indicadores por sector de atividade mais precisos e atualizados para a fiscalização, com previsíveis melhorias

no sistema de arrecadação fiscal. A própria administração tributária, na sua gestão interna e no relacionamento com os contribuintes, será beneficiada em múltiplos aspetos, como por exemplo: diminuição da burocracia associada à recolha de impostos, cálculo automático dos impostos das pessoas coletivas, aperfeiçoamento das previsões de receitas fiscais entre outras.” (Informação, 2010)

Contata-se que a faturação eletrónica é um dos elementos mais importantes para a eficiência das administrações fiscais, e também um elemento essencial para uma maior eficácia no combate à fuga e evasão fiscais.

V.3 Sistema e-fatura

Uma das grandes alterações que foram introduzidas recentemente na relação da administração com os sujeitos passivos e com os contribuintes em geral foi sem dúvida a criação do sistema e-fatura. Na nossa opinião o sistema e-fatura é um instrumento essencial para o desenvolvimento das relações entre o contribuinte e a administração fiscal. Por outro lado, será o reforço deste sistema uma oportunidade para a redução da economia paralela.

A Agência para a Modernização Administrativa, IP (AMA), é a entidade responsável pela introdução em Portugal deste sistema, e segundo a AMA,

“O sistema e-fatura é um ambicioso programa de combate à fraude e à evasão fiscais em Portugal, visando garantir uma justa repartição do esforço fiscal. Implementou a obrigatoriedade da comunicação eletrónica dos elementos das faturas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelos agentes económicos, reforçando o combate à informalidade e à evasão fiscal e apoiando os contribuintes no cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais.” (AMA - Agência para a Modernização Administrativa, 2017)

Figura 4 - Sistema e-fatura



Fonte: AMA - 2013

Da informação que consta na AMA,

O sistema e-fatura entrou em vigor em 2013 é um ambicioso programa de combate à fraude e à evasão fiscais em Portugal, visando garantir uma justa repartição do esforço fiscal. Implementou a obrigatoriedade da comunicação eletrónica dos elementos das faturas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelos agentes económicos, reforçando o combate à

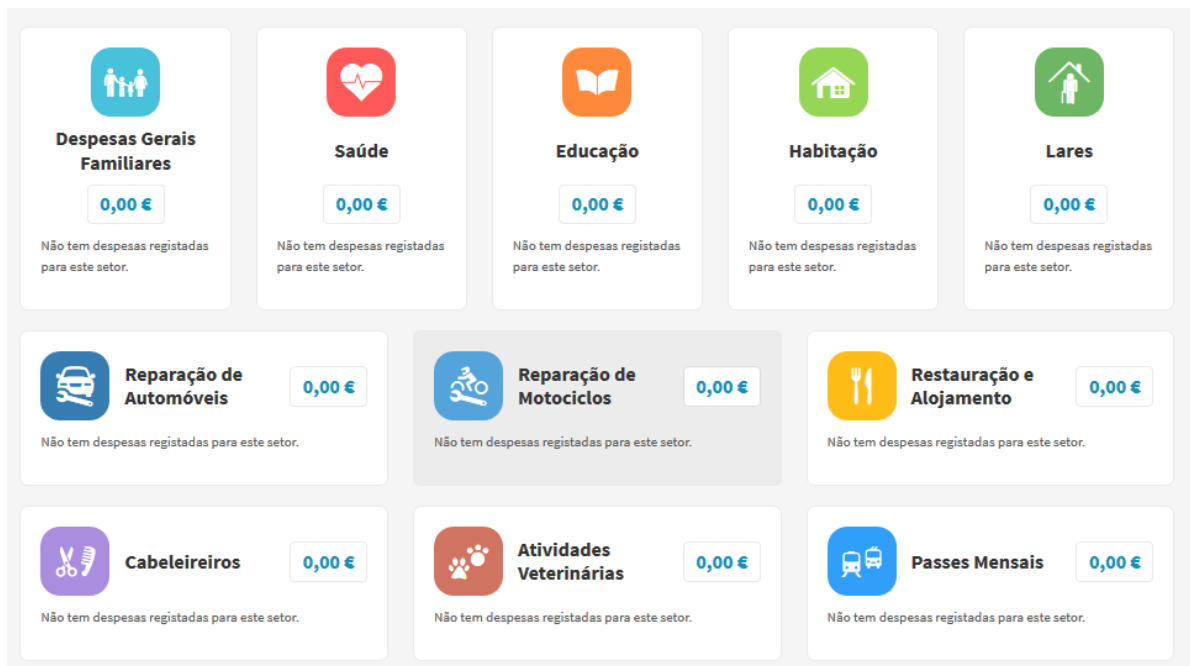
informalidade e à evasão fiscal e apoiando os contribuintes no cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais.

Este é um sistema de combate à economia paralela, reduzindo a concorrência desleal, promovendo a exigência de fatura por cada transação, por parte dos consumidores finais.

Para que a exigência de fatura seja sustentada num dever de cidadania, foi criado um incentivo fiscal em 2013, sob a forma de dedução em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, correspondente a 15 % do Imposto sobre o Valor Acrescentado suportado por qualquer membro do agregado familiar, incluído em faturas que titulam prestações de serviços nos seguintes setores de atividade:

- Manutenção e reparação de veículos automóveis;
- Manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios;
- Alojamento, restauração e similares;
- Atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza;
- Atividades veterinárias;
- Passes mensais de transportes.

Figura 5 - Atividades com Dedução em IRS



Fonte: Sistema e-fatura

Em 2014 foi criado outro incentivo sob a forma de sorteio, sendo elegíveis todas as faturas emitidas para consumidores finais, desde que contenham o Número de Identificação Fiscal do adquirente, para todas as atividades.

O combate à evasão fiscal e economia paralela não é um exclusivo do Estado, nem da Autoridade Tributária e Aduaneira, mas também de todos os cidadãos.

Este sistema foi desenhado e implementado de forma a garantir a alta disponibilidade e o processamento de elevados volumes de informação, necessário para garantir o cumprimento desta obrigação por parte de todos os operadores económicos, incluindo empresas com grande volume de faturação em cada mês.

Adicionalmente, a comunicação de faturas é efetuada através de 3 canais:

- Webservice;
- Submissão de ficheiro;
- Formulário Web.

O sistema e-fatura é hoje em dia um instrumento indispensável para todos os contribuintes, na medida em que as deduções em sede de IRS, despesas de educação, saúde e despesas gerais familiares, são consideradas tendo por base a validação de faturas no sistema e-fatura pelos contribuintes, sob pena de não terem direito a essas deduções.

Torna-se assim evidente que este sistema será a base futura da relação entre sujeitos passivos e administração fiscal.

V.4 Novas Propostas

A introdução de alterações a estes regimes é como já vimos uma séria opção a ter em conta pela administração fiscal, uma vez que como verificamos através da opinião de diversos agentes especializados em IVA, poderia contribuir para uma melhoria no controlo destes regimes, levando mesmo à sua forte redução e ao mesmo tempo aumentando a receita deste imposto.

O regime das pequenas empresas é um regime especial consagrado na Diretiva IVA de 2006, que tem como base na sua criação a dificuldade dos Estados no apuramento dos valores do IVA referentes às pequenas empresas caso estivessem enquadradas no regime normal do IVA.

No entanto, existem muitas dúvidas sobre a aplicação destes regimes, uma vez que deveriam ser revistos periodicamente, na medida em que foram criados em circunstâncias bastante diferentes da que hoje existem, principalmente no que diz respeito à relação entre o sistema fiscal e o contribuinte, nomeadamente ao nível das obrigações eletrónicas e à simplificação de processos de entrega de elementos pelos sujeitos passivos.

A Diretiva IVA prevê no seu artigo 293º, que,

“A Comissão deve apresentar ao Conselho, de quatro em quatro anos a contar da data de aprovação da presente Diretiva, com base nas informações obtidas dos Estados-Membros, um relatório sobre a aplicação das disposições do presente capítulo, acompanhado, se necessário e tomando em consideração a necessidade de assegurar a convergência gradual das regulamentações nacionais, de propostas relativas:

- 1) Aos melhoramentos a introduzir no regime especial das pequenas empresas;
- 2) À adaptação dos regimes nacionais em matéria de isenções e de reduções degressivas do imposto;
- 3) À adaptação dos limiares previstos na Secção 2.” (Europeu, 2006)

Esta é uma situação que se tem mantido inalterada pela administração fiscal portuguesa, apesar de alguns grupos de trabalho já terem abordado em questão. Já em 2009 o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal fazia referência que,

“Até agora existem dois regimes distintos que são essencialmente dedicados a pequenas e microempresas, o regime especial dos pequenos retalhistas, com 12560 sujeitos passivos, 684 dos quais por opção e o regime especial de isenção (do artigo 53º do CIVA), com mais de 540 mil sujeitos passivos, número este que tem crescido anualmente. Enquanto o número de inscritos no primeiro regime é quase irrelevante, o do segundo regime assume proporções impensáveis, significando que cerca um terço do total dos sujeitos passivos do IVA não atinge, em regra, mais de € 10.000 de volume de negócios por ano. A forma como este regime está estruturado, quase inalterada desde a criação do IVA, arrisca-se assim a ser uma fonte de alimentação do mercado paralelo e da fuga e evasão fiscais.

Falhada, no plano político, a tentativa de se proceder à reestruturação deste regime, a situação atual apenas justifica por inércia, não havendo razões credíveis para a sua manutenção nos planos económico, financeiro ou jurídico.

A proposta do Subgrupo de criar um novo regime unificado para as PME, o Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (em articulação com o IRS e o IRC) e simultaneamente reduzir o espaço de aplicação do regime de isenção ao mínimo é uma boa base de trabalho para a resolução deste problema que deverá ser seriamente ponderada.” (Martins A. C., 2009)

Em 2011, a OTOC na VI Conferência Internacional GEOTOC/ IDEFF - A tributação das Atividades Económicas em IVA apresenta nas conclusões do IV Painel subordinado ao tema “Tributação dos pequenos contribuintes”,

“Devem, assim, ser revogados os atuais regimes especiais dos pequenos retalhistas e de isenção, criando-se, em sua substituição, e sempre com natureza opcional, um novo regime unificado para as PME, em articulação com regimes simplificados do IRS e do IRC, o Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (RPSP), comportando:

- O regime especial de isenção;
- O regime especial de tributação;
- A parametrização das condições em que RPSP é aplicável, dele se excluindo, à priori, alguns setores de atividade;

- O regime especial de isenção apenas poderá vigorar no ano de início de atividade e no ano seguinte. Findo esse período, o sujeito passivo passa obrigatoriamente para o regime especial de tributação.
- No regime especial de tributação os sujeitos passivos:
- Liquidam IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços às taxas correspondentes;
- Deduzem um IVA forfetário – simetricamente com os coeficientes aplicados no regime simplificado no IRS, ou seja:
- 30 % do IVA liquidado nas prestações de serviços;
- 80 % do IVA liquidado nos restantes casos.
- A sua declaração é semestral;
- A opção pelo regime normal de liquidação do IVA é sempre possível – ou obrigatória a partir dos limiares que determinam a passagem dos regimes simplificados no IRS para o regime da contabilidade organizada.

O comentador sublinhou que os regimes simplificados costumam justificar-se pelos custos desproporcionados que o cumprimento dos regimes normais induz, argumento cuja revisão, em seu entender, as modernas tecnologias da informação e a aproximação da administração aos cidadãos impõem.

Assinalou que há, no IVA, menos pressão para a criação de regimes simplificados do que noutros impostos, o que não o impede de exprimir a sua opinião de que a existência de uma taxa única, moderada e sem a proliferação de regimes excecionais certamente seriam fatores de simplificação. Simplificação que, em seu entender, se faria: articuladamente – IVA e IR – porque se não houver articulação haverá necessariamente disfunção; mais por via procedimental que legislativa; restrita ao mínimo indispensável.” (Santos & Faustino, 2011)

Mais recentemente, em agosto de 2017, a OCC nas suas propostas para a simplificação da legislação fiscal e contabilística, no seu capítulo V, refere que,

“O regime especial de isenção previsto no artigo 53º do CIVA representa um dos piores problemas ao nível da fraude e evasão fiscal existente entre

nós no IVA, abrangendo uma série de operadores que, em rigor, não deveriam encontrar-se no respetivo âmbito de aplicação.” (Certificados, 2017)

Sendo que a questão da evasão fiscal é um dos maiores problemas que se colocam nestes regimes, e segundo dados da AT, o número de sujeitos passivos inscritos no regime de isenção do artigo 53º era em 2016 superior a 580.000, número este que tem vindo a aumentar.

Verificamos assim, e esta é também a minha opinião, que hoje em dia já não se verificam os pressupostos que levaram à criação destes regimes.

As novas tecnologias e os sistemas de controlo que têm sido implementados no nosso país permitem, na minha opinião, combater as fraquezas existentes no momento da criação destes regimes.

A obrigação da emissão de fatura e da sua comunicação à AT são elementos fundamentais na relação da administração fiscal com os sujeitos passivos.

Como refere a APDSI,

“A adoção da Fatura Eletrónica permitirá aumentar significativamente a produtividade das empresas e dos organismos públicos através da:

- Redução drástica do tempo associado a tarefas de baixo valor acrescentado (tratamento de dados, emissão e receção de documentos legais) e da redução dos custos de emissão e comunicação de dados;
- Criação de uma rede digital de articulação e gestão dos agentes económicos e das trocas / transações efetuadas;
- Adoção progressiva de novas tecnologias de novos processos nas transações económicas em substituição dos processos tradicionais;
- Substituição progressiva da declaração e cálculo fiscal pelo apuramento automático dos resultados das empresas com evidentes ganhos de eficiência e de recursos despendidos.” (Informação, 2010)

A aplicação do regime normal do IVA a todos os agentes económicos, traria claras vantagens em relação ao sistema hoje existente no combate à fuga e evasão fiscais, na medida em que

obrigaria todos os agentes a solicitar fatura para poderem deduzir o IVA das aquisições, algo que hoje em dia não trás qualquer vantagem a quem está neste regime.

Segundo o Livro Verde sobre o Futuro do IVA,

“O direito a deduzir o IVA pago a montante é fundamental para garantir a neutralidade deste imposto ao nível das empresas. O alargamento da dedutibilidade do IVA constitui o fator-chave, mas quando e como deve ser efetuada a dedução são fatores que também devem ser considerados. A neutralidade deste imposto implica que o IVA incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades económicas tributadas deva ser inteiramente dedutível.” (Comissão Europeia, 2010)

Figura 6 - Peça Fatura



Fonte: Portal das Finanças

A AT no seu Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017 apresenta algumas medidas que considero muito importantes, e que vão de encontro à minha visão deste problema. Define que,

“O papel da cidadania: O combate à economia paralela, à evasão e à fraude fiscal e aduaneira não é uma função exclusiva das administrações fiscais, nem tão pouco do Estado. É uma missão que envolve todos os cidadãos, cabendo à cidadania o papel mais determinante nesse combate, a par das administrações fiscais e do Estado.

A imposição da obrigatoriedade da utilização de programas de faturação certificados para os sujeitos passivos que desenvolvam atividades empresariais, de forma a garantir maior transparência no momento de pagamento de bens e serviços, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento e liquidação de IVA.” (Fiscais, 2015)

Estas imposições e obrigações previstas no presente Plano são, assim mais uma afirmação da possibilidade de eliminação de procedimentos que antigamente seriam morosos, mas que hoje em dia estão muito mais automatizados.

O Plano previa ainda nas suas medidas, por exemplo,

- Emissão de alerta automatizado, no momento da submissão das declarações periódicas de IVA, nos casos em que o valor declarado do IVA liquidado é inferior ao que consta das faturas emitidas no mesmo período e já comunicadas à AT;
- Detecção automática das situações de empresas que não declaram o montante total do IVA liquidado nas faturas e abertura de um procedimento de controlo;
- Automatização das liquidações adicionais do IVA a empresas que entregam a declaração periódica com valores de IVA liquidado inferiores aos faturados ou de IVA deduzido superior ao constante das faturas de aquisição;
- Detecção, através das faturas comunicadas pela empresa ou pelos seus clientes, do IVA liquidado e não entregue, relativamente a empresas que estão registadas num regime de isenção do IVA;
- Detecção, através das faturas comunicadas pela empresa ou pelos seus clientes, do IVA liquidado e não entregue, por empresas que não estão registadas para o exercício de qualquer atividade;
- A medida permite comparar valores contabilísticos com dados financeiros, nomeadamente provenientes de pagamentos efetuados através de cartões de débito e de crédito, recebidos pela AT e detetar situações de evasão fiscal mediante a não emissão de faturas;

- Controlo sistematizado e automático da regularidade das recuperações do IVA efetuadas a favor dos sujeitos passivos, nomeadamente por créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa e por emissão de notas de crédito, bem como das regularizações a favor do Estado;
- A medida permite uma auditoria exaustiva a todos os reembolsos do IVA, dado que o sistema efetua o controlo dos reembolsos solicitados, de forma automática, com as faturas existentes na sua base de dados;
- A medida permite uma auditoria exaustiva a todos os créditos reportados do IVA, das empresas, antes da solicitação do reembolso.

Ainda sobre esta temática, o Livro Verde da Comissão Europeia propõe,

“Todos os dados relativos à faturação são enviados em tempo real para uma base de dados central de controlo do IVA. As administrações fiscais seriam informadas mais rapidamente do que no presente e algumas das obrigações em matéria de IVA atualmente impostas poderiam ser abolidas. Seria mais eficaz e menos pesado se a faturação eletrónica fosse utilizada para todas as operações.” (Comissão Europeia, 2010)

Podemos ainda questionarmo-nos se os pequenos empresários portugueses estarão preparados para um sistema de IVA e de faturação que cumpra com os requisitos necessários para que estes objetivos sejam alcançados. Na minha opinião sim, vejamos:

- Hoje em dia todas as operações estão sujeitas à emissão de fatura;
- Todas as faturas são comunicadas à AT, por via eletrónica;
- A AT tem conhecimento do IVA liquidado e suportado por todos os agentes económicos;
- Existem sistemas de controlo destes valores de IVA;
- Os sujeitos passivos de IRS estão obrigados a identificar/validar no sistema e-fatura quais as operações pessoais e profissionais;
- Todos os sujeitos passivos de IRS estão obrigados a entregar o seu IRS através da internet.

Verifica-se que já existe um elevado número de obrigações para os todos os sujeitos passivos, incluindo os dos regimes de isenção, pequenos retalhistas, etc.

Figura 7 - Validação de Faturas

Validação Faturas

1 de 22 faturas pendentes.

Em cada uma das faturas **selecione** a atividade de realização da aquisição e **indique** se a mesma foi efetuada fora do âmbito da sua atividade profissional.
Para efetivar as alterações carregue em "Guardar".

Data Emissão	IVA	Valor Total	Atividade de Realização da Aquisição ?	Fora do Âmbito da Atividade Profissional? ?
2017-10-11	6,33 €	33,83 €	<div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-bottom: 5px;"> 🏠 📖 🏡 👤 Outro </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-bottom: 5px;"> 🔧 🚲 🍴 ✂️ 🐾 🚗 </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 5px;"> Sim ↓ ↓ Não </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> Sim Não </div>
2017-10-01	0,00 €	12,00 €	<div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-bottom: 5px;"> 🏠 📖 🏡 👤 Outro </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-bottom: 5px;"> 🔧 🚲 🍴 ✂️ 🐾 🚗 </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> Sim Não </div>

Fonte: Sistema e-fatura

Em termos de medidas propõe-se que todos os sujeitos passivos estejam enquadrados no regime normal de IVA, podendo deduzir o IVA suportado de acordo algumas possibilidades. Como já vimos nas propostas anteriores, por exemplo, deduzindo um valor, tendo por base, no máximo os mesmos coeficientes do regime simplificado do IRS,¹² isto é, em relação ao valor total do IVA liquidado poderia ser deduzido um valor correspondente à percentagem do coeficiente aplicado, desde que existam faturas com IVA dedutível de pelo menos esse valor.

Por outro lado, e uma vez que já existe e é obrigatória, a validação no sistema e-fatura das faturas destinadas à atividade profissional do sujeito passivo, essa mesma validação permitiria ao sujeito passivo assumir quais os documentos que pretendia que fosse deduzido o IVA que suportou. Deste modo, e como já acontece hoje em dia, é o sujeito passivo que é responsável pela declaração dos valores do IVA dedutível na sua declaração periódica, uma vez que estes sujeitos passivos não estão obrigados a contratar um contabilista certificado para a execução das suas contabilidades, porque estão enquadrados no regime simplificado do IRS.

¹² Artigo 31º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Assim a AT poderia de uma forma automática proceder ao apuramento do IVA de cada sujeito passivo, uma vez que teria toda a informação dos valores do IVA liquidado através da já hoje obrigatória, comunicação mensal das faturas emitidas, e do IVA dedutível indicado pelo sujeito passivo no sistema e-fatura, neste caso o valor seria o assumido pelo sujeito passivo, independentemente do seu valor.

Por outro lado, a utilização de programas certificados de faturação, ou a emissão de faturas no Portal das Finanças deverá ser obrigatória para a grande maioria dos agentes económicos, incluindo os destes regimes especiais. Esta medida é hoje em dia de fácil aplicação, uma vez que existem sistemas de baixo custo adequados a todas as dimensões de negócios, através de pequenos aparelhos eletrónicos com programas de simples utilização.

O aperfeiçoamento da informação que é transmitida à AT pelos agentes económicos é cada vez mais importante para a eficácia da gestão dos impostos.

Existe ainda uma outra medida proposta pela OCC e que se encontra nas propostas de simplificação da legislação fiscal e que tem a ver com a possibilidade de existência de um mecanismo de identificação profissional ou pessoal no momento da emissão das faturas, que simplificaria muito a validação de faturas,

“Para efeitos de apuramento das deduções à coleta de IRS referidas nas alíneas b), c), d), e) g) e h) do nº 1 do artigo 78º do Código do IRS, os trabalhadores independentes e os empresários em nome individual veem-se obrigados a validar na sua página pessoal do e-fatura a totalidade das faturas que lhes são emitidas, incluindo as relacionadas com a sua atividade profissional ou empresarial.

Trata-se de uma exigência significativa, pela dificuldade que representa a validação quando o número de faturas é elevado.

Para obviar a essa dificuldade, propõe-se que perante a impossibilidade, que parece existir, de atribuição de um nº de identificação fiscal específico para as aquisições de bens e serviços de natureza empresarial ou profissional - o equivalente ao anterior NIF começado por 8 - seja criada a possibilidade de inserção de um dígito - por exemplo a letra "E", com o significado de "empresarial" - nas faturas emitidas aos empresários em nome individual e aos trabalhadores independentes, relativas a fornecimentos de bens e serviços para fins empresariais ou profissionais, que permitisse ao sistema

e-fatura reconhecer que as faturas com essa sigla dizem respeito à atividade profissional ou empresarial e que, por isso, não confere direito a qualquer dedução à coleta do IRS.

Com este mecanismo, os titulares de rendimentos da categoria B¹³ do IRS apenas teriam de validar as faturas relativas a aquisições de bens e serviços para consumo privado, do mesmo modo que os demais cidadãos.” (Certificados, Propostas para a Simplificação da Legislação Fiscal e Contabilística, 2017)

Deste modo, podemos afirmar que estão criadas as condições para uma maior automatização na gestão de determinados impostos, nos quais o IVA é peça chave.

O sistema e-fatura deverá ser a base para a articulação de toda a informação nele contida, contribuindo de forma decisiva para o combate à fuga e evasão fiscais, que na minha opinião existem nestes regimes.

A possibilidade de dedução do IVA suportado por todos os sujeitos passivos, contribuirá para o aumento do número de faturas emitidas e assim de uma maior base de incidência do imposto e o conseqüente aumento da receita, contribuindo assim para que os pressupostos do imposto se concretizem, nomeadamente num dos seus mais importantes princípios, o da neutralidade.

¹³ Artigo 3º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Conclusões

Este trabalho tinha como objetivo principal a análise e o conseqüente debate de alguns aspetos que regulam os regimes especiais do IVA, e também sobre os pressupostos que estiveram na base da sua criação.

Sendo o IVA um imposto sobre o consumo que provém da economia, que tem como objetivo eliminar constrangimentos no funcionamento da mesma e promover a sã concorrência pela via fiscal, verifica-se que a existência de regimes que não estão sujeitos às regras normais do imposto causa perturbações aos operadores que participam no circuito de todas as transações de mercadorias e de serviços, apesar de existirem regras comunitárias que regulam todo o sistema do imposto.

Verifica-se que a existência de regimes especiais é uma exceção ao sistema, e que enquanto uns existem pelas características das suas atividades e dos produtos comercializados, outros existem por volumes de negócios. É nestes últimos que verificamos que existem muitas interrogações sobre a sua manutenção com as atuais características.

As motivações que estiveram na origem destes regimes, hoje já não se verificam e constata-se que apenas a inércia dos estados permite que existam, neste momento num número inimaginável de mais de 580.000 sujeitos passivos, e que sejam considerados um dos piores problemas ao nível da fraude e evasão fiscais, como podemos constatar nas opiniões de grupos de trabalho especializados e também da Ordem dos Contabilistas Certificados, que consideram que hoje em dia já não se justifica a sua manutenção.

Por outro lado, a utilização de novas tecnologias, nomeadamente a utilização de programas certificados de faturação e a sua comunicação obrigatória através do sistema e-fatura, tem vindo a contribuir para um maior controlo sobre a emissão de faturas pelos agentes económicos. É neste sentido que se verifica a necessidade, e que existe a oportunidade, de se procederem a alterações nestes regimes, de modo a melhorar o combate á fraude e vasão fiscais.

O facto de atualmente os sujeitos passivos enquadrados nestes regimes não terem direito à dedução do IVA suportado, é um entrave ao incentivo a que estes agentes peçam faturas nas suas aquisições com o objetivo de poder deduzir o imposto nelas incluído, atuando assim como consumidores finais. É nesta ação, pedir fatura, que devemos atuar, isto é, se todos os agentes

estiverem no regime normal do IVA e puderem deduzir o IVA suportado, terão a necessidade de pedir faturas, estando ao mesmo tempo a contribuir para um maior controlo e para uma maior equidade fiscal.

Como vimos através da opinião de diversos autores, esta situação deve ser revista, e na minha opinião este regime deve ser extinto e todos os agentes devem estar sujeitos às mesmas regras de faturação e de liquidação e dedução do imposto, independentemente da sua dimensão. Aliás a OCC, considera que este regime representa um dos piores problemas ao nível da fraude e evasão fiscais existente entre nós no IVA, abrangendo operadores que não se deveriam encontrar neste âmbito de aplicação.

O sistema e-fatura deverá ser a peça fundamental para a execução deste novo sistema, uma vez que nele estão inseridas todas as faturas emitidas por todos os agentes económicos, quer sejam micro ou macro empresas, ou seja, a liquidação do imposto pode ser bastante simplificada para estas pequenas empresas, pela utilização deste mecanismo de base de dados de informação. É neste sistema que já hoje em dia se verificam algumas das obrigações a que todos os agentes económicos estão sujeitos, quer seja pela comunicação de todas as faturas emitidas, pela validação das faturas que lhe são emitidas para uso pessoal ou profissional, pelo controlo dos valores do IVA liquidado e deduzido, verificando-se assim que a AT poderá de uma forma simplificada vir a apurar o IVA destes pequenos agentes económicos.

Por outro lado, a introdução de um número diferente, ou a adição de uma letra, para as aquisições a título profissional, como já foi proposto pela OCC nas suas propostas de simplificação, contribuiria ainda mais para uma melhoria na relação do sujeito passivo com a AT, uma vez que a validação seria automática e permitiria um controlo ainda mais objetivo do IVA dedutível por parte da autoridade tributária de forma ao apuramento simplificado do imposto.

Deste modo, e na minha opinião, as alterações propostas poderiam contribuir para um maior controlo dos agentes económicos por parte da autoridade tributária, haveria uma maior uniformização de todo o sistema que decerto ficaria mais eficiente, todos os agentes estariam sujeitos ao mesmo regime de IVA e o imposto cumpriria a sua função de uma forma mais justa, indo de encontro aos objetivos dos seus princípios fundamentais.

Referências Bibliográficas

- AMA - Agência para a Modernização Administrativa, I. (8 de 12 de 2017). *Rede Comum de Conhecimento*. Obtido de Rede Comum de Conhecimento: <http://www.rcc.gov.pt/>
- Cardoso, E. (2011). Ouro para Investimento (análise da OTOC). *Jornal de Negócios*.
- Certificados, O. -O. (01 de 06 de 2017). IVA - Faturação de tabaco. *IVA - Faturação de tabaco (parecer técnico)*.
- Certificados, O. -O. (agosto de 2017). Propostas para a Simplificação da Legislação Fiscal e Contabilística. Lisboa.
- Comissão Europeia. (2010). *Livro Verde sobre o Futuro do IVA, rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*.
- Europeu, C. (novembro de 2006). Diretiva IVA 2006/112/CE. *Jornal Oficial da União Europeia*.
- Fiscais, G. d. (janeiro de 2015). Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2015-2017.
- Fonseca, C. F. (2014). *Dissertação de Mestrado - Os Mecanismos de Combate à Fraude e ao Abuso Fiscal em IVA*. Universidade de Lisboa: Faculdade de Direito.
- Informação, G. d.-A. (2010). *Contributo da Fatura Eletrónica para uma Economia Sã*. Lisboa: Associação para a Promoção e Desenvolvimento da Sociedade de Informação.
- Lança, C. (2015). O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Em J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade - Vol. I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (p. 352). Coimbra: Edições Almedina.
- Lima, E. V. (2003). *IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado - 9ª Edição, Comentado e Anotado*. Porto: Porto Editora.
- Maduro, A. P., & Sousa, A. F. (2008). *A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre. Práticas Abusivas no Sistema Comum de IVA. Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em*.

- Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Martins, A. C. (2009). *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Ministério das Finanças e da Administração Pública, Lisboa.
- Martins, J. L. (2015). IVA - Regime do Ouro de Investimento. *Revisores Auditores*, 53.
- Nabais, J. C. (2010). *Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Neves, F. D. (2012). *Código do IVA – Comentado e Anotado 2ª Edição*. Lisboa: Vida Económica.
- Oliveira, A. M. (julho de 2011). IVA - Um Imposto Neutro. Porto.
- Palma, C. C. (2005). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Coleção Cadernos IDEFF/nº 1. 2.ª Ed.* Coimbra: Edições Almedina.
- Palma, C. C. (2011). *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Coimbra: Edições Almedina.
- Palma, C. C. (fevereiro de 2011). O IVA e o terceiro sector. *Revista TOC*, p. 23.
- Palma, C. C. (2012). *Estudos de IVA - II*. Coimbra: Edições Almedina.
- Samuelson, N. (1999). *Economia* (16ª ed.). McGraw Hill de Portugal.
- Santos, A. C., & Faustino, M. (novembro de 2011). A tributação das atividades económicas em IVA - Conclusões da VI Conferência Internacional GEOTOC/ IDEFF. *Revista TOC*, p. 52.
- Sarmiento, M. G. (abril de 2014). As Isenções no Terceiro Sector em Matéria de IVA. Lisboa.
- Vasques, S. (set/out de 2005). Origem e Finalidade dos Impostos Especiais de Consumo. *REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT*, p. 49.

Legislação Consultada

Ordem Cronológica

- ✓ Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).
- ✓ Decreto-Lei nº 221/85 de 3 de julho, Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos.
- ✓ Decreto-Lei nº 346/85, de 23 de agosto, Regime dos Tabacos Manufaturados.
- ✓ Decreto-Lei nº 347/85, de 23 de agosto, estabelece quais as operações sujeitas a IVA que ocorram nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.
- ✓ Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).
- ✓ Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).
- ✓ Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de outubro, Regime especial de Tributação dos Bens em 2ª mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades.
- ✓ Decreto-Lei nº 362/99, de 16 de setembro, Regime do Ouro para Investimento.
- ✓ Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro, Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).
- ✓ Diretiva Comunitária 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, regulamentação base sobre todo o sistema comum do IVA (Diretiva IVA).
- ✓ Decreto-Lei nº 71/2013, de 30 de maio, Regime de IVA de Caixa.