

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

**A APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O
VALOR ACRESCENTADO NAS
AUTARQUIAS LOCAIS**

Lurdes Maria Batista Grosso Silva

Lisboa, março 2014

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

**A APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O
VALOR ACRESCENTADO NAS
AUTARQUIAS LOCAIS**

Lurdes Maria Batista Grosso Silva – n.º 2011265

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do júri:

Presidente – Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente – Especialista (Lic.) Jesuíno Alcântara Martins

Vogal – Doutora Clotilde Celorico Palma

L i s b o a , m a r ç o 2 0 1 4

Declaração

Declaro ser autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grande falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

À memória dos meus falecidos pais
Partiram mas continuam no meu coração para sempre

Agradecimentos

Cabe-me neste espaço agradecer a todos os que contribuíram para que conseguisse atingir mais este grande objetivo a que me propus.

Em primeiro lugar quero agradecer à minha orientadora, a professora Doutora Clotilde Palma, pela sua colaboração, disponibilidade demonstrada e análise crítica.

Agradeço ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) pelos conhecimentos transmitidos que possibilitaram a conclusão do Mestrado em Fiscalidade.

Agradeço a todos os professores do Mestrado em Fiscalidade pela capacidade de transmitir os seus conhecimentos e por terem conseguido despertar o interesse para estas matérias.

Agradeço a colaboração dos responsáveis das autarquias que se dignaram a responder ao inquérito elaborado, nomeadamente, da autarquia de Amarante, Amadora, Castelo Branco, Agueda, Sintra, Porto, Santarém, Santiago do Cacém, Lisboa, Lamego e Vila Real.

Finalmente e visto não me ser possível enunciar todos os nomes que desejaria, quero também agradecer a toda a minha família, aos meus amigos e colegas de trabalho pelo encorajamento constante durante a elaboração deste trabalho.

Resumo

O tema deste trabalho de investigação é a aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nas autarquias locais. Após a análise de diversa legislação e alguma bibliografia, depreendemos que estamos perante uma matéria bastante problemática e que o modelo comum deste imposto apresenta ainda muitas imperfeições.

A presente dissertação foi desenvolvida com o objetivo de analisar o modo como se aplica o IVA nas atividades praticadas pelas autarquias, qual o método de dedução utilizado e quais as principais dificuldades sentidas com as alterações legislativas introduzidas pelos Decreto-Lei (DL) n.ºs 197 e 198, de 24 de agosto de 2012.

Para o efeito procedemos a uma análise do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e da sua aplicação nas atividades praticadas pelas autarquias. Para atingir o objetivo traçado a metodologia utilizada foi o inquérito por questionário a uma amostra selecionada no universo das autarquias.

O trabalho desenvolvido permitiu-nos concluir que as autarquias praticam operações sujeitas a imposto, que são tributadas normalmente, praticam, também, operações sujeitas a imposto, embora isentas nos termos do artigo 9º do CIVA e praticam, finalmente, operações no exercício dos seus poderes de autoridade, não sujeitas a imposto nos termos do nº 2 do artigo 2º do CIVA.

Verificou-se ainda que as autarquias apenas são sujeitos passivos porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2º n.º 2 do CIVA ou que o são face ao nº 3 do mesmo artigo 2º.

Palavras-chave: Autarquia, IVA, Afetação, Pro rata, Isenção

Abstract

The main subject of this research work is the application of the value added tax (VAT) applied to the Local Government Authorities. After the analyses of the legislation and references state-of-art it was concluded that this is a problematic subject and the common model of this tax still presents many imperfections.

This dissertation was developed in order to analyze the way how VAT is applied on practical activities by Local Authorities, what is the deduction method used and what are the major difficulties felt with the legislative changes introduced by Decree Law (DL) nos. 197 and 198/2012.

Therefore it was examined the VAT Code and its implementation in the activities practiced by local authorities. The methodology used to achieve the main goal included a questionnaire that was send to some Local Authorities in Portugal.

It was concluded that the Local Authorities employ taxable transactions that are taxed normally, also employ taxable transactions even though exempt under Article 9 of the VAT Code and finally, Local Authorities employ in their public authority not subject to tax in accordance to no. 2 of Article 2 VAT Code.

It was verified that the Local Authorities only are taxable person because they practice certain type of operations that are not covered by the concept of not subject referred in Article 2 paragraph. 2 of VAT Code or that are face to paragraph 3 of the same Article 2.

Keywords: Local Authorities, VAT, Allocation, Pro rata, Exemption

Índice

Introdução	14
Objeto e Objetivo	16
Capítulo I	17
1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado – Características e regras fundamentais	17
1.1. As características do IVA	17
1.2. A neutralidade do IVA	18
1.3. Operações sujeitas	20
1.3.1. <i>As transmissões de bens</i>	20
1.3.2. <i>Prestações de serviços</i>	21
1.3.3. <i>Exclusão do conceito de prestação de serviços</i>	22
1.3.4. <i>Importação</i>	22
1.3.5. <i>Aquisições intracomunitárias de bens</i>	23
1.4. Sujeito passivo de IVA	24
1.4.1. <i>Delimitação negativa de incidência</i>	27
1.4.2. <i>Distorções de concorrência</i>	28
1.4.3. <i>Atividades exercidas de forma não significativa</i>	30
1.5. Localização das operações	30
1.5.1. <i>Localização das transmissões de bens</i>	31
1.5.2. <i>Localização das prestações de serviços</i>	32
1.5.3. <i>Sede, estabelecimento estável ou domicílio</i>	36
1.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto	37
1.7. Isenções	39

1.7.1.	<i>Isenções nas operações internas</i>	39
1.7.2.	<i>Renúncia à isenção</i>	40
1.7.3.	<i>Isenções nas operações internacionais e no comércio intracomunitário de bens</i> ...	41
1.7.4.	<i>Regime especial de isenção do art.º 53.º</i>	42
1.8.	Valor tributável	42
1.8.1.	<i>Os subsídios e as subvenções</i>	43
1.9.	Taxas de imposto	45
1.10.	Dedução do imposto	46
1.10.1.	<i>Operações que conferem direito à dedução</i>	47
1.10.2.	<i>Exclusões do direito à dedução</i>	48
1.11.	Sujeitos passivos mistos	52
1.11.1.	<i>Método da afetação real</i>	52
1.11.2.	<i>Método da percentagem de dedução ou pro rata</i>	53
1.11.3.	<i>Regularizações dos bens do ativo imobilizado</i>	54
2.	Novas Regras de faturação	56
2.1.	Requisitos relativos à emissão da fatura	56
2.1.1.	<i>Fatura simplificada</i>	58
2.1.2.	<i>Documentos retificativos da fatura</i>	60
2.2.	Alteração ao OE 2013 – Lei n.º 51/2013	60
2.3.	Comunicação dos elementos das faturas à AT	61
2.4.	Comunicação de Documentos de transporte	63
2.5.	Aplicação do n.º 14 do artigo 36.º do CIVA	65
Capítulo II		67
3.	As autarquias locais em Portugal	67

3.1.	As autarquias como sujeitos passivos.....	67
3.1.1.	<i>Atividades das autarquias</i>	69
3.2.	Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil.....	70
3.2.1.	<i>Casos em que há inversão</i>	71
3.3.	Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis	72
3.4.	Exploração de bares e cantinas pelas autarquias	73
3.5.	Tarifas de Saneamento.....	76
3.6.	Empreitadas de bens imóveis	76
3.7.	Parques de estacionamento nas vias públicas e parçómetros	77
3.8.	Empresas municipais	79
3.8.1.	<i>Operações efetuadas pelas EEM</i>	81
3.8.2.	<i>Caso GEBALIS</i>	81
3.8.3.	<i>Enquadramento em IVA da cedência precária de fogos municipais</i>	83
4.	Aplicação prática do IVA nas autarquias locais	85
4.1.	Metodologia.....	85
4.2.	Análise dos inquéritos às autarquias.....	86
4.2.1.	<i>Análise das respostas do Grupo I</i>	86
4.2.2.	<i>Análise das respostas do Grupo II</i>	94
4.2.3.	<i>Análise das respostas do Grupo III</i>	95
4.2.4.	<i>Análise das respostas do Grupo IV</i>	96
5.	Conclusão	98
	Referências Bibliográficas	101
	Apêndice 1 - Questionário	104
	Apêndice 2 – E-mail enviado às autarquias	112

Anexo 1 – Respostas ao questionário	113
---	-----

Lista de abreviaturas

AF – Administração Fiscal

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CM – Câmara Municipal

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

DSIVA – Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

EM – Empresa Municipal

EEM – Entidade Empresarial Municipal

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NS – Não sujeita

OC – Ofício Circulado

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

Introdução

Este trabalho de investigação foi elaborado com a finalidade de apresentar a dissertação para obtenção do grau de mestre em Fiscalidade que vai ser submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

A escolha deste tema “a aplicação do IVA nas autarquias locais” justifica-se pela necessidade de determinar, nas autarquias, que operações são sujeitas a imposto e, de entre estas, quais são isentas e quais são efetivamente tributadas e pelas dificuldades crescentes com que nos deparamos para uma aplicação da taxa de IVA correta.

O nosso estudo foi no sentido de perceber o funcionamento das autarquias locais em termos de aplicação do IVA. As autarquias praticam operações sujeitas a imposto, operações isentas nos termos do artigo 9º do CIVA e operações no exercício dos seus poderes de autoridade não sujeitas a imposto nos termos do n.º 2 do artigo 2º do CIVA, sendo assim, decidimos analisar qual o tratamento aplicado ao IVA nas operações referidas, nomeadamente no que respeita a exploração de parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros.

Embora as autarquias locais sejam consideradas sujeitos passivos de imposto, é-lhes aplicável uma delimitação negativa de incidência relativamente às atividades ou operações que pratiquem no uso dos seus poderes de autoridade, mesmo que cobrem taxas ou quaisquer outras contraprestações, no entanto, esta regra geral de não sujeição tem diversas exceções.

Sucedem que, sendo as autarquias sujeitos passivos mistos, mesmo podendo utilizar o método de afetação real, o pro rata, ou os dois métodos deparam-se com imensas dificuldades no cálculo do imposto a deduzir.

As autarquias aplicam a regra da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil quando a aquisição desses serviços estiver diretamente relacionada com a atividade sujeita ainda que isenta nos termos do artigo 9.º do CIVA, contudo, muitas vezes é complicado saber quais são essas atividades.

Quando as autarquias fornecem desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis devem emitir a fatura mas não liquidar o IVA, o adquirente liquida o imposto devido pela

aquisição. A regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) do nº1 do artigo 2º do CIVA, aplica-se a todos os sujeitos passivos, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial, que adquiram a outros sujeitos passivos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no Anexo E ao Código do IVA.

Quando a autarquia contrata diretamente o empreiteiro para realizar uma empreitada de bens imóveis da qual é dono da obra, a taxa que a autarquia aplica deverá ser a taxa reduzida.

As autarquias auferem receitas para investimentos provenientes de subsídios/transferências ou “subvenções” de entidades exteriores, constituindo receitas orçamentais correntes ou de capital, esses subsídios só são incluídos no valor tributável quando estiverem diretamente relacionados com o preço de cada operação.

Com as alterações legislativas introduzidas pelos DL n.ºs 197 e 198, de 24 de agosto de 2012, e a sua entrada em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2013, consideram-se derogadas todas as referências a “fatura ou documento equivalente” e passou a ser obrigatória a comunicação das faturas emitidas por todos os sujeitos passivos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), analisámos como é que as autarquias cumprem a obrigatoriedade dessa comunicação.

Para a elaboração desta dissertação resolvemos selecionar uma amostra de 35 autarquias do universo das 308 existentes em Portugal, elaborar um inquérito por questionário executado na ferramenta do google drive, via online, e enviar por email a cada uma das autarquias selecionadas.

Nesta dissertação, para uma melhor compreensão do tema em estudo, começámos por elaborar uma revisão da literatura acerca do IVA, seguidamente efetuámos um estudo acerca das novas regras de faturação e de comunicação das faturas e dos documentos de transporte. De seguida dedicámo-nos a aprofundar o estudo das autarquias em Portugal, fazendo referência a alguns casos polémicos. Posteriormente efetuámos a análise das respostas das autarquias ao inquérito por questionário que lhes havia sido enviado e finalmente apresentámos a conclusão da dissertação.

Objeto e Objetivo

O objeto de estudo deste trabalho é a análise de algumas autarquias locais dos 308 municípios atualmente existentes em Portugal, dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Para a nossa análise selecionámos uma amostra de 35 autarquias de Norte a Sul de Portugal, entre 2 a 3 por cada distrito, contudo, apenas conseguimos obter resposta de 11 municípios.

O objetivo desta dissertação foi tentar apreender e compreender o tratamento aplicado ao IVA nas operações praticadas pelas autarquias e quais as maiores contrariedades das autarquias locais na aplicação do IVA e no cálculo do imposto a deduzir.

Por outro lado, com as alterações legislativas introduzidas, principalmente no que respeita à comunicação das faturas e dos documentos de transporte à AT, foi perceber como as autarquias reagiram a estas alterações e qual a dificuldade com que estas se deparam para cumprir a legislação.

Capítulo I

1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado – Características e regras fundamentais

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é, desde 1 de janeiro de 1986, a base do nosso sistema de tributação de consumo.

Quando Portugal aderiu à então Comunidade Económica Europeia (CEE), ficou acordado que Portugal iria dispor de um período transitório de três anos para a introdução do sistema comum do IVA, contudo, Portugal não fez uso dessa possibilidade, tendo a legislação relativa ao IVA entrado em vigor, na data da nossa entrada na CEE (Palma, 2005).

1.1. As características do IVA

O IVA é um imposto geral sobre o consumo pois incide em todas as fases do circuito económico e tributa todo o ato de consumo. Como operações tributáveis em sede deste imposto temos as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações. Os conceitos destas operações encontram-se definidos pela positiva, com exceção do conceito de prestação de serviços. O conceito de prestação de serviços encontra-se delimitado de forma residual ou negativa nas regras comunitárias, entendendo-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens e, desta forma, consegue-se tributar todo o ato de consumo (Palma, 2011).

É um imposto plurifásico porque é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista.

Não é um imposto cumulativo porquanto o pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

Tal como Cidália Lança afirma (2012: 289):

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, que tem a sua base jurídica comunitária na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA (Diretiva IVA), que define uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, regras de determinação do valor tributável, limites a respeitar em matéria de taxas, bem como o elenco das obrigações que incidem sobre os sujeitos passivos.

Este imposto é também indireto, sendo plurifásico, como já referimos, não é cumulativo, uma vez que o seu apuramento 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 o exercício da atividade tributada (Lança, 2012).

O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação (Palma, 2011).

O método subtrativo indirecto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando como tal quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. O mesmo não se verifica relativamente aos particulares e aos sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, que actuam enquanto “consumidores finais” para efeitos de IVA, dado não terem em sede deste imposto direito à dedução do imposto suportado (Palma, 2011: 53).

1.2. A neutralidade do IVA

Este imposto resiste bem ao teste da neutralidade, baseia-se transitoriamente no princípio da tributação no país de destino e é bastante reditício relativamente aos demais tributos. É um tributo fácil de administrar dado o controlo cruzado efetuado necessariamente entre sujeitos passivos, ocupando, entre nós, a primeira posição na corrida ao financiamento do Orçamento (Palma, 2011).

Vivemos com um regime transitório desde a adoção do IVA pela Comunidade, o regime definitivo do IVA é um mito que se baseia no chamado princípio de tributação no país de origem para as transações efetuadas entre Estados membros (EM), a tributação no país de destino apenas se manterá para as transações efetuadas com países terceiros (Palma, 2005).

A Comissão, ultimamente, tem vindo a “substituir” a ideia de “tributação no país de origem” pela ideia de “local único de tributação”, realidade bem distinta mas que, segundo defende, se enquadra desde o início na ideia de “regime definitivo” (Palma, 2011: 58).

Uma das grandes vantagens do IVA relativamente aos demais impostos sobre as transações assenta precisamente na sua neutralidade, quer no plano interno, quer internacional (Palma, 2011).

O princípio da neutralidade encontra-se previsto nas diretivas IVA, tendo sido várias vezes invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais consideradas incompatíveis com as regras comunitárias, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos EM, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) (ibid., 1).

Este princípio, decorrente do Tratado de Roma, foi confirmado, em 1967 nos preâmbulos das duas primeiras diretivas do IVA, encontra a sua justificação noutros princípios que regem o imposto sobre o valor acrescentado, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação (ibid., 2).

As consequências deste princípio refletem-se em distintos aspetos do imposto, nomeadamente, quanto à proibição de distorções de concorrência, implicando a igualdade de tratamento das pessoas que praticam o mesmo tipo de operações, à igualdade de tratamento de operações semelhantes, à igualdade de tratamento de operações lícitas e ilícitas, à sujeição a imposto apenas das atividades económicas, à interpretação restrita dos benefícios fiscais, nomeadamente das isenções, e à proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível da territorialidade, da base de incidência, do direito à dedução, das transmissões de bens e da faturação (ibid., 3).

1.3. Operações sujeitas

De acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 1 do CIVA, estão sujeitas a IVA:

- Todas as transmissões de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal e que ocorram no território nacional;
- As importações de bens;
- As aquisições intracomunitárias efetuadas no território nacional tal como estão reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

1.3.1. As transmissões de bens

O conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA vem previsto no artº 3.º, n.º 1 do CIVA. Define o CIVA como transmissão de bens «a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade».

Regra geral, apenas as transmissões efetuadas a título oneroso são sujeitas a IVA, uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel, ou seja, ficam fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que serão tributáveis em sede de IVA como prestações de serviços. Trata-se de um conceito de natureza económica, não é necessário que o transmitente seja proprietário do bem transmitido, a realidade económica prevalece sobre os conceitos jurídicos. Assim, as operações tributáveis podem ser transmissões de bens efetuadas por possuidores ou meros detentores do bem, que tenham a disponibilidade económica do mesmo (Palma, 2005).

O CIVA assimila diversas operações ao conceito de transmissões de bens, e por isso, sujeitas a imposto, quer porque os bens não são corpóreos, quer para fazer prevalecer a substância económica do negócio, quer porque as transmissões são gratuitas. (ibid., 1).

São essas transmissões entre outras (Abreu, Carlos, Durão e Pimental, 2013):

- Locação-venda: neste contrato, diferente da locação financeira ou leasing, existe, desde o início, o compromisso por parte de ambos os intervenientes (locador e locatário) da venda posterior do bem.
- Venda com reserva de propriedade: neste contrato, há a venda da coisa, mas com reserva de propriedade, uma vez que a transmissão fica sujeita a uma condição suspensiva, condição essa que é constituída pelo pagamento total ou parcial do preço.
- Transferência de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, bem como as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação.
- O contrato de consignação, sendo um contrato misto de mandato e depósito e uma vez que o consignatário atua em seu próprio nome, ainda que por conta do consignante.
- A não devolução, no prazo de um ano a contar da data de entrega em destinatário das mercadorias enviadas à consignação, presume-se que as mesmas foram vendidas quando não tiverem sido devolvidas ao consignante dentro do prazo de um ano a contar do seu envio ao consignatário.
- Empreitada de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda quando o empreiteiro fornecer a totalidade dos materiais.
- Autoconsumo externo, que consiste na afetação permanente de bens da empresa a fins alheios à atividade por ela desenvolvida, quer essa afetação seja feita pelo seu titular quer pelo seu pessoal.
- Transferência de bens de um setor sujeito para um setor isento.
- Transmissões a título gratuito, são operações assimiladas a título oneroso e portanto tributadas.

1.3.2. Prestações de serviços

O conceito de prestações de serviços para efeitos de IVA é um conceito residual ou negativo e bastante amplo, pois são consideradas como tal, todas as

operações que não constituam nem transmissões de bens nem importações, nem aquisições intracomunitárias (artigo 4º, nº 1 do CIVA).

São assimiladas a prestações de serviços a título oneroso, a utilização para fins alheios à atividade tributável de bens da empresa por cuja aquisição tenha havido lugar à dedução do imposto, as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa tendo em vista as necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma.

Considera-se também prestação de serviços, a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda quando o dono da obra tenha fornecido os materiais para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido ou não uma parte dos produtos utilizados.

São também consideradas prestações de serviços (Abreu et. al., 2013):

- 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.
- As indemnizações de promoção e de valorização, previstas no contrato de trabalho desportivo.

1.3.3. Exclusão do conceito de prestação de serviços

Do conceito de prestação de serviços exclui-se a cedência de um direito ou de um conjunto de direitos, efetuada autonomamente ou integrado numa universalidade, que seja susceptível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja ou venha a ser, por essa aquisição, um sujeito passivo de IVA (artigo 4º, nº 5, do CIVA).

1.3.4. Importação

É sujeita a tributação a entrada em território nacional de bens originários ou provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática, ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união europeia e bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática. (artigo 5º do CIVA).

Para que se verifique uma importação são necessárias duas condições:

- o bem seja proveniente de um país terceiro ou de territórios comunitários a eles equiparados;
- que os bens não se encontrem em livre prática, isto é, que os bens não tenham dado entrada no território de qualquer Estado membro tendo aí sido submetidos ao pagamento de direitos (Abreu et. al., 2013).

1.3.5. Aquisições intracomunitárias de bens

As regras do IVA aplicáveis no comércio intracomunitário de bens, instituído com a eliminação das fronteiras fiscais no espaço europeu ocorrida em 1993, encontram-se no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n° 290/92, de 31 de dezembro.

O RITI consagra um regime geral de tributação das transações intracomunitárias de bens efetuadas entre sujeitos passivos do imposto de Estados membros diferentes. As transações intracomunitárias efetuadas para não sujeitos passivos, ou seja, para consumidores finais, são, por regra, objeto de tributação no Estado membro de origem dos bens, exceto se tais transações estiverem abrangidas por algum dos regimes especiais previstos no RITI (Lança, 2012: 94).

Portugal foi o único país da União Europeia que, à data, decidiu fazer a transposição do regime transitório, instituído pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, no que se reporta às transações de bens, num diploma avulso ao Código do IVA, através do Decreto-Lei n° 290/92 (Palma, 2005).

De acordo com a regra geral prevista na alínea a) do artigo 1º do RITI, são sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, quando o adquirente for um sujeito passivo agindo como tal e o vendedor for um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutro Estado membro, que não se encontre aí abrangido por um regime de isenção aplicável às pequenas empresas; não efetue no território nacional instalação ou montagem de bens expedidos ou transportados de outro Estado membro e as vendas não se qualifiquem como vendas à distância.

São ainda sujeitas a imposto as operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens (artigo 1º, n°1, alínea d), do RITI).

1.4. Sujeito passivo de IVA

A Sexta Diretiva, nos seus artigos 4º e 21º, faz uma distinção entre sujeito passivo do imposto (“assujetti”) e devedor do imposto (“redevable de la taxe”). O sujeito passivo será aquele que exerce uma actividade económica. O conceito de devedor de imposto é mais amplo, englobando os próprios sujeitos passivos. Devedores do imposto serão, grosso modo, aqueles que estão adstritos ao cumprimento das obrigações tributárias (Palma, 2005: 64).

O CIVA não fez uma distinção entre sujeitos passivos e devedores do imposto, em regra é ao sujeito passivo que incumbe o cumprimento das obrigações tributárias, no entanto, nem sempre assim acontece como, por exemplo, no caso das importações, em que aquelas podem ser cumpridas por não sujeitos passivos.

O conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA não coincide com o previsto no artigo 18º da Lei Geral Tributária, de acordo com este normativo, o sujeito passivo da relação jurídica é a pessoa, singular ou coletiva que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, como contribuinte direto, substituto ou responsável. Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de atividades económicas, não se estabelecendo uma ligação com o princípio da capacidade contributiva, pois o que se procura tributar é o ato de consumo final (Palma, 2005).

Nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a), do CIVA, são sujeitos passivos do IVA todas as pessoas singulares ou coletivas que, de modo independente, desenvolvem uma atividade económica, ou seja, transmitem bens ou prestam serviços no quadro da sua atividade habitual.

O artigo 4.º da Sexta Directiva vem igualmente contemplar, na esteira da Segunda Directiva, uma definição ampla do conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA.

Nos termos da proposta inicial de texto da Sexta Directiva relativa ao conceito de sujeito passivo, determinava-se, na sua versão original, que *“1.Est considéré comme assujetti quicon que accomplit, d’une façon indépendant et à titre habituel, quel qu’en soit le lieu, des opérations relevant d’une activité économique mentionnée au paragraphe 2, ou accomplit à titre occasionnel une*

seule des opérations mentionnés au paragraphe 3, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités ou opérations (Palma, 2011: 112).

O conceito de atividade económica abrange todas as atividades de produção, de comercialização, de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, das profissões liberais ou equiparadas e a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

Tal como Clotilde Palma (2011) salienta, o conceito de atividade económica à luz da jurisprudência mais significativa do TJUE permite-nos concluir que estamos perante um conceito amplo de atividade económica, incluindo, os denominados atos preparatórios e as atividades ilícitas, excluindo-se, nomeadamente, a detenção de simples participações sociais.

Assim, como Abreu et. al. (2013) referem, para efeitos de IVA são também sujeitos passivos do imposto, isto é, são devedores do imposto:

- As pessoas singulares ou coletivas que praticam uma só operação tributável, desde que essa operação preencha os pressupostos de incidência real de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) e de 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, em faturas mencionem indevidamente IVA.
- As pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias.
- As pessoas singulares ou coletivas pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6º, desde que o respetivo prestador não tenha, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados.
- As pessoas singulares ou coletivas quando sujeitos passivos, que adquiram bens ou serviços efetuados no território nacional por entidades que não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante.

- As pessoas singulares ou coletivas, sujeitos passivos, que adquiram gás natural, eletricidade, calor e frio quando os transmitentes dos referidos bens não disponham no território nacional, de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir da qual a transmissão seja efetuada.

Temos ainda situações em que o adquirente dos serviços ou dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição. São estas as situações de inversão do sujeito passivo (reverse charge), ou seja, nestes casos a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sendo o adquirente o sujeito passivo do imposto, deverá proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços (Palma, 2005).

Sendo assim, são também sujeitos passivos do imposto:

- As pessoas singulares ou coletivas que, no território nacional adquirem bens ou serviços mencionados no Anexo E ao Código (lista de bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis) e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os transmitentes ou prestadores de serviços sejam sujeitos passivos de imposto;
- As pessoas singulares ou coletivas que estejam estabelecidas em território nacional e pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando adquirem serviços de construção civil, incluindo remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens, imóveis, em regime de empreitada e subempreitadas;
- As pessoas singulares ou coletivas que estejam estabelecidas em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando adquiram prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, redução de certificados ou unidades de redução de emissões de gases com efeito estufa, referidos no DL n.º 233/2004, de 14 de dezembro.

1.4.1. Delimitação negativa de incidência

O conceito de sujeito passivo em sede de IVA é bastante amplo, de acordo com estas regras, as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos para efeitos deste imposto, assim como o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público.

No que respeita às entidades públicas, refere o 1º parágrafo do nº 1 do artigo 13º da Diretiva IVA o seguinte:

Os Estados, as Regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Esta disposição exclui da tributação, o poder público, mesmo que exerça uma atividade económica.

Contudo a Diretiva IVA prevê no 2º parágrafo do nº 1 do artigo supra referido que aquelas entidades sejam consideradas como sujeitos passivos de IVA caso a sua não sujeição possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Finalmente o 3º parágrafo refere que «os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no Anexo I, na medida em que estes são considerados insignificantes».

Do mesmo modo o normativo nacional trata o Estado e demais pessoas coletivas de direito público como sujeitos passivos normais de IVA, enquadrados nas regras de incidência subjetiva do imposto (nº 1 do artigo 2º do CIVA), prevendo também um conjunto de regras de delimitação negativa destas entidades previstas nos números 2, 3 e 4 do referido artigo:

[...] 2 – 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.

3 – O Estado e as demais pessoas coletivas de direito público referidas no número 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:

- a) Telecomunicações;
- b) Distribuição de água, gás e eletricidade;
- c) Transporte de bens;
- d) Prestações de serviços portuários e aeroportuários;
- e) Transporte de pessoas;
- f) Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;
- g) Operações de organismos agrícolas;
- h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- i) Armazenagem;
- j) Cantinas;
- l) Radiofusão e Radiotelevisão.

4 – Para efeitos dos n.os 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa [...]

Verificamos assim que o legislador nacional fez, relativamente a este tema, uma transposição muito aproximada das regras constantes da Diretiva IVA.

Esta delimitação negativa de incidência provoca em alguns casos uma desigualdade de tratamento sem justificação, que atenta contra os princípios básicos deste imposto, nomeadamente o da neutralidade.

1.4.2. Distorções de concorrência

O Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizam operações no âmbito do seu “*ius imperii*”, ou seja, dos seus poderes de autoridade, não são sujeitos passivos de imposto, ainda que sejam efetuadas a título oneroso, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

Esta norma de delimitação negativa de incidência aplica-se, conseqüentemente, ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público, que realizem operações que

caiam no âmbito das normas de incidência, desde que atuem no âmbito dos seus poderes de autoridade (*ius imperii*), e, tal como já se referiu, não provoquem distorções de concorrência.

As regras da Diretiva IVA não definem o que se deverá entender por distorções de concorrência nem por distorções de concorrência “significativas” ou “insignificantes”. A interpretação destes conceitos fica ao critério dos EM, sendo estes essenciais para efeitos de aplicação da delimitação negativa de incidência (Palma, 2011).

Um dos problemas fundamentais provocados por esta norma consiste na questão jurídica de sabermos quando é que uma pessoa coletiva de direito público está a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade.

Tal como Clotilde Palma (2005) refere, as pessoas coletivas de direito público podem atuar ao abrigo de um estatuto de direito público, na chamada gestão pública de interesses, atuando, neste caso, em posição de supremacia em relação aos particulares, ou ao abrigo do direito privado, no âmbito da gestão privada de interesses, atuando neste caso, em posição de igualdade com os particulares.

Tal como se menciona na Informação nº 1176, de 12.2.90, da DSCA do DSIVA,

Considera-se que um organismo público não está a agir no uso dos seus poderes de autoridade quando efectua prestações de serviços de índole privada, numa área em que outras entidades não públicas desenvolvem a sua actividade habitual.

Assim, essas prestações de serviços serão tributadas nos termos gerais (artigo 1.º, n.º 1, alínea a) e artigo 4.º, n.º 1, do CIVA) a menos que o organismo preencha os requisitos constantes do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA.

O conceito de poderes de autoridade abrange atividades que estão diretamente ligadas com o exercício de poderes soberanos, como por exemplo, a administração geral, a justiça, a segurança, a defesa nacional, etc.

O TJUE considera não tributáveis aquelas atividades que os organismos de direito público exerçam na sua qualidade de sujeitos de direito público e não como sujeitos de direito privado (Palma, 2011).

O único critério que permite com clareza, de acordo com o TJUE, distinguir estas duas categorias de actividades é, conseqüentemente, o do regime jurídico aplicável por referência ao direito nacional. Assim, os organismos de direito público a que se refere a norma de delimitação negativa da incidência praticam actividades no exercício das respectivas funções públicas, no sentido desta disposição, quando as realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio. Pelo contrário, quando actuam nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados, não pode considerar-se que desenvolvem actividades no exercício das suas funções públicas. Compete ao juiz nacional qualificar a actividade tendo em consideração este critério (Palma, 2011: 280).

1.4.3. Actividades exercidas de forma não significativa

Relativamente a atos praticados no exercício dos seus poderes de autoridade esporadicamente praticados, enquadráveis no n.º 3 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente a venda de publicações, a Administração Fiscal tem vindo a considerar que tais actividades são exercidas de forma não significativa, podendo, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIVA, ser consideradas não sujeitas a IVA. Atendendo ao carácter específico de algumas dessas actividades e ponderando o reduzido volume de receitas que originam, considerou-se que, relativamente às pessoas colectivas de direito público, não dão origem a quaisquer efeitos distorcivos ou lesivos da neutralidade concorrencial ou da economia do imposto, “as actividades cujo volume de negócios não ultrapasse o limite de 25000 euros anuais” (Palma, 2011: 383).

Neste contexto tem sido entendido pela AF que, para efeitos da concretização do conteúdo das expressões “actividades suscetíveis de originar distorções de concorrência” e actividades que são exercidas de “forma não significativa”, deve atender-se não à relação existente entre o valor dessas operações e o montante global das receitas auferidas pelo organismo público, mas à importância de tais operações, em termos absolutos, no setor económico em que se inserem, por comparação com eventuais actividades privadas concorrentes (Palma; 2011).

1.5. Localização das operações

Só as operações realizadas no território nacional ficam sujeitas a imposto.

Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável.

O artigo 6.º do CIVA dedica-se às regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços. Esta disposição encarrega-se das regras de localização das operações internas, ou seja, das operações que se entendem como efetuadas no território nacional, localizando-se, a contrário, as demais operações, fora deste território, não se encontrando sujeitas a IVA em Portugal.

1.5.1. Localização das transmissões de bens

As regras de localização das transmissões de bens são relativamente claras, não oferecendo a dificuldade das normas que tratam da localização das prestações de serviços (Palma, 2005).

De acordo com a regra geral são 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 (artigo 6º, nº 1, do CIVA).

Não obstante a regra geral, existem regras específicas nas transmissões de gás natural, de eletricidade, de calor ou de frio. 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 ocorra em território nacional.

Existem ainda regras específicas para as transmissões antes da importação que são tributáveis em território nacional (artigo 6º, nº 2, do CIVA).

As transmissões de bens efetuadas a bordo de navios, aeronave ou comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, são tributáveis se o lugar de partida se situar em território nacional.

São também tributadas em 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).

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.

Nas operações efetuadas no território nacional, por entidades não residentes e sem estabelecimento estável no território nacional, mas que se encontrem estabelecidos, num Estado membro para cumprimento das obrigações decorrentes do Código, tais como pagamento do imposto, podem nomear um representante, sendo esta nomeação facultativa.

As entidades não residentes e sem estabelecimento estável no território nacional e que estejam estabelecidas em países terceiros, pelas operações realizadas em território nacional, estão obrigadas a nomear um representante.

O representante, em qualquer das situações, deve ser sujeito passivo de imposto, ser residente em território nacional, estar munido de procuração com poderes bastantes e a sua nomeação deve ser comunicada à parte contratante antes de efetuada a operação (Abreu et. al., 2013: 370).

1.5.2. Localização das prestações de serviços

A partir de 01.01.2010, verificou-se uma alteração às regras de localização no que se refere às prestações de serviços (transposição da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006).

A regra geral vigente até 31.12.2009, que localizava as prestações de serviços no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador do serviço, foi substituída pela introdução de duas novas regras gerais de localização em território nacional (alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA):

- Uma, relativa às prestações de serviços realizadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional. As prestações de

serviços efetuadas por sujeitos passivos que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional (de caráter transnacional), relativamente às quais o mecanismo da autoliquidação pelo adquirente (reverse charge) passa a constituir a regra;

- Outra, relativa às prestações de serviços realizadas a não sujeitos passivos, cuja localização, para efeitos de tributação, continua a verificar-se em território nacional quando o prestador aqui tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados (sujeito passivo nacional) (Abreu et al., 2013: 371).

Para determinar qual das regras gerais fixa o lugar da tributação, o prestador de serviços tem de verificar qual o estatuto do destinatário do serviço e a qualidade em que 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 Informação sobre o 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 (artigos 17º a 19º do Regulamento de Execução) (Lança, 2012: 302).

Não obstante o princípio subjacente a estas regras, o artigo 6º continua a considerar exceções para certos serviços especificamente identificados.

As regras específicas comuns a sujeitos passivos e não sujeitos passivos são as seguintes (Lança; 2012):

1. Os imóveis são tributáveis no território onde se situam (artigo 6º, n.º7, alínea a), e n.º 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 idênticas.

2. 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).
3. Como regra, os serviços de alimentação e bebidas são tributáveis no local da sua execução material. Os serviços prestados a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio durante um transporte intracomunitário de passageiros, são tributáveis no lugar de partida do transporte (artigo 6º, nº 7, alíneas c) e d) e nº 8, alíneas c) e d), do CIVA).

A delimitação do conceito de serviços de restauração e de catering e os critérios para a determinação do lugar da tributação dos serviços de restauração prestados a bordo encontram-se no Regulamento de Execução (artigos 6º e 35º a 37º).

4. 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).

Está abrangido por esta regra o direito de acesso a espetáculos, representações teatrais, circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares, jogos e competições desportivas, conferências e seminários, mediante a compra de um bilhete, assinatura, bilhete de temporada ou quotização periódica (artigos 32º e 33º do Regulamento de Execução).

5. O serviço de 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), do CIVA).

Considera-se locação de curta duração de um meio de transporte a locação de um veículo terrestre ou uma aeronave por um período até 30 dias ou de uma embarcação até 90 dias. Para efeitos desta disposição, o conceito de meios de transporte inclui os veículos, motorizados ou não, e outros equipamentos e dispositivos destinados ao transporte de pessoas e bens, que possam ser puxados, movidos por tração ou empurrados por veículos, que se destinem a ser utilizados para transporte e sejam adequados a essa utilização (artigos 38º e 39º do Regulamento de Execução).

As regras específicas para serviços prestados a não sujeitos passivos são as seguintes (Lança, 2012):

1. O serviço de transporte de bens é tributado em função da distância percorrida, o transporte intracomunitário de bens é tributado no lugar de partida e os serviços acessórios do transporte são tributáveis no local onde ocorre a sua execução material (artigo 6º, nº 9, alíneas a), b) e c) e nº 10, alíneas a), b) e c), do CIVA).
2. Os trabalhos sobre bens móveis corpóreos são tributados no local onde são materialmente executados (artigo 6º, nº 9, alínea d) e nº 10, alínea d), do CIVA).
3. Os serviços de intermediários agindo em nome e por conta de outrem são tributados no local onde se localiza a operação principal (artigo 6º, nº 9, alínea e), e nº 10, alínea e), do CIVA).
4. Os serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares são tributados no local onde são materialmente executados, ou seja, no local da realização dos eventos (artigo 6º, nº 9, alínea f), e nº 10 alínea f), do CIVA).

Existe também uma regra específica para serviços prestados a residentes fora da União Europeia, não são tributados os seguintes serviços: serviços de cessão de direitos de autor, licenças, marcas de fabrico e direitos análogos; publicidade; serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, gabinetes de estudo em todos os domínios; tratamento de dados e fornecimento de informações; operações bancárias, financeiras e de seguros; colocação de pessoal à disposição; locação de bens móveis corpóreos, com exceção dos meios de transporte; cessão do acesso a redes de gás natural, à rede de eletricidade, e a redes de aquecimento ou arrefecimento, bem como serviços de transporte e serviços conexos; telecomunicações; radiodifusão e televisão; serviços prestados por via eletrónica; obrigação de não exercer uma atividade ou direito dos mencionados neste preceito (artigo 6º, nº 11, do CIVA).

São ainda aplicadas regras específicas para serviços cuja utilização ou exploração efetivas ocorram em território nacional, são tributadas as seguintes operações de serviços cujo consumo ocorra em território nacional (artigo 6º, nº 12, do CIVA):

- a) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte, efetuada a residente fora da EU;
- b) Locação de curta duração de meio de transporte, efetuada a não sujeito passivo, quando a respetiva colocação à disposição tenha ocorrido fora da EU;
- c) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, efetuada a não sujeito passivo;
- d) Serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, prestados a não sujeitos passivos residentes em território nacional por um prestador sediado fora da EU.

Quanto à localização das aquisições intracomunitárias de bens, como regra geral, são tributadas no local onde os bens se encontram no momento em que termina o transporte ou a expedição para o adquirente (princípio de tributação no país de destino) (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 é 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 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. (Lança, 2012: 305).

1.5.3. Sede, estabelecimento estável ou domicílio

Para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no artigo 6º, o uso das expressões sede, estabelecimento estável ou domicílio, a partir do qual, ou para o qual os serviços são prestados, baseia-se nos seguintes conceitos:

- O lugar da sede da atividade económica de um sujeito passivo, é aquele onde são adotadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e onde são exercidas as funções de administração central desta, independentemente do lugar a partir do qual é efetivamente exercida a atividade económica. A existência de uma caixa postal ou de uma placa identificativa de uma empresa, não confere ao local o estatuto de sede da atividade económica do sujeito passivo, se não cumprir os referidos requisitos.
- Para ser considerado um estabelecimento estável este deve possuir uma estabilidade mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de receber e utilizar serviços, na aceção a que se refere o artigo 4º e de acordo com as regras de localização previstas no artigo 6º, ambos do CIVA.
- O domicílio de uma pessoa singular, quer seja ou não sujeito passivo do imposto, é o endereço que consta no registo nacional da população ou de um registo público similar ou, na falta de tal registo, o endereço comunicado às autoridades fiscais. No caso de Portugal, o lugar do domicílio é o endereço constante do respetivo Número de Identificação Fiscal (Abreu et. al., 2013).

1.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto

«É importante determinar quando é que nasce o imposto (facto gerador) e quando é que o mesmo é devido ao Estado (exigibilidade)» (Abreu et. al., 2013: 377).

O nosso legislador não define o que entende por facto gerador e exigibilidade do imposto. No seu art.º 10.º, n.º 1, alínea a), a Sexta Directiva determina que, “... *por facto gerador do imposto, entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto*”. Na alínea b) da mesma disposição legal, estipula-se que “... *por exigibilidade do imposto, entende-se o direito que o Fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido*” (Palma, 2005: 113).

Considera-se facto gerador do imposto o momento em que se verificam os pressupostos de tributação e exigibilidade o momento em que se estabelece a obrigação de pagamento do imposto a favor do Estado. O momento do facto gerador é relevante, principalmente, para conferir o prazo limite para a emissão das faturas, uma vez que estas, por regra, devem ser emitidas o mais tardar no quinto dias útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido (artigo 36º, nº 1, do CIVA) (Lança, 2012).

Regra geral estes dois momentos são coincidentes, ou seja, o imposto é devido e torna-se exigível, nas transmissões de bens, quando estes são postos à disposição do adquirente; nas prestações de serviços, quando estas se consideram concluídas; nas importações, no momento considerado para efeitos de aplicação de direitos aduaneiros, ainda que os mesmos não sejam devidos (artigo 7º do CIVA).

As regras específicas são as seguintes (Abreu et. al., 2013)

1. Nas transmissões de bens sujeitos a instalação e montagem considera-se que os bens são postos à disposição do adquirente no momento em que essa estiver concluída.
2. Nos contratos de fornecimento ou de prestação de serviços de carácter continuado, por exemplo, o contrato de locação, o imposto é devido e exigível à medida que se efetuar cada pagamento e pelo montante desse pagamento. Contudo, se não for fixada qualquer periodicidade para pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses e pelo respetivo momento.
3. No contrato de comissão entre comitente e comissário, a exigibilidade do imposto surge apenas com a entrega dos bens pelo comissário ao adquirente.
4. No contrato de consignação, o imposto será devido e exigível quando da entrega dos bens, enviados à consignação, pelo consignatário ao terceiro adquirente. Se, no termo do prazo de um ano, os bens não forem devolvidos pelo consignatário ao consignante, o imposto é devido e exigível no termo desse prazo.
5. Nos contratos especiais (vendas a contento ou sujeitas a prova), quando os bens são postos à disposição do adquirente antes de produzidos os efeitos translativos do contrato, o imposto será devido e exigível apenas quando esses efeitos se derem.

6. Na venda de combustíveis à consignação efetuadas pelos distribuidores o imposto é devido e exigível na data da leitura dos contadores da bomba, a efetuar pelo consignatário, pelo menos uma vez por semana.
7. Nas transmissões intracomunitárias de bens efetuadas de forma continuada por um período superior a um mês o imposto é devido e exigível no final de cada mês, pelo respetivo montante. Contudo, sempre que a operação der lugar à obrigação de emissão de fatura, a exigibilidade do imposto é diferida para a data da emissão da respetiva fatura.
8. Nas prestações intracomunitárias de serviços, cujo imposto é devido noutra Estado, por aplicação da regra geral estabelecida no artigo 6º, o imposto é exigível nos termos do artigo 7º, ou seja, quando da conclusão da prestação de serviços.
9. Nas transmissões intracomunitárias isentas de imposto ao abrigo do artigo 14º do RITI, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura ou quando esta não foi emitida no prazo legal, no momento em que este termina, até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que os bens são colocados à disposição do adquirente.

1.7. Isenções

As isenções em sede de IVA classificam-se em dois tipos:

- Isenções simples, parciais ou incompletas que não conferem direito à dedução do IVA suportado a montante, que é o caso das isenções previstas nos artigos 9º e 53º do CIVA. O operador económico não liquida o imposto nas suas operações mas também não pode deduzir o imposto que suporta nas suas aquisições.
- Isenções totais, completas ou “taxa 0” que conferem direito à dedução do IVA suportado, são por exemplo, isenções constantes dos artigos 14º do CIVA e do RITI. O operador não liquida o imposto nas suas operações mas pode deduzir o imposto suportado nas suas aquisições.

1.7.1. Isenções nas operações internas

As isenções nas operações internas, isenções simples, previstas nas várias alíneas do artigo 9º do CIVA, englobam um conjunto de isenções aplicáveis a atividades de

interesse geral, que visam proteger determinados consumos finais, nomeadamente os serviços ligados à saúde, à segurança e assistência sociais, ao ensino e formação profissional, diversos serviços públicos, prestações efetuadas por pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, certos serviços artísticos e a transmissão de direitos de autor (Lança, 2012).

Estão também isentas outras atividades, tais como, as operações bancárias, financeiras e de seguros, o jogo, a locação e transmissão de bens imóveis e as operações efetuadas no âmbito de explorações agrícolas, silvícolas e de pecuária.

Apesar dos inconvenientes provocados pelas isenções, que originam efeitos cumulativos na cadeia económica, houve interesse em isentar certos setores, não só por uma questão de tradição, como também pelas dificuldades em tributar certo tipo de atividades (Abreu et. al., 2013).

Percebe-se agora, porque é que a afirmação de que as isenções em sede de IVA podem ser penalizadoras é verdadeira, embora possa parecer paradoxal à primeira vista. Imaginemos o caso de um médico isento ao abrigo do artº 9º, n.º 1, alínea b), que, apesar de não ter que liquidar IVA aos seus clientes, tem grandes despesas de investimento em equipamento que não pode deduzir, vendo-se obrigado, naturalmente, a repercutir esses custos no preço das suas consultas.

Por esse motivo, o legislador consagra, excepcionalmente em algumas situações, o direito à renúncia à isenção, passando o sujeito passivo, nos termos normais, a liquidar e a deduzir o IVA suportado (Palma, 2005: 122-123).

1.7.2. Renúncia à isenção

Regra geral não é possível renunciar às isenções previstas no artigo 9º, aceitando-se apenas essa possibilidade em algumas situações excepcionais.

Uma vez que as isenções simples são penalizantes porque o sujeito passivo não pode deduzir o imposto suportado, irá repercuti-lo ao seu cliente, aumentando assim os seus preços de venda e não dando ao adquirente direito à dedução é concedida a opção pela sujeição ao imposto às atividades de prestações de serviços médico-sanitários efetuadas por estabelecimentos hospitalares privados, à locação e transmissão de imóveis, às prestações de serviços que têm por objeto a formação profissional e

serviços de alimentação e bebidas fornecidos pela entidade patronal aos seus empregados (Abreu et. al., 2013).

Os sujeitos passivos que realizam operações de formação profissional, locação e transmissão de imóveis, bem como as operações agrícolas, podem renunciar à isenção, optando pela sujeição a imposto das operações realizadas, com a consequente possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA suportado a montante (artigo 12º do CIVA).

As condições e procedimentos para o exercício da renúncia na locação e transmissão de imóveis encontram-se definidas no Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro (Lança, 2012: 308).

A renúncia à isenção possibilita ao sujeito passivo exercer o direito à dedução do imposto suportado nas suas aquisições, mas obriga à liquidação de impostos nas suas operações.

1.7.3. Isenções nas operações internacionais e no comércio intracomunitário de bens

A legislação do IVA contempla isenções completas para as importações definitivas de bens cuja transmissão seja isenta de IVA (artigo 13º do CIVA).

As isenções contempladas no artigo 13º do CIVA são isenções objetivas, ou seja, a isenção respeita aos próprios bens e não à qualidade do importador.

«A neutralidade do IVA em relação ao comércio internacional é conseguida através da tributação no país de destino, isto é, aquele onde os bens são consumidos» (Abreu et. al., 2013: 384).

As isenções previstas no artº 14.º do CIVA são isenções completas, isto é, o sujeito passivo não liquida o imposto nas operações mas terá o direito ao reembolso do imposto pago a montante.

As operações, relacionadas com o tráfego internacional de mercadorias, abarcando as exportações diretas e indiretas, transmissões de bens e prestações de serviços diretamente conexas com os bens exportados ou com as necessidades diretas dos meios de transporte utilizados para a exportação e as vendas de mercadorias efetuadas

a exportadores nacionais que, não lhes sendo entregue, são exportadas no mesmo estado são isentas de imposto (esta isenção está regulamentada no art.º 6.º do DL 198/90, de 19/06).

Existem ainda outras isenções previstas no art.º 15.º do CIVA que se referem aos bens que são introduzidos ou se encontram nas chamadas “zonas francas” e às transmissões de bens que se consideram sujeitas a regimes aduaneiros suspensivos.

1.7.4. Regime especial de isenção do art.º 53.º

Estão isentos de IVA os sujeitos passivos que, não estando obrigados a ter contabilidade organizada para efeitos do imposto sobre o rendimento, IRS ou IRC, nem realizando operações de exportação, importação ou atividades conexas, tenham um volume de negócios, relativamente ao ano anterior, que não ultrapasse 10.000 euros, ou no caso de sujeitos passivos que, se tributados, ficariam integrados no regime dos pequenos retalhistas, o limiar de 12.500 euros (art.º 53.º a 59.º do CIVA).

Este regime apresenta as características de uma isenção incompleta e de aplicação automática (Palma, 2005).

1.8. Valor tributável

O valor tributável das transmissões de bens, prestações de serviços ou aquisições intracomunitárias de bens é constituído pela contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro e é o valor dos bens ou dos serviços sobre o qual vai incidir a taxa de imposto.

O valor tributável inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, as despesas acessórias debitadas ao cliente tais como, as comissões, seguros, transportes, publicidade, etc. e os subsídios ou subvenções diretamente relacionados com o preço de cada operação (artigo 16.º e 17.º do CIVA).

Por outro lado, são excluídos do valor tributável, os juros pelo pagamento diferido do preço, as indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações, os descontos, bónus e abatimentos, as quantias pagas em nome e por

conta do adquirente, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriados e as embalagens que não forem objeto de transação.

Conforme o previsto no n.º 9 do artigo 16.º, sempre que os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda diferente do euro, as taxas de câmbio a utilizar serão as constantes das tabelas indicativas divulgadas pelo Sistema Europeu dos Bancos Centrais (SEBC) ou as de venda praticadas por qualquer banco estabelecido em território nacional e a taxa é a do dia em que se verifica a exigibilidade do imposto ou a do primeiro dia útil do respetivo mês.

1.8.1. Os subsídios e as subvenções

Como já referimos, as subvenções ou subsídios diretamente relacionados com o preço de cada operação são incluídos no valor tributável das operações. O motivo da inclusão deste tipo de subsídios está relacionado com o facto de estarmos perante um imposto que visa tributar o consumo, pelo que, neste caso, não se poderia excluir do valor tributável uma parte da contraprestação.

Tal como refere a alínea c) do n.º 5 do art.º 16.º do CIVA, subvenção ou subsídio diretamente conexo com o preço das operações, são aqueles que, em simultâneo, sejam fixados anteriormente à realização da operação e sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados. Para que um subsídio ou subvenção estejam diretamente relacionados com o preço da operação, é necessário que exista um nexo direto entre estes e o bem ou serviço em apreço.

A este propósito tem vindo a ser desenvolvida bastante doutrina por parte da AF, considerando esta que apenas serão de considerar como subsídios as quantias que tenham subjacente um verdadeiro espírito de liberalidade, ou seja, aquelas em que quem subsidia surja na posição de um terceiro na operação patrocinada, sem que a

esta atribuição patrimonial corresponda directamente a qualquer contrapartida económica ou um retorno de benefício atribuído (Palma, 2005).¹

A este respeito Clotilde Palma (2005, apud Lima, 2003: 336) considera que:

[a]s “subvenções de investimento”, destinadas a custear capital fixo (ex.: subsídios de equipamento, quer os afectos ao financiamento de um investimento bem determinado, quer as dotações globais de equipamento), pela sua própria natureza e princípio que lhe dá origem, são sempre subvenções não tributadas.

Os subsídios ou “subvenções” podem ter distintos enquadramentos em sede de IVA, podendo assumir as seguintes formas (Ramos, 2012: 58):

- A contraprestação de uma transmissão de bens ou prestações de serviços;
- Ser incluído no valor das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo;
- Não ser objeto de tributação mas influenciar o exercício do direito à dedução; ou
- Ser totalmente irrelevante para efeitos do IVA.

Os subsídios ou subvenções a integrar no valor tributável são apenas os que, estando directamente conexos com os preços de cada operação, preenchem cumulativamente as seguintes condições:

- Sejam estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados;
- Sejam fixadas anteriormente à realização das operações.

Os subsídios destinados apenas a projetos de investigação e desenvolvimento bem determinados com vista à obtenção de novos equipamentos não devem ser tributados nem provocam alterações no direito à dedução.

¹ A Informação n.º 1758, de 28.1.92, da DSCA do SIVA procedeu a uma caracterização genérica do tratamento dos subsídios.

Os subsídios de equipamento destinados a custear capital fixo não são tributados, nem influenciam o direito à dedução do beneficiário, uma vez que nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA não influenciam nem o numerador nem o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata).

4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

1.9. Taxas de imposto

De acordo com a Diretiva IVA, os EM podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas de imposto, as taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 % (artigo 99º da Diretiva IVA) e uma taxa normal, variável, não inferior a 15% (artigo 97º da Diretiva IVA).

As taxas de imposto estão previstas no art.º 18.º do IVA e são diferentes consoante as operações tributáveis sejam consideradas localizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

A possibilidade de aplicar taxas de IVA mais reduzidas nas Regiões Autónomas foi objecto de negociação aquando da adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, atendendo, essencialmente, aos custos de insularidade. Este direito foi consagrado, com inequívoco carácter de generalidade, no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE (Adenda 4 Anexo II, V, 2) e foi expressamente consagrada na Sexta Directiva do IVA, com carácter definitivo, [...]. Foi então determinado [...] que as taxas de IVA aplicáveis nestas Regiões poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente (Palma, 2005: 155).

Atualmente as taxas aplicáveis no Continente são as seguintes:

- Taxa reduzida de 6% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na Lista I anexa ao CIVA, e que inclui, entre outros, os bens alimentares, os livros, revistas e jornais, produtos farmacêuticos, o alojamento em estabelecimentos de tipo hoteleiro, o transporte de passageiros, etc.;
- Taxa intermédia de 13% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na Lista II anexa ao CIVA, e que inclui entre outras, os bens alimentares não incluídos na Lista I;
- Taxa normal de 23% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços não incluídos na Lista I e II e aos serviços prestados por via eletrónica.

Na região Autónoma dos Açores as taxas aplicáveis são, respetivamente 4%, 9% e 16%.

Na região Autónoma da Madeira, as taxas aplicáveis são, respetivamente, 5%, 12% e 22%.

Para a aplicação destas taxas aplicam-se os critérios estabelecidos para a localização das operações efetuadas no Continente (DL 347/85, de 23/08) (Abreu et. al., 2013).

1.10. Dedução do imposto

Tal como Clotilde Palma (2005: 157) refere, o direito à dedução do imposto consolida uma das principais características deste imposto, definido, desde logo, de forma razoavelmente esclarecedora no art.º 2.º da Primeira Diretiva, a saber,

“Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.”

O chamado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto.

O sujeito passivo só pode deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições concorram para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou seja, as operações isentas (isenções simples) que não permitem ao sujeito passivo deduzir a totalidade do imposto suportado.

Contudo, existem operações isentas que conferem ao sujeito passivo a dedução do imposto suportado no exercício da sua atividade (isenção completa) (art.º 20.º do CIVA).

Nos termos do art.º 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, isto é, o adquirente dos bens ou dos serviços tem o direito a deduzir o imposto no mesmo momento em que o imposto liquidado pelo fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços se torna exigível.

A dedução do imposto pode ser exercida na declaração do período de imposto em que ocorreu a receção da fatura ou num dos períodos subsquentes, no prazo máximo de quatro anos (artigo 22º e 98º, nº 2, do CIVA).

No caso do IVA relativo a aquisições intracomunitárias de bens, a dedução pode ser feita na declaração do período em que o imposto seja considerado a favor do Estado, ainda que não tenha sido emitida a respetiva fatura pelo vendedor (artigo 20º, nº 2, do RITI).

O regime das deduções visa libertar o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as atividades económicas, 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 a IVA (Lança, 2012: 311).

Portanto, quando os bens ou serviços adquiridos, não se destinem a ser exclusivamente utilizados para as suas atividades económicas, não conferem direito à dedução do IVA suportado.

1.10.1. Operações que conferem direito à dedução

De acordo com as regras do artigo 19.º do CIVA, os sujeitos passivos podem deduzir o imposto devido ou pago nas seguintes operações:

- O imposto que lhe foi faturado nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos;
- O imposto devido pelas importações de bens;
- O imposto liquidado pela aquisição de alguns serviços indicados no artigo 6º do CIVA;
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas no território nacional por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando não tenham um representante legal e não tenham faturado o imposto (reverse charge);
- O imposto pago pela aquisição de gás natural e de eletricidade, quando o transmitente não disponha no território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efetuada;
- O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um entreposto não aduaneiro;
- O imposto liquidado na aquisição de bens ou serviços mencionados no Anexo E (sucatas, resíduos e desperdícios);
- O imposto liquidado na aquisição de serviços de construção civil, quando o adquirente seja um sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial;
- O imposto liquidado na aquisição de direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou de unidades de redução de emissões de gases com efeito estufa (CO₂).
- O imposto nas aquisições intracomunitárias de bens;
- O imposto nas aquisições de bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações isentas previstas no artigo 14º do RITI.

1.10.2. Exclusões do direito à dedução

Nos termos do artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, do CIVA, está excluído do direito à dedução o imposto que resulte de operações simuladas, de preço simulado ou de operações fraudulentas.

O legislador comunitário estabeleceu uma distinção fundamental entre as despesas que têm carácter estritamente profissional e aquelas que não têm ligação com a actividade profissional do sujeito passivo, excluindo

expressamente as despesas sumptuárias, com diversões ou de representação do direito à dedução do IVA (Palma, 2005: 160).

Em conformidade com a legislação comunitária o Código do IVA exclui do direito à dedução do IVA suportado nas seguintes despesas (artigo 21º, nº 1, do CIVA):

- a) Relativas a viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas;
- b) Respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em automóveis, com exceção:
 - gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível em 50%;
 - gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis, consumidos em veículos pesados de passageiros, veículos licenciados para o transporte público com exceção dos rent a car; máquinas que não sejam veículos matriculados; tratores com emprego exclusivo ou predominante na atividade agrícola e veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 Kg, cujo imposto é dedutível em 100%;
- c) Transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens;
- d) Alojamento, alimentação, bebidas, tabaco e despesas de receção;
- e) Divertimento e luxo.

Não obstante as despesas supra mencionadas, conferem direito à dedução as despesas (artigo 21º, nº 2, do CIVA):

- a) Relativas a meios de transporte, quando a sua venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo, como seja o caso das empresas de venda ou locação de meios de transporte, táxis e escolas de condução;
- b) Relativas a viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens, alojamento, alimentação, bebidas e tabaco e despesas de receção, quando o sujeito passivo suporte a despesa em nome próprio mas por conta de um terceiro, a quem a debite com vista a obter o respetivo reembolso;

- c) Relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários e conferências, quando os contratos sejam celebrados com o prestador de serviços ou com entidade legalmente habilitada, o IVA é dedutível em 50%;
- d) Relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários e conferências, que tenham sido cobradas diretamente pelo organizador do evento, o IVA é dedutível em 25%.

Conforme Clotilde Palma (2005) refere, relativamente ao exercício do direito à dedução poderemos distinguir os seguintes tipos de sujeitos passivos:

- Sujeitos passivos com direito à dedução.
- Entre estes podemos distinguir aqueles que têm um direito à dedução integral ou total e os sujeitos passivos mistos que, praticando em simultâneo atividades que não conferem direito à dedução e actividades que conferem direito à dedução, têm um direito à dedução parcial, este é o caso das autarquias locais e que vamos analisar mais em pormenor posteriormente;
- Sujeitos passivos sem direito à dedução, que são aqueles que beneficiam exclusivamente de isenções incompletas.

Para exercer o direito à dedução do imposto suportado o sujeito passivo de IVA pode, conforme as circunstâncias em que se encontre, recorrer ao método subtrativo indireto, ao do reporte ou do reembolso.

Para determinar o imposto a entregar ao Estado, o sujeito passivo deve ter em conta, em cada período de tributação, o imposto liquidado e o dedutível, relativo às operações efetuadas nesse período, as regularizações efetuadas, o crédito do imposto reportado do período anterior e as regularizações a favor do Estado e do sujeito passivo.

No apuramento do imposto, pode acontecer que o montante do imposto a deduzir seja superior ao montante do imposto liquidado, neste caso, o sujeito passivo deverá recorrer ao método do reporte, de acordo com o qual o excesso será reportado para o período de tributação seguinte (nº 4 do artigo 22º do CIVA).

Todavia, nestas situações, em que o sujeito passivo fica numa situação de crédito perante o Estado e conseqüentemente ter direito a esses créditos, poderá optar por solicitar o reembolso do imposto, sendo este um critério supletivo.

O pedido de reembolso só é possível quando estiverem verificadas qualquer das seguintes condições (artigo 22º, nº 4 e seguintes do CIVA):

- a) O crédito persistir durante 12 meses consecutivos e o montante for superior a 250€;
- b) O crédito exceder 3.000€;
- c) Tenha havido a cessação da atividade ou a passagem a uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, a passagem ao regime especial de isenção ou ao regime especial dos pequenos retalhistas, quando o crédito seja superior a 25€.

A solicitação do reembolso não implica apresentação formal de qualquer pedido, limitando-se o sujeito passivo, quando poder optar entre o reporte e o reembolso, efetuar a sua escolha na declaração periódica.

O pedido de reembolso deve ser acompanhado dos elementos exigidos pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho. Os elementos são os seguintes:

1. Relação de clientes conforme modelo Anexo 1 ao despacho;
2. Relação de fornecedores conforme modelo Anexo 2 do despacho;
3. Relação das regularizações conforme modelo Anexo 3 do despacho.

O reembolso, quando devido, deve ser efetuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), até ao fim do 2º mês seguinte ao da apresentação do pedido.²

² Os procedimentos para a concessão de reembolsos de IVA encontram-se regulados no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 30 de junho, publicado no Diário da República, 2ª série, de 1 de julho.

1.11. Sujeitos passivos mistos

Sujeitos passivos mistos são aqueles que, desenvolvem atividades tributadas ou isentas com direito à dedução e, simultaneamente, atividades fora do conceito de atividade económica para efeitos de IVA ou isentas sem direito à dedução, têm de considerar as regras constantes do artigo 23º do CIVA para efeitos da determinação do IVA dedutível.

Para estes sujeitos passivos o direito à dedução é incompleto, pois apenas podem deduzir o imposto suportado para a realização das operações que lhe conferem esse direito, ou seja, as operações tributadas e as isentas com direito à dedução.

Deste modo, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações, a dedução é efetuada da seguinte forma (Abreu et. al., 2013):

- **Afetação real** – para as operações fora do conceito de atividade económica;
- **Afetação real ou percentagem de dedução (pro rata)** – para as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte da qual não confere o direito à dedução.

Sobre o exercício do direito à dedução pelas autarquias, objeto do nosso estudo, vide Ofício Circulado n.º 61137, de 9/7/87, da DSCA da Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA) (pro rata nas autarquias).

1.11.1. Método da afetação real

«O método da afectação real é o que mais se coaduna com as situações de facto, pelo que, teoricamente, seria desejável que todas as empresas fizessem esta opção.» (Palma, 2005: 174).

«O método da afetação real é de utilização obrigatória para os bens e serviços que tenham uma utilização, ainda que parcial, em operações não decorrentes de uma atividade económica.» (Abreu et. al., 2013: 402).

Este método implica a determinação do uso efetivo dos bens e serviços de utilização mista, tendo por base critérios objetivos de imputação, de que podem constituir

exemplos a área ocupada pelo setor, horas/homem, horas/máquina ou a massa salarial afeta a cada tipo de operações (art.º 23º, nº 2 do CIVA).

Na definição destes critérios deve ter-se em conta a natureza dos bens ou serviços, o tipo de atividade exercida, a forma como a empresa se encontra organizada e qual o grau de utilização que é dada pela empresa aos bens e serviços em causa.

O sujeito passivo que opte pela utilização do método da afetação real não tem que comunicar o facto à administração fiscal (AF). Contudo, a AT pode avaliar a idoneidade desses critérios e, se considerar necessário, impor fundamentalmente a adoção de critérios diferentes.

Caso o sujeito passivo que opte pela aplicação do método da afectação real tenha várias despesas comuns afectas a diversas actividades, o imposto suportado relativamente a estas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino, ou seja, é possível a coexistência da aplicação do método da afetação real com o método do pro rata (Palma, 2005: 174).

1.11.2. Método da percentagem de dedução ou pro rata

«O método do pro rata é o que, regra geral, se aplica às empresas mistas com actividades económicas distintas.» (Palma, 2005: 172).

«Este método caracteriza-se pelo facto de o direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução relativamente ao volume de negócios total.» (Abreu et. al., 2013: 401).

De acordo com este método, o cálculo do IVA dedutível tem por base o volume de negócios do sujeito passivo, a percentagem de dedução resulta de um fração em que o numerador inclui o valor anual, IVA excluído, das operações sujeitas a IVA e dele não isentas e as operações isentas com direito à dedução e no denominador o valor anual, IVA excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo no quadro da sua atividade económica, incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento (art.º 23, nº 4 do CIVA).

Do cálculo da percentagem de dedução são excluídas quer do numerador quer do denominador:

- As transmissões de bens do ativo imobilizado utilizado na atividade da empresa;
- As operações imobiliárias e financeiras, quando consideradas acessórias da atividade exercida pelo sujeito passivo;
- Os subsídios de equipamento;
- As operações fora do conceito de atividade económica.

A percentagem de dedução para determinado ano é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior, sendo sujeita a um acerto na última declaração do ano com base nos valores definitivos apurados.

A percentagem de dedução, ou seja, o quociente da fração, é sempre arredondada para a centésima imediatamente superior.

Ex: 58,19% = 59%.

No decorrer de cada exercício para determinação do imposto dedutível, os sujeitos passivos aplicam ao imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de cada período o pro rata provisório que é o definitivo do ano anterior.

Como os valores para a determinação do pro rata só são conhecidos no final do ano, o pro rata aplicado durante um determinado ano é o do ano anterior, efetuando-se a sua correção no ano seguinte, de acordo com os resultados obtidos através do pro rata definitivo do ano em causa (Abreu et. al., 2013: 403).

«Temos assim que as deduções efetuadas com base no pro rata provisório são deduções provisórias pelo que devem ser regularizadas de acordo com o pro rata definitivo determinado no ano seguinte.» (Abreu et. al., 2013: 403).

1.11.3. Regularizações dos bens do ativo imobilizado

«Os sujeitos passivos que utilizam o método da dedução do pro rata têm de proceder também a uma regularização mais complexa do imposto deduzido relativamente aos bens móveis e imóveis do seu ativo imobilizado.» (Abreu et. al., 2013: 405).

As regularizações das deduções de IVA relativas a bens do ativo imobilizado estão previstas no artigo 24.º, n.ºs 1 a 3, do CIVA (Lança, 2012: 316):

- a) Quando entre a percentagem de dedução do ano de início de utilização do bem e os anos civis posteriores houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais;
- b) Em caso de utilização do método da afetação real, quando nos anos seguintes ocorram alterações relevantes na sua proporção de utilização, considerando-se relevante quando exista uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a 250€.

Uma vez que a dedução parcial do imposto que onerou a aquisição do bem foi efetuada de uma só vez, com base na percentagem do ano de aquisição, posteriormente regularizada de acordo com o valor da percentagem definitiva, o imposto deduzido vai sofrer uma regularização anual, e durante um determinado período, de acordo com a variação da percentagem de dedução calculada anualmente pela empresa.

«O período de regularização previsto para os bens móveis é de cinco anos e para os bens imóveis, de vinte anos, sendo de aplicação genérica independentemente do período de vida útil dos bens em causa.» (Abreu et. al., 2013: 405).

Nos termos do artigo 24.º do CIVA está também prevista uma regularização aplicável ao imposto deduzido quando da aquisição dos bens de investimento, sempre que se verifique a sua transmissão durante os períodos de regularização.

2. Novas Regras de faturação

O DL n° 197/2012, de 24 de agosto, introduz alterações às regras de faturação em matéria de IVA, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva n° 2010/45/EU, do Conselho, de 13 de julho, que altera a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro.

Com a entrada em vigor do DL n° 197/2012 a expressão “fatura ou documento equivalente”, utilizada até agora no normativo do CIVA, é substituída pelo termo “fatura”. Simultaneamente, são derogadas todas as referências a “fatura ou documento equivalente”, constantes na demais legislação em vigor, as quais devem entender-se como sendo feitas apenas, à “fatura”. (Ofício Circulado 30136 de 2012/11/19).

2.1. Requisitos relativos à emissão da fatura

Nos termos do artº 29º do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma fatura, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não o solicitem, e pelos adiantamentos recebidos efetuados antes da transmissão dos bens ou das prestações de serviços.

As faturas podem ser emitidas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou ainda por um terceiro em nome e por conta do sujeito passivo. A autofaturação só é permitida quando existir acordo prévio, por escrito, entre o transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos; quando o adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da fatura e aceitou o seu conteúdo e tem que conter a menção “autofaturação”.

Nos termos do artigo 36º, n° 1 do CIVA a fatura deve ser emitida, nos seguintes prazos:

- Nos cinco dias úteis a contar do dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido;

- Na data do recebimento caso de pagamentos adiantados;
- Na data do recebimento quando este coincide com o momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º;
- No caso das prestações intracomunitárias de serviços, que sejam localizados noutros Estados membros, por aplicação da regra geral do art.º 6.º, até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido e exigível nos termos do art.º 7.º.

O n.º 5 do art.º 36.º do CIVA não sofre alterações, para que a fatura possa ser considerada de forma legal e servir de suporte ao direito à dedução, deve ser processada em duplicado, ter numeração sequencial e conter os seguintes elementos referidos nas alíneas a) a f):

- Identificação completa dos intervenientes das operações, bem como a respetiva identificação fiscal;
- Quantidades e denominação dos bens transmitidos ou dos serviços prestados bem como dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável;
- O preço, líquido do imposto, e outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas aplicáveis e o montante do imposto devido;
- O motivo justificativo da não liquidação do imposto, se for caso disso, (por exemplo operações abrangidas pelos artigos 9.º, 14.º, 53º, etc);
- A data em que os bens foram postos à disposição do adquirente, a data em que os serviços foram realizados ou a data em que foram efetuados pagamentos antecipados, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura;
- Nas faturas emitidas pelos sujeitos passivos, cuja liquidação do imposto é da competência do adquirente, deve ser aposta a menção “IVA – autoliquidação”

No entanto, por via do disposto no n.º 15, agora aditado, é dispensada a menção do nome e do domicílio do adquirente ou destinatário, quando este não seja sujeito passivo do imposto e o valor da fatura, com IVA excluído seja inferior a 1.000 euros. Contudo, a obrigação mantém-se sempre que tal menção for solicitada.

O n.º 16 do mesmo artigo, também aditado, determina a obrigação da menção do número de identificação fiscal quando o adquirente ou destinatário, não sujeito

passivo de imposto, o solicite. Efetivamente, quando não solicitada, tal menção não é obrigatória.

As faturas podem ser processadas por sistemas informáticos, ou ser pré-impressas em tipografias devidamente autorizadas pelo Ministro das Finanças, de acordo com as regras previstas no artigo 5.º do DL n.º 198/90, de 19 de junho.

Quando as faturas forem processadas por sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias devem ser inseridas pelo respetivo programa informático de faturação, conforme disposto no n.º 14 do artigo 36.º do CIVA e a sua numeração deve ser progressiva³.

As faturas podem ser emitidas por via eletrónica desde que o destinatário aceite e que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo mediante assinatura eletrónica avançada ou intercâmbio eletrónico de dados.

2.1.1. Fatura simplificada

Com as alterações introduzidas no artigo 40.º do CIVA é revogada a dispensa de faturação, conseqüentemente, deixa de ser possível a emissão de talão de venda, no entanto passa a ser possível emitir uma fatura simplificada em certas operações tributáveis, quando o imposto é devido no território nacional:

- Nas transmissões de bens efetuadas por retalhistas e vendedores ambulantes a adquirentes não sujeitos passivos, quando o valor da fatura, com exclusão do IVA, não seja superior a 1.000 euros;
- Em outras transmissões de bens e prestações de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatários dos serviços, quando o valor da fatura, com exclusão do IVA, não seja superior a 100 euros.

³ O programa informático utilizado deve assegurar a respetiva integridade operacional (art.º 5.º do DL n.º 198/90, de 19 de junho, com a redação dada pelo n.º 2.º, do art.º 45 da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12).

A fatura simplificada deve ser devidamente identificada como tal e deve conter os seguintes elementos:

- ✓ O nome ou denominação social e NIF do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- ✓ A quantidade e a denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- ✓ O preço, líquido de imposto, a taxa ou as taxas aplicáveis e o montante do imposto devido ou, o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou as taxas aplicáveis;
- ✓ O número de identificação fiscal do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, quando este seja sujeito passivo do imposto;
- ✓ O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso (Ofício Circulado n.º 30149/2013).

«A fatura simplificada deve, ainda, conter o número de identificação fiscal do adquirente dos bens ou destinatários dos serviços, **que não seja sujeito passivo de imposto**, quando este o solicite.» (Abreu et. al., 2013: 419)

A fatura simplificada pode ser processada por sistemas informáticos de faturação, nos termos do art.º 5.º do DL n.º 198/90, de 19/07, impressas em tipografias autorizadas ou por outros meios eletrónicos, como sejam as máquinas registadoras e outros terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas, com registo interno das operações.

Quando a fatura simplificada for emitida por sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias devem ser inseridas pelo respetivo programa informático.

Tal como Abreu et. al. (2013) refere considera-se cumprida a obrigação de faturação:

- 1- Nas prestações de serviços de transporte, de estacionamento, de portagens e de entradas de espetáculos, com a emissão do respetivo bilhete de transporte, ingresso, ou outro documento ao portador, comprovativo do pagamento;
- 2 - Nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas através de máquinas de distribuição automática que não permitem a emissão, com o registo das operações.

2.1.2. Documentos retificativos da fatura

Conforme determina o n.º 7 do artigo 29.º, quando o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados, por qualquer motivo, inclusive inexatidão, deve ser emitido documento retificativo da fatura.

São documentos retificativos da fatura, a nota de crédito, a nota de débito e a nota ou guia de devolução. O documento retificativo deve conter todos os elementos de identificação dos intervenientes da operação, referidos na alínea a) do artigo 36.º, bem como a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados.

Não pode assim ser emitida nova fatura como forma de retificação do valor tributável ou do correspondente imposto, sem prejuízo da possibilidade da anulação da fatura inicial e sua substituição por outra, quando a retificação se deva a outros motivos.

2.2. Alteração ao OE 2013 – Lei n.º 51/2013

Foi publicada no Diário da República, I.ª Série, n.º 141, de 24 de julho de 2013, a Lei n.º 51/2013, que procede à primeira alteração à Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE 2013), tendo introduzido alterações ao CIVA, cuja entrada em vigor ocorre no dia seguinte à sua publicação.

É aditado ao artigo 29.º do CIVA o n.º 20, com a seguinte redação:

20 – A obrigação referida na alínea b) do n.º 1 pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos pelas pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social, relativamente, às transmissões de bens e prestações isentas ao abrigo do artigo 9.º.

Com este aditamento, os organismos sem finalidade lucrativa, as IPSS, bem como as pessoas coletivas de direito público, podem, relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, cumprir a obrigação de faturação mediante a emissão de outros documentos, diferentes da fatura (Of. Circulado n.º 30149/2013).

O artigo 57.º é alterado em função da obrigação genérica de faturação para os sujeitos passivos do regime especial de isenção do artigo 53.º, estabelecida no artigo 58.º que passa a ter a seguinte redação:

«[...] As faturas emitidas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 53.º no exercício da sua atividade devem sempre conter a menção “IVA – regime de isenção”.»

O artigo 58.º é também alterado com a finalidade da obrigação genérica de faturação para os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção do artigo 53.º, passando a ter a seguinte redação:

«1 – Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, os sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 53.º devem cumprir o disposto nas alíneas b) e i) do n.º 1 do artigo 29.º e nos artigos 31.º, 32.º e 33.º»

«Permanecem, assim, dispensados da obrigação de faturação, os sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas nos termos do artigo 9.º, por força do disposto no n.º 3 do artigo 29.º, ambos do CIVA» (Of.Circulado 30149/2013).

2.3. Comunicação dos elementos das faturas à AT

Com as recentes alterações legislativas, a partir de 1 de janeiro de 2013, por causa da entrada em vigor do DL n.º 197 e n.º 198, de 24 de agosto de 2012, passou a ser obrigatória a comunicação à AT, por meios eletrónicos, dos elementos das faturas emitidas, até ao dia 25 do mês seguinte (versão do OE 2013), independentemente da periodicidade de entrega das declarações periódicas.

Passa a ser obrigatória a emissão de fatura para todas as prestações de serviços ou transmissão de bens, ainda que não sejam solicitadas pelos clientes, bem como pelos pagamentos realizados antes da data da transmissão de bens ou prestação do serviço.

Esta obrigação aplica-se a todos as entidades que emitam faturas ou documentos equivalentes.

Esta obrigação aplica-se, na generalidade, aos sujeitos passivos de IVA e compreende, para além das faturas, as faturas simplificadas, as guias ou notas de devolução, as notas de crédito e as notas de débito.

A comunicação dos elementos das faturas à AT poderá ser efetuada por uma das seguintes vias:

- Por transmissão eletrónica em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica;
- Através do envio do ficheiro SAF-T (PT) mensal, criado pela Portaria nº 321-A/2007, de 26 de Março;
- Por recolha direta dos dados da fatura numa opção do Portal das Finanças;
- Por outra via eletrónica, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Os elementos das faturas que devem ser comunicados são os seguintes:

- O número de identificação fiscal do emitente;
- O número da fatura;
- A data de emissão;
- A tipologia de documentos nos termos do ficheiro SAF-T (Fatura, Fatura Simplificada, Nota de Crédito, Nota de Débito);
- O número de identificação fiscal do adquirente, quando tenha sido inserido no ato da compra e pertença a um sujeito passivo de IVA ou quando o sujeito adquirente não seja sujeito passivo de IVA mas ainda assim tenha solicitado a inserção do NIF no ato de emissão;
- O valor tributável da prestação de serviços ou da transmissão de bens;
- As taxas aplicáveis;
- O motivo da não aplicação do imposto, se aplicável;
- O montante de IVA liquidado.

O envio das faturas aplica-se aos sujeitos passivos de IVA, sendo que é importante ter em atenção que conforme o n.º 2 do art. 2 do CIVA,

«O Estado e demais pessoas colectivas 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.»

Deste modo, no caso das autarquias, apesar de existirem dúvidas se a obrigatoriedade de emissão e comunicação das faturas à AT, seja para todas as transações, incluindo as efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade, na nossa opinião, as transações efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade (não sujeitas a imposto) não necessitam de comunicação à AT, contudo, as transações sujeitas a imposto e as transações sujeitas a imposto embora isentas nos termos do artigo 9º do CIVA devem ser comunicadas à AT.

2.4. Comunicação de Documentos de transporte

O DL n.º 198/2012, de 24 de agosto, introduz alterações ao regime de bens em circulação aprovado pelo DL n.º 147/2003, de 11 de julho, nomeadamente a obrigação de comunicação de documentos de transporte à AT com o intuito de combater a economia informal e a evasão fiscal.

Com a publicação da Portaria nº 161/2013, de 23 de abril, é esclarecido o modo de cumprimento das obrigações de comunicação dos documentos de transporte à AT bem como se estabelece a exclusão das obrigações de comunicação dos documentos de transporte sempre que o destinatário ou adquirente seja consumidor final.

De forma a permitir uma melhor adaptação dos sujeitos passivos às novas regras aplicáveis aos bens em circulação e por razões operacionais relacionadas com o novo sistema de comunicação por transmissão eletrónica de dados, estabelece-se que o novo regime apenas entrará em vigor no dia 1 de julho de 2013.

Nos termos do artigo 1º da Republicação do regime dos bens em circulação, todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de IVA deverão ser acompanhados de documentos de transporte.

Nos termos do nº 2 do artigo 2º do mesmo diploma:

Consideram-se «**bens em circulação**» todos os que se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de armazém de retém, por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afetação a

uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, [...].

No entanto, o artigo 3º do diploma, elenca uma série de exclusões do seu âmbito, tais como a alínea c) e j):

«c) Os bens pertencentes ao ativo imobilizado;

j) Os resíduos sólidos urbanos provenientes das recolhas efetuadas pelas entidades competentes ou por empresas a prestarem o mesmo serviço.»

Neste contexto, salvo melhor opinião, consideramos que a obrigação de comunicação de documentos de transporte, das autarquias, prende-se com os bens que não pertencem ao ativo imobilizado e aos resíduos sólidos urbanos.

No caso dos materiais para incorporar em prestações de serviços, pensamos ser necessário a comunicação do documento de transporte, no entanto, as ferramentas (não incorporadas nas prestações de serviços) não carecem de acompanhamento e de comunicação de documento de transporte.

Verificamos que existem ainda muitas dúvidas na aplicação desta legislação nas autarquias e por isso é um assunto muito controverso.

Segundo o artigo 4º do diploma, os documentos de transporte, que podem ser guias de remessa ou documentos equivalentes devem conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente;

b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;

c) Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo, nos termos do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

d) Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades.

As guias de remessa ou documentos equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga e a data e hora em que se inicia o transporte.

Segundo o artigo 5º do diploma, os documentos de transporte devem ser emitidos por via eletrónica, através de programa informático, através de software produzido internamente, diretamente no portal das finanças ou em papel.

Os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento, tenham um volume de negócios inferior ou igual a 100.000 euros, não são obrigados a comunicar à AT os elementos dos documentos processados.

A comunicação à AT deverá ser efetuada antes do início do transporte e da seguinte forma:

- Por transmissão eletrónica de dados para a AT, esta atribui um código de identificação ao documento e o transportador fica dispensado da impressão do documento de transporte.
- Através de serviço telefónico, com inserção no Portal das Finanças até ao 5º dia útil seguinte, se os documentos de transporte forem emitidos em papel, ou se o sistema da AT estiver inoperacional.

2.5. Aplicação do n.º 14 do artigo 36.º do CIVA

Como já vimos, o n.º 14 do artigo 36.º do CIVA, aditado pelo artigo 2.º do DL n.º 197/2012, determina que, a partir de 1 de janeiro de 2013,

nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, devem ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação.

O Ofício Circulado n.º 30156/2013 vem esclarecer o seguinte:

[t]em vindo a registar-se um crescendo de pedidos de informação relacionados com a emissão de faturas em papel pré-impresso, cujos elementos obrigatórios são complementados por programa ou equipamento informático de faturação, e eventuais consequências resultantes da sua utilização, nomeadamente em sede de exercício do direito à dedução do imposto.

Contudo, no que respeita ao exercício do direito à dedução, a alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA apenas exige que as faturas contenham os elementos referidos

nos artigos 36.º e 40.º, consoante se trate, respetivamente de fatura ou fatura simplificada.

Efetivamente, o exercício do direito à dedução do IVA não deve ser posto em causa quando o emitente da fatura não proceda de acordo com o disposto no n.º 14 do artigo 36.º do CIVA, o não cumprimento do disposto deve ser sancionado na esfera do emitente das faturas e não na do destinatário das mesmas.

O referido OC vem conceder aos sujeitos passivos um prazo de adaptação até 31 de dezembro de 2013, findo o qual devem observar o estrito cumprimento do disposto no n.º 14 do artigo 36.º do CIVA.

Capítulo II

3. As autarquias locais em Portugal

Nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais (artigo 235.º).

Em Portugal, as autarquias locais têm, desde 1976, dignidade constitucional. A organização democrática do Estado apreende a existência de autarquias locais, sendo estas pessoas coletivas de população e território dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução dos interesses próprios, comuns e específicos das respetivas populações.

No continente, as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas, estas últimas ainda por instituir. Atualmente, existem, em Portugal, 308 municípios, dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. O País tem ainda 4 259 freguesias, das quais, 4 050 no território continental e 209 nos territórios insulares.⁴

3.1. As autarquias como sujeitos passivos

A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º da Diretiva IVA bem como a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que define o âmbito de incidência objetiva do imposto, determina a sujeição a IVA das prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Clotilde Palma (2011) na sua tese de doutoramento salienta que o modelo comum do IVA apresenta ainda muitas deficiências. Ressalta entre os conceito-chave para uma aplicação mais uniforme do sistema comum o de sujeito passivo, noção que atendendo aos atributos da generalidade e neutralidade do imposto, é extremamente lata e heterogénea. Regra geral, a existência de um sujeito passivo, é condição sine

⁴ DGAL-Direcção-Geral das Autarquias Locais

qua non para a qualificação de uma operação como tributável, pelo que funciona como factor de delimitação do conceito de operação tributável. Sucede que, como já vimos no capítulo referente ao conceito de sujeito passivo de IVA, embora nos termos das regras do Direito da União Europeia as entidades públicas sejam consideradas sujeitos passivos do imposto, é-lhes aplicável uma delimitação negativa de incidência relativamente às atividades ou operações que pratiquem no exercício do seu ius imperii, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações. Contudo esta regra geral de não sujeição tem diversas exceções.

As autarquias praticam operações sujeitas a imposto e que são tributadas normalmente, tais como a distribuição de água, a exploração de parques de estacionamento, parques de campismo, piscinas municipais, etc.

As autarquias praticam também, operações sujeitas a imposto, embora isentas nos termos do artigo 9º do CIVA, que não são tributadas, tais como a construção de habitação social, serviço de remoção de lixos, creches e jardins de infância explorados pelas autarquias, locação de imóveis, equipamentos desportivos e culturais, mercados, etc.

As autarquias praticam, finalmente, operações no exercício dos seus poderes de autoridade, não sujeitas a imposto nos termos do artigo 13º da Diretiva IVA que corresponde ao nº 2 do artigo 2º do CIVA, tais como a construção e/ou reparação de estradas municipais, caminhos, jardins, praças públicas, escolas, cemitérios, saneamento, centros de saúde, iluminação pública, sinalização, etc.

Podemos assim concluir que as autarquias são apenas sujeitos passivos porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidos pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2º nº 2 do CIVA.

As autarquias são sujeitos passivos mistos pois praticam operações sujeitas que conferem direito a dedução e operações não sujeitas ou isentas que não conferem direito a dedução, podendo utilizar um dos métodos previstos no artigo 23º do CIVA, afetação real, pro rata ou os dois em conjunto.

3.1.1. Atividades das autarquias

A AF emitiu o Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro, de 1991, de caráter genérico onde se pretende proceder a um enquadramento de vários tipos de atividades realizadas pelas autarquias. Nesse Ofício procede-se a uma delimitação das atividades das câmaras municipais que não estão sujeitas a imposto, das atividades sujeitas, embora isentas, isenção que não confere o direito à dedução do imposto constante do artigo 9º do CIVA, e das atividades sujeitas a IVA e não isentas ou isentas conferindo o direito à dedução do imposto, indicando-se, neste caso, quais as taxas a aplicar (Palma, 2011).

O Ofício encontra-se hoje, em alguns casos, completamente desfasado da realidade, como facilmente se compreende dado o tempo em que foi elaborado, merecendo naturalmente actualização. Por outro lado, não pretende ser exaustivo, não contemplando diversas situações. É, contudo, ainda hoje um indicador do entendimento que a Administração Fiscal tem sobre as operações realizadas pelas câmaras municipais. (Palma, 2011: 371).

Deste modo consideram-se como atividades não sujeitas porque exercidas no uso de poderes de autoridade das câmaras e, como tal abrangidas no âmbito do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, por exemplo, as licenças de obras na via pública, de loteamento e obras, as taxas de saneamento e de conservação de esgotos, a inumação, cremação e exumação, tratamento de sepulturas e sinais funerários, concessão de terrenos, utilização de serviços diversos dos cemitérios, (exceto trabalhos de conta de particulares), a reprodução de elementos de exclusiva posse das câmaras municipais (processos de empreitadas, plantas topográficas, etc), as rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens do domínio público do Estado e domínio hídrico e obras de caráter coercivo realizadas em substituição dos senhorios e outras entidades a elas obrigados.

No referido Ofício, indicam-se, nomeadamente, como atividades sujeitas embora isentas nos termos do disposto no artigo 9.º do CIVA, a frequência de aulas de dança, ginástica, etc., as prestações de serviços médico-sanitários, os serviços prestados em creches, jardins de infância e lares de idosos, a utilização de instalações desportivas,

incluindo as piscinas quando diretamente exploradas pela câmara, e a locação de bens imóveis.

Finalmente, indicam-se, nomeadamente, como atividades sujeitas a imposto e não isentas ou isentas conferindo o direito à dedução, o estacionamento, entradas e outros serviços de campismo em parques de campismo, os serviços de fotocópias, a elaboração de projetos a terceiros, os bilhetes de entrada em instalações desportivas e de recreio, a concessão de exploração ou locação de instalações desportivas e de recreio, o apoio à reabilitação de imóveis de habitação degradados, o abate de animais (preparação, etc.), arrematação do direito de ocupação de lojas e outros locais dos municípios, as concessões ou cedência de explorações comerciais ou industriais, incluindo pedreiras e barreiras, os serviços de alimentação e bebidas (refeitórios, bares, cantinas, etc.), e a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos, incluindo parcómetros.

3.2. Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil

A regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, aditada pelo art. 1º do DL nº 21/2007, de 29 de janeiro, tendo em atenção os esclarecimentos transmitidos pelo Ofício-Circulado nº 30.101, de 2007.05.24, designadamente no ponto 1.6.4, não se aplica quando a aquisição daqueles serviços estiver diretamente relacionada com a atividade não sujeita, no exercício dos poderes de autoridade, cabendo ao prestador dos serviços liquidar o IVA que se mostre devido.

Nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 2º são sujeitos passivos de IVA

as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

Nos casos aí previstos, há a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos do CIVA.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização, a referência no articulado, a serviços em “regime de empreitada ou subempreitada” é meramente indicativa e não restritiva.

Atualmente, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 197/2012, as faturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverão conter, a expressão “IVA-autoliquidação”, anteriormente a expressão que a fatura deveria conter era “IVA devido pelo adquirente”.

3.2.1. Casos em que há inversão

Conforme refere o Ofício n.º 30.101, para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente:

- a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;
- b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

A regra da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil aplica-se quando a aquisição daqueles serviços estiver diretamente relacionada com a atividade sujeita, ainda que isenta nos termos do artigo 9º do CIVA.

Sendo as autarquias sujeitos passivos mistos, independentemente do método de dedução utilizado, afetação real ou pro rata, a regra de inversão aplica-se a todas as aquisições relacionadas com a atividade sujeita, tributada ou isenta, nos termos do ponto 1.6.3 do já referido Ofício-Circulado:

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

Conforme prescreve o ponto 1.6.4. do Ofício as autarquias apenas são sujeitos passivos porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2º, nº 2 do CIVA ou que o são face ao nº 3 do mesmo artigo 2º, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços diretamente relacionados com a atividade sujeita.

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

Em qualquer destes casos o adquirente (autarquia) deve, para o devido efeito, informar os respetivos prestadores dos serviços, quais as operações que dão ou não lugar à inversão do sujeito passivo.

A AF, através do já referido Ofício Circulado n.º 30.101, vem dar-nos uma ideia das atividades que considera tributadas, nomeadamente a distribuição de água, a exploração de parques de estacionamento, parques de campismo, etc., considerando como serviços de construção civil diretamente relacionados com a realização dos respetivos poderes de autoridade, nomeadamente, as obras de construção/reparação de sistemas de saneamento, as obras de construção/reparação/conservação/pavimentação de estradas municipais, arruamentos, caminhos, jardins, praças públicas, as obras de construção/reparação/manutenção de edifícios escolares, centros de saúde, obras de construção/remodelação de cemitérios, obras nas infra-estruturas elétricas da iluminação pública, etc. (Palma, 2011).

3.3. Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

A Lei n.º 33/2006, publicada no DR, Iª Série, nº 145, em 28 de Julho de 2006, altera o CIVA, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas.

A regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) do n.º1 do artigo 2º do CIVA, aplica-se a todos os sujeitos passivos, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial, que adquiram a outros sujeitos passivos

desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no Anexo E ao Código do IVA.

Com a implementação da regra de inversão, os sujeitos passivos cuja atividade habitual consista na transmissão dos bens e na prestação dos serviços mencionados no referido anexo E passam a ser excluídos do regime especial de isenção, previsto no artigo 53º e do regime dos pequenos retalhistas, previsto no artigo 60º do CIVA.

Nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens e/ou serviços a particulares, introduz-se a obrigatoriedade de auto-faturação.

As autarquias são muitas vezes fornecedores desses materiais, devem emitir a fatura mas não liquidar o IVA, o adquirente, ao receber a fatura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo essa operação ser efetuada na fatura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para esse efeito.

Tal como refere o Ofício Circulado 30098 de 11.08.2006:

2. Competindo ao adquirente a obrigação de liquidação do imposto e podendo em simultâneo exercer o direito à dedução, [...], este deve efectuar o registo do “IVA a favor do Estado”, no caso do IVA liquidado e do “IVA a favor do sujeito passivo”, no caso do IVA suportado dedutível, tendo em atenção o disposto no artigo 23º do CIVA quando se trate de sujeito passivo com limitações no direito à dedução.

A fatura emitida pelo vendedor/prestador dos serviços mencionados no anexo E, ao qual não lhe compete liquidar imposto, deve conter, o motivo da não liquidação do imposto e a expressão “IVA – Autoliquidação” (alteração introduzida pelo DL nº 197/2012), antes a expressão era “IVA devido pelo adquirente”.

3.4. Exploração de bares e cantinas pelas autarquias

O artigo 2.º, nº 3 do CIVA determina que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público serão, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam determinadas atividades, fora do âmbito dos seus poderes de autoridade, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

Como já vimos, os poderes de autoridade do Estado e demais pessoas coletivas de direito público definem-se como a suscetibilidade de tais entidades se poderem impor aos particulares e agir mesmo contra a vontade destes quando se trata da prossecução do interesse público.

O já referido OC n.º 174229/91, sobre o enquadramento em sede do IVA das atividades desenvolvidas pelas CM, considera o serviço de alimentação e bebidas (refeitórios, bares e cantinas, etc.) como atividades sujeitas a IVA e não isentas.

Relativamente à atividade de exploração de bares e cantinas pelas autarquias, não estamos na presença do exercício de poderes de autoridade para a prossecução do interesse público pelo que a autarquia será considerada sujeito passivo de imposto, salvo se as mesmas forem exercidas de forma não significativa nos termos do artigo 2.º n.º 3 do CIVA, situação que será definida, caso a caso, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, pode o Ministro das Finanças, definir as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

Conforme despacho de 93.03.22, de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento, exarado na Informação n.º 1159, de 93.01.27, da DSIVA, tem sido entendimento de que serão qualificáveis como exercidas de forma não significativa as atividades exercidas por pessoas coletivas de direito público, cujo volume de negócios não seja superior ao limite de 24.939,89 euros anuais (atualmente 25.000 euros).

Caso a autarquia não ultrapasse este limite deverá requerer a sua não sujeição a IVA através de requerimento dirigido ao Ministro das Finanças.

Caso a autarquia ultrapasse o montante mencionado, deverá proceder à liquidação do IVA que se mostre devido pelo exercício da atividade, contudo, no caso de se tratar de refeições fornecidas pela entidade patronal aos seus empregados não são passíveis de imposto, estão isentas nos termos do artigo 9.º.

A Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro, aditou ao artigo 9.º, um n.º 40 (atualmente n.º 36 do CIVA) no qual se estabeleceu que são isentas de IVA «as refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados», operações que, por não estarem previstas

no artigo 20º, não conferem direito à dedução do imposto suportado para a sua realização (Ofício Circulado 53598/89).

Contudo, uma vez que esta isenção pode ser desvantajosa para os sujeitos passivos, o artigo 28º da Lei nº 114/88, de 30 de setembro (OE 1989) estabelece que o Governo fica autorizado a permitir que os sujeitos passivos que exerçam essas atividades renunciem à isenção, como já tínhamos anteriormente referido, optando pela aplicação do imposto.

No entanto, cabe definir se no conceito de refeições referido no artigo 9º n.º 40 (atual 36º) se devem englobar apenas as refeições entendidas no sentido tradicional do termo, como sejam, pequenos almoços, almoços, merendas e jantares, ou quaisquer outros fornecimentos de alimentação e bebidas fora desse conceito tradicional, mas cada vez mais comuns no dia a dia das empresas e dos seus trabalhadores, como sejam os fornecimentos ao longo do dia, normalmente nas chamadas pausas diárias de café e outras bebidas, acompanhado ou não de alimentos.

Esta disposição é aplicada a todo o tipo de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados, quer se refiram às refeições tradicionais ou a outro tipo de fornecimentos, nomeadamente através de aparelhos de distribuição automática (Ofício Circulado 105643/88).

Concluindo, as refeições fornecidas em bares ou cantinas não são passíveis de imposto se se enquadrarem no artigo 9º nº 36 do CIVA que estabelece que estão isentos de IVA «Os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados». Salienta-se, contudo, que esta isenção se aplica apenas às refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados, não se englobando na isenção a transmissão de bens efetuada pelas empresas fornecedoras. Também não beneficia de isenção o débito dessas refeições aos empregados se os bares ou cantinas forem explorados por outras entidades que não sejam a própria entidade patronal (Autarquia).

3.5. Tarifas de Saneamento

Independentemente da sua natureza de serviço público, a atividade de recolha e tratamento de águas residuais quando exercida, ainda que no âmbito de um contrato de concessão de serviços públicos, por uma entidade de direito privado, não é enquadrável no âmbito da não sujeição estabelecida no n.º 2 do art.º 2º do CIVA.

As operações de recolha e tratamento de águas residuais, quando prestadas por pessoas de direito privado, estão sujeitas à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA.

No entanto, se as operações referidas no ponto anterior, mesmo quando executadas por pessoas de direito privado, forem efetuadas ao abrigo de contratos outorgados pelo Estado, pelas Regiões Autónomas, pelas autarquias locais, por associações de municípios ou pelas entidades referidas no n.º 2 do artigo 2º do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida (Lista I anexa ao CIVA).

No caso das operações de recolha e tratamento de águas residuais serem diretamente exercidas pelas autarquias são consideradas fora do campo de aplicação do imposto, por se tratar de operações efetuadas no exercício dos seus poderes de autoridade, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2º do CIVA, este entendimento já tinha sido esclarecido pelo Ofício Circulado 174229/91, considerando as taxas de saneamento não sujeitas por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade.

Porém, as taxas/tarifas inerentes a trabalhos de ligação de esgotos e obras afins são tributadas à taxa normal de IVA como decorre do esclarecido no ponto 3 do mesmo Ofício Circulado.

3.6. Empreitadas de bens imóveis

De acordo com o disposto na verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA, conjugado com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, aplica-se a taxa reduzida de 6% às

empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objecto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios,

empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam directamente contratadas com o empreiteiro.

Assim, para poder ser aplicada a taxa reduzida de IVA, torna-se necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- Que estejam em causa empreitadas de bens imóveis;
- Que os donos da obra sejam, entre outros, associações de municípios;
- Que as obras sejam directamente contratadas com o empreiteiro.

3.7. Parques de estacionamento nas vias públicas e parcometros

As autarquias, normalmente, cobram taxas por estacionamento em diversas artérias, por emissão de cartões de residente, de cartões de comerciante e profissional liberal, que titulam a possibilidade de estacionar em diversas artérias de estacionamento e por estacionamentos nos parques de estacionamento regularmente definidos.

Segundo o já referido OC n.º 174229/1991 estas atividades estão enquadradas nas atividades sujeitas a IVA na rubrica «locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos, incluindo parcometros».

No entanto, a natureza do regime jurídico de exercício das atividades de exploração de espaços de estacionamento realizados por um organismo público foram objeto de apreciação pelo TJUE no acórdão proferido no processo C-446/98, Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 14.12.2000, suscitado por um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo STA.

No caso Fazenda Pública/Município do Porto, a Fazenda Pública defendeu a sujeição a IVA da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, a Câmara a não sujeição, tendo-se a este propósito pronunciado a Comissão, o Governo português e alguns Governos de Estados membros (Palma, 2011: 296).

De acordo com o entendimento da AF portuguesa a Câmara Municipal comportava-se como qualquer outro operador do mercado, apesar de se tratar de uma autoridade pública. A AF entendia que a instalação de parquímetros e o pagamento das quantias

referentes ao estacionamento de veículos não estão compreendidos no âmbito de atuação dos poderes públicos e, por conseguinte, essa atividade deveria ser sujeita a IVA (Palma, 2011).

Por sua vez, o município do Porto defendeu que as suas actuações se subsumiam na política de tráfico, tratando-se de uma actividade desenvolvida no âmbito do Direito Público no exercício dos respectivos poderes de autoridade. Em seu entendimento, tal verifica-se quer no tocante à exploração do estacionamento na via pública quer noutras áreas de estacionamento (Palma, 2011: 296).

O Governo português apreciou apenas que só poderia considerar-se a hipótese da não sujeição a IVA na cessão de espaços para estacionamento na via pública e em áreas de estacionamento se tal cessão fosse efetuada diretamente por essas autoridades e não provocasse graves distorções de concorrência (ibid., 1).

No acórdão (processo C-446/98), o TJUE decidiu que a

locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos é uma atividade que, quando exercida por um organismo direito público, é exercida por este na qualidade de autoridade pública, na acepção do artº 4º, nº 5 primeiro parágrafo, da sexta Directiva, se essa actividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público.

Nesse acórdão Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, o TJUE reitera a necessidade de se verificar a inexistência de distorções de concorrência significativas, para que a atividade de locação de áreas de estacionamento de veículos efetuada por uma CM possa beneficiar da regra de não sujeição, embora o TJUE, não esclareça, quaisquer critérios para aferir se o exercício dessa atividade é suscetível de provocar distorções de concorrência.

Estas conclusões não deixam de ser surpreendentes, na medida que incumbe ao juiz nacional esta análise. Isto é, as conclusões do Acórdão são contraditórias. Começa por concluir-se pela competência do juiz nacional, para posteriormente se inferir que a actividade se realiza no âmbito de um regime próprio dos organismos de direito público quando o respectivo desenvolvimento implica o exercício de prerrogativas de autoridade (mas afinal não era precisamente esta questão que incumbia ao juiz nacional apurar?) (Palma, 2011: 299).

A AF considerou a decisão do TJUE omissa no tocante à possibilidade da não sujeição a IVA dessa atividade ser suscetível de provocar distorções de concorrência.

Na Informação vinculativa, processo n.º 3149, de 14.05.2012, a AF conclui que as atividades que consistem na exploração do estacionamento em diversas artérias, incluídas nas zonas de estacionamento de duração limitada regularmente definidas, assim como as taxas relativas à emissão de cartões de residente de comerciante e profissional liberal e as taxas devidas pelo estacionamento nos parques regularmente definidos, constituem atividades económicas sujeitas a IVA e dele não isentas, por força da derrogação prevista na subalínea b), da alínea 29), do artigo 9.º do CIVA, a qual refere «[a] locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos».

Em Portugal, a atividade de exploração de parques de estacionamento é efetuada por organismo públicos, nomeadamente autarquias em situações jurídicas equivalentes e em direta concorrência com operadores privados, portanto, mesmo que seja realizada no domínio do direito público, com utilização de prerrogativas de autoridade, não podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA estabelecido no n.º 2 do artigo 2.º, do CIVA, por tal sujeição ser susceptível de poder dar origem a distorções de concorrência não insignificantes.

3.8. Empresas municipais

A Lei 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o regime jurídico do sector empresarial local, onde se englobam, entre outras, as denominadas empresas municipais (EM), veio trazer novas regras à elaboração das suas contas e das relações com os seus titulares de capital, em especial com as autarquias locais (Grenha, 2008: 45).

As entidades empresariais locais são pessoas coletivas de direito público com natureza empresarial, constituídas nos termos da referida Lei 53-F/2006, que estabelece o regime jurídico do setor empresarial local, por municípios, associações e áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto.

São dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com capacidade jurídica em todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu objetivo.

Estas entidades estão sujeitas a tutela económica e financeira dos municípios, associações de municípios ou áreas metropolitanas, que as tenham constituído, a quem cabe, a aprovação dos planos de atividade, orçamento e contas, assim como de dotações de capital, subsídios e indemnizações compensatórias.

As empresas de âmbito municipal constituídas nos termos da Lei nº 58/98, de 18 de agosto, passaram a assumir a natureza de Entidades Empresariais Municipais (EEM), ficando sujeitas ao regime supra referido.

Segundo o artigo 3º da referida Lei 53-F/2006 as empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas:

1 — São empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas as sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais os municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto, respectivamente, possam exercer, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante em virtude de alguma das seguintes circunstâncias:

- a) Detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto;
- b) Direito de designar ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração ou de fiscalização.

2— São também empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas as entidades com natureza empresarial reguladas no capítulo VII da presente lei.

Embora a alteração da legislação abranja um regime mais vasto, o enquadramento fiscal das EM e das operações por estas efetuadas acarretam, algumas dúvidas, especialmente no que respeita à sujeição das mesmas em sede de IVA. O conceito de pessoas coletivas de direito público não abrange a realidade das EM, colocando-se dúvidas quanto ao estatuto público destas entidades. Para avaliar de tal realidade, torna-se necessário atender às atividades que praticam e em que qualidade, o que, por conseguinte, causa dificuldades na definição das EM como sujeitos passivos de IVA (Ramos, 2012).

Com a publicação do Orçamento de Estado para 2008, Lei nº 67-A/2007, verificaram-se profundas alterações no enquadramento do regime do IVA aplicável às relações existentes entre as autarquias e as empresas municipais, se antes estas prestações de serviço eram maioritariamente tributadas à taxa normal, com o OE 2008, passaram a constar nas verbas previstas na Lista I, ou seja, passaram a ser tributados à taxa reduzida.

Foi aprovada a Lei 50/2012 que revoga a Lei acima referida (Lei 53F/2006) e que tem como objetivo principal a “auto-sustentabilidade” das empresas municipais e o “reforço do controlo e da transparência”.

3.8.1. Operações efetuadas pelas EEM

De acordo com o disposto na Lei nº 159/99, de 14 de Setembro, são atribuições das autarquias locais no domínio da habitação, a disponibilização de terrenos para construção de habitação social, a promoção de programas de habitação a custos controlados e de renovação urbana, e o fomento e gestão do parque habitacional de arrendamento social.

No seguimento desta disposição as EEM podem desenvolver atividades de gestão e manutenção dos bairros municipais, promover ações de cobrança das rendas dos fogos municipais e respetivas atualizações, promover e executar obras de conservação e de beneficiação em edifícios municipais e espaços ajardinados, bem como todas as atividades complementares e subsidiárias que lhes estejam cometidas pelas entidades que as tutelam, dentro das respetivas atribuições.

Tendo em consideração o regime jurídico das EEM, as operações efetuadas por aquelas às entidades que as criaram e tutelam (os municípios, as associações de municípios ou as áreas metropolitanas), ainda que sejam ao abrigo de um regime de direito público, não constituem operações no âmbito dos poderes de autoridade, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (Ofício Circulado 30126/2011)

3.8.2. Caso GEBALIS

Analisámos um caso bastante polémico referente a empresas municipais, a Câmara Municipal de Lisboa (CML) transferiu para a GEBALIS – Gestão dos Bairros

Municipais de Lisboa, EEM, que é uma pessoa coletiva de direito público e de natureza empresarial, a cobrança das rendas dos fogos municipais localizados em bairros municipais.

A AF citou a GEBALIS para o pagamento do IVA acrescido de juros de mora do valor respeitante à cobrança dessas rendas, como se tratasse de uma mera entidade prestadora de serviços à Câmara Municipal de Lisboa.

Na moção n.º 4/CM/2010, de 28/12/2010, aprovada por unanimidade na reunião de câmara, a CML vem apresentar alguns considerandos, a saber, a transferência da gestão dos Bairros Municipais da cobrança das rendas dos fogos municipais dotando-a para isso de poderes de autoridade subjacentes às funções públicas que lhe foram cometidas, entre as atividades cometidas à GEBALIS figura a cobrança das rendas dos fogos municipais localizados em bairros municipais, esta cobrança não é um serviço prestado à CML mas sim às populações e o respetivo produto constitui receita própria da empresa.

As entidades públicas quando atuam com poderes de autoridade, como é o caso, não são considerados sujeitos passivos para efeitos de IVA e ainda que assim não fosse, a locação de bens imóveis está isenta de IVA nos termos do n.º 29 do artigo 9º do CIVA.

Nesta conformidade considera-se completamente inusitado o entendimento que os serviços da AF adotaram ao decidirem citar a GEBALIS, EEM para o pagamento do IVA.

Este entendimento carece de fundamentação legal e a ser aceite afeta, não só a GEBALIS, mas também todas as entidades públicas municipais com fins análogos em todo o país.

A ser aceite, seria socialmente inaceitável fazer repercutir sobre os moradores um aumento de renda correspondente à taxa normal de IVA.

A GEBALIS, EEM também contestou em sede própria este entendimento da AF, não se conformando de modo algum com este novo entendimento da AF, pois aquando das anteriores inspeções à empresa, nem a própria AT perfilhara com este entendimento.

A reclamação não foi atendida tendo a AF entendido proceder à liquidação oficiosa de IVA.

Simultaneamente a GEBALIS procurou da adequada fundamentação técnica deste inovador entendimento da AF, tendo solicitado à Professora Doutora Clotilde Palma e ao Doutor Carlos dos Santos, antigo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Este parecer foi claro ao contrariar peremptoriamente a posição assumida pela AF.

Sendo assim, os advogados da GEBALIS deduziram no Tribunal Tributário de Lisboa Impugnação contra a referida Execução Fiscal, de modo a sustentar o processo em causa.

A GEBALIS ficou convicta de que, com o referido parecer dos especialistas nesta matéria, as liquidações de imposto que deram origem aos processos instaurados serão anulados pelos Tribunais, se não mesmo pela estrutura hierárquica da AF à cabeça da qual figura o Senhor Ministro de Estado e das Finanças (Marques, 2010).

A Direção Geral dos Impostos recuou na interpretação das dívidas da GEBALIS ao Fisco.

3.8.3. Enquadramento em IVA da cedência precária de fogos municipais

De acordo com a jurisprudência do TJUE, a noção de locação de bens imóveis constitui, para efeitos da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Directiva do IVA, que tem correspondência no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, um conceito autónomo de direito comunitário que não se conforma com as normas civis dos vários Estados membros (Ofício Circulado 30126/2011).

A atribuição de fogos no regime de renda precária, quer a remuneração paga pelos moradores, tenha a designação de renda, taxa de ocupação ou qualquer outra, representa uma locação de bens imóveis, para efeitos do disposto no referido n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

Segundo a jurisprudência do TJUE, uma prestação de serviços onerosa para efeitos de IVA pressupõe a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido.

Uma dotação de receitas entre duas pessoas coletivas de direito público, na esfera de uma transferência de atribuições entre elas, não constitui a contraprestação de uma prestação de serviços.

Conforme prescrito no Acórdão de 30.03.1994, Tolsma, C-16/93, n.º 14, uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso e tributável se «existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário.»

De acordo com os contornos dados ao conceito de actividade económica pelo TJUE, a actividade de gestão patrimonial e financeira dos bairros municipais, dentro dos parâmetros de um contrato-programa estabelecido com o município segundo o qual a EEM retêm para si, a título de receitas próprias, os montantes cobrados aos munícipes, mas com a obrigação de entregar ao município uma percentagem fixada ou a fixar por este, não envolve a troca de prestações recíprocas entre ambas as entidades, pelo que não configura uma prestação de serviços para efeitos de IVA, na acepção do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA (Ofício Circulado 30126/2011).

4. Aplicação prática do IVA nas autarquias locais

Neste capítulo, para finalizar o nosso estudo acerca da aplicação do IVA nas autarquias locais em Portugal, resolvemos realizar um estudo prático através da realização de um inquérito por questionário às autarquias.

A finalidade desse estudo consiste em analisar se existe uniformidade no tratamento aplicado ao IVA nas operações praticadas pelas autarquias locais, inclusive no tratamento dos subsídios, da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil e no fornecimento de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

Por outro lado, com as alterações legislativas introduzidas pelos DL n° 197 e 198 de 2012, pretendemos compreender se as autarquias conseguiram se adaptar e quais as maiores dificuldades no cumprimento da legislação.

4.1. Metodologia

Para elaborar o estudo prático da dissertação acerca do tema escolhido selecionámos uma amostra de 35 (entre 2 a 3 por distrito) autarquias locais das 308 existentes em Portugal, que representa cerca de 11,36%.

Para o estudo do objetivo acima elencado elaborámos um inquérito via online na ferramenta “Google Drive” (Apêndice n° 1), o qual esteve disponível entre 23.10.2013 e 23.12.2013, que enviámos, por e-mail, a cada uma das autarquias escolhidas (Apêndice n° 2).

O inquérito foi elaborado de maneira a que a resposta fosse fechada e obrigatória para que a sua análise fosse mais fácil e estatisticamente mais fácil de tratar.

O inquérito foi constituído em 4 Grupos:

- Grupo I - Acerca do tratamento aplicado ao IVA por cada tipo de operações praticadas pelas autarquias;
- Grupo II – Acerca do método de dedução de IVA utilizado, sobre a regra de inversão do sujeito passivo e sobre a taxa aplicada às empreitadas;
- Grupo III – Acerca do tratamento dado aos subsídios obtidos pelas autarquias;

- Grupo IV- Acerca das alterações legislativas introduzidas pelos DL n.ºs 197 e 198, de 24 de agosto de 2012.

Através das respostas dadas e da análise efetuada tentámos perceber se existe unanimidade nas taxas de IVA aplicadas pelas diversas autarquias locais, quais as principais dificuldades com que estas se deparam no cálculo do imposto a deduzir, se estas consideram que existe obrigatoriedade de emissão de faturas para todas as transações incluindo as efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade e quais as principais dificuldades na comunicação das faturas e das guias de transporte à AT.

4.2. Análise dos inquéritos às autarquias

As respostas obtidas, das autarquias que se dignaram a responder, constam do Anexo I.

Da amostra selecionada para análise, correspondente a 35 autarquias, mas, que apesar da insistência, apenas conseguimos obter resposta de 11 municípios, que corresponde a 30,5% da amostra selecionada, a saber, Amarante, Amadora, Castelo Branco, Agueda, Sintra, Porto, Santarém, Santiago do Cacém, Lisboa, Lamego e Vila Real.

Consideramos que o universo conseguido é bastante restrito, no entanto, calculamos que conseguimos efetuar uma análise bastante aproximada da realidade do que pretendemos provar.

4.2.1. Análise das respostas do Grupo I

As autarquias praticam operações sujeitas a imposto, operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA e operações no exercício dos seus poderes de autoridade não sujeitas a imposto nos termos do n.º 2 do CIVA.

De algumas das operações praticadas pelas autarquias pedimos no inquérito para indicarem qual o tratamento aplicado ao IVA.

- 1) Nas operações relativas a afixação de editais relativos a pretensões que não sejam de interesse público, sete autarquias (64%) responderam “não sujeito a IVA”, três (27%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal” e apenas uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

No Ofício Circulado (OC) 174229/1991 esta operação consta como atividade sujeita a IVA à taxa normal, pelo que, como podemos verificar pelas respostas obtidas apenas 27% aplica o IVA corretamente.

- 2) Nas operações relativas aos autos de adjudicação ou arrematação em hasta pública, quatro autarquias (36%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”, igual percentagem respondeu “não sujeito a IVA” e três (27%) responderam “isento de IVA embora sujeito ao imposto”.

No referido OC esta operação consta como atividade sujeita a IVA à taxa normal, verificamos assim que apenas 36% aplica o IVA corretamente.

- 3) Nas operações relativas aos averbamentos não especialmente previstos, nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA” e duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.
- 4) Nas operações relativas a certidões, atestados, termos e outros documentos declarativos não especificados, a percentagem das respostas foi igual à pergunta anterior.
- 5) Nas operações relativas a horários de funcionamento dos estabelecimentos de venda ao público e prestação de serviços, a percentagem das respostas foi também igual à pergunta anterior.

No OC estas operações enquadram-se nas atividades não sujeitas por exercidas no uso dos poderes de autoridade (nº 2 do artigo 2º do CIVA) (atividades NS), verificamos assim que a maioria (82%) aplica o IVA corretamente. No entanto, nenhuma autarquia aplica qualquer taxa de IVA, o que, demonstra a dificuldade de entendimento entre IVA “isento” e “não sujeito”.

- 6) Nas operações relativas a fotocópias simples de documentos arquivados, da exclusiva posse da câmara municipal, sete autarquias (64%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e igual percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Estas operações enquadram-se na rubrica do referido OC «de reprodução de elementos de exclusiva posse das Câmaras Municipais [...]», enquadrada nas atividades não sujeitas por exercidas no uso dos poderes de autoridade, a maioria das

autarquias aplica o IVA corretamente (64%), no entanto, como o serviço de fotocópias se enquadra nas atividades sujeitas a IVA à taxa normal pode gerar dúvidas.

7) Nas operações relativas a fornecimento de outras fotocópias simples fora do uso de poderes de autoridade, nove autarquias (82%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”, uma (9%) respondeu “não sujeito a IVA” e igual percentagem respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Como já vimos na resposta anterior estas operações estão sujeitas a IVA à taxa normal, sendo assim, a maioria das autarquias (82%) aplica o IVA corretamente.

8) Nas operações relativas a plantas de localização, oito autarquias (73%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal” e uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Podemos enquadrar estas operações na rubrica já referida do OC, «de reprodução de elementos de exclusiva posse das Câmaras Municipais (processos de empreitadas, plantas topográficas, etc)», das atividades NS, a maioria das autarquias (73%) aplica o IVA corretamente.

9) Nas operações relativas a cartas topográficas de todo o município, nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA”, uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e igual percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Estas operações enquadram-se na rubrica da resposta anterior e, portanto, a maioria das autarquias (82%) aplica o IVA corretamente.

10) Nas operações relativas a ocupação do espaço aéreo nomeadamente palas, alpendres e toldos, dez autarquias (91%) responderam “não sujeito a IVA” e apenas uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

11) Nas operações relativas a ocupação do solo ou subsolo nomeadamente construções provisórias para festejos e cabine ou posto telefónico, as respostas foram precisamente iguais às da pergunta anterior.

12) Nas operações relativas a ocupações diversas nomeadamente postes e mastros, nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”

Estas operações enquadram-se nas atividades NS, na rubrica «de ocupação da via pública (quiosques, cabines telefónicas, toldos, antenas, guarda ventos, etc.)», e portanto a maioria aplica o IVA corretamente, mais uma vez verificamos que existe dificuldade na distinção entre o IVA “não sujeito” e “isento”.

13) Nas operações relativas a publicidade (anúncios luminosos, frisos luminosos, painéis, etc.), 10 autarquias (91%) responderam “não sujeito a IVA” e apenas uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Estas operações enquadram-se nas atividades NS na rubrica «de publicidade (anúncios luminosos, exposições, cartazes, vitrinas, espectáculos públicos, distribuição de impressos na via pública, etc.)», a maioria (91%) aplica o IVA corretamente.

14) Nas operações relativas a remoção de resíduos sólidos especiais, quatro autarquias (36%) responderam “não sujeito a IVA”, três (27%) responderam “sujeito a IVA à taxa reduzida”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e igual percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Como podemos verificar, a atividade de remoção de resíduos sólidos especiais gera bastante controvérsia, a maior percentagem (36%) considerou “não sujeito a IVA”, no entanto, na nossa opinião a aplicação correta do IVA deveria ser “sujeito a IVA à taxa reduzida”, por se enquadrar na verba 2.22 da lista I, bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, anexa ao CIVA «2.22 - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.»

15) Nas operações relativas a animais (captura, recolha, incineração e autanásia), oito autarquias (73%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e apenas 1 (9%) respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”

Na nossa opinião estas operações enquadram-se nas atividades sujeitas a IVA à taxa normal constantes do OC «abate de animais (preparação, etc.)», sendo assim a maioria das autarquias (73%) não aplica o IVA corretamente.

16) Nas operações relativas a cemitérios (inumações, exumação, ocupação de ossários, trasladações, etc.), nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA” e duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Este tipo de operações enquadram-se nas atividades NS do OC na rubrica «inumação, cremação e exumação, tratamento de sepulturas e sinais funerários, concessão de terrenos, utilização de serviços diversos dos cemitérios [...]» e por conseguinte a maioria (82%) aplica o IVA corretamente.

17) Nas operações relativas a veículos (licença de condução de ciclomotores), dez autarquias (91%) responderam “não sujeito a IVA” e apenas uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

18) Nas operações relativas a inspeção e fiscalização sanitária, as respostas foram iguais às da pergunta anterior.

Este tipo de operação enquadra-se nas atividades NS do OC na rubrica «de condução, trânsito e matrículas» e na rubrica «de inspeção e fiscalização sanitárias», a maioria (91%) aplica o IVA corretamente.

19) Nas operações relativas ao exercício de atividade em mercados, sete autarquias (64%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e a mesma percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Estas operações enquadram-se nas atividades NS do OC na rubrica «de exercício de actividades em mercados (inscrição e emissões de cartões)», a maioria (64%) aplica o IVA corretamente, no entanto, algumas autarquias sujeitam esta atividade à taxa normal do IVA.

20) Nas operações relativas a ocupação de lojas e bancas em mercados, seis autarquias (55%) responderam “não sujeito a IVA” e cinco (45%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Estas operações enquadram-se nas atividades sujeitas, embora isentas, constantes no OC na rubrica «ocupação simples de espaços em feiras e mercados (sem inclusão de equipamentos instalados e armazenados)», pelas respostas obtidas, concluímos, mais uma vez, que existe dificuldade na distinção do IVA “isento” e “não sujeito”.

21) Nas operações relativas ao exercício de atividade de vendedor ambulante, sete autarquias (64%) responderam “não sujeito a IVA” e quatro (36%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

22) Nas operações relativas a ocupação de lugares de terrado, as respostas foram conformes a pergunta anterior.

23) Nas operações relativas a utilização de quiosques, seis autarquias (55%) responderam “não sujeito a IVA”, quatro (36%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto e apenas uma (9%) respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

24) Nas operações relativas a venda em locais adjacentes à realização de eventos, seis autarquias (55%) responderam “não sujeito a IVA”, três (27%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto e duas (18%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”.

25) Nas operações relativas a taxa de avaliação acústica, nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA”, uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e a mesma percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Estas operações podem enquadrar-se nos poderes de autoridade das autarquias, apesar de não estarem identificadas no OC, a maioria aplica o IVA corretamente em qualquer das atividades mencionadas nas questões anteriores.

26) Nas operações relativas a entrada em museus municipais, cinco autarquias (45%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”, três (27%) responderam “não sujeito a IVA”, duas (18%) responderam “sujeito a IVA à taxa intermédia e apenas uma (9%) respondeu “sujeito a IVA à taxa normal”.

Esta questão também apresentou muita controvérsia, como podemos verificar as respostas foram muito divergentes, no entanto, no OC esta atividade está prevista nas atividades sujeitas embora isentas (Artº 9º do CIVA).

27) Nas operações relativas a utilização do auditório municipal, sete autarquias (64%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”, duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”, uma (9%) respondeu “não sujeito a IVA” e a mesma percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa intermédia”.

No que respeita a estas operações a maioria das autarquias aplica o IVA corretamente (64%), uma vez que esta atividade não se deve enquadrar nos poderes de autoridade.

28) Nas operações relativas a utilização de polidesportivos, cinco autarquias (45%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”, três (27%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”, duas (18%) responderam “não sujeito a IVA” e uma (9%) respondeu “sujeito a IVA à taxa intermédia”.

Estas operações enquadram-se nas atividades sujeitas, embora isentas referidas no OC, concluímos que apenas 45% das autarquias aplica o IVA corretamente.

29) Nas operações relativas a indemnizações por danos em património municipal, oito autarquias (73%) responderam “não sujeito a IVA” e três (27%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”.

Na nossa opinião estas operações consideram-se sujeitas a IVA, pois não são exercidas nos poderes de autoridade, e por isso apenas 27% das autarquias aplica o IVA corretamente.

30) Nas operações relativas a licenciamentos de atividades diversas, dez autarquias (91%) responderam “não sujeito a IVA” e apenas uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Estas operações enquadram-se nas atividades não sujeitas por exercidas nos poderes de autoridade das autarquias, a maioria aplica o IVA corretamente (91%).

31) Nas operações relativas a remoção de resíduos sólidos especiais equiparáveis a urbanos, quatro autarquias (36%) responderam “não sujeito a IVA”, três (27%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto, a mesma percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa normal” e apenas uma (9%) respondeu “sujeito a IVA à taxa reduzida”.

Esta questão também obteve respostas muito divergentes, no entanto, na nossa opinião, a atividade enquadra-se no OC nas atividades sujeitas embora isentas na rubrica «serviço público de remoção de lixo», apenas 36% aplica o IVA corretamente.

32) Nas operações relativas aos serviços de polícia municipal, nove autarquias (82%) responderam “não sujeito a IVA” e duas (18%) responderam “isento de IVA, embora sujeito ao imposto”.

Estas operações enquadram-se nas atividade exercidas nos poderes de autoridade das autarquias, a maioria (82%) aplica o IVA corretamente.

33) Nas operações relativas a exploração de parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros, sete autarquias (64%) responderam “sujeito a IVA à taxa normal”, duas (18%) responderam “não sujeito a IVA”, uma (9%) respondeu “isento de IVA, embora sujeito ao imposto” e a mesma percentagem respondeu “sujeito a IVA à taxa intermédia”.

Acerca das atividades de exploração de parques de estacionamento vide o ponto 3.7. da presente dissertação. Como verificamos a maioria (64%) aplica o IVA corretamente.

Concluindo:

A aplicação do IVA nas operações praticadas pelas autarquias ainda apresenta muitas dúvidas como podemos verificar pelas respostas obtidas que são bastante divergentes.

Apesar da maioria das autarquias estar a aplicar o IVA corretamente, o ideal seria que todas o fizessem para que houvesse unanimidade na aplicação do IVA.

Pelas respostas obtidas notámos também que existe ainda a “confusão” entre as atividades não sujeitas por exercidas no uso dos poderes de autoridade (IVA não sujeito) e as atividades sujeitas embora isentas (IVA isento).

Verificámos que, tal como Palma (2011) menciona, o referido OC encontra-se completamente desfasado da realidade e necessitava de ser alterado, por outro lado não contempla diversas situações e por isso causa dúvidas na aplicação do IVA nas operações praticadas pelas autarquias.

4.2.2. Análise das respostas do Grupo II

As autarquias são sujeitos passivos mistos pois praticam operações que conferem o direito à dedução do imposto (atividade tributada) e operações que não conferem o direito à dedução (atividade isenta e no exercício dos seus poderes de autoridade).

- Acerca da questão formulada sobre o método de dedução utilizado, quatro autarquias (36%) responderam que “utiliza o método de afetação real”, a mesma percentagem respondeu que “utiliza os dois métodos (pro rata e afetação real), duas (18%) responderam que “utiliza o método do pro rata e apenas uma (9%) “opta por não deduzir”.

Concluimos que os métodos mais utilizados pelas autarquias são o da afetação real e os dois métodos em conjunto (pro rata e afetação real) com a mesma percentagem (36%).

- Acerca da questão formulada sobre quando é que a autarquia aplica a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, sete autarquias (64%) responderam que aplicam “quando a aquisição desses serviços estiver diretamente relacionada com a atividade sujeita ainda que isenta nos termos do artigo 9º do CIVA”, três (27%) responderam “nunca aplica” e apenas uma (9%) respondeu “aplica em qualquer serviço de construção civil”.

Sobre a matéria em questão vide o ponto 3.2. da presente dissertação. Podemos verificar que a maioria das autarquias 64% aplica a regra de inversão do sujeito passivo corretamente, contudo, essa aplicação devia ser uniforme.

- Acerca da questão formulada sobre como é que a autarquia procede quando fornece desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, quatro autarquias (36%) responderam “emite a fatura mas não liquida o IVA, o adquirente liquida o imposto devido pela aquisição”, a mesma percentagem respondeu “não fornece desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis”, duas (18%) responderam “emite a fatura e liquida o IVA devido pela transação” e apenas uma (9%) respondeu “emite a fatura mas não liquida o IVA”.

Sobre esta matéria vide o ponto 3.3. da presente dissertação. Verificámos que, das autarquias que fornecem desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, a maioria procede corretamente na aplicação do IVA.

- Acerca da questão formulada sobre qual a taxa de IVA que a autarquia aplica, no caso de uma empreitada de bens imóveis da qual a autarquia é dono da obra e contrata diretamente o empreiteiro, as onze autarquias (100%) responderam “aplica a taxa de IVA reduzida”.

Acerca desta matéria vide o ponto 3.6. da presente dissertação. Concluímos que acerca das empreitadas de bens imóveis existe unanimidade na aplicação da taxa de IVA pelas autarquias.

4.2.3. Análise das respostas do Grupo III

As autarquias auferem receitas para investimentos provenientes de subsídios/transferências ou “subvenções” de entidades exteriores, constituindo receitas orçamentais correntes ou de capital.

- Acerca da questão formulada sobre quando é que a autarquia inclui o subsídio “subvenção” obtido no valor tributável sujeito a imposto, quatro autarquias (36%) responderam “o subsídio nunca é incluído no valor tributável”, a mesma percentagem respondeu “desconhece quando é que o subsídio é incluído no valor tributável e três (27%) responderam “quando o subsídio estiver diretamente relacionado com o preço de cada operação”.
- Acerca da questão formulada sobre como é que a autarquia procede no caso de um subsídio obtido que vise apenas projetos de investigação e desenvolvimento com vista à obtenção de novos equipamentos, cinco autarquias (45%) responderam “este subsídio não é considerado no valor tributável nem provoca alterações no direito à dedução”, quatro (36%) responderam “desconhece o procedimento aplicado a esse subsídio” e duas (18%) responderam “este subsídio não é considerado no valor tributável mas provoca alterações no direito à dedução”.
- Acerca da questão formulada sobre como é que a autarquia procede no caso de um subsídio de equipamento destinado a custear capital fixo, seis autarquias (55%) responderam “este subsídio não é tributado, nem influencia o direito à dedução,

porque não influencia nem o numerador nem o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata)”, quatro (36%) responderam “desconhece o procedimento aplicado a esse subsídio” e apenas uma (9%) respondeu “este subsídio não é tributado, mas influencia o direito à dedução, porque influencia o numerador e o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata)”.

Acerca desta matéria vide o ponto 1.8.1. da presente dissertação. Concluímos que uma grande parte das autarquias desconhece o procedimento aplicado aos subsídios. Contudo, no caso dos subsídios de equipamento destinado a custear capital fixo a maioria das autarquias (55%) tem conhecimento que esse subsídio não é tributado, nem influencia o direito à dedução, porque não influencia nem o numerador nem o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata).

4.2.4. Análise das respostas do Grupo IV

Com as alterações legislativas introduzidas pelos DL n.ºs 197 e 198, de 24 de agosto de 2012, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2013, consideram-se derrogadas todas as referências a “fatura ou documento equivalente” e passou a ser obrigatória a comunicação das faturas emitidas por todos os sujeitos passivos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

- Acerca da questão formulada sobre, quais as faturas que a autarquia comunica para cumprir a obrigatoriedade de comunicação, sete autarquias (64%) responderam “comunica apenas as faturas referentes a operações praticadas fora do âmbito dos poderes de autoridade”, três (27%) responderam “comunica todas as faturas emitidas” e apenas uma (9%) respondeu “não comunica nenhuma fatura”.
- Acerca da questão formulada sobre como é que a autarquia efetua a comunicação das faturas, oito autarquias (73%) responderam “gera o ficheiro SAF-T (PT)”, duas (18%) responderam “não comunica” e apenas uma (9%) respondeu “por inserção direta no portal das finanças”.

A partir de 1 de julho de 2013 passou também a ser obrigatória a comunicação das guias de transporte emitidas pelos sujeitos passivos que, no período de tributação

anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento tenham um volume de negócios superior a 100.000 euros.

- Acerca da questão formulada sobre como é que a autarquia efetua a comunicação das guias de transporte, seis autarquias (55%) responderam “comunica por transmissão eletrónica de dados” e cinco (45%) responderam “não comunica”.

Concluimos que em relação à comunicação das faturas emitidas, apesar das dúvidas existentes, no que respeita à introdução da nova legislação, a maioria das autarquias (64%) estão a comunicar apenas as faturas referentes a operações praticadas fora do âmbito dos poderes de autoridade.

Verificámos também que a maioria das autarquias (73%) para comunicar as faturas emitidas gera o ficheiro SAF-T (PT).

Apurámos também que, no que respeita à comunicação das guias de transporte, a maioria (55%) das autarquias, comunica através de transmissão eletrónica de dados. No entanto, existem muitas autarquias que não estão a comunicar as guias de transporte (45%), possivelmente porque ainda têm dificuldade em perceber quais as guias que se devem reportar.

- Finalmente foi pedido às autarquias selecionadas para indicarem, numa escala de um a cinco, em que o 1 correspondia a “nada satisfeita” e o 5 a “muito satisfeita”, qual o grau de satisfação com os métodos disponibilizados pela AT para a comunicação dos dados das faturas e das guias de transporte, sete autarquias (64%) atribuíram o número três e quatro (36%) atribuíram o número quatro.

Podemos concluir que as autarquias estão razoavelmente satisfeitas com os métodos disponibilizados pela AT para a comunicação dos dados das faturas e das guias de transporte.

5. Conclusão

O modelo comum do IVA ainda apresenta muitas deficiências. A noção de sujeito passivo atendendo à neutralidade do imposto é extremamente lata e díspar.

Embora as autarquias sejam consideradas sujeitos passivos de imposto é-lhes aplicável uma delimitação negativa de incidência relativamente às operações que pratiquem no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo quando cobrem taxas ou contraprestações, contudo, esta regra geral de não sujeição tem várias exceções e isenções.

Concluimos que as autarquias apenas são sujeitos passivos de IVA porque realizam operações sujeitas a imposto, operações que são tributadas normalmente e operações que embora sujeitas a imposto estão isentas (operações isentas ao abrigo do artigo 9º do CIVA); quando a autarquia realiza operações no âmbito dos seus poderes de autoridade, não é sujeito passivo de imposto (nº 2 do art. 2º do CIVA).

Esta norma acarreta diversas dificuldades de cálculo do imposto a deduzir. As autarquias são sujeitos passivos mistos e podem utilizar o método de dedução previsto no artigo 23º do CIVA, afetação real, pro-rata ou os dois métodos em conjunto, sendo este o método mais utilizado.

Atualmente as formas de gestão pública são muito diversificadas e complexas, e muitas vezes temos entidades privadas a agir com poderes de autoridade típicos de entidades públicas. As atividades próprias das autoridades públicas podem materialmente encomendar-se a uma entidade terceira que não tenha a natureza de organismo de direito público (Palma, 2011).

A Diretiva IVA determina que a não sujeição ao imposto se aplique aos organismos de direito público desde que atuem enquanto autoridades públicas. Um dos problemas fundamentais causados por esta norma consiste na questão jurídica de sabermos quando é que uma pessoa coletiva de direito público está a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, ou seja, o que se deverá entender por uma atividade exercida “na qualidade de autoridade pública” (ibid., 2011).

Como vimos, pelas respostas obtidas nos inquéritos, as autarquias têm uma grande dificuldade em saber quando estão a praticar operações no âmbito dos seus poderes de autoridade e por isso não aplicam corretamente o IVA nas atividades praticadas.

Verificámos ainda que, apesar de muitas autarquias estarem a aplicar o IVA corretamente, existe uma grande dificuldade em uniformizar a aplicação do IVA nas operações praticadas pelas autarquias, pois o Ofício Circulado 174229/91 está atualmente desfasado da realidade, dado o tempo em que foi elaborado, merecendo uma atualização. Por outro lado, como não pretende ser exaustivo não contempla diversas situações.

No caso de algumas atividades praticadas pelas autarquias, nomeadamente, a remoção de resíduos sólidos especiais, a entrada em museus municipais, a remoção de resíduos sólidos especiais equiparáveis a urbanos, etc., as respostas obtidas foram muito divergentes, o que demonstra realmente uma grande desigualdade no tratamento aplicado ao IVA e uma ruptura nos princípios da generalidade e neutralidade do imposto.

Inclusive no caso das atividades de exploração de parques de estacionamento, apesar da AF já se ter pronunciado acerca do assunto (Informação Vinculativa, processo nº 3149, de 14.05.2012), ainda existem muitas autarquias que não aplicam o IVA corretamente, ou seja, que não cobram IVA à taxa normal.

Averiguámos que apenas existe unanimidade no tratamento do IVA aplicado no caso de uma empreitada de bens imóveis da qual a autarquia é dono da obra e contrata diretamente o empreiteiro, pois todas as autarquias inquiridas responderam que aplicam a taxa de IVA reduzida.

Pelas respostas obtidas acerca dos subsídios concluímos que uma grande parte das autarquias desconhece o procedimento aplicado, apenas, no caso dos subsídios de equipamento destinado a custear capital fixo a maioria das autarquias tem conhecimento que esse subsídio não é tributado, nem influencia o direito à dedução, porque não influencia nem o numerador nem o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata).

Percebemos também que as alterações legislativas introduzidas pelos DL n.ºs 197 e 198, de 24 de agosto de 2012, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2013, que determinaram obrigatória a comunicação das faturas emitidas e das guias de transporte à AT estão a ser cumpridas pelas autarquias apesar das dúvidas ainda existentes.

As principais dificuldades na elaboração desta dissertação foram, para além das alterações constantes da legislação durante este ano, o impedimento para uma análise mais profunda da aplicação do IVA nas autarquias, foi a falta de colaboração das autarquias selecionadas para preencherem o questionário por inquérito enviado via online. Da amostra selecionada das 35 autarquias apenas responderam 11, sendo estas, uma amostra muito reduzida para o universo das 308 autarquias existentes em Portugal.

Contudo, analisámos os questionários enviados e pensamos que se aproximam muito da realidade das autarquias locais.

Na nossa opinião era necessário que fosse elaborado um documento para revogar o Ofício Circulado 174229/91, que fosse mais exaustivo e que tivesse um abrangimento maior das atividades praticadas pelas autarquias, pois o referido OC é ainda hoje um indicador do entendimento que a Administração Fiscal tem sobre as operações realizadas pelas autarquias e como já foi dito está completamente desfasado da realidade.

Referências Bibliográficas

- ABREU, Maria Irene; CARLOS, Américo; DURÃO, João; PIMENTA, Maria Emília – **Guia dos Impostos em Portugal 2013**. Sociedade Editora Quid Juris, 2013. ISBN 9789727246311.
- CATARINO, João; GUIMARÃES, Vasco (coord.); AFONSO, António; LANÇA, Cidália; CAMPOS, Diogo; MARTINS, Helena; MARTINS, Jesuíno; PIRES, José; CONTI, José; FILLIPO, Luciano; FAUSTINO, Manuel; VICTORINO, Nuno; AFONSO, Sérgio; MATIAS, Vasco – **Lições de Fiscalidade**. Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-404-788-1.
- DFK & ASSOCIADOS, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas – **Serviços de Construção Civil – Dez. 2012** [em linha]. [consult. 27 de Março 2013]. Disponível em <http://www.dfk.pt/public/file/OAT/.../01-serviços-de-construcao-civil-pdf>
- DIRECÇÃO GERAL DAS AUTARQUIAS - DGAL – **MUNICIPIOS** [em linha]. [consult. 28 de Março de 2013]. Disponível em <http://www.dgaa.pt>
- GRENHA, Carlos Manuel – **Transferências monetárias, seu enquadramento contabilístico e efeitos fiscais em sede de IVA nas empresas municipais** [em linha]. [consult. 25 de Março 2013]. Disponível em http://www.otoc.pt/downloads/files/1218011685_fiscalidade.pdf
- MARQUES, Luís Natal – **Resposta ao Jornalista Luís Rosa** [em linha]. [consult. 25 de outubro 2013]. Disponível em http://www.gebalis.pt/site/downloads/resposta_sol/resposta_sol.pdf
- LISBOA, Câmara Municipal – **Moção 4/CM/2010** – Aplicação de IVA à cobrança de rendas em bairros municipais pela GEBALIS, EEM [em linha]. [consult. 25 de Março 2013]. Disponível em http://www.gebalis.pt/site/index.php?option=com_content&task
- PALMA, Clotilde Celorico – **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade**. Edições Almedina, 2011. ISBN 978-972-404-382-1.
- PALMA, Clotilde Celorico – **A reforma do IVA: algumas propostas**. Revista TOC. ISSN: 1645-9237. Nº 135 (Junho 2011) pp 26-28.
- PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2005. 8683.
- PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado**. 5ª Ed. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4559-7.

RAMOS, Sérgio Alexandre Canarias – **O IVA no setor empresarial local e o tratamento fiscal dado às subvenções.** [em linha]. [consult. 26 de outubro 2013]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Fiscalidade2.pdf>

Legislação

DECRETO-LEI N.º 21/2007. **DR.1ª Série n.º 20** (29-01-2007) 822-827

DECRETO-LEI N.º 197/2012. **DR. 1ª Série n.º 164** (24-08-2012) 4656-4666

DECRETO-LEI N.º 198/2012. **DR. 1ª Série n.º 164** (24-08-2012) 4666-4677

DIRECTIVA 2006/122/CE do Conselho. **Jornal Oficial da União Europeia** (11-12-2006) L347/1-L347/118.

LEI N.º 33/2006. **D.R 1ª Série n.º 14.** (28/07/2006) 5372-5374

LEI N.º 50/2012. **DR 1ª Série n.º 169** (31-08-2012) 4933-4944

LEI N.º 53F/2006. **DR 1ª Série n.º 249** (29-12-2006) 395-402

PORTARIA N.º 161/2013 – **DR 1ª série – n.º 79** (23-04-2013) 2483-2485

Doutrina Administrativa

INFORMAÇÃO VINCULATIVA-**PROCESSO A200 2006039-BARES E CANTINAS – CÂMARA MUNICIPAL.** (7-11-2006)

INFORMAÇÃO VINCULATIVA – **PROCESSO N.º 305** – Empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, e ... (2010-02-12)

INFORMAÇÃO VINCULATIVA-**PROCESSO N.º 3149**-Estacionamento em diversas artérias da cidade (...). (14-05-2012)

INFORMAÇÃO VINCULATIVA-**PROCESSO T120 2005328-TARIFA DE SANEAMENTO.** (11-07-2007)

OFÍCIO CIRCULADO 105643/1988 – Direcção de Serviços do IVA - **Refeições** (17-11-1988)

OFÍCIO CIRCULADO 53598/1989 – Direcção de Serviços do IVA – **Refeições** (11-05-1989)

OFÍCIO CIRCULADO 174229/1991 DSCA- IVA – **CÂMARAS MUNICIPAIS.** (20-11-1991)

OFÍCIO CIRCULADO 30098/2006 – **Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis** (11-08-2006)

OFÍCIO CIRCULADO N.º 30101 – **Processo L121 2007 086**. (24-05-2007)

OFÍCIO CIRCULADO 30114/2009 - **Processo L121 2009163**. (25-11-2009)

OFÍCIO CIRCULADO 30126/2011 – IVA – **Actividade de gestão patrimonial e financeira dos bairros municipais, exercida por entidades empresariais locais**. (2011-04-15)

OFÍCIO CIRCULADO 30136/2012 – IVA – **Decreto-Lei nº 197/2012**, de 24 de agosto - Novas regras de faturação (2012-11-19)

OFÍCIO CIRCULADO 30141/2013 – IVA – **Decreto-lei nº 197/2012**, de 24 de Agosto – Novas regras de faturação – Instruções complementares ao ofício-circulado nº 30136 de 2012.11.19. (2013-01-04)

OFÍCIO CIRCULADO 30149/2013 – IVA – **Lei nº 51/2013**, de 24 de Julho. Alteração ao orçamento do estado para 2013. (2013-07-26)

OFÍCIO CIRCULADO 30156/2013 – IVA – **Aplicação do nº 14 do artigo 36º do Código do IVA** (2013-12-18)

Apêndice 1 - Questionário

Questionário (Aplicação do IVA nas Autarquias)

Este questionário foi elaborado no âmbito da dissertação do mestrado em Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Nota: Toda a informação recolhida neste questionário é estritamente confidencial.

Os dados serão utilizados unicamente para fins estatísticos sendo os resultados apresentados de uma forma agregada e totalmente anónima.

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa



ISCAL

GRUPO I

As autarquias praticam operações sujeitas a imposto, operações isentas nos termos do artigo 9º do CIVA e operações no exercício dos seus poderes de autoridade não sujeitas a imposto nos termos do nº 2 do CIVA.

Das seguintes operações praticadas pelas autarquias indique, por favor, qual o tratamento aplicado ao IVA por essa autarquia. *

	Isento de IVA, embora sujeito ao imposto	Não sujeito a IVA	Sujeito a IVA à taxa normal	Sujeito a IVA à taxa reduzida	Sujeito a IVA à taxa intermédia
Afixação de editais relativos a pretensões que não sejam de interesse público	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Autos de adjudicação ou arrematação em hasta pública	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Averbamentos, não especialmente previstos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Isento de IVA, embora sujeito ao imposto	Não sujeito a IVA	Sujeito a IVA à taxa normal	Sujeito a IVA à taxa reduzida	Sujeito a IVA à taxa intermédia
Certidões, atestados, termos e outros documentos declarativos não especificados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Horários de funcionamento dos estabelecimentos de venda ao público e prestação de serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fotocópias simples de documentos arquivados, da exclusiva posse da câmara municipal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fornecimento de outras fotocópias simples fora do uso de poderes de autoridade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plantas de localização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cartas topográficas de todo o município	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocupação do espaço aéreo nomeadamente palas, alpendres	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Isento de IVA, embora sujeito ao imposto	Não sujeito a IVA	Sujeito a IVA à taxa normal	Sujeito a IVA à taxa reduzida	Sujeito a IVA à taxa intermédia
e toldos					
Ocupação do solo ou subsolo nomeadamente construções provisórias para festejos e cabine ou posto telefónico	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocupações diversas nomeadamente postes e mastros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Publicidade (anúncios luminosos ou iluminados, frisos luminosos, painéis, etc)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Remoção de resíduos sólidos especiais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Animais (captura, recolha, incineração e eutanásia)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cemitérios (inumações, exumação, ocupação de ossários, trasladações, etc)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Isento de IVA, embora sujeito ao imposto	Não sujeito a IVA	Sujeito a IVA à taxa normal	Sujeito a IVA à taxa reduzida	Sujeito a IVA à taxa intermédia
Veículos (licença de condução de ciclomotores)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inspecção e fiscalização sanitária	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exercício de atividade em mercados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocupação de lojas, bancas em mercados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exercício de atividade de vendedor ambulante	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocupação de lugares de terrado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de quiosques	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Venda em locais adjacentes à realização de eventos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Taxa de avaliação acústica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entrada em museus municipais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Isento de IVA, embora sujeito ao imposto	Não sujeito a IVA	Sujeito a IVA à taxa normal	Sujeito a IVA à taxa reduzida	Sujeito a IVA à taxa intermédia
Utilização do auditório municipal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de polidesportivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Indemnizações por danos em património municipal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Licenciamentos de atividades diversas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Remoção de resíduos sólidos especiais equiparáveis a urbanos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Serviços de polícia municipal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exploração de parques de estacionamento nas vias públicas e parcómetros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

GRUPO II

As autarquias são sujeitos passivos mistos pois praticam operações que conferem o direito à dedução do imposto (atividade tributada) e operações que não conferem o direito à dedução (atividade isenta e no exercício dos seus poderes de autoridade).

Sendo essa autarquia um sujeito passivo misto qual o método de dedução que utiliza? *

- Utiliza o método de afetação real
- Utiliza o método do prorata
- Utiliza o método de dedução total do imposto

- Opta por não deduzir
- Utiliza os dois métodos (prorata e afetação real)
- **Quando é que essa autarquia aplica a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil? ***
- Quando a aquisição desses serviços estiver diretamente relacionada com a atividade não sujeita - exercício dos poderes de autoridade
- Quando a aquisição desses serviços estiver diretamente relacionada com a atividade sujeita ainda que isenta nos termos do artigo 9º do CIVA
- Aplica em qualquer serviço de construção civil
- Nunca aplica
- **Como é que essa autarquia procede quando fornece desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis? ***
- Emite a fatura mas não liquida o IVA, o adquirente liquida o imposto devido pela aquisição
- Emite a fatura e liquida o IVA devido pela transação
- Emite a fatura mas não liquida o IVA
- Não fornece desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis
- **No caso de uma empreitada de bens imóveis da qual a autarquia é dono da obra e contrata diretamente o empreiteiro qual a taxa de IVA que aplica? ***
- Aplica a taxa de IVA reduzida
- Aplica a taxa de IVA normal
- Aplica a taxa de IVA intermédia
- Está isenta de IVA

GRUPO III

As autarquias auferem receitas para investimentos provenientes de subsídios/transferências ou "subvenções" de entidades exteriores, constituindo receitas orçamentais correntes ou de capital.

Quando é que essa autarquia inclui o subsídio "subvenção" obtido no valor tributável sujeito a imposto? *

- Quando o subsídio estiver diretamente relacionado com o preço de cada operação
- O subsídio é sempre incluído no valor tributável
- O subsídio nunca é incluído no valor tributável
- Desconhece quando é que o subsídio é incluído no valor tributável
- **Como é que essa autarquia procede no caso de um subsídio obtido que vise apenas projetos de investigação e desenvolvimento com vista à obtenção de novos equipamentos? ***
- Este subsídio não é considerado no valor tributável nem provoca alterações no direito à dedução
- Este subsídio é sempre considerado no valor tributável

- Este subsídio não é considerado no valor tributável mas provoca alterações no direito à dedução
 - Desconhece o procedimento aplicado a esse subsídio
- Como é que essa autarquia procede no caso de um subsídio de equipamento destinado a custear capital fixo? ***
- Este subsídio é tributado, mas não influencia o direito à dedução, porque não influencia nem o numerador nem o denominador da fracção determinante da percentagem de dedução (pro-rata)
 - Este subsídio não é tributado, nem influencia o direito à dedução, porque não influencia nem o numerador nem o denominador da fracção determinante da percentagem de dedução (pro-rata)
 - Este subsídio não é tributado, mas influencia o direito à dedução, porque influencia o numerador e o denominador da fracção determinante da percentagem de dedução (pro-rata)
 - Desconhece o procedimento aplicado a esse subsídio

GRUPO IV

Com as alterações legislativas introduzidas pelos Decreto-lei nº 197 e 198 de 2012, a partir de 1 de Janeiro de 2013, consideram-se derrogadas todas as referências a "fatura ou documento equivalente" e passou a ser obrigatória a comunicação das faturas emitidas por todos os sujeitos passivos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Quais as faturas que essa autarquia comunica para cumprir a obrigatoriedade de comunicação? *

- Não comunica nenhuma fatura
- Comunica apenas as faturas referentes a operações praticadas fora do âmbito dos poderes de autoridade
- Comunica todas as faturas emitidas
- Comunica apenas as faturas referentes a operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade

Como é que essa autarquia efetua a comunicação das faturas? *

- Gera o ficheiro SAF-T (PT)
- Por transmissão eletrónica de dados em tempo real
- Por inserção direta no portal das finanças
- Não comunica

A partir de 1 de Julho de 2013 passou também a ser obrigatória a comunicação das guias de transporte emitidas pelos sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento tenham um volume de negócios superior a 100.000 euros. Como é que essa autarquia efetua a comunicação? *

- Comunica por transmissão eletrónica de dados
- Comunica através de serviço telefónico

- Não comunica

Indique qual o grau de satisfação com os métodos disponibilizados pela AT para a comunicação dos dados das faturas e das guias de transporte. *

1 2 3 4 5

Nada satisfeita Muito satisfeita

Identificação da autarquia. *

Apêndice 2 – E-mail enviado às autarquias

Exmo.(a) Senhor(a) Responsável pelo Setor da Contabilidade,

Sou Técnica Superior na Câmara Municipal da Amadora, no Departamento Financeiro, e venho por este meio solicitar a vossa colaboração no preenchimento do inquérito: “**Aplicação do IVA nas autarquias**”.

Este pedido prende-se com o facto de ser aluna do mestrado em Fiscalidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) e encontrar-me, neste momento, a desenvolver a Dissertação intitulada “**A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias**” sob a orientação da Professora Doutora Clotilde Palma.

O referido inquérito será dirigido a uma amostra seleccionada de 35 autarquias (entre 1 a 3 por Distrito) e encontra-se disponível na página Web:

<https://docs.google.com/forms/d/1vYHAnyhup6uBeKM3FwDJ8DzIR-X4IMxP9b7p3f5aRmw/viewform?embedded=true>

Alerto para a necessidade das respostas serem as mais rigorosas possíveis.

No referido inquérito solicita-se o nome do Município por uma questão de controlo das respostas recebidas. No entanto, a divulgação dos dados será de forma agregada e totalmente anónima, toda a informação recebida será tratada confidencialmente e em nenhum caso se realizarão considerações particulares.

Qualquer esclarecimento podem contactar-me através do e-mail (lurdes.m.silva@sapo.pt) ou (lurdes.silva@cm-amadora.pt).

Muita obrigada pela colaboração.

Com os melhores cumprimentos,

Anexo 1 – Respostas ao questionário