

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



ISCAL

O REGIME DE EXIGIBILIDADE DE CAIXA NO IVA

Sónia Patrícia Duarte Ferreira

LISBOA, JANEIRO DE 2011

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

O REGIME DE EXIGIBILIDADE DE CAIXA NO IVA

Sónia Patrícia Duarte Ferreira

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

LISBOA, JANEIRO DE 2011

AGRADECIMENTOS

A realização desta dissertação apenas foi possível devido ao contributo de inúmeras pessoas. Apesar do cariz individual deste trabalho, a colaboração de todos os intervenientes foi essencial para a obtenção dos resultados que aqui serão apresentados. Assim, necessito de expressar os meus sinceros agradecimentos:

À minha orientadora, Doutora Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma, por todo o apoio na elaboração deste trabalho, pelos conselhos e pelo excelente exemplo de profissionalismo.

Aos meus Amigos e familiares e a todos que directa ou indirectamente colaboraram neste estudo, o meu muito obrigado.

Ao Movimento “IVA com recibo”, representado pela Dra. Sofia Santos, por toda a colaboração, disponibilidade e celeridade nos esclarecimentos.

Aos meus Pais, pela compreensão, paciência e apoio incondicional, com que sempre me incentivaram.

Ao Luís, por toda a colaboração e apoio, que me auxiliou a ultrapassar todos os obstáculos ao longo deste percurso.

A todos que directa ou indirectamente, colaboraram neste estudo.

RESUMO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado sucedeu ao imposto de transacções em 1986. Este imposto é um imposto indirecto, geral sobre o consumo e de matriz comunitária. Para que possamos ter noção de quando o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado, é essencial ter em conta as normas sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto.

A Lei 15/2009, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2009, consagra um novo regime de exigibilidade do IVA para as prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias. Este regime é optativo na medida em que as transportadoras podem optar pelo regime geral, em que o imposto só é exigível no momento da colocação dos bens à disposição do adquirente ou da prestação efectiva de determinado serviço. Já no regime de exigibilidade numa base de caixa, o imposto só se torna exigível no momento em que se efectua a liquidação do documento de facturação.

Em outros países da UE existem regimes semelhantes, em termos de exigibilidade de imposto como: Alemanha, Bélgica, França, Irlanda e Reino Unido.

A implementação do regime numa base de caixa na área do transporte nacional de mercadorias, foi avaliada e analisada, tendo sido apurado uma fraca adesão a este regime, por motivos de diversa ordem.

O regime foi apontado como muito desvantajoso, sendo que se deve ao aumento dos aspectos burocráticos e administrativos, para além da pressão efectuada pelos clientes para não opção.

Palavras-chave: base de caixa, exigibilidade, facto gerador, IVA, transporte de mercadorias.

ABSTRACT

The Value Added Tax succeeded tax transactions in 1986. This tax is an indirect tax, general consumption tax, and Community array.

So we can be aware of when the tax is due and is payable by the State, it is essential to take into account the rules on the event and chargeability of tax.

15/2009 Law, which entered into force on January 1st 2009, establishes a new scheme in which payment of VAT for the supply of domestic road transport of goods. This scheme is optional in that the carriers can opt for the general, where the tax is only payable at time of entry of goods to the purchaser or the actual provision of certain service. In the scheme liability on a cash basis, the tax only becomes payable when it is carried out the liquidation of the billing document.

In other EU countries there are similar schemes in terms of tax liability as Belgium, France, Ireland and the UK.

The implementation of the scheme on a cash basis in the area of national goods transport, was evaluated and tested, having been discharged, a low uptake of the scheme, for reasons of various kinds.

The scheme has been identified as very unfavorable and is due to increased bureaucratic and administrative aspects, in addition to the pressure made by customers not to switch.

Keywords: cash basis, chargeability, event, VAT, freight.

ÍNDICE

Lista de abreviaturas	viii
Lista de figuras.....	ix
Introdução	1
1. Breve análise e enquadramento histórico	3
1.1. Caracterização do imposto	3
1.2. Facto gerador e exigibilidade do imposto	5
2. A exigibilidade numa base de caixa em Portugal.....	10
2.1. Empreitadas e subempreitadas de Obras Públicas	10
2.2. Entregas às cooperativas agrícolas.....	16
2.3. Transporte rodoviário nacional de mercadorias	20
3. A exigibilidade numa base de caixa na União Europeia	21
3.1. Enquadramento.....	21
3.2. Alemanha	22
3.3. Bélgica.....	25
3.4. França	30
3.5. Irlanda.....	35
3.6. Reino Unido	37
4. Análise da Lei n.º 15/2009.....	41
5. O Movimento “IVA com recibo”	47
6. Sondagem a empresas nacionais de transporte rodoviário de mercadorias.....	55
6.1. Metodologia do Inquérito.....	55
6.2. Breve análise aos elementos da amostra	56
6.3. Análise dos dados obtidos	59
Conclusão.....	69
Bibliografia	73
Anexos	82

Lista de abreviaturas

AF - Administração Fiscal

Art.º - artigo

CEE - Comunidade Económica Europeia

CECA - Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

DL - Decreto-Lei

EFC - Estatuto Fiscal Cooperativo

EM – Estados membros

IT - Imposto de transacções

IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado

OE - Orçamento de Estado

PME(s) – Pequena(s) e Média(s) Empresa(s)

REC - Regime de exigibilidade de caixa

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

RITI - Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

STA - Supremo Tribunal Administrativo

UE - União Europeia

Lista de figuras

Figura 1: Análise de obtenção de respostas.	56
Figura 2: Inquiridos por zona geográfica.....	57
Figura 3: Inquiridos por volume de proveitos em 2009.....	58
Figura 4: Análise à dimensão da frota dos inquiridos.	59
Figura 5: Quantidade de empresas de transporte rodoviário nacional de mercadorias. .	60
Figura 6: Percentagem de empresas de transporte rodoviário nacional de mercadorias.	60
Figura 7: Análise aos inquiridos que efectuam a actividade de transporte rodoviário de mercadorias a título principal.	61
Figura 8: Análise aos inquiridos com conhecimento da Lei n.º 15/2009.	61
Figura 9: Análise em termos de opção pelo regime de exigibilidade.	62
Figura 10: Análise das empresas, por localização geográfica, que efectuaram a opção pelo regime de exigibilidade.....	63
Figura 11: Facturação em 2009 das empresas que optaram pelo regime.	63
Figura 12: Análise em termos de vantagem do regime.	64
Figura 13: Análise em termos de vantagem do regime percentualmente.	65

Introdução

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto que incide sobre o consumo da generalidade dos bens e serviços, sendo caracterizado como um imposto geral sobre o consumo. Para além disso, é ainda um imposto indirecto e um imposto de matriz comunitária plurifásico.

É visível a importância deste imposto, na medida em que afecta todos os sujeitos passivos, sendo que a sua forma de funcionamento pode não ser bem aceite por todos os sujeitos passivos. A questão da exigibilidade do imposto, tem vindo a ser ultimamente muito contestada, sendo que com o despoletar da crise económica as dívidas incobráveis têm vindo a aumentar e a agravar a saúde financeira das organizações. Assim, os passivos de imposto para além de não receberem o dinheiro, ainda têm de entregar o imposto liquidado ao Estado, sendo que só após o término de todo o processo de insolvência é possível obter a certidão de incobrabilidade, que permitirá a recuperação do imposto já entregue.

Outro factor importante para o aumento deste descontentamento, foi a imolação de um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 28 de Maio de 2008 (Processo n.º 0279/08), que não aprovou a posição da Administração Fiscal (AF) de aplicação de uma coima a um sujeito passivo por não ter entregado o IVA liquidado em facturas emitidas, pelo facto de não ter recebido esse valor do seu cliente.

A AF pretendia que fosse aplicada uma coima a este sujeito passivo, de acordo com o art.º 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), dado não ter sido efectuada a entrega do imposto já liquidado a jusante, tendo sido efectuada a sua dedução a montante.

O STA chegou à mesma conclusão que o tribunal de primeira instância, reiterando que não exista uma norma propriamente prevista para esse incumprimento, tendo vindo a levantar muitas dúvidas aos sujeitos passivos de IVA.

De acordo com o actual código do IVA, regra geral, o imposto é exigível no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente ou no momento da prestação de um serviço, sendo que o seu recebimento nada influencia o momento da entrega do imposto ao Estado.

Contudo, já estão previstos em Portugal alguns regimes de excepção em termos de exigibilidade de IVA, para: empreitadas e subempreitadas de obras públicas, entregas às cooperativas agrícolas e o transporte rodoviário nacional de mercadorias.

O regime de exigibilidade previsto para o transporte rodoviário nacional de mercadorias foi o mais recentemente estabelecido, em Abril de 2009, posteriormente à polémica resultante da aprovação do acórdão do STA e impulsionado pelo movimento “IVA com recibo”.

Assim, este trabalho teve como objectivo analisar os regimes de exigibilidade numa base de caixa de IVA previstos em Portugal, de forma a apurar a sua aplicabilidade prática e a razoabilidade de tanta contestação.

Para desenvolver o tema, este trabalho foi estruturado em seis partes. Assim, no Capítulo I foi realizado um enquadramento histórico, no Capítulo II uma abordagem inicial aos regimes existentes em Portugal e no Capítulo III uma análise aos regimes previstos em outros países europeus, dado o cariz comunitário do imposto em análise. Quanto ao Capítulo IV, foi reservado para analisar a Lei n.º 15 de 2009 e o Capítulo V para caracterizar o Movimento “IVA com recibo”, dada a sua importância para a compreensão do tema em estudo. Por último, no Capítulo VI foi apresentada uma sondagem a empresas nacionais de transporte rodoviário de mercadorias, de forma a apurar se o mesmo tem vindo a ser utilizado, dado o seu cariz facultativo.

A metodologia adoptada foi a pesquisa exploratória, que se apoia em análises documentais e bibliográficas, sistematizando o tema desenvolvido por vários autores, de modo a alcançar os objectivos propostos. Para além disso, em termos de estudo prático foi utilizada a metodologia de inquérito, para efectuar uma investigação acerca da temática em estudo.

1. Breve análise e enquadramento histórico

1.1. Caracterização do imposto

O IVA surgiu em 1986 em substituição do imposto de transacções (IT). O IT, por sua vez, foi criado em 1966 e tinha como característica principal o facto de ser um imposto monofásico, isto é, era um imposto que incidia sobre uma única fase do processo produtivo.

A elaboração do Código do IVA (CIVA) ocorreu aquando da candidatura de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), apesar da nossa entrada não estar totalmente garantida, mas sabendo que existia a imposição, de acordo com a 6ª Directiva Comunitária¹, que procedeu à standardização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros (EM) da CEE, sendo assim tratado como um imposto de matriz comunitária. No entanto, este modelo não foi adaptado integralmente por Portugal tendo ocorrido diversas alterações.

Para além dessa imposição, a adopção a este imposto tornava-se prioritária visto que o modelo antigo já tinha diversas limitações: as receitas fiscais não aumentavam como era necessário, enquanto ocorria uma subida das taxas como tentativa de contrabalançar a situação, um aumento das injustiças devido à concorrência desleal e um aumento de fraude e evasão fiscal. Mas, o aumento da fraude e evasão fiscal devia-se também ao facto de existirem diversas deficiências no nosso sistema de serviços, como meios de fiscalização e repressão das relações fiscais.

O IVA é um imposto que tem como características essenciais o facto de ser um imposto indirecto, um imposto geral sobre o consumo e um imposto de matriz comunitária plurifásico.

De acordo com Palma (2006:76), considera-se um imposto indirecto dado que:

“[...] é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados.

¹ Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, reformulada e revogada pela Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006.

O método substractivo indirecto consiste na liquidação e dedução do imposto, entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução, em cada uma das fases do circuito económico. Tal não sucede com os particulares e sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, que para efeitos de IVA actuam como “consumidores finais”, dado não terem em sede deste imposto direito à dedução do IVA suportado, tendo, conseqüentemente, que suportar inevitavelmente o peso deste imposto.”

Quanto à segunda característica mencionada, o facto de ser um imposto geral sobre o consumo, deve-se essencialmente à incidência objectiva mencionada no nº 1 do art. 1.º do CIVA:

“1 - Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

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

Este imposto tem como objectivo a tributação sobre todas as transacções económicas², sendo que pretende tributar, tendencialmente, todas as acções inerentes ao consumo, incidindo essencialmente sobre essas transacções efectuadas a título oneroso.

É ainda essencial mencionar a que se deve a referência deste imposto como um imposto comunitário, sendo que tal se deve ao facto de se ter adoptado um sistema comum de IVA na UE, sendo a aplicação da Sexta Directiva do IVA (mencionada no ponto seguinte) de carácter obrigatório por parte de todos os EM. Assim, os EM devem efectuar a transposição desta directiva, revogada pela Directiva do IVA, para nível nacional, existindo a substituição dos modelos anteriormente existentes.

Tem sido notória a importância deste imposto, não só em Portugal, como em outros países da UE e a nível mundial, dada a quantidade de receita gerada. Sem este imposto

² De acordo com Palma (cfr 2006:76-77).

os governos teriam de definir outras formas de gerar receita, ou reduzir os benefícios concedidos.

1.2. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Para estabelecer o momento da exigibilidade do imposto, em primeiro lugar é essencial ter presente a noção de facto gerador do imposto, sendo que apesar da ligação entre estes termos, é notória a sua distinção.

Em termos legislativos, está definido no art.º 10.º da Sexta Directiva do Conselho da CEE (de 17 de Maio de 1977), transposto para o CIVA nos arts. 7.º e 8.º. É efectuada a distinção entre o factor gerador do imposto e o seu momento de exigibilidade. Enquanto o primeiro é o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres inerentes a esta relação, a exigibilidade consiste no direito que a administração fiscal tem de exigir, a partir de determinado momento, o pagamento do imposto. Regra geral, verifica-se no momento em que, segundo o regime aduaneiro aplicável, estas se devam considerar realizadas. Nabais, (cfr 2007:605).

A Sexta Directiva, isto é, a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, pretende a harmonização das legislações dos Estados-membros, no que toca aos impostos sobre o volume de negócios, estabelecendo um sistema comum em termos de IVA.

Esta Directiva, de 17 de Maio de 1977, foi revogada em 28 de Novembro de 2006, pela Directiva 2006/112/CE, dado ter surgido a necessidade de efectuar não só uma actualização, como algumas alterações tendo em conta o aumento da fraude e evasão fiscal.

É no seu art.º 62.º que vem prescrito a noção de facto gerador e exigibilidade do imposto, a saber (2006:19):

“Para efeitos da presente directiva, entende-se por:

1) «Facto gerador do imposto», o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) «*Exigibilidade do imposto*», 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.”

A questão é abordada de uma forma mais clara na citação efectuada abaixo, sendo evidenciado que a distinção entre facto gerador e exigibilidade do imposto não foi transposta para nível nacional.

Para Palma (2008:128),

“As regras sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto respondem-nos à questão de saber quando é que o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado. São dois aspectos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.

O nosso legislador não define o que se entende por facto gerador e exigibilidade do imposto.”

Ganhão (cfr 2003:71), explicita que, em termos de IVA, existe uma diferença entre o momento em que surge o imposto e o momento em que o mesmo passa a ser devido ao Estado. O primeiro momento diz respeito ao facto gerador do imposto e o segundo à sua exigibilidade. Geralmente, estes dois momentos são coincidentes, mas nem sempre tal se verifica.

De acordo com o CIVA, na generalidade, a exigibilidade do imposto surge aquando das transmissões de bens, nas prestações de serviços, nas importações³ e nas aquisições intracomunitárias⁴. Em cada uma destas operações, a exigibilidade do imposto obedece a determinados critérios. Na transmissão de bens o imposto é exigível quando os bens são colocados à disposição do adquirente, sendo que no caso de uma prestação de serviços tal acontece aquando da efectivação dos mesmos. No caso das importações, a exigibilidade do imposto ocorre no momento determinado pelas disposições aplicáveis

³ art.º 7.º n.º 1 do CIVA.

⁴ art.º 13.º do RITI.

aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum. Já no caso das aquisições intracomunitárias todas as normas estão prescritas no RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias), não ficando a questão da exigibilidade esquecida. Assim, de acordo com o art.º 13.º do RITI o imposto torna-se exigível:

- “a) No 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido;*
 - b) Na data da emissão da factura ou documento equivalente, se tiverem sido emitidos antes do prazo previsto na alínea a).*
- 2 — O disposto na alínea b) do número anterior não é aplicável quando a factura ou documento equivalente respeitarem a pagamentos parciais que precedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.”*

Quanto ao momento em que o imposto é devido, está mencionado no art.º 12.º do RITI, que ocorre aquando da colocação dos bens à disposição do adquirente.

No entanto, é necessário referir o art.º 8.º do CIVA (republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho), pois se existir obrigação legal de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do art.º 29.º, a exigibilidade do imposto ocorre:

- “a) Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;*
 - b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;*
 - c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.*
- 2 - O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.”*

Deve ser tido em conta o art.º 36.º do CIVA, relativamente ao prazo legal para emissão da factura ou documento equivalente, sendo emitidos o mais tardar ao 5º dia útil seguinte em que o imposto é exigível.

Já o n.º 2 do art.º 29.º deixa em aberto os casos de excepções previstos na lei, no que toca à exigibilidade do imposto numa base de caixa.

No fundo, em termos de regime geral, é o momento de emissão do documento legal que define a exigibilidade do imposto. O legislador estabeleceu que deve ser respeitado o prazo de cinco dias úteis, após a disponibilização dos bens ao seu adquirente ou após a prestação do serviço, sendo que quando tal prazo não é respeitado, será o seu limite o momento a considerar em termos de exigibilidade de imposto.

Na prática, não há possibilidade de controlo do cumprimento destes prazos, sendo que aquando da emissão da factura ou documento equivalente, o contribuinte assegura que cumpriu tal requisito. Só após a confrontação entre vários documentos como guias de remessa ou transporte (nas situações em que existam) e as respectivas facturas, é possível averiguar se estão a ser cumpridos todos estes requisitos legais, estando dificultada a tarefa de fiscalização por parte dos organismos competentes.

Relativamente ao regime de exigibilidade numa base de caixa (REC), não é necessário ter em conta estas particularidades estando a tarefa aparentemente facilitada, mas sim o momento em que ocorre o pagamento, sendo esse o momento de exigibilidade do imposto.

Este regime já está previsto para determinadas actividades, sendo aplicável em pequena escala e com algumas particularidades, que irão ser mencionadas no próximo capítulo.

Segundo Santos (2009:33-35),

“O regime de exigibilidade de caixa (REC) em Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) consiste em diferir o momento da exigibilidade de pagamento do IVA para o momento do pagamento do preço pelo adquirente dos bens ou serviços. Em linguagem corrente significa, pois, cobrança do IVA na emissão do recibo e não na emissão da factura.

[...] Portugal foi, no tempo do XIII Governo Constitucional, autorizado a criar um REC em duas situações pontuais: no caso das empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que são donos da obra o Estado, as

Regiões Autónomas ou certos institutos públicos; e no das entregas de produtos da sua própria exploração agrícola feitas por cooperadores às cooperativas agrícolas. Recentemente, após prévia comunicação às instâncias comunitárias, veio a ser criado outro REC relativo a serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias.”

A 1 de Janeiro de 2009 entrou em vigor a Lei 15/2009, que se aplica às prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias⁵, de acordo com o previsto no DL n.º 239/2003, de 4 de Outubro, que estabelece o regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

Foi reservado o capítulo quarto, para efectuar uma análise extensiva acerca desta lei. No entanto, o legislador definiu no art.º 7.º da lei acima mencionada, que as transportadoras poderiam optar pelo regime geral, de acordo com o previsto nos nºs 1 e 2 do art.º 8.º do CIVA.

⁵ De acordo com Grilo (2009:55):

“[o] regime vem, relativamente às prestações de serviços referidas no seu artigo 1.º, determinar o diferimento da exigibilidade do imposto que onera essas operações, para o momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

No entanto, como resulta do n.º 2, do artigo 2.º do regime, o diferimento da exigibilidade tem como limite o prazo a que se refere o n.º 7 do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro, aditado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho, fixado em 30 dias, salvo se prazo superior não resultar de disposição contratual, após a apresentação da respectiva factura pelo transportador, em qualquer dos casos contados a partir da: – Data de emissão da factura ou documento equivalente por parte do transportador; – Da data limite para a respectiva emissão, caso o mesmo não tenha sido cumprido. Por outro lado, o imposto é ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributárias.”

2. A exigibilidade numa base de caixa em Portugal

A nível nacional o tratamento da exigibilidade do IVA é efectuada maioritariamente, tendo por base o regime geral, isto é, o art.º 7.º n.º 1 do CIVA. Contudo, o legislador tem vindo a alterar o CIVA, de forma a estar mais adequado à realidade e às necessidades do sujeito passivo, tendo sempre em conta o normativo Europeu.

Este capítulo foi reservado para efectuar uma abordagem aos regimes de excepção em termos de exigibilidade de IVA, existentes à data em Portugal, a saber: empreitadas e subempreitadas de obras públicas, entregas às cooperativas agrícolas e o transporte rodoviário nacional de mercadorias.

2.1. Empreitadas e subempreitadas de Obras Públicas

O primeiro regime especial, em termos de exigibilidade de IVA, que surgiu em Portugal foi relativamente às actividades de empreitadas e subempreitadas de obras públicas, sendo que entrou em vigor a 31 de Outubro de 1997.

Esta temática foi legislada pelo DL n.º 204/97, de 9 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 127-B/97, de 20-12 pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro e pelo DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

O DL n.º 204/97, ao abrigo da autorização legislativa mencionada no art. 35.º n.º 1, da Lei n.º 52-C/96 de 27 de Dezembro, aprova o Orçamento de Estado (OE) para 1997, para além de efectuar alterações ao CIVA e ao RITI.

Na sua introdução é referido: “[...] *destaca-se também a introdução de um regime especial de exigibilidade de caixa para as prestações de serviços de empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado.*”

O art.º 1.º do DL n.º 204/97 cinge-se a mencionar o âmbito de aplicação, que vai de encontro à citação anterior, isto é, aplica-se às empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado. De seguida, foi necessário deixar bem claro o conceito de Estado, sendo que neste regime engloba a administração central e os seus serviços locais “*e as regiões autónomas, regime este extensível às empreitadas e subempreitadas em que são donos das obras os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, ou seja, o IEP, o ICOR e o ICERR*” (Ganhão, cfr 2003:71).

Em termos de exigibilidade, é indicado no art.º 3.º, do DL em referência, o que deve ser tido em consideração (1997):

“1 - O imposto relativo às prestações de serviços a que se refere o artigo 1.º é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, relativamente às subempreitadas presume-se que o recebimento total do preço ocorre no último dia útil do mês seguinte àquele em que for efectuado o pagamento total da empreitada, o qual se tem por verificado ainda que existam montantes retidos a título de garantia.

3 - O empreiteiro deve comunicar ao subempreiteiro a data do recebimento total do preço da empreitada, para efeitos do disposto no número anterior, não ficando a exigibilidade do imposto dependente daquela comunicação.

4 - O imposto é ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributáveis.”

É necessário ter ainda em consideração a incidência subjectiva deste imposto, ou seja, mesmo as pessoas singulares ou colectivas que não sejam sujeitos passivos de imposto e o mencionem em factura ou documento equivalente, passam a ter a obrigatoriedade de proceder da mesma forma que os restantes sujeitos passivos, de acordo com o art.º 2.º n.º 1 c) do CIVA.

Apesar de existir a possibilidade de diferir o momento da exigibilidade do imposto, conforme mencionado acima, Ganhão (cfr 2003:71) reitera que tal diferimento não anula a emissão da facturação destes serviços, de acordo com o previsto nos artigos 28.º e 35.º do CIVA. As facturas devem ter uma numeração especial, para além de ser essencial mencionar-se «IVA exigível e dedutível no pagamento». No caso da emissão de recibo, é obrigatória a sua emissão, dado o carácter de exigibilidade e dedução do imposto no momento do pagamento. Também deve ser usada uma série especial, onde mencione a respectiva taxa aplicável e a menção à factura que lhe deu origem. Como nos restantes documentos decorrentes das operações económicas, deve ser processado em duplicado, sendo o original para o cliente e o duplicado para o prestador de serviços.

No que concerne ao diferimento do pagamento, o n.º 3 do art.º 6.º refere que:

“[o] disposto no número anterior é ainda aplicável relativamente às importâncias recebidas em data posterior à verificação da exigibilidade do imposto, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 3.º, devendo, nestes casos, ser mencionada no recibo a data em que ocorreu a exigibilidade [sic]”.

Foi previsto pelo legislador o carácter facultativo deste regime, na medida em que o sujeito passivo pode sempre optar pela aplicação das regras de exigibilidade do regime geral, de acordo com o disposto no art.º 8º do CIVA. Tal opção obedece ao cumprimento dos trâmites legais, de acordo com o n.º 2 do art.º 4.º do DL n.º 204/97, de entrega de um requerimento na *“[...] repartição de finanças da área da sede ou domicílio do sujeito passivo, o qual, uma vez deferido pelo director distrital de finanças, produzirá efeitos a partir do mês seguinte ao da data do deferimento”*.

Na ausência de notificação de decisão após 30 dias da entrega do requerimento, o sujeito passivo poderá considerar o deferimento como aceite.

Ainda é mencionado no n.º 4 do referido art.º 4.º, que esta opção não tem carácter vinculativo, visto que pode ser sempre efectuado um novo requerimento, solicitando o enquadramento no regime especial.

É ainda mencionado no art.º 9.º, os cuidados a ter em termos contabilísticos, de forma a cumprir o n.º 3 do art.º 44.º do CIVA⁶:

“a) O valor das operações⁷ a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, líquidas de imposto;

⁶ “As operações mencionadas [...] devem ser registadas de forma a evidenciar:

- a) O valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável;
- b) O valor das operações isentas sem direito à dedução;
- c) O valor das operações isentas com direito à dedução;
- d) O valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, com relevação distinta do respeitante às operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, bem como dos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente.”

⁷ “[...] imposto relativo às prestações de serviços a que se refere o artigo 1.º é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido. DL 204/97 art.º 3º n.º 1.”

b) O valor do imposto respeitante às operações mencionadas na alínea anterior, com relevação distinta do montante ainda não exigível.

2 - O registo das operações mencionadas no número anterior deverá ser evidenciado de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos.”

A Direcção de Serviços do IVA, emitiu o Ofício-Circulado 92219/97, de 11/09 com o propósito de clarificar algumas questões relacionadas com a aplicação prática do DL n.º 204/97.

Este ofício refere-se a todo o DL em causa, sendo que foi reservado o capítulo 3 para clarificar o regime de exigibilidade do IVA, nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas, sendo de seguida apenas mencionado o que se considerou relevante.

A primeira questão evidenciada é o âmbito de aplicação⁸, sendo esclarecido o conceito de administração central e seus serviços locais, exemplificando assim:

“[...] direcções escolares direcções regionais de saúde, repartições de finanças, etc.

Não são abrangidas pelo Regime Especial as empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que sejam donos da obra, designadamente, as regiões autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos e as empresas públicas.”

No que refere à exigibilidade é explicitado que, caso exista recebimento parcial do preço, será esse o momento de exigibilidade, apenas na parte do preço efectivamente recebida.

No que toca ao recebimento total do preço, foi necessário esclarecer os sujeitos desta acção, de forma a serem correctamente identificados. Foi então mencionado no ponto 3.2 do ofício em análise, que:

“[t]ratando-se de subempreitadas, e sem prejuízo da regra anteriormente referida, considera-se que o recebimento total do preço, por parte do

⁸ Ofício-Circulado 92219/97, de 11/09, ponto 3.1.

subempreiteiro, ocorre, o mais tardar, no último dia útil do mês seguinte àquele em que for efectuado o pagamento total da empreitada pelo dono da obra ao empreiteiro [sic], o qual se tem por verificado ainda que existam montantes retidos a título de garantia.”

Assim, não resta dúvidas que, o recebimento total do preço por parte do subempreiteiro, está dependente do momento em que ocorrerá o pagamento total da empreitada pelo dono da obra ao empreiteiro.

No ponto 3.3, que diz respeito ao direito à dedução, apenas é reforçada a ideia que a data de emissão dos recibos devem sempre coincidir com a data do pagamento. A meu ver esta menção não deveria ser necessária de efectuar, dado que está subjacente ao próprio propósito deste documento. Contudo, se os Serviços de Finanças necessitaram de efectuar esta referência, é porque na prática foi verificado que regularmente, o sujeito passivo não cumpre com os requisitos legais de emissão dos documentos, considerados legais fiscalmente.

No ponto 3.5 intitulado de “Aplicação da Lei no tempo”, é dito muito mais para além do art.º 12.º do DL nº 204/97, isto é, a data em que o regime entra em vigor, isto é, 31 de Outubro de 2007.

Os Serviços de Finanças acharam por bem esclarecer que:

“[...] as regras de exigibilidade do imposto nele previstas serão aplicáveis às facturas emitidas a partir daquela data (inclusivé).

Com vista a uma correcta aplicação da lei no tempo, em relação àquelas operações que possam vir a ocorrer próximo da referida data, apresentam-se, de seguida, alguns exemplos.

Exemplo 1:

O facto gerador (artº 7º do CIVA) ocorre em 28 de Outubro de 1997 e a factura é emitida em 31 de Outubro do mesmo ano.

Neste caso, a exigibilidade do imposto ocorrerá na data do recebimento do preço, de harmonia com as regras do Regime Especial, pelo que na factura deverá constar a menção "IVA exigível e dedutível no pagamento" [sic]

Exemplo 2:

O facto gerador (artº 7º do CIVA) ocorre em 15 de Outubro de 1997 e a factura é emitida em 31 de Outubro do mesmo ano.

Neste caso, não é respeitado o prazo legal, estabelecido no nº 1 do artº 35º do CIVA, para a emissão da factura. Assim, a exigibilidade do imposto ocorre, nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 8º do CIVA, no momento em que termina o prazo (22 de Outubro de 1997), ou seja, antes da entrada em vigor do Regime Especial, pelo que a exigibilidade do imposto não é diferida para o momento do pagamento do preço.”

O DL n.º 204/97 foi alterado em 2007, através da aprovação do DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro. Este novo DL vem alterar o CIVA, introduzindo uma série de medidas com o objectivo de travar algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias.

De acordo com o Conselho Técnico da então, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas⁹ (CTOC), (2007:22):

“[...] foi introduzido na legislação do IVA um conjunto de novas práticas quanto às operações imobiliárias sujeitas a tributação, bem como quanto às prestações de alguns serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros. Nestes termos, foram revistas as regras da renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens imóveis, abrangidas pelos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código; bem assim a designada «inversão do sujeito passivo», passando a ser responsabilidade do adquirente daqueles serviços de

⁹ Composto em Agosto de 2007 por: Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas.

construção civil a liquidação do IVA desde que verificadas certas condições.”

No que respeita às empreitadas e subempreitadas de obras públicas, decorrente da alteração de 2007 ao n.º 2 do art.º 1.º do DL n.º 204/97, fica esclarecido que este regime especial não deve ser aplicado no caso em que resulte IVA devido pelo adquirente, tendo por base a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

O DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, veio alterar significativamente a actividade da construção civil em termos de exigibilidade de IVA, pois o imposto passa a ser devido pelo adquirente, obedecendo a determinados requisitos. Assim, não foi adoptado um regime de exigibilidade do IVA numa base de caixa, não tendo sido considerado necessário desenvolver especificamente este DL.

2.2. Entregas às cooperativas agrícolas

As cooperativas em termos fiscais estão legisladas em estatuto próprio, tendo sido aprovado em 1998 o Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC), pela Lei 85/98, de 16 de Dezembro, que posteriormente foi alterada pelos DL n.º 393/99, de 1 de Outubro, n.º 418/99, de 21 de Outubro, n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e pelas Leis n.ºs 3-B/2000, de 4 de Abril e n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

O EFC contempla o regime do IVA para as cooperativas no seu art.º 15º. O n.º 1 deste art.º evidencia o regime especial de exigibilidade do IVA, a saber (1998):

“1 - Nas cooperativas agrícolas de transformação ou mistas com secções de transformação, o IVA incidente sobre as entregas realizadas pelos respectivos associados de produtos das suas próprias explorações só é exigível no momento do recebimento do respectivo preço.”

Nada mais é explicitado, sendo que a 10 de Setembro de 1999 foi emitido o Ofício Circulado n.º 30008 pela Direcção de Serviços do IVA, com o objectivo de esclarecer

algumas questões em termos técnicos e administrativos, antecipando-se à publicação do diploma.

A título de introdução foi mencionado neste ofício que:

“[n]o nº 9 do artigo 32º da Lei nº 87-B/98, de 31.12 (OE/99), foi concedida autorização ao Governo para alterar em conformidade o artigo 8º do Código do IVA.

Recentemente foi aprovado em Concelho de Ministros um diploma que, entre outras medidas, dá execução àquela autorização legislativa, aprovando o "Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas".

A entrada em vigor deste regime ocorrerá, conforme norma expressa do respectivo diploma, a 1 de Outubro de 1999. Realça-se que à data da emissão destas instruções o referido diploma ainda não foi objecto de publicação.”

Quanto ao âmbito¹⁰ de aplicação, vai de encontro ao que é indicado no nº 1 do art.º 15.º do EFC, sendo *“[...] aplicável às entregas realizadas às cooperativas agrícolas, por parte dos seus membros, de produtos provenientes das respectivas explorações agrícolas.”*

Foi nos pontos seguintes que este ofício veio esclarecer muitas dúvidas.

Em termos de exigibilidade é referido no nº 3, que o imposto é exigível no momento do recebimento parcial ou total do preço, especificando a temática caso ocorram recebimentos parciais.

É ainda indicado no mesmo ponto que:

“[o] Regime Especial visa, assim, fazer coincidir o momento da exigibilidade do imposto com os recebimentos (parciais ou totais) havidos por parte dos agricultores que se encontram no regime normal de tributação.

¹⁰ Ofício-Circulado nº 30008, ponto 2.

Deste modo, o IVA devido pelas transmissões de bens ocorridas entre os agricultores e as cooperativas agrícolas de que sejam membros, apenas terá de ser entregue nos cofres do Estado com referência ao(s) período(s) de imposto em que ocorrer(em) recebimento(s).”

No que toca à dedução, o EFC nada mencionava não restando ao sujeito passivo efectuar a dedução nos termos do regime geral, isto é, na data de emissão do documento. Os Serviços de Finanças reservaram o n.º 4 para clarificar que as cooperativas só poderão efectuar a dedução do imposto, quando detiverem o recibo correspondente aos pagamentos realizados. Assim, o imposto deve ser incluído na declaração referente ao período de recepção dos recibos.

Quanto aos documentos a emitir, o EFC nada especificava, não sendo de esperar um tratamento diferenciado do que consta no CIVA. Na minha opinião, após a constatação de que em termos administrativos não existia qualquer controlo e documentos de suporte a este regime, foi estabelecido no ponto 5 do Ofício-Circulado n.º 30008, que (1999):

“As facturas ou documentos equivalentes a emitir pelos agricultores, na altura em que colocam os bens à disposição da cooperativa, devem ter uma série especial e conter a menção “IVA exigível e dedutível no pagamento”.

Quando as cooperativas procederem ao pagamento (total ou parcial) das facturas, é obrigatória a emissão, por parte do agricultor, de recibo pelo montante recebido, do qual deve constar a taxa de IVA aplicável e a referência à factura a que respeita o pagamento.

Estes recibos devem ser emitidos em duplicado (destinando-se o original às cooperativas e a cópia ao agricultor) e a sua data deve coincidir com a data do pagamento.

As facturas e recibos mencionados devem ser numerados seguidamente, processados em séries especiais e ser emitidos com observância do disposto no artigo 5.º do DL n.º 198/90, de 16.06.”

Todos estes procedimentos vêm facilitar as tarefas administrativas e contabilísticas, pois só assim será possível efectuar a dedução do imposto no período correcto, caso contrário a dedução seria efectuada na data da factura e não da recepção do recibo.

Em termos contabilísticos ainda é indicado que os registos devem permitir o cálculo do imposto por período, sendo essencial que possibilite, a qualquer momento, apurar o valor das transmissões de bens, líquido de imposto.

Os Serviços do IVA aconselham a criação de subcontas deste imposto, independentemente de ser liquidado ou dedutível, independentemente do plano de contas adoptado.

Por último, o ofício menciona que este regime de exigibilidade é optativo, isto é, os agricultores poderão sempre optar por liquidar o imposto de acordo com o regime geral (art.º 8.º do CIVA), renunciando ao regime especial através da entrega de um requerimento na sua repartição de finanças, dirigido ao Director de Finanças. A produção de efeitos terá lugar a partir do mês seguinte após o deferimento, ou 30 dias após a entrega do requerimento, caso não exista recepção da notificação.

A 21 de Outubro de 1999 é então publicado o DL n.º 418/99 que, para além de aprovar o OE para 1999, efectua ainda a transposição e regulamentação do preconizado no art.º 15 do EFC, constante da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro, acolhendo-se na lista I anexa ao Código do IVA as empreitadas sobre bens imóveis aí previstas e efectuando-se a aprovação de um regime especial de exigibilidade de caixa nas entregas realizadas às cooperativas agrícolas, por parte dos respectivos membros, relativamente a produtos provenientes das explorações agrícolas destes.

Este DL baseia-se no EFC, mas é muito semelhante ao Ofício Circulado nº 30008, sendo que o que se pode destacar serão somente alterações de nomenclatura. Há que realçar que o termo “agricultor” foi substituído por “o transmitente dos bens”, mas tudo o resto é semelhante ao ofício mencionado.

Esta foi a segunda excepção criada pelo legislador português em termos de regime especial de exigibilidade do IVA. Em termos práticos nada é possível dizer sobre a sua adopção, dado que existe sempre a possibilidade de permanecer no regime normal do IVA.

2.3. Transporte rodoviário nacional de mercadorias

A actividade contemplada recentemente com um regime especial de exigibilidade do IVA, foi a do transporte rodoviário nacional de mercadorias, aprovado pela Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril de 2009.

Dada a sua importância e visto que a aprovação desta lei gerou alguma controvérsia, foi reservado o capítulo 4 para o seu desenvolvimento, assim como irá ser efectuada uma avaliação da sua aplicabilidade prática no capítulo 6.

3. A exigibilidade numa base de caixa na União Europeia

Na União Europeia (UE), alguns países já constituíram regimes do IVA com carácter de excepção em termos de exigibilidade do imposto.

Pretende-se neste capítulo evidenciar alguns desses países e regimes, de forma a evidenciar que outros regimes podem ser criados em Portugal, sem irem contra os princípios estabelecidos pela UE.

3.1. Enquadramento

A UE visa a concretização de um mercado comum, com a livre circulação de bens, pessoas, serviços e capitais. Desta forma, surge a necessidade de adopção de regras que convirjam para um funcionamento semelhante.

Em termos de legislação de IVA, surgiram a Primeira e a Segunda Directivas do Conselho, a 11 de Abril de 1967, relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes. Enquanto, a primeira apenas define as regras gerais de aplicação do IVA, a segunda definiu os princípios fundamentais deste sistema comum.

Só em Maio de 1977, surgiu uma Directiva relevante, a Directiva 77/388/CEE, designada por Sexta Directiva do Conselho, já mencionada no ponto nº 1.2.

Esta Directiva engloba uma segunda etapa de harmonização fiscal na UE, que fundamentalmente, pretendia a definição de uma base de incidência uniforme.

A Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, revogou a Sexta Directiva, reformulando e simplificando o diploma anterior, que se verificava muito complexo e de difícil compreensão.

Relativamente à exigibilidade do imposto, a Directiva 2006/112/CE estabeleceu no seu artigo 66.º, que:

em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

- a) O mais tardar, no momento da emissão da factura;
- b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

c) Nos casos em que a factura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

Tendo em conta as possibilidades previstas pela UE, os EM foram efectuando determinadas adaptações, de acordo com as exigências dos sujeitos passivos e o mercado em causa.

De acordo com o mencionado numa entrevista concedida pela economista Sofia Santos, promotora do movimento IVA com recibo, ao Portal VER (Valores, Ética e Responsabilidade) em 2008, já existem vários países onde foi adoptado um sistema de caixa, em termos de exigibilidade de IVA. Neste sistema o imposto é apenas considerado como devido ao Estado, no momento em que ocorre o pagamento da factura. Os países exemplo disso são:

- Inglaterra: as organizações podem optar por este sistema quando a estimativa da sua facturação anual seja até, aproximadamente, 1 Milhão e Setecentos Mil Euros;
- Irlanda: as empresas podem efectuar a opção por este regime quando a sua facturação anual estimada não alcance 1 Milhão de Euros;
- França: em termos de regra geral, todas as empresas prestadoras de serviços apenas pagam o IVA após o pagamento da factura, não existindo qualquer limite em termos de facturação anual;
- Itália: as empresas prestadoras de serviços, bem como as vendas destinadas ao sector público, só entregam o IVA ao Estado após o seu recebimento;
- Outros exemplos de adopção deste sistema podem ser também a Bélgica e Alemanha.

3.2. Alemanha

A Alemanha foi um dos membros fundadores da UE, nessa época apelidada de República Federal da Alemanha (foi após a queda do Muro de Berlim, em 1989, que ocorreu a reunificação da Alemanha).

De acordo com um artigo divulgado no site *EconomyWatch*¹¹ (2010), (tradução própria):

“[o] IVA na Alemanha é cobrado sobre a produção de bens e serviços efectuados no país. Todas as entidades empresariais estão sujeitas ao pagamento deste imposto na realização de processos de produção na Alemanha. A actual taxa de IVA na Alemanha é de 19%, aplicada a partir de 1 de Janeiro de 2007. Na Alemanha, a taxa reduzida de 7% é aplicada na venda de determinados itens como: alimentos, revistas e livros. A taxa de IVA é fixada de acordo com os parâmetros do regime do IVA da União Europeia. O IVA na Alemanha efectivamente arrecada uma enorme receita para o país através desta tributação.

O IVA é geralmente conhecido como Umsatzsteuer na Alemanha. Anteriormente, o IVA foi designado Mehrwertsteuer. Este termo ainda prevalece em algumas partes do país.”

Quanto ao processo de tributação, é ainda mencionado na mesma publicação da *EconomyWatch* que todas as entidades empresarias cobram o imposto quando estabelecem o preço final de venda dos seus produtos e/ou serviços. Está previsto que devem efectuar a submissão das declarações de imposto mensalmente, existindo três opções de pagamento consoante o volume de negócios anual: mensalmente, trimestralmente ou anualmente. É ainda necessário efectuar uma estimativa do cálculo do imposto para o trimestre seguinte, sendo efectuado um pagamento antecipado de imposto. No caso de entidades com grande volume de negócios este adiantamento é efectuado mensalmente.

É ainda relevante ter em conta outros aspectos inerentes a esta temática (*EconomyWatch:2010*), (tradução própria):

“ alguns dos produtos e serviços estão isentos do pagamento do IVA na Alemanha. Alguns deles são: locação imobiliária a longo prazo;

¹¹ *EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports*, que se intitula a maior comunidade online economia do mundo.

exportações; honorários ou serviços de voluntariado, serviços prestados por determinados grupos profissionais, como médicos; serviços culturais prestados ao público por teatros, museus e zoológicos; instituições que fornecem serviços de valor acrescentado, como a educação geral ou formação profissional; serviços financeiros (por exemplo, concessão de empréstimos).

Não é cobrado IVA sobre fornecimentos intra-comunitários, como a venda de mercadorias entre entidades comerciais, membros da União Europeia.

Algumas das pequenas empresas que estimem, no ano em curso, um volume de negócios anual inferior a 50.000 euros ou com menos de 17.500 euros, referente ao exercício anterior, estão isentas do pagamento do IVA na Alemanha. No entanto, estas pequenas empresas não estão autorizadas a efectuar a dedução decorrente do imposto pago nas suas aquisições.

Têm ainda a hipótese de optar pela tributação sobre as receitas efectivas ou Istbesteuerung¹². Isso permite que as empresas efectuem o pagamento do imposto somente após o seu recebimento. Este método é preferido pelas pequenas empresas em vez do método de taxas acordadas¹³, que pode causar problemas de tesouraria. O limite máximo para a tributação das receitas efectivas nos Estados do Leste da Alemanha é de 500 Mil Euros até o final de 2009, enquanto para o resto do país, o limite é de 250.000 Mil Euros.”

A administração fiscal estabeleceu um regime especial, em termos de IVA, com base nos recebimentos. O cálculo do imposto é efectuado não tendo por base a facturação (§ 16-1 do Código Fiscal), mas sim o seu recebimento efectivo.

Esse regime pode ser aplicado nas seguintes situações:

- no caso de um empresário cujo volume de negócios (§ 19-3 do Código Fiscal) no ano civil anterior não tenha sido superior a 125.000 euros, ou;

¹² Tradução disponível apenas para Inglês, *cash accounting for VAT*, modalidade de exigibilidade do IVA numa base de caixa.

¹³ Sollbesteuerung – regra geral de tributação, conhecida como de acordo com as tarifas acordadas. Tradução própria do dicionário *Wirtschaftslexikon*²⁴.

- para a quem se aplique a isenção da obrigatoriedade de contabilidade e de emissão regular de demonstrações financeiras, com base num controlo de inventário anual (§ 148 do Código Fiscal) ou;
- no caso de quem pratique operações de acordo com uma actividade como profissional liberal (§ 18-1 nos termos do Imposto sobre rendimento).

É de salientar que existe muito mais a dizer sobre o sistema fiscal alemão em termos de IVA, sendo que neste trabalho apenas se pretende contextualizar a temática da exigibilidade do IVA numa base de caixa. Este regime é aplicável somente no caso de actividades com reduzido volume de negócios e depende também, do momento do pagamento da contraprestação.

Sendo assim, pode-se concluir que na Alemanha existe um regime geral aplicável à maioria dos sujeitos passivos, muito semelhante ao que existe em Portugal, sendo que já está previsto um regime específico, em termos de exigibilidade de imposto, para actividades com reduzido valor de volume de negócios.

3.3. Bélgica

A legislação fiscal existente na Bélgica encontra-se compilada, essencialmente, no *Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée* (CIVA Belga), existente desde 1993, sendo este imposto administrado pelo Ministério das Finanças.

Segundo os Serviços Oficiais Belgas (2010), (tradução própria):

“[n]o sistema do IVA belga, o sujeito passivo tributável (por outras palavras, o sujeito com direito à dedução total ou parcial) é tributado em todas as fases em que interferir no circuito económico, exercendo um papel activo na captação de impostos.

O IVA é calculado com base em taxas de tributação que dependem da finalidade da operação.

As taxas são fixadas por DL. Actualmente são:

- 6%, para os bens essenciais e fornecimento de serviços sociais (por

exemplo, os produtos essenciais, o transporte de pessoas, serviços agrícolas, ...)

- *12% para alguns produtos e serviços importantes do ponto de vista económico social (por exemplo: carvão, margarina, televisão, ...)*
- *21% para as operações relativas a bens ou serviços não especificados (por exemplo, novos carros, electrodomésticos, perfume ...)* "

O legislador criou um vasto manual do IVA, com o fim de esclarecer as dúvidas emergentes, sendo revelada a importância da temática da exigibilidade do IVA, designado por *Manuel de la TVA*.

De acordo com o nº 3 do Capítulo II do *Manuel de la TVA* (Julho de 2004), (tradução própria):

“[n]o sistema do IVA belga, o sujeito passivo tributável (por outras palavras, o sujeito com direito à dedução total ou parcial) é tributado em todas as fases em que interferir no circuito económico, exercendo um papel activo na captação de impostos.”

Quanto aos regimes especiais, o Serviço de Finanças Públicas Federais da Bélgica estabeleceu (2004), (tradução própria):

“[t]endo em conta que a aplicação normal do IVA poderia causar dificuldades para as pequenas empresas, estão previstas algumas disposições especiais para aliviar as obrigações fiscais.

Estes regimes são opcionais, no entanto, o sujeito passivo pode sempre optar pelo regime normal.

O regime de taxa fixa:

- aplicável a empresas cujo volume de negócios anual não exceda 500.000 € (sem IVA), que estabelecem relações comerciais principalmente com particulares e exercem a sua actividade em determinados sectores.

O regime da franquia:

- aplicável às pequenas empresas que não têm um volume de negócios anual superior a € 5.580,00. Estas pequenas empresas estão isentas do cumprimento da maioria das obrigações fiscais estabelecidas normalmente para os sujeitos passivos de IVA.

Para beneficiar deste regime, é obrigatório apresentar um pedido ao serviço de controlo do IVA respectivo.

O regime aplicável às explorações agrícolas:

- aplicável aos agricultores cuja actividade se limite à de produção agrícola.

O regime da margem fiscal:

- aplicável aos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades.”

No que toca à exigibilidade do imposto, esta temática é esclarecida no ponto 31 do *Manuel de la TVA*, tendo sido definido o seguinte (Julho de 2004), (tradução própria):

“[p]ara entregas de mercadorias, quando o facto gerador ocorre, o imposto torna-se exigível, em princípio, quando as mercadorias são entregues (Código, art. 17, § 1, Parágrafo 1). Para saber quando o facto gerador ocorre, é necessário saber quando a entrega ocorre.

[...] Para além do fornecimento de bens e, portanto, a ocorrência do facto gerador, o imposto é exigível antes da entrega, cada vez que ocorre um dos seguintes procedimentos:

- facturação do preço ou de uma parte do preço;*
- recebimento do preço ou de parte do preço.*

Em ambos os casos, o imposto é devido apenas relativamente ao montante facturado ou pago, sendo que durante a entrega posterior o imposto é devido sobre o saldo.”

Existe uma exceção relativamente aos dois momentos de exigibilidade do imposto acima referidos (*Manuel de la TVA:2004*), (tradução própria):

“[n]os termos do artigo 17 § 3 ° do Código do IVA, o imposto é devido, não obstante as regras descritas nos pontos A e B, se e quando o pagamento for recebido, esse pagamento tem lugar antes ou depois entrega, nos casos em que o sujeito passivo está dispensado de emitir uma factura e está enquadrado num regime de isenção.

*Quando pagar com cheque, o governo não contesta que o sujeito faz uso da isenção para emitir facturas, pode declarar, ao receber um cheque, o valor do cheque no seu registo de receitas, o que significa que o IVA é devido naquele momento. Se, depois disso, o contribuinte deixa de descontar o cheque, ele pode obter o reembolso do imposto devido, no recebimento do cheque (*Revisão do IVA N.º. 48, p. 277, n.º 751*).”*

Neste Manual é ainda evidenciada a importância da determinação do momento de exigibilidade do imposto. Assim (2004), (tradução própria):

“[a] determinação de quando o imposto se torna exigível é importante não apenas para fixar o período de referência a que se refere a operação tributável, mas ainda:

- para determinar da idade da facturação (AR n.º 1, art. 1, § 1);*
- para a determinação do momento de direito à dedução (AR n.º 3, s. 2).*
- para determinar o momento de pagamento da taxa ao Tesouro;*
- em caso de mudança de regime ou de taxas, para determinar se a transacção está sujeita ao novo regime ou à nova taxa, ou ao antigo regime ou à taxa anterior.”*

É notável a preocupação do legislador com a questão da exigibilidade do imposto, dado que foi reservado um ponto no manual do IVA para especificar o assunto. Os motivos acima descritos evidenciam, ainda, a necessidade de controlo da entrega do imposto por parte do Serviço de Finanças Públicas Federais da Bélgica, visto que é uma área com um certo peso no financiamento do Tesouro.

Em termos de prestação de serviços, também está concretamente definida a sua exigibilidade no *Manuel de la TVA*. O facto gerador de imposto é considerado aquando da conclusão do serviço prestado. Sendo assim (2004), (tradução própria):

“[u]m serviço está completo, de acordo com o artigo 22, § 1 ° do Código, quando o prestador de serviços cumpriu as obrigações estipuladas contratualmente.

Em termos de obras de construção, o facto gerador depende da sua conclusão, normalmente, a data de conclusão final poderá, no entanto, ser expressa ou tácita.

[...] Além da conclusão da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível antes da conclusão, cada vez que ocorre um dos seguintes procedimentos:

- facturação do preço ou de uma parte do preço;*
- recebimento do preço ou de parte do preço.*

Em ambos os casos, o imposto é devido apenas ao montante facturado ou pago, e após a conclusão da entrega posterior dos serviços, o imposto é devido sobre o saldo.”

No caso da Bélgica, é evidente que existem situações específicas de exigibilidade do imposto, sendo o momento do pagamento um factor relevante nesta questão.

Existem alguns regimes especiais semelhantes aos existentes em Portugal, como o regime para os bens em segunda mão e para os agricultores, sendo que em termos de aplicação geral de um regime de exigibilidade nada é mencionado.

3.4. França

De acordo com uma publicação no site *EconomyWatch* (2010), (tradução própria):

*“[o] sistema de imposto sobre valor acrescentado foi criado por um economista francês, em 1954. A versão do IVA usado na França é chamado de *taxe sur la valeur ajoutée*¹⁴ ou TVA.*

Foi colocado em prática pela primeira vez a 10 de Abril de 1954 por Maurice Laure, então Director de Administração Tributária conjunta da França. O sistema fiscal referente ao IVA tem sido um grande sucesso na França desde o início. Nos últimos anos, o IVA foi imposto a todas as actividades da economia francesa. Actualmente, o IVA contribui substancialmente para o financiamento estatal na França. As receitas arrecadadas do IVA compõem 45% das receitas do Estado Francês.”

De acordo com o art.º 269.º n.º 1, do *Code général des impôts* (Código do IVA Francês), o facto gerador de imposto ocorre (2010) (tradução própria):

“a) No momento da entrega de bens, aquisição intracomunitária ou prestação de serviços;

aa) Para as entregas que não sejam as referidas na secção II 3 c do artigo 256¹⁵ e para os serviços que dão origem a facturação ou a vários pagamentos, no final dos períodos em que tais declarações ou pagamentos referem;

ab) para as entregas de bens, serviços e as aquisições intracomunitárias efectuadas ao abrigo do disposto no V do artigo 256¹⁶ e III do artigo 256 bis¹⁷, quando o sujeito passivo faz a mediação da operação;

¹⁴ Imposto sobre o valor acrescentado, tradução própria.

¹⁵ Artigo 256, secção II 3 c) a entrega material de bens tangíveis ao abrigo de um contrato de arrendamento do imóvel por um período determinado ou a venda a prestações e é acompanhado por uma cláusula de que a propriedade do imóvel é normalmente concedido ao titular ou ao seu atribuí mais tarde, quando pagar a última prestação, (tradução própria).

¹⁶ O sujeito passivo que actua em nome próprio mas por conta de outrem, que participa de um fornecimento de bens ou serviços, que devem ser entregues pessoalmente em que adquiriu a propriedade, ou recebidos no caso de prestação de serviços, (tradução própria).

ac) Para os serviços para os quais o imposto é devido pelo serviço de apoio ao cliente em conformidade com o artigo 2º do 283, que ocorrem continuamente durante um período superior a um ano e não dão origem a declarações ou pagamentos nesse período, no final de cada ano civil, até que seja posto termo à prestação de serviços;

b) Para vendas de imóveis de acordo com o I do artigo 257¹⁸, quando a entrega ocorre no momento do pedido de licença para a construção, nos organismos oficiais, conforme estipulado legalmente;

c) (revogado);

d) Para as transferências de obras de construção referido no 1b, de 3 de I do artigo 257¹⁹, após a conclusão de todo o trabalho.

Contudo, não obstante a alínea anterior, o facto gerador do imposto ocorre no último dia de cada trimestre, para todos os trabalhos efectuados para a própria entidade, durante esse trimestre.

e) (revogado).”

Já o nº 2 do mesmo artigo, refere-se à exigibilidade do imposto, definindo que (*Code général des impôts*, 2010) (tradução própria):

“[o] imposto é exigível:

a) No caso de fornecimentos e aquisições que se refere em 1 e às operações em b e d após a sua conclusão;

No entanto, para o fornecimento de electricidade, gás, calor, frio ou outros fornecimentos semelhantes, a exigibilidade pode, opcionalmente, ocorrer aquando do recebimento;

aa) No caso de edifícios em construção a exigibilidade surge no momento de cada pagamento dos montantes correspondentes aos vários prazos estipulados no contrato, com base na evolução do trabalho;

b) (revogado);

¹⁷ Um sujeito passivo que actua em nome próprio mas por conta de outrem, que participa de uma aquisição comunitária sendo considerado como adquirida e entregue pessoalmente, (tradução própria).

¹⁸ As operações envolvidas na produção ou entrega de bens estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado, nos seguintes termos, (tradução própria).

¹⁹ Quando realizada por pessoas sujeitas ao art.º 256A: entregas de trabalhos de construção se mencionada no III do artigo 278, (tradução própria).

ba) No caso de serviços para os quais o imposto é devido pelo locatário ao abrigo do artigo 2º do 283 no evento, ou durante a cobrança de pagamentos;

c) Para outros serviços com excepção dos referidos em ba, na cobrança dos pagamentos, preços, salários, ou a opção do devedor, de acordo com os recebimentos.

Se um desconto comercial, o imposto é devido na data do pagamento efectivo por parte cliente.

Os intervenientes nas transacções imobiliárias podem, nas condições e obras fixadas por decreto, optar pelo pagamento do imposto sobre as entregas.

ca) No caso da locação de construção, quando ocorre a sua conclusão, no que diz respeito ao valor do direito de recuperação na secção 5 dos 266 e, se for o caso, aquando do recebimento das rendas;

d) Para as aquisições intracomunitárias, a 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador.

No entanto, o imposto é pago mediante a emissão da factura, desde que anteceda à data de vencimento prevista no primeiro parágrafo e não sendo uma factura recibo.”

Conforme publicado em 2004 no portal Net-Iris²⁰, o regime de pagamento do IVA, denominado de pagamento do IVA pelos recebimentos, foi simplificado, sendo aplicado a (tradução própria):

“[...] contribuintes envolvidos em operações sujeitas a IVA, em que o imposto é exigível no momento pode, nos termos do artigo 269-2 do CGI²¹-C, ter a possibilidade de pagar o imposto de acordo com os recebimentos. Este procedimento aplica-se aos contribuintes que efectuem fornecimento de electricidade, gás, calor, frio ou outros fornecimentos semelhantes (artigo 269-2-a do CGI).

²⁰ O Portal Jurídico especializado na Edição on-line de informações jurídicas e profissionais, destinado à participação activa no direito francês.

²¹ CGI - Code général des impôts, Código do IVA Francês (tradução própria).

Por uma questão de flexibilização da burocracia sobre essas empresas, o procedimento de autorização prévia é agora substituído por um simples pedido de opção à administração fiscal respectiva.

A instrução de 3 de Maio de 2004 (BOI No. 3 -B 04/01) esclarece estas alterações.”

No que toca aos termos e âmbito de aplicação, é mencionado no nº 1 da norma acima mencionada, que em termos de devedores de IVA, estão abrangidos: os prestadores de serviços, agricultores, editores de publicações de notícias e os contribuintes que fornecem electricidade, gás, calor, frio ou fornecimentos semelhantes.

O artigo da Net-Iris resume todas estas alterações assim (2004) (tradução própria):

“Forma de Opção:

A opção deve ser formulada de forma explícita. Os contribuintes que pretenderem pagar o IVA de acordo com os recibimentos, devem fazer uma declaração por escrito, e enviar por correio normal para o serviço dos impostos da sua área respectiva.

Operações envolvidas:

A opção é global. Assim, aplica-se a todas as transacções efectuadas pelos devedores. A opção aplica-se às operações realizadas após o primeiro dia do mês seguinte àquele em que foi exercido.

Consequências do pagamento com base nos recibimentos:

A substituição da autorização expressa prévia por uma simples opção não mudou as consequências do pagamento com base nos recibimentos, para os contribuintes que tenham optado e para os clientes a quem o imposto é cobrado.

Nota: Já não é obrigatório aos contribuintes a indicação nas suas facturas o facto de terem de pagar o IVA de acordo com os recibimentos. No entanto, o direito à dedução está relacionado com a exigibilidade do imposto. É aconselhável aos contribuintes que se enquadrem no método de

pagamento do IVA de acordo com os recebimentos, informar os seus clientes, através de uma referência adequada nas facturas que emitem.

[...] Entrada em vigor:

Para a opção pelo pagamento do IVA pelos recebimentos, a opção do novo normativo aplica-se a transacções ocorridas em ou após 1 de Janeiro de 2004.

A autorização para pagar o IVA de acordo com os recebimentos antes de 1 de Janeiro de 2004, permanece válida enquanto os contribuintes não expressarem por escrito, o desejo de regressar ao regime de pagamento baseado nas receitas.”

De acordo com o indicado pelo movimento IVA com recibo acerca desta matéria, no sistema francês com base no recebimento (tradução própria):

“[...] [a] data de vencimento do imposto depende da natureza da operação.

1) Para as vendas de bens, o imposto incide sobre a transferência de propriedade, ou seja, existindo disponibilidade para exercer a qualidade de proprietário, o que resulta na maioria das vezes mediante a entrega dos bens.

2) Para os serviços a exigibilidade ocorre quando o pagamento for recebido, ou seja, no momento do pagamento das parcelas, do preço ou renumeração.”

No sistema fiscal francês foram contempladas outros momentos de exigibilidade do imposto, para além do momento em que o bem em causa é colocado à disposição do cliente e pode exercer os seus direitos de proprietário.

Surge então, o regime de exigibilidade de acordo com o recebimento, que se aplica maioritariamente nas situações de prestação de serviços. Sendo assim, a exigibilidade do imposto surge aquando do seu recebimento, enquadrando-se num regime de exigibilidade numa base de caixa.

3.5. Irlanda

No site *EconomyWatch* é evidenciado que (2010), (tradução própria):

“[o] IVA na Irlanda incide sobre bens e serviços prestados [...]. Este imposto incide ainda sobre todos os bens que são importados para a Irlanda.

Existem diversos regulamentos que se aplicam aquando da inscrição no regime do IVA, de acordo com as autoridades fiscais na Irlanda. No que diz respeito à prestação de serviços, é necessário ter o mínimo de volume de negócios de Trinta e Cinco Mil Euros, sendo que para a para mercadorias o valor é de Setenta Mil Euros. As declarações do IVA são apresentadas de dois em dois meses. No entanto, em determinadas circunstâncias, a sua apresentação pode ser efectuada anualmente.”

Os Serviços Fiscais Irlandeses mencionam que na Irlanda (2010), (tradução própria):

“[o] IVA é um imposto que incide sobre os gastos dos consumidores. É cobrado pelos sujeitos passivos de IVA nos seus fornecimentos de bens e prestações de serviços efectuadas no interior do Estado e a título oneroso aos seus clientes. Em geral, o IVA é cobrado por cada operador económico, em toda a cadeia de fornecimentos desde o fabricante até ao consumidor final, através de taxas incidentes sobre as vendas, tendo o direito de deduzir o montante de IVA pago nas suas compras, existindo algumas excepções (no sector da construção o imposto não é cobrado pelo fornecedor, sendo o cliente a considerar o IVA como se tivesse sido cobrado).

Os sujeitos passivos de IVA podem optar por pagar o imposto com base nos montantes recebidos dos seus clientes, em alternativa ao método normal baseado somente na emissão das suas facturas.

Os comerciantes que podem optar este regime de pagamento mediante o recebimento são:

1. ...

2. *sujeitos passivos de IVA, cujo volume de negócios anual (sem IVA) não exceda, ou não é susceptível de ultrapassar 1.000.000 Euros (com efeitos a partir de 1 de Março de 2007).”*

A *Tax Assist Accountants*²² (2010), esclarece esta temática no seu site. Evidencia que (tradução própria):

“sob o regime normal, um comerciante é passível de pagar o IVA quando seja emitida uma factura a um cliente, apelidado de regime com base na facturação. Enquanto que sob o regime de caixa (também denominado por recebimentos ou valores recebidos), tal só acontece aquando do recebimento efectivo.

Para que se possa enquadrar neste regime o sujeito passivo deve preencher um dos dois critérios:

- *volume de negócios anual não exceda um milhão de Euros;*
- *efectuar fornecimentos quase exclusivamente (pelo menos 90%) a clientes que não sejam sujeitos passivos de IVA, ou que não tenham direito à sua total dedução.*

Na prática, o regime de caixa da contabilidade é utilizado principalmente por lojas, restaurantes, cafés e empresas similares, e por qualquer outra pessoa que efectue entregas de bens ou serviços directamente ao público.

É ainda importante observar os seguintes pontos:

- *um sujeito passivo, enquadrado no regime de base de caixa, não deixa de ser obrigada a emitir uma factura com IVA quando o seu cliente está registado para efeitos de IVA;*
- *o regime de caixa não pode ser utilizado quando os dois sujeitos envolvidos na operação são partes relacionadas, ou seja, têm interesses comuns;*

²² Empresa Irlandesa que se apresenta como a maior rede de contabilistas que centram as suas competências contabilísticas especificamente, para as pequenas empresas e nos contribuintes que solicitam frequentemente reembolso de imposto. Tradução própria do artigo “O que é o regime numa base de caixa?”.

- *o regime de caixa não pode ser usado para serviços de construção fornecidos por um sub-empregado a um empregado;*
- *no caso de alteração das taxas de IVA, o sujeito passivo enquadrado no regime de caixa deve aplicar a taxa de IVA existente à data em que os bens ou serviços foram efectivamente prestados, e não no momento do seu recebimento.*

O sujeito passivo que pretenda utilizar o regime de caixa para a aplicação do IVA em vez do regime geral, deve indicá-lo no momento da inscrição, por escrito, para permissão. Em alternativa, a alteração do regime geral para o de caixa pode ser efectuada nos serviços locais posteriormente, mas por escrito.”

3.6. Reino Unido

De acordo com uma publicação no site *EconomyWatch* (2010), (tradução própria):

*“[n]o Reino Unido o IVA é um imposto que incide sobre o consumo final de bens e serviços, efectuados no mercado nacional. Ao mesmo tempo, este imposto é cobrado em diferentes fases da produção, sendo também aplicado nas fases de distribuição dos produtos. De acordo com esta regra, o IVA é cobrado em quase todas as transacções de bens e serviços no Reino Unido.
[...]*

[...] Estas regras e regulamentos têm sido implementadas a partir de Abril de 2008. Além disso, tornaram obrigatórias para as empresas que se inscreverem no regime do IVA em que suas operações tributáveis tenham ultrapassado o limite máximo de IVA.

[...] Existem situações em que os empresários optaram pelo enquadramento em IVA, embora o volume de negócios estivesse bem abaixo do limiar. Isso ocorre porque o enquadramento para efeitos de IVA prevê uma série de benefícios adicionais.”

Os serviços fiscais do Reino Unido criaram uma modalidade de IVA que funciona numa base de caixa, a que atribuíram a denominação “*Cash accounting VAT scheme*”.

Neste esquema o apuramento do IVA (2010), (tradução própria):

“[...] é efectuado tendo em conta o recebimento dos clientes e o pagamento aos fornecedores, sendo somente entregue ao Estado o imposto decorrente das transacções já liquidadas.”

Para elucidar melhor o contribuinte sobre esta temática, os Serviços Fiscais Ingleses efectuam uma comparação entre o sistema numa base de caixa e a modalidade *standard*. Esta última funciona como a tributação em termos gerais em Portugal, dado que após a facturação tudo tem de ser entregue ao Estado, independentemente de se ter recebido ou não, e tudo deve ser deduzido mesmo que não tenhamos efectuado o respectivo pagamento.

Todavia, nem todos os contribuintes podem utilizar este sistema, caso (2010), (tradução própria):

“[...] não tenham em dia a entrega das declarações de IVA e respectivos pagamentos, tenham no ano anterior sido condenados por delitos fiscais em termos de IVA ou multados por fraudes nos mesmos termos, e caso o seu volume de negócios tributável em IVA seja superior a £ 1.350.000 por ano. Está previsto que, apesar de se usar o regime numa base de caixa, existem determinadas situações específicas que exigem o tratamento pela regra geral, como: compra ou venda de bens com locação, locação, venda condicional (conditional sale²³) ou venda a crédito; importação ou aquisição de mercadorias de Estados Membros da UE; levantamento de mercadorias num entreposto aduaneiro ou zona franca; emitir uma factura com IVA, que não é devido, a ser paga a seis meses ou mais; emitir uma factura com IVA antes de fornecimento de bens ou serviços.”

Mencionam ainda os prós e contras deste regime de exigibilidade numa base de caixa, sendo que a principal vantagem prende-se com o facto de facilitar os recebimentos.

²³ Uma venda em que o comprador recebe título de propriedade somente sobre o cumprimento de algumas condições (geralmente o pagamento integral do preço de compra) – tradução própria efectuada de *The Free Dictionary by Farlex*.

Utilizando este regime existe uma maior disponibilidade financeira, sendo útil em actividades em que normalmente os clientes pagam tardiamente. Como neste regime só se entrega o IVA ao Estado após o recebimento, se algum cliente não pagar não há qualquer valor a entregar ao Estado enquanto usar este sistema.

Quanto às desvantagens também passam pela afectação dos fluxos de caixa, a saber (2010), (tradução própria):

- “• não existe a possibilidade de recuperar o IVA sobre as compras até que se tenha efectuado o pagamento aos fornecedores, sendo uma grande desvantagem caso habitualmente o sujeito passivo compre a maioria de seus bens e serviços a crédito;*
- os sujeitos passivos que usualmente ficam sujeitos a reembolso de imposto aquando do apuramento do IVA, caso adoptem a contabilidade numa base de caixa, irão recebê-lo posteriormente. Para além disso, tal só se verificará se efectuar os pagamentos das suas compras a pronto;*
- nas prestações de serviços permanentes, como no caso da prestação de serviços de contabilidade ou outros serviços profissionais;*
- se no início de abertura de actividade utilizar a contabilidade numa base de caixa, não recuperará o IVA do arranque, em despesas como constituição de stock, ferramentas ou maquinaria, até que tenha realmente pago aos fornecedores;*
- caso pretenda deixar o sistema de contabilidade numa base de caixa, terá que ser tido em conta todo o IVA em dívida, incluindo o das dívidas incobráveis.”*

A *Westbury*²⁴ evidencia que um dos benefícios deste regime depende do período de tempo decorrente entre a emissão das facturas de vendas ou prestação de serviços e o respectivo recebimento. Quanto maior fôr este período de tempo, mais benéfico será o regime de contabilidade numa base de caixa. Por outro lado, se a maioria dos clientes pagam rapidamente ou, se por norma, o contribuinte

²⁴ Empresa que presta serviços de contabilidade em Londres. Tradução própria de artigo online intitulado “Cash accounting scheme”.

recebe reembolsos de imposto em virtude de efectuar uma facturação isenta, então este regime já não será assim tão favorável.

Indicam que existe uma grande simplificação dos requisitos contabilísticos, o que facilita o controlo nas empresas através de uma análise cuidada dos movimentos de tesouraria.

Por último evidenciam que outra vantagem é que não existe o problema do IVA sobre as dívidas incobráveis, dado que os montantes ainda não recebidos não são entregues ao Estado, sendo que no caso do regime geral o montante só pode ser recuperado após 6 meses de idade da dívida.

4. Análise da Lei n.º 15/2009

A 1 de Abril de 2009, foi publicada a Lei²⁵ n.º 15/2009, que vem estabelecer um regime especial em termos de IVA para os sujeitos passivos que exerçam a actividade de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

Esta Lei já tinha sido anunciada em 2008, tendo vindo a ser exigida pelos agentes deste sector, assim como pelas suas associações representativas.

Silveira (cfr 2009:1) refere que a ANTRAM e o Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações chegaram a acordo, em Junho de 2008, de modo a definir um conjunto de medidas de apoio para o sector de transporte rodoviário. Entre essas medidas já estava previsto o “*diferimento do pagamento do IVA ao Estado para o momento do recebimento efectivo do serviço de transporte, a partir de 2009*”.

Antunes evidencia a razoabilidade destas reivindicações (2009:39):

“[o] transporte rodoviário de mercadorias é vital em qualquer economia e tem sido particularmente afectado pela recessão económica que atravessamos, tendo vindo a exigir medidas que atenuem os efeitos nefastos sobre o sector. Há até quem diga que a pujança de uma economia pode ser aferida pela intensidade do tráfego de transporte de mercadorias nas rodovias de um país. Em declarações a um jornal, em Dezembro de 2008, António Mouzinho, presidente da ANTRAM – Associação Nacional de Transportadores Públicos Rodoviários de Mercadorias, adiantou que «estas quebras da procura de encomendas estão a gerar perdas mensais de facturação entre 15 e 20 milhões de euros. Como a situação se tornou mais difícil a partir de Agosto, os transportadores rodoviários nacionais debatem-se já com prejuízos entre 60 e 80 milhões de euros».”

²⁵ Anexo nº 1 – Lei n.º 15/2009.

Então, foi efectuada uma Proposta de Lei n.º 240/X/4.^a, a 4 de Dezembro de 2008, tendo por base os seguintes motivos:

“[a] actividade de transporte rodoviário nacional de mercadorias tem características específicas e assume relevância no contexto da economia nacional e da circulação e distribuição territorial de bens, inserindo-se, na actualidade, num quadro em que, a par dos investimentos exigidos em matéria de renovação das frotas com o fito numa maior segurança rodoviária e protecção ambiental, se constataam dificuldades financeiras advenientes da conjuntura internacional.

[...] Através de diplomas recentes, como é o caso do Decreto-Lei n.º 137/2008, de 21 de Julho, introduziram-se medidas destinadas a promover e fomentar a renovação das frotas, em ordem a contribuir para uma maior protecção ambiental, eficiência energética e segurança rodoviária.

Por sua vez, através do Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho, foram efectuados ajustamentos ao regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias, de modo a adequá-lo à recente evolução da economia internacional e aos aumentos do preço do petróleo a que se vinha assistindo, procurando corresponder às dificuldades financeiras sentidas por esse relevante sector.

Complementarmente aos referidos diplomas, no sentido de o sistema fiscal também contribuir para um reforço das condições financeiras dos operadores económicos do sector, quer com vista à realização dos investimentos que se mostram necessários à respectiva renovação e reestruturação, quer atento o agravamento do preço dos combustíveis, aspecto que mais influencia o preço do transporte, justifica-se a adopção de uma medida excepcional em matéria de momento da exigibilidade do IVA.

Tal medida excepcional, no contexto do sistema comum do IVA previsto na Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, deve ser bastante restrita e aplicada a um tipo de sujeitos passivos ou sectores bem delimitados.”

No fundo, esta proposta foi efectuada na tentativa de melhorar a situação financeira das empresas deste sector de actividade, devido ao aumento das dificuldades económicas e de laboração destas organizações nos últimos anos.

Segundo uma publicação do grupo Moneris²⁶ em 2009, a aprovação deste diploma tem como objectivo contribuir para um reforço das condições financeiras dos operadores económicos do sector, tanto para fomentar a realização dos investimentos necessários à respectiva renovação e reestruturação, como para responder ao aumento exponencial do preço dos combustíveis, factor que influencia significativamente o preço do transporte, considerando-se assim justificada a adopção de uma medida excepcional em matéria de momento da exigibilidade do IVA.

A actividade do transporte rodoviário de mercadorias, já se encontra prevista desde Outubro de 2003, conforme o DL n.º 239, que estabeleceu as regras para o regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias. Esse contrato está então definido como: prestação de serviços celebrada entre um transportador e um expedidor, em que o primeiro se obriga a deslocar mercadorias, entre locais situados em território nacional, utilizando o transporte rodoviário e comprometendo-se a efectuar a sua entrega ao destinatário indicado²⁷.

Contudo, este regime de exigibilidade não se aplica quando o transportador e o destinatário do transporte são o mesmo sujeito passivo²⁸.

O legislador estabeleceu este regime como sendo facultativo, na medida em que o sujeito passivo pode continuar a exercer a sua actividade de acordo com o regime geral²⁹, conforme estabelecido pelo CIVA no art.º 8.º n.º 1 e n.º 2. Caso seja exercida essa opção o sujeito passivo estar abrangido pela regra geral de exigibilidade pelo prazo mínimo de 3 anos³⁰, tendo de terminado o prazo comunicar a sua intenção ou não de permanecer no mesmo regime.

²⁶ Grupo nacional que visa a prestação de serviços de Contabilidade Financeira e *Reporting*, Assessoria Fiscal, Recursos Humanos, Consultoria Económica, Financeira e de Gestão, Gestão de Seguros e Aconselhamento Financeiro.

²⁷ Artigo 2.º n.º 1, DL n.º 239/2003.

²⁸ Artigo 1.º n.º 2, Anexo à Lei n.º 15/2009.

²⁹ Artigo 7.º n.º 1, Anexo à Lei n.º 15/2009.

³⁰ Artigo 7.º n.º 2, Anexo à Lei n.º 15/2009.

Segundo Antunes esta Lei (2009:39):

“[...] derroga o princípio da exigibilidade do IVA, passando este a ser obrigatório apenas no momento do recebimento total ou parcial do preço. Contudo, no caso de ainda não se ter recebido o pagamento e havendo um prazo para o recebimento, será este a considerar para a exigibilidade do IVA. Não sendo estipulada nenhuma data no contrato, aplica-se o prazo máximo de 30 dias para que o IVA se torne devido e exigível. Esta derrogação tem, contudo, o reverso da medalha, ou seja, o cliente que seja um sujeito passivo do IVA só pode exercer o direito à dedução, quando tiver na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, ao contrário da regra geral em que a dedução pode ser efectuada com a posse da factura. Com a recessão económica, muitas têm sido as vozes a solicitar que esta regra seja aplicada à generalidade da economia.”

É no art.º 2.º que se esclarece a temática da exigibilidade do imposto, sendo indicado no n.º 1 que o imposto torna-se exigível no momento em que ocorre o seu recebimento total ou parcial.

De acordo com esta Lei, a exigibilidade do imposto no momento do pagamento só se verifica, no entanto, na pendência do prazo de pagamento previsto no n.º 7 do artigo 4.º-A do referido Decreto-Lei n.º 239/2003, alterado pelo Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho, segundo o qual o pagamento do serviço de transporte pelo expedidor deve ser realizado no prazo máximo de 30 dias, salvo se prazo superior não resultar de disposição contratual, após a apresentação da respectiva factura pelo transportador.

De acordo com Silveira (cfr 2009:1:): *“na prática, isto quer dizer que, findo este prazo e ainda que não tenha havido recebimento, o imposto deve ser entregue ao Estado pelo sujeito passivo.”*

Esta afirmação de Silveira não pode ser lida isoladamente, pois peca por não mencionar a ressalva em relação à excepção à regra. Assim, é necessário ter em conta o que está definido contratualmente, em termos de prazos de pagamento.

O prazo estabelecido de 30 dias inicia-se após a emissão da factura, ou na sua ausência, após o prazo estabelecido legalmente para a sua emissão (o mais tardar no 5.º dia útil

seguinte, artigo 36.º do CIVA), conforme o nº 3 do artigo 2.º do Anexo à Lei em análise. No caso de ocorrerem adiantamentos, o momento de exigibilidade passa a ser esse, em que se recebe totalmente ou parcialmente, apesar das operações ainda não terem sido realizadas³¹.

Na opinião de Silveira (cfr 2009:2), esta medida não terá grande impacto financeiro nas empresas deste sector, de acordo com os prazos médios de pagamento praticados, para além dos 30 dias. Para além disso, ainda existe o trabalho acrescido em termos de tratamento administrativo, no que toca ao controlo das datas, quer das facturas, quer das datas limites de pagamento. Apesar de existirem acordos de pagamento superiores aos 30 dias, este prazo é usualmente ultrapassado, logo o momento de exigibilidade do imposto não coincidirá com o do pagamento.

Quanto à dedução, também está especificado como se deve proceder³² (2009):

“1 - Para efeitos da aplicação do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o imposto respeitante às operações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º só pode ser deduzido desde que o sujeito passivo tenha na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, passado na forma estabelecida no presente regime.

2 - A dedução do imposto exigível nos termos do presente regime deve ser efectuada na declaração respeitante ao período de imposto em que se tiver verificado a recepção do recibo comprovativo do pagamento.”

É ainda relevante ter em consideração o art.º 4.º do Anexo em questão, dado que são mencionados os requisitos dos documentos utilizados nas transacções comerciais.”

De forma sucinta, Silveira (cfr 2009:2) explicita que deverão observar-se os seguintes aspectos:

³¹ Artigo 2.º nº 4, Anexo à Lei n.º 15/2009.

³² Artigo 3.º, Anexo à Lei n.º 15/2009.

- as facturas emitidas de acordo com este regime devem ter uma sequência numérica diferente, para além de mencionar “IVA exigível e dedutível no pagamento”;
- a emissão de recibo é obrigatória na data de pagamento, pelos montantes efectivamente pagos e processado em duplicado. O original deverá ser para o cliente e o duplicado para o emissor. Deve ainda mencionar a taxa do IVA aplicável.

Em termos contabilísticos, este regime também acarreta alterações na contabilização das operações, de modo a revelar a qualquer momento o seguinte:

- Valor das prestações de serviços líquido de imposto;
- Valor do imposto devido;
- Valor do imposto exigível.”

Foi ainda necessário consultar a UE acerca desta alteração, dado que pertencemos estamos sujeitos à sua legislação. Assim, como explica a Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, permite no seu art.º 66.º que os EM, em determinadas operações e categorias de sujeitos passivos, possam prever que o IVA se torne exigível, o mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido. Trata-se de uma questão, antes de mais, de técnica fiscal, dado que o IVA pretende ser um imposto neutro ao longo da cadeia produtiva, recaindo o seu ónus no consumo final. Porém, é também uma questão política e económica, dado que sectores com peso económico, como é o caso deste, podem influenciar a alteração destas regras.

Esta Lei veio estabelecer um regime excepcional, em termos de exigibilidade de imposto, no sector dos transportes rodoviários. As dificuldades económicas têm sido uma predominante nos últimos anos neste sector, dado o aumento do custo do petróleo, sendo que este regime surge com o intuito de melhorar a saúde financeira destas organizações.

Melhores conclusões poderão ser tiradas no capítulo nº 6 através da análise do inquérito acerca desta temática.

5. O Movimento “IVA com recibo”

Este movimento tem como *slogan*: “um movimento cívico por uma sociedade produtiva, lucrativa e justa” e pretende a alteração quanto ao momento de exigibilidade do IVA.

A 20 de Agosto de 2008, foi publicado um artigo no Diário Digital / Lusa acerca desta temática, contendo declarações da promotora deste movimento, Dra. Sofia Santos. A economista declarou que toda a iniciativa desenrolou-se durante o ano anterior, em discussões de café ou em jantares entre pequenos empresários.

Evidencia que a mudança no regime actual de exigibilidade do imposto iria exercer um impacto significativo na economia nacional, pois passariam a ser emitidas mais facturas. Presentemente, são efectuadas facturas pró-forma e “não reais”, na tentativa de contornar o sistema legal.

Revela ainda que, o movimento está numa fase inicial, pois foi criado na última semana de Julho, sendo que a iniciativa deste movimento permanecerá em discussão pública até ao termo do mês de Agosto de 2008.

O curioso deste movimento, é que surgiu através do convívio social de alguns empresários, que revelaram a necessidade de tomar medidas perante o sistema de exigibilidade do IVA existente em Portugal.

De acordo com a apresentação na própria página deste movimento (2010):

“[o] Movimento “Iva com recibo” consiste num movimento da sociedade civil que pretende levar à discussão pública os problemas que o actual sistema de pagamento de IVA acarreta para as PME’s.

Actualmente – e para a maioria das empresas Portuguesas – elas ficam sujeitas a pagamento de IVA assim que emitem a factura, independentemente desta ser paga, ou não, atempadamente. Caso estas facturas não sejam pagas dentro dos prazos, as PME’s Portuguesas podem sofrer fortes problemas de liquidez e de solvência.

Muitas vezes, uma PME tem primeiro uma despesa e só depois (mais tarde) um proveito, uma vez que, em muitos casos, o pagamento do IVA ocorre mais rapidamente do que o pagamento da referida factura.

Para evitar toda este estrangulamento às PMEs, existe uma solução:

- *Que o IVA seja pago quando se emite um recibo. Ou seja, que o IVA seja pago quando a factura é de facto paga;*
- *Que por cada dia de atraso do pagamento dessa factura, exista uma taxa de juro obrigatória por lei nacional e de implementação automática, e que uma grande parte desse juro reverta a favor do Estado.”*

Em resposta a uma notícia publicada no Jornal Expresso, de 15 de Novembro de 2008, Sofia Santos evidencia a veracidade deste problema assim (2008:1):

“[d]e acordo com um estudo realizado pela organização Europeia “Intrum Justitia” na Primavera de 2007, Portugal é o 4º país Europeu (a seguir à Grécia, Chipre e Itália), que mais tempo demora a pagar as suas facturas. Em média, uma factura demora 88 dias a ser paga em Portugal. As entidades públicas Portuguesas demoram, em média, 152 dias a pagar uma factura, sendo assim os piores pagadores da Europa.

Esse mesmo estudo afirma que “Portugal é o País Europeu com maior risco decorrente dos pagamentos em atraso”. Como tal, MUITAS das VEZES, as empresas, em particular as PMEs, têm de pagar o IVA ao Estado antes de o fornecedor lhe ter pago essa factura.

Atendendo a que o Estado Português é o pior pagador da Europa, temos MUITAS situações em que o Estado é cliente, não paga a factura atempadamente, e ainda exige receber o IVA correspondente.

Todas as empresas que concorrem a concursos públicos têm de evidenciar com as respectivas certidões que têm o IRC, a SS e o IVA em dia. Esta situação é perversa e tristemente caricata, causando problemas terríveis de gestão às PMEs.”

O objectivo deste movimento passou por recolher 4000 assinaturas para levar este tema a debate à Assembleia da República, sendo que ficou disponível a outro tipo de soluções que pretendessem propôr.

Foi ainda assegurado pelo movimento a sua neutralidade e imparcialidade em termos de partido político, entidade religiosa, grupo económico ou organização sem fins lucrativos, não existindo qualquer tipo de ligação ou ambição política.

O portal da empresa³³ noticiou a criação deste movimento (2008), evidenciando que pretendem “*levar à discussão pública os problemas que o actual sistema de pagamento de IVA acarreta para as pequena [sic] e médias empresas.*” É ainda essencial ter em conta, que o nosso país é um dos países da UE que leva mais tempo a pagar as suas facturas.

É ainda referido que o objectivo principal baseia-se em levar uma petição, para que o IVA passe apenas a ser devido após a emissão do recibo e não aquando da emissão da factura.

Foi então efectuada uma petição³⁴ para recolha das assinaturas intitulada: “Alteração da data de exigibilidade do IVA, para que este imposto passe a ser devido ao Estado apenas após o recebimento da factura e não após a sua emissão”.

Em Setembro de 2008, o Jornal de Notícias já publicava que o movimento já ia a caminho das 500 assinaturas:

“[o] Movimento "IVA com recibo" - que reclama a entrega do IVA ao Estado apenas depois da factura dos serviços prestados ter sido efectivamente liquidada - tem já quase 500 assinaturas. A maioria das pessoas que se tem registado no Movimento são proprietários de pequenas e médias empresas, que tentam demonstrar o "sufoco" em que se encontram.

O Movimento foi criado há menos de um mês e tem por objectivo levar à discussão pública e parlamentar os problemas que o actual sistema de pagamento do IVA acarreta para as PME. Para que o tema possa ser discutido na Assembleia da República é, no entanto, necessário atingir quatro mil assinaturas. Quem queira aderir à petição pode fazê-lo através do site www.ivacomrecibo.com.

³³ Portal nacional que: “pretende tornar-se num canal privilegiado de relacionamento das empresas com a Administração Pública ao longo de todo o seu ciclo de vida.”

³⁴ Anexo 2 – Petição IVA com recibo.

O "IVA com recibo" foi lançado por uma empresária, depois de ter sentido "na pele" os "constrangimentos da obrigação das empresas de pagar o IVA ao Estado muito antes de receber o montante" dos serviços prestados. Outras vozes estão a defender esta mudança. No conjunto das propostas de alteração fiscal que gostaria de ver consagradas no próximo Orçamento do Estado, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas também defende que o pagamento do IVA ocorra após o seu recebimento. Portugal é o quarto país europeu que mais demora a pagar as facturas, posição que aumenta a apreensão e dificuldades das empresas."

Conforme é noticiado no site deste movimento a petição do Movimento "IVA com recibo" foi entregue no dia 4 de Novembro pelas 17h, em audiência com o Sr. Presidente da Assembleia da República, Dr. Jaime Gama. A recolha de assinaturas para a petição cessou a 31 de Outubro de 2008, tendo sido recolhidas 10.077 assinaturas.

No entanto, existem outras opiniões como do Professor Carlos Lobo que publicou um artigo no Jornal Expresso, em 15 de Novembro de 2008, intitulado de "O IVA: Realidade vs Demagogia", a contrapor as exigências do Movimento IVA com recibo. Evidencia que já existe um regime excepcional previsto em Portugal, para a actividade das obras públicas e, que quatro décadas após a sua adopção na UE, não é admissível a confusão, especulação e enorme discussão que tem vindo a ser exercida em praça pública. Esta problemática tem vindo a ser abordada com pouco rigor, levando a crer que a legislação nacional, em termos de IVA, estaria em desacordo com o normativo europeu.

Em termos de exigibilidade de imposto, esta temática está prevista nos arts.º 7.º e 8.º do CIVA, conforme já mencionado no capítulo 1, estando justificada a sua conformidade por completo com o normativo comunitário.

Em termos de regra geral, o critério de exigibilidade do IVA, conforme refere o CIVA que, é o momento em que ocorrem as transmissões de bens ou as prestações de serviços, o indicado para proceder ao pagamento do imposto ao Estado, não sendo o momento do seu recebimento relevante. As mesmas regras se aplicam à dedução do imposto, pois o nascimento do direito à dedução, regra geral, ocorre no momento em que se coloca o bem à disposição do adquirente ou se efectua a prestação de determinado serviço, independentemente de ter ocorrido o seu pagamento.

Relativamente, aos regimes com carácter excepcional, o Professor afirma que não são aplicados na generalidade dos países da UE, sendo que quando existem são aplicados em situações particulares e muito bem delimitadas.

Para além disso, quatro EM solicitaram e conseguiram obter autorização para temporariamente criarem regimes excepcionais, em termos de exigibilidade de IVA numa base de caixa. Foram eles a Eslovénia, Estónia, Reino Unido e Suécia, sendo um regime especial diferente de outros já adoptados nestes países, em termos de diferimento de imposto.

A aplicação destes regimes, usualmente decorre da existência de situações de tributação de imposto sobre o rendimento, tendo por base a óptica financeira de receitas e despesas, em vez da óptica económica de proveitos e custos. Já em termos de IVA, neste regime o sujeito passivo só deve proceder à entrega do imposto ao Estado, aquando do recebimento efectivo por parte do seu cliente, sendo a dedução por parte do cliente efectuada somente nesse mesmo momento.

De qualquer forma, no caso de um imposto como o IVA, não é o momento da sua exigibilidade que irá afectar a tesouraria das empresas positiva ou negativamente. O mais importante é, sem dúvida, os prazos de pagamento do imposto, ou seja, o momento em que o imposto, por conta dos fornecimentos de bens ou prestação de serviços, deve ser entregue ao Estado, mensal ou trimestralmente. É neste campo que o sistema comunitário de IVA facilita os EM, principalmente a Portugal, na medida em que os prazos são consideravelmente dilatados, comparativamente com outros EM. A título de exemplo, em Espanha o prazo é de 20 dias após o termo de cada período de imposto, em França 24 dias, na Bélgica de 20 dias, na Alemanha de 10 dias, na Irlanda de 19 dias e no Reino Unido de 30 dias. Em termos nacionais, os sujeitos passivos no regime mensal devem efectuar a entrega da declaração até 40 dias após o termo de cada mês, sendo que para o regime trimestral a entrega deve ser efectuada até 45 dias após o termo do trimestre em causa.

O Professor ainda menciona que a derrogação do momento de exigibilidade do imposto, não deve contribuir para o incumprimento dos prazos de pagamento, quer para empresas privadas ou para organismos públicos. Refere ainda, que o Governo tem vindo a tomar medidas, com o objectivo de diminuir esses prazos, sendo que através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 14 de Fevereiro de 2008, foi criado o "Programa Pagar a Tempo e Horas". Este programa inclui os serviços e fundos de administração directa do Estado, Regiões Autónomas, Municípios e empresas públicas. Foi ainda

recentemente divulgada a intenção do governo pretender saldar todas as suas dívidas em mora, brevemente.

É ainda referido neste artigo a ideia de que estas medidas irão contribuir positivamente para o aumento da liquidez das empresas, e dos prazos de pagamento no mercado nacional, contrariamente ao que aconteceria com a aplicação de medidas fiscais extremas, que só iriam contribuir para o prolongamento da grave situação económica actual.

Em suma, este artigo do Professor Carlos Lobo revela a sua relutância contra a criação de um novo regime de excepção, em termos de exigibilidade de IVA, afirmando que em Portugal já existem prazos dilatados para pagamento do imposto, comparativamente com outros EM.

Óbvio que após a publicação deste artigo o movimento IVA com recibo pronunciou-se no seu site, pela sua coordenadora Sofia Santos.

O Movimento Cívico IVA com Recibo defendeu que:

- deveria ser criado um Regime Especial para as PME's, da mesma forma como foi estabelecido entre outros países da UE como: Inglaterra, Irlanda, França, Bélgica, Itália, Alemanha;
- este regime devia ter um carácter facultativo, de modo a que as PME's possam optar se pretendem permanecer no sistema geral (em que o IVA é pago após a emissão da factura) ou alterar para um regime de caixa para pagamento de IVA (em que o imposto é pago após a emissão do recibo);
- para permitir o controlo deste sistema por parte do Estado, é essencial a aprovação de uma norma especial de obrigatoriedade de emissão de recibo, assim como outras regras contabilísticas apropriadas a todo este sistema;
- seria ainda conveniente, a criação de um estatuto especial atribuível a agentes económicos considerados "fiáveis". Mediante a obtenção desse estatuto, e tendo por base o volume e natureza das vendas, as empresas poderiam aderir a um regime de caixa.
- quanto às empresas que têm dívidas ao Estado, mas em consequência de atrasos de pagamentos de facturas por parte de organismos públicos, não devem ficar impossibilitadas de aderir a este regime de caixa;

- deveria existir uma taxa de juro obrigatória, por cada dia de atraso no pagamento de facturas e de implementação automática, evidenciando a boa vontade das PME's em efectuar os seus pagamentos atempadamente;
- fosse estabelecida uma relação de confiança entre as PME's e o Estado. O objectivo visa premiar as empresas cumpridoras, promovendo as boas práticas de gestão que poderão servir de estímulo para todas as PME's.

Desde Setembro de 2008, o incremento de artigos de opinião com muitas controvérsias, inerentes a este tema, por parte de várias entidades marcantes no cenário político nacional, foi uma crescente. A principal questão apontada, passava por este regime ir contra o direito comunitário.

Para quebrar todos os equívocos, o movimento decidiu questionar a Comissão Europeia acerca deste assunto. Foi então enviado um e-mail a 19 de Outubro de 2008, para o Comissário Europeu responsável pela fiscalidade, László Kovács. O Comissário respondeu por escrito, via carta, datada de 11 de Novembro e enviada por e-mail, onde este afirma, com base no Artigo 66º da 6ª, que:

“ ... [o Movimento IVA com Recibo] perguntou se Portugal pode decidir alterar as suas regras internas e utilizar a alínea b) apenas para as PME's, e a resposta é que podem. Neste caso, Portugal não necessita de solicitar à União Europeia uma derrogação.”

É ainda essencial referir que a alínea b), menciona que o IVA pode ser exigível o mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido, isto é, a Assembleia da República pode legislar para que o IVA seja exigível no momento do pagamento da factura para as PME's, sem ir contra qualquer legislação comunitária.

Uma condição essencial para a percepção correcta do cenário económico nacional, teria sido efectuar um enquadramento das PME's portuguesas e da sua representatividade, para que a opinião do Comissário Europeu tivesse presente todos os aspectos relevantes. O facto de estas empresas corresponderem a 99,6% do tecido empresarial português poderia ter influenciado, claramente, a opinião emitida pelo Comissário. Dessa forma, teria presente que este regime de exigibilidade não seria aplicado numa situação especial, como acontece em outros países europeus, mas sim como regra geral.

Em suma, o movimento “IVA com recibo” conseguiu concretizar o seu objectivo de recolha de assinaturas e entrega da petição na Assembleia da República relativamente à temática da exigibilidade do IVA. No seguimento desta petição, a discussão foi crescente, tendo vindo a ser efectuada a proposta de lei para a que veio a ser a Lei n.º 15 de 2009. Ainda assim e apesar da concretização deste objectivo, este movimento não ficou por aqui, sendo que, actualmente, encontra-se em curso mais uma recolha de assinaturas, decorrente da elaboração de uma segunda petição, que abrange não só as PME’s como também as microempresas.

6. Sondagem a empresas nacionais de transporte rodoviário de mercadorias

A última actividade privilegiada com a criação de um regime de exigibilidade numa base de caixa, em termos de IVA, foi a actividade do transporte rodoviário nacional de mercadorias

Este capítulo foi reservado para efectuar um estudo acerca da implementação prática deste regime, de forma a apurar a adesão a este regime, devido ao seu regime opcional.

6.1. Metodologia do Inquérito

O inquérito foi elaborado com o objectivo de apurar se as empresas, do ramo do transporte rodoviário nacional de mercadorias, adoptaram o novo regime de exigibilidade do IVA e em que medida os contribuintes consideram o regime vantajoso ou não.

Foi utilizada uma aplicação informática, denominada de *Survvs*, onde foi adicionado o inquérito. Esta aplicação funciona num site, onde foi criada uma conta de utilizador para o efeito.

Esta aplicação permite adicionar endereços de e-mail, de forma a enviar o inquérito, que será disponibilizado para o utilizador através de um *link*. Assim que o inquérito seja terminado, as respostas ficam armazenadas no site em causa.

De acordo com o Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres, o total de empresas no ramo do transporte rodoviário de mercadorias, em Junho de 2009, era de 8.804, sendo esse o total a considerar em termos de população.

Em termos de amostra, foram seleccionadas 281 empresas, através da recolha de endereços em diversas páginas na *internet*.

A percentagem de respostas obtidas foi de 38%, sendo que os motivos poderão ser os seguintes:

- endereços de e-mail inactivos ou desactualizados;
- pouca disponibilidade dos funcionários desta área, que laboram num ritmo muito acelerado;
- caixas do correio electrónico que reencaminham mensagem para *spam* ou lixeira, não mostrando a mensagem claramente;

- utilizadores com receio de que a mensagem pudesse ser um vírus.

Foi possível obter estas informações, pois dada a dificuldade de obtenção de respostas, foram efectuados aproximadamente 80 telefonemas, pedindo a colaboração dos inquiridos e confirmação de endereços.

Na figura nº 1 é possível constatar a frequência de respostas obtidas, face ao total de inquéritos enviados.

Análise ao envio de inquéritos

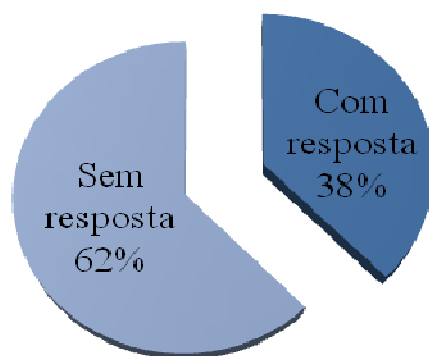


Figura 1: Análise de obtenção de respostas.

6.2. Breve análise aos elementos da amostra

A amostra utilizada, para a realização deste estudo, foi aleatória e constituída por 281 empresas do ramo de actividade do transporte rodoviário de mercadorias, que exercem a sua actividade em território nacional.

Numa primeira análise dos elementos recolhidos, foram inquiridas 25 empresas da zona Norte, 57 da zona Centro, 21 da zona Sul e 3 das Ilhas, conforme pode ser verificado na Figura 2.

Inquiridos por zona geográfica

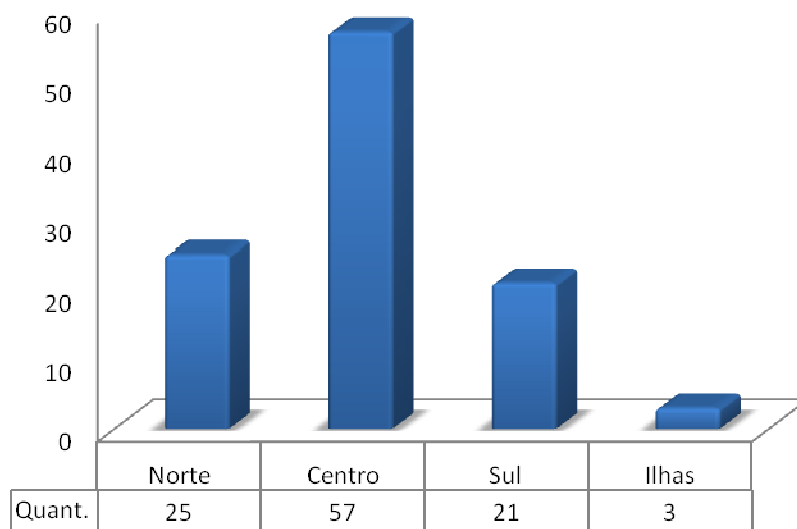


Figura 2: Inquiridos por zona geográfica.

Em termos percentuais a zona Centro é a zona geográfica com maior representatividade, com 53,8%, de seguida a zona Norte, com 23,6%, sendo que a zona Sul está pouco abaixo com 19,8% e com menos representatividade, as Ilhas com 2,8%. Uma justificação para a fraca representação das Ilhas poderá dever-se à sua zona geográfica, que não é tão propícia ao desenvolvimento económico e à própria criação ou deslocalização de empresas.

O volume de proveitos obtidos pelas empresas, é uma questão importante para analisarmos o tipo de empresas em causa. As empresas inquiridas foram maioritariamente pequenas empresas, 43%, na medida em que o volume de proveitos obtidos em 2009 fora inferiores a 2.000.000,00 Euros, conforme poderá ser verificado na figura seguinte.

Qual o montante de proveitos obtidos em 2009?

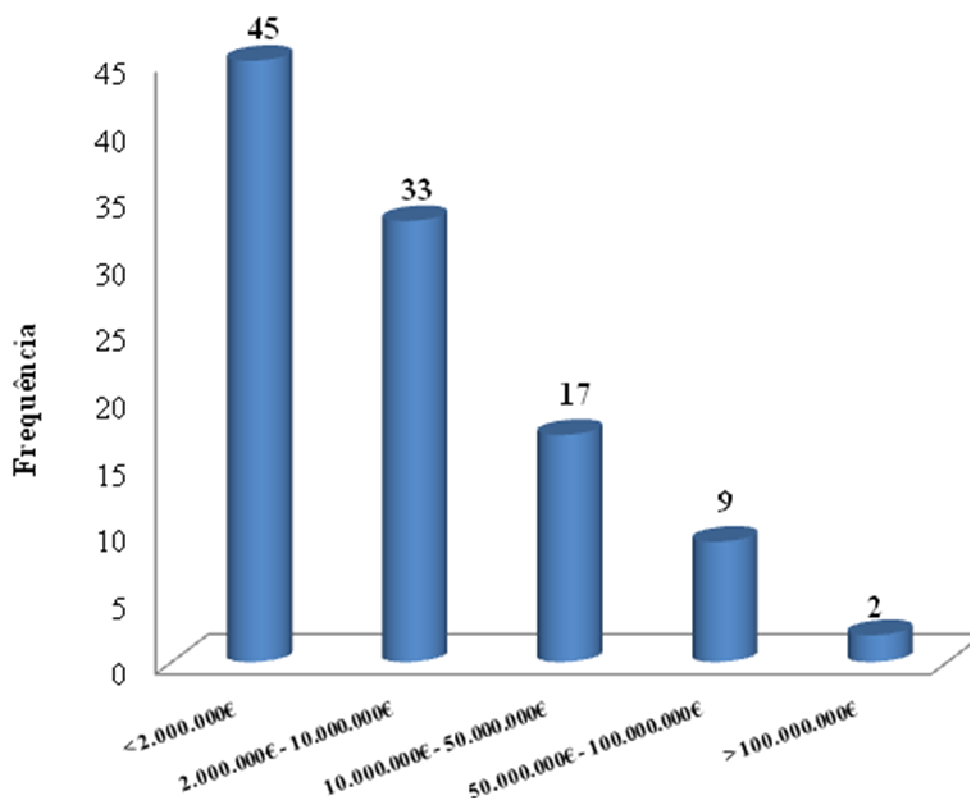


Figura 3: Inquiridos por volume de proveitos em 2009.

Outra forma de caracterizar as empresas inquiridas, é avaliando o número de veículos que compõem a sua frota. Assim, é visível que 73,6% das empresas tem menos de 50 veículos, 11,3% entre 50 e 100, 11,3% entre 101 e 500, e apenas 3,8% mais de 500 viaturas. Denota-se que apenas 4 empresas dispõem de uma grande frota, podendo ser considerada como grande empresa.

Qual a dimensão da frota de veículos?

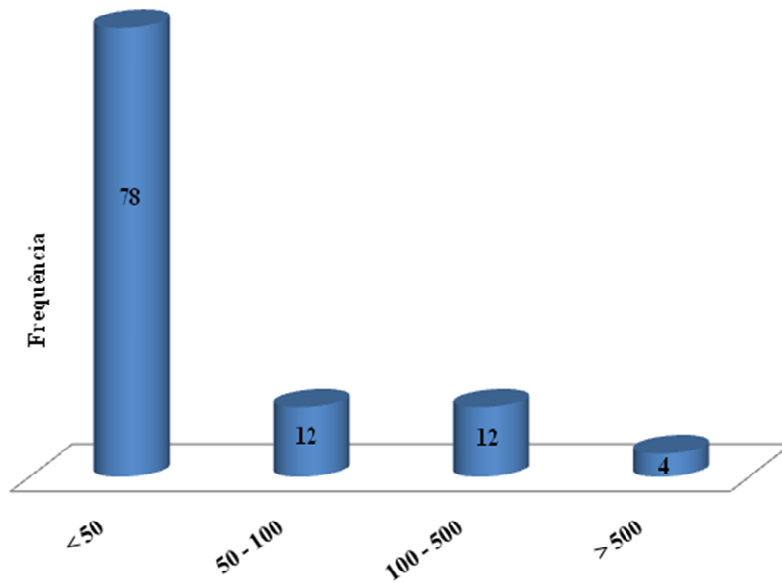


Figura 4: Análise à dimensão da frota dos inquiridos.

6.3. Análise dos dados obtidos

A questão a ser tratada em primeiro lugar, é questionar acerca da actividade exercida das empresas inquiridas. Este ponto é essencial, pois terá sempre de ser tido em conta que são cumpridos os requisitos indicados na Lei n.º 15.

Assim, é possível visualizar na Figura 4, que dos inquiridos que responderam ao inquérito, apenas três não efectuavam transporte rodoviário nacional de mercadorias, visto que se dedicavam totalmente ao transporte internacional.

Efectuam transporte rodoviário nacional?

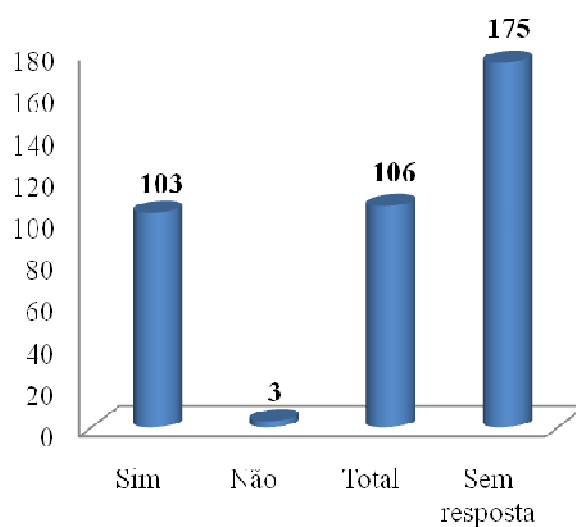


Figura 5: Quantidade de empresas de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

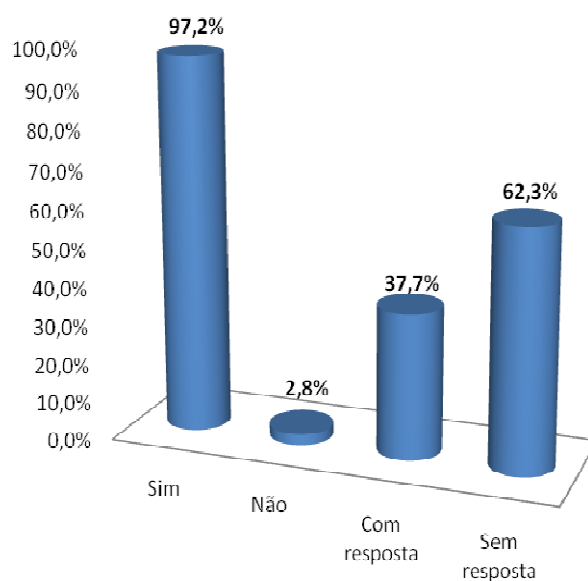


Figura 6: Percentagem de empresas de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

Das empresas inquiridas, 97,2% prestavam serviços de transporte rodoviário de mercadorias em território nacional. É um factor importante a ter em conta, na medida em que o regime de exigibilidade aprovado pela Lei n.º 15 só pode ser aplicado para esta actividade prestada em território nacional.

Efectuam essa actividade a título principal?

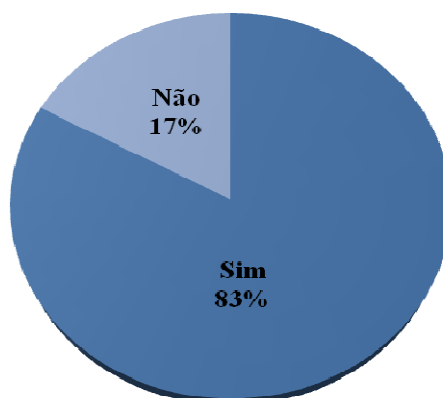


Figura 7: Análise aos inquiridos que efectuam a actividade de transporte rodoviário de mercadorias a título principal.

Para termos noção do tipo de empresas que representam a amostra, é fundamental que saber se a prestação de serviços de transporte rodoviário é efectuado a título principal ou não. Das empresas inquiridas, a maioria efectua esta actividade principalmente, sendo que apenas 17% efectuam esta actividade, mas secundariamente.

Têm conhecimento da Lei n.º 15/2009?

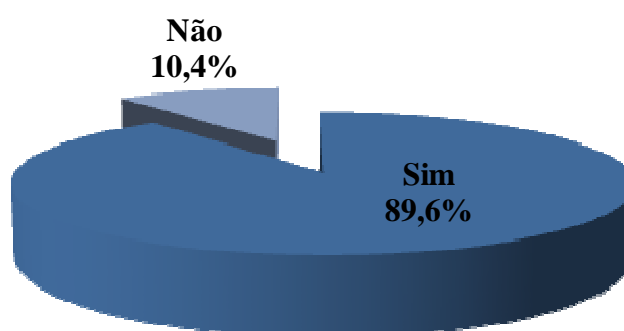


Figura 8: Análise aos inquiridos com conhecimento da Lei n.º 15/2009.

Esta questão de ter ou não o conhecimento da Lei, contribui para apurarmos se as empresas desconheciam que tinham a hipótese de aderir a este regime, sendo que tal poderia ter influenciado a sua opção ou não. É visível que aproximadamente

90% das empresas tinham conhecimento da Lei, sendo que na figura 8 pode ser verificado que 83% não optaram, 17% optaram pelo regime em 2009, sendo que quem não optou em 2009 também não o efectuou em 2010. Assim, o factor desconhecimento da Lei não foi significativo para a sua não opção.

Opção pelo regime de exigibilidade

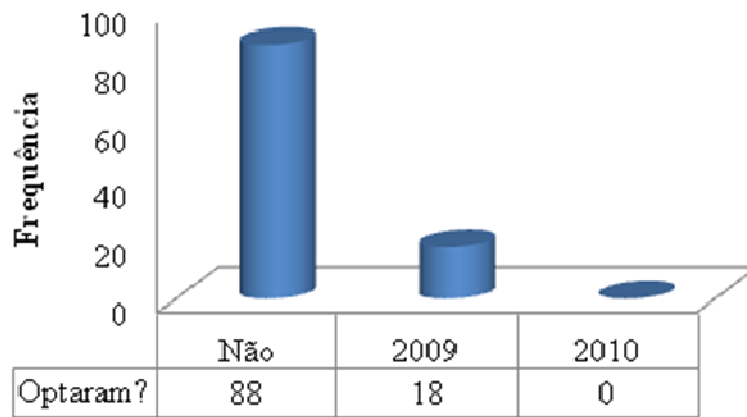


Figura 9: Análise em termos de opção pelo regime de exigibilidade.

É visível que a maioria das empresas, resolveram não optar por este regime, sendo que foi efectuada outra questão de forma a apurar o quão vantajoso foi a aprovação deste regime, conforme poderá ser verificado na figura 12.

Localização geográfica das empresas que efectuaram opção

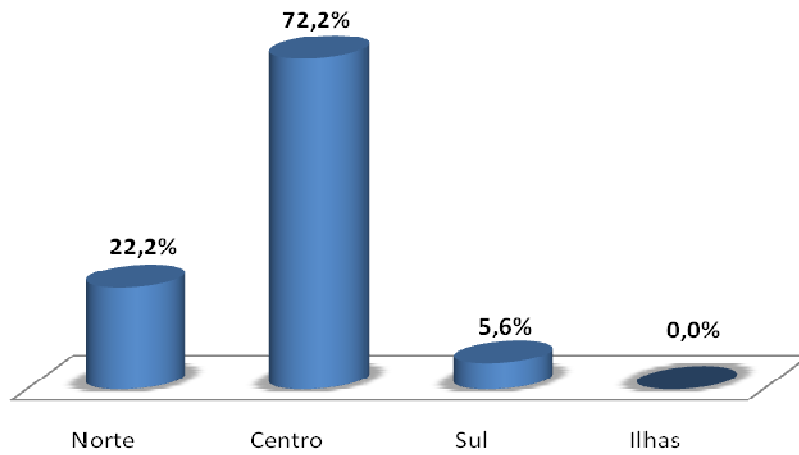


Figura 10: Análise das empresas, por localização geográfica, que efectuaram a opção pelo regime de exigibilidade.

Quanto às empresas que exerceram o direito de opção, em 2009, foram 18, sendo que a sua localização geográfica é mais significativa nas empresas situadas na zona centro do nosso país.

Qual o montante de facturação de acordo com o regime de exigibilidade?

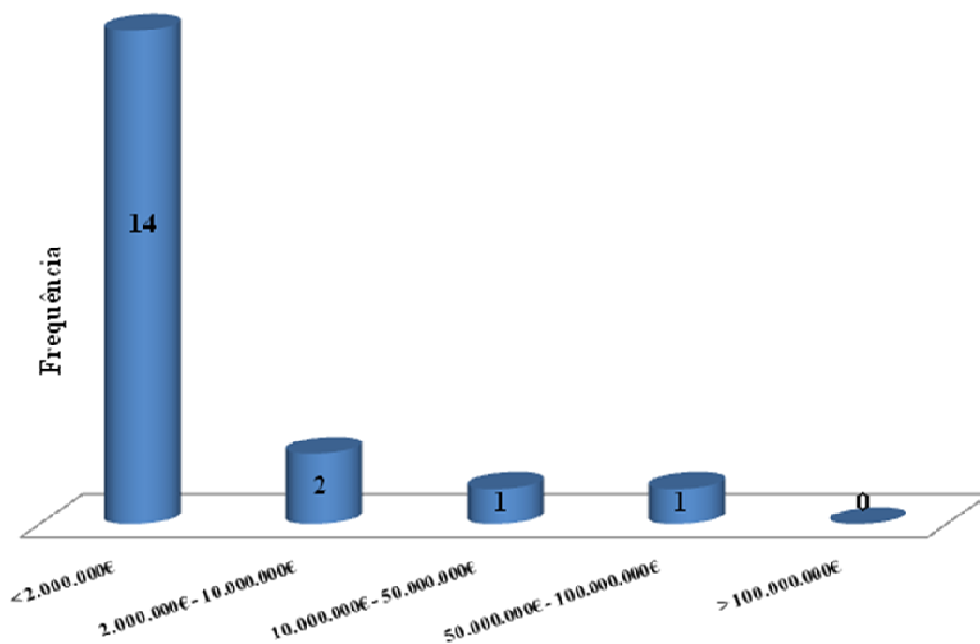


Figura 11: Facturação em 2009 das empresas que optaram pelo regime.

Após a análise da figura 11, pode afirmar-se que as empresas que optaram por este regime, são pequenas empresas, na medida em que a sua maioria efectuou uma facturação inferior a 2.000.000,00 Euros.

A definição de pequena e média empresa (PME) está determinada no DL n.º 372/2007. Foi no art.º 2º que ficou estabelecido que estas empresas são definidas de acordo com os seguintes critérios:

1 - A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

2 - Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

3 - Na categoria das PME, uma micro empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

Era ainda essencial ter acesso ao número de empregados para enquadrar correctamente estas empresas, mas dado não ser possível, não se especificou o seu tipo dentro da categoria das PME.

Quão vantajoso é o regime?

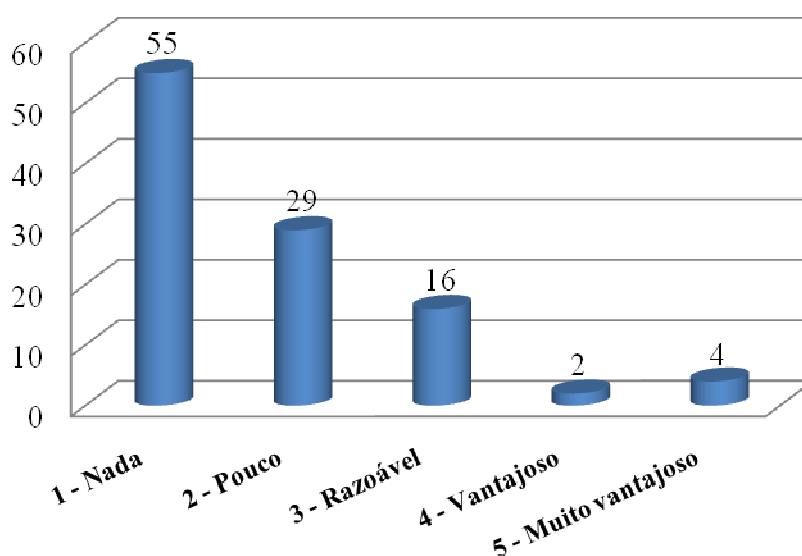


Figura 12: Análise em termos de vantagem do regime.

No que respeita à vantagem em termos de regime, as empresas inquiridas assinalaram essencialmente como nada vantajoso, 52%, conforme poderá ser verificado na figura nº 12.

Quão vantajoso é o regime?

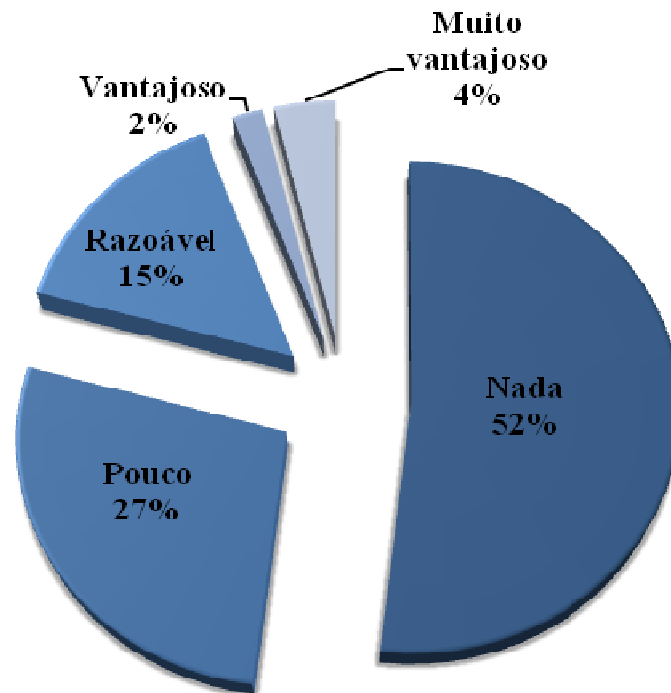


Figura 13: Análise em termos de vantagem do regime percentualmente.

É visível o descontentamento das empresas com este regime, pois a maioria depreende que não traz valor acrescentado.

Este regime foi tão reivindicado pelas empresas e agora de nada serve? Afinal o que não está a resultar?

É importante analisar os motivos para tal, sendo que foi efectuada uma pergunta aberta, de modo a apurar as causas para este cenário desastroso.

Os motivos apresentados que indiciam o regime como nada ou pouco vantajoso são os seguintes:

- a sua complexidade de tratamento fiscal não é compatível com o benefício;
- *timings* para conferência de facturação maiores por parte do cliente e acréscimo de custos devido ao aumento da complexidade operacional e dos sistemas;

- seríamos excluídos por vários clientes, devido á complexidade de aferir dados contabilísticos e financeiros;
- inviável para carteiras de grandes clientes e por razões de mercado;
- clientes solicitaram para não aderirmos, sendo que iríamos ser colocados de parte pela maioria dos nossos clientes;
- a razão fundamental é que iria obrigar os nossos clientes a pagarem mais cedo, logo iriam optar por outros transportadores que não aderissem a este regime;
- nenhum cliente aceita pagar em 30 dias sujeitando-se a coimas, em caso de incumprimento, quando vê na legislação que pode negociar prazos mais alargados;
- o nosso prazo de recebimento de clientes é sempre superior a 30 dias;
- os nossos clientes não conseguem pagar nesses prazos;
- os clientes valorizam o regime normal do IVA;
- a lei encontra-se totalmente desajustada à realidade, nomeadamente nos prazos de pagamentos praticados no sector.
- o prazo que nos dão para pagar o IVA não corresponde aos prazos de recebimento, bastante alongados praticados pelos clientes, visto que muitos deviam pagar a 60 dias e alongam o prazo para 150 dias;
- não iria trazer benefício económico em termos de necessidades de Fundo Maneio;
- difícil controlo nas cobranças e valores a entrega ao Estado;
- burocracia e incapacidade negocial com os carregadores, para cumprimento de uma norma que deveria ser absolutamente impositiva;
- as alterações informáticas a implementar e toda a carga administrativa não compensavam os ganhos com a aplicação da Lei;
- muito burocrático quando não aplicado a todos os sectores de actividade;
- apresenta uma matriz demasiada burocrática, devido à exigência de facturas de série especial contendo a menção «IVA exigível e dedutível no pagamento»;
- é demasiado burocrático devido à documentação exigida (recibos, séries de facturação especiais) e falível de erro;
- a sua aplicação é complexa e burocrática em termos contabilísticos e administrativos e informáticos;

- a adaptação do software, com ligação nas áreas da facturação e financeira, implicaria custos directos e indirectos que considerámos excessivos, sendo ainda de difícil o dinamismo de controlo de facturação vs cobrança ao nível de factura;
- exige um controlo efectivo entre datas de vencimento e de pagamento efectivo;
- mais custos face à necessidade de maior controlo;
- dificuldades no controlo, pois a nossa contabilidade está a ser efectuada por uma empresa exterior;
- regime muito exigente, que poderá levar a um aumento das fiscalizações;
- seria realmente vantajoso se fosse obrigatório.

Os motivos apresentados que indiciam o regime como vantajoso são:

- beneficia a tesouraria e facilita todo o processo de cobranças;
- permite a entrega do imposto ao Estado aquando recebimento efectivo da factura.

Após a apresentação de tantos efeitos negativos, é visível o descontentamento no sector. A maioria dos inquiridos que indicam o regime como vantajoso, apenas menciona a questão de entrega do imposto quando realmente já o recebeu, mas a maioria revela que os prazos de pagamento estabelecidos são impraticáveis o que dificulta todo este processo. Existe uma ressalva na lei que permite a utilização de um prazo para além de 30 dias, quando estabelecido contratualmente. A questão é que mesmo estabelecidos 60 ou 90 dias, mesmo esses prazos, na realidade não são cumpridos. Tudo passa pelo cumprimento dos prazos, mas numa época de crise como a que estamos a atravessar, é difícil para as empresas cumprir os prazos de pagamento, pois os seus clientes também não pagam dentro do prazo e acontece o efeito “bola de neve”.

Apesar da enorme reivindicação por um regime de exigibilidade de caixa, após a análise dos resultados obtidos, é possível concluir que o regime não foi bem aceite pelas empresas do sector.

Das desvantagens apresentadas, as mencionadas em maior número foram: o acréscimo de burocracia e controlo, aumento dos custos relacionados com todas estas alterações e o facto dos programas informáticos não estarem devidamente preparados.

Uma das desvantagens mencionadas e com grande peso, foi a pressão por parte dos clientes para que os seus fornecedores não aderissem a este regime, pois teriam dificuldades em cumprir os prazos de pagamento acordados. Assim, é visível que nem todos partilhavam do mesmo descontentamento no momento de reivindicar por este regime.

Conclusão

O regime de exigibilidade de caixa no IVA passa por diferir o momento da exigibilidade de pagamento do imposto, para o momento do pagamento efectivo dos bens ou serviços. A grande vantagem deste sistema, passa por melhorar os prazos médios de recebimento, diminuindo o risco de pagamento e aumentando a competitividade económica.

Portugal está no topo dos países da UE onde se recebe mais tarde, sendo que a adopção de um regime deste género seria favorável no combate à problemática destes atrasos. Ajudaria ainda, a evitar a entrega de imposto ao Estado de facturação a clientes que possam posteriormente, ser considerados como incobráveis, evitando todo o longo processo de obtenção de certidões de incobrabilidade para recuperar somente o imposto. Se bem que este regime poderia melhorar a saúde financeira das organizações, muitas desvantagens a ele estão associadas. Seria fundamental um controlo apertado do Estado, de forma a combater a fraude, pois seria essencial assegurar que o imposto não era deduzido antes do prazo correcto e antes de ser entregue nos cofres do Estado, sendo inevitável o aumento da factura para o contribuinte “liquidar”.

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime, também iriam sofrer um incremento em termos de despesas, pois seria necessário actualizarem ou adquirirem sistemas operativos, para além de em alguns casos necessitarem de recorrer à contratação de colaboradores, para fazer face ao aumento das tarefas administrativas. Seria essencial um grande rigor em termos contabilísticos, sendo que a margem de erro aumentaria drasticamente.

A obrigatoriedade de emissão de recibos seria uma medida facilitadora no controlo, o que para além de aumentar as tarefas administrativas, também poderia ser uma tentação para alguns esquemas fraudulentos.

Na minha opinião um regime deste tipo deveria somente ser adoptado num sector específico de actividade, como no caso dos transportes, mas não sendo de carácter facultativo. Deveria ser obrigatório, sendo definido contratualmente um prazo adequado para as duas partes, tendo um limite máximo estipulado pelo Estado (por exemplo 90 dias), sendo que o seu pagamento deveria ser efectuado até esse termo. Desta forma, seria assegurado que a entrega do imposto ocorreria quando o sujeito passivo já o tivesse recepcionado, para além de que tal regra seria assimilada pelos agentes

económicos gradualmente e se poderia estender a outros sectores de actividade relacionados.

Considero ainda que, esta problemática dos atrasos não passa somente por uma questão de obter melhores rácios, mas também por uma mentalidade que tem de ser alterada, mais tarde ou mais cedo. Se não efectuarmos o pagamento da factura da energia eléctrica dentro do prazo, apenas recebemos uma comunicação antes de efectuarem o derradeiro corte. Porquê que muitas empresas continuam a servir os seus clientes quando recebem tardiamente? Se as cobranças forem desleixadas, é muito fácil para alguns clientes tornarem-se “esquecidos”. É essencial que as empresas portuguesas invistam em estratégias de cobrança e não se limitem a “chorar sobre o leite derramado”.

Em determinados países da Europa o facto de se ser mau pagador, revela que não será um bom parceiro negocial, sendo que muitas empresas perdem negócios devido ao seu histórico. Não existe uma grande preocupação nas cobranças, pois é usual as empresas efectuarem as liquidações no prazo de vencimento e uma grande parte, antes do prazo de vencimento. Em algumas empresas multinacionais em Portugal, já começa a estar presente a cultura de consulta de relatórios de informação financeira de entidades com quem se pretende relacionar, de forma a traçar o seu perfil, antes de estabelecer qualquer tipo de vínculo e salvaguardar o seu posicionamento financeiro.

Através da abordagem dos vários regimes existentes em Portugal, é possível verificar que o legislador já estabeleceu regimes de excepção, de modo a criar este imposto mais justo, para os diversos tipos de sujeitos passivos em exercício em Portugal.

No que toca aos restantes países na UE, já têm previsto regimes para pequenos empresários, sendo que tal acontece também para determinadas actividades económicas e respeitando o normativo europeu.

O último regime criado em Portugal, para a actividade do transporte rodoviário nacional de mercadorias, na minha opinião, foi impulsionado pelo movimento “IVA com recibo”, dado que dinamizou todos os intervenientes e divulgou toda esta temática.

Na sondagem efectuada às empresas do sector de transporte rodoviário nacional de mercadorias, verificou-se um enorme descontentamento com a Lei n.º 15/2009, dado a crescente em termos de aspectos burocráticos, administrativos e de controlo. Para além disso, os *lobbies* do sector efectuaram pressão para a não opção por esse regime, mencionando que iriam trocar de fornecedor de transportes, caso o actual aderisse ao regime. Assim, é possível concluir que a criação deste regime não foi de encontro das

expectativas das organizações deste sector, sendo que a não teve grande aplicação prática.

Não obstante, foi publicado no Diário da República a 30 de Julho do presente, uma recomendação efectuada ao Governo (n.º 82/2010) pela Assembleia da República, para que se criasse um regime de exigibilidade de caixa, simplificado e facultativo, com aplicação às microempresas, que não beneficiem de isenção de imposto.

Esta recomendação tem por base o n.º 5 do art.º 166º da Constituição da República, sendo que pretende ainda que este regime tenha apenas em conta a data de pagamento das despesas a montante e das operações efectuadas pelo sujeito passivo a jusante, para determinação do imposto a entregar ao Estado, com o objectivo de exercer uma vantagem em termos de tesouraria. Pretende-se que este regime seja disponibilizado apenas para as microempresas (e não PME's, conforme referido pelo movimento "IVA com recibo"), devendo obedecer a determinadas normas:

- a) O IVA apenas se torna exigível no momento do efectivo recebimento;
- b) O IVA apenas se torna dedutível no momento do efectivo pagamento;
- c) Apenas possam ficar abrangidos pelo regime, sujeitos passivos que não tenham um volume de negócio anual superior a 2 milhões de euros (microempresas de acordo com o DL n.º 372/2007, de 6 de Novembro).

É desta forma que se caminha, lentamente, para a criação de um regime numa base de caixa apropriado para as microempresas. É uma realidade que regimes semelhantes têm vindo a ser adoptados em outros países da UE, mas será que pelo facto de ser optativo terá o mesmo fim que o regime para a actividade de transporte rodoviário nacional de mercadorias? Do meu ponto de vista, seria razoável pensar que o legislador não estava a perder o seu tempo, sendo que deveriam ser definidas estratégias tendo em conta o contexto prático. Deveria existir um período de adaptação, de forma a serem preparados meios, como os sistemas informáticos, consciencializar o meio empresarial a não pressionar no sentido inverso, para que não se limitem a contestar sem apresentar soluções apropriadas.

No que toca às PME's julgo ser muito complicado aplicar este regime, visto que, devido ao seu peso económico, o seu não controlo poderia trazer resultados catastróficos.

Para ser possível a adopção de um regime generalizado, em termos de exigibilidade de IVA, para as PME's seria necessário, em primeiro lugar, obter uma aprovação da UE, dado ser um imposto de carácter comunitário e a legislação comunitária prevalecer face à nacional.

De acordo com a Sexta Directiva do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, no seu art.º 395º, está previsto que regimes deste tipo podem ser aprovados, desde que simplifiquem a cobrança do imposto e evitem fraudes ou evasões fiscais. No entanto, é ainda referido, que estes regimes não podem influenciar significativamente a receita fiscal do Estado, quando cobrada na fase de consumo final.

As PME's em Portugal são a maior fatia do mercado económico, cerca de 99,6%. Portanto, a aplicação deste regime iria influenciar claramente a nossa receita fiscal, sendo que, julgo ser óbvio a obtenção de uma resposta negativa da UE, a uma proposta para este sistema generalizado, para as PME's portuguesas.

Para além disso, a maioria das dificuldades apresentadas pelos inquiridos, no inquérito às empresas do sector rodoviário nacional de mercadorias, seriam evidentemente sentidas pela quase totalidade do tecido empresarial português. Na minha opinião, não seria aconselhável arriscar de tal maneira, dado o incremento das dificuldades económicas dos últimos tempos, sendo que neste momento muitas empresas se limitam a sobreviver.

Em suma, as desvantagens não seriam só no aumento de custos com actualizações ou aquisições de sistemas informáticos apropriados, como no aumento das tarefas administrativas e de controlo, sendo que para além disso, o carácter facultativo poderia levar a uma concorrência desleal, no caso das empresas que não efectuassem tal opção. A pressão económica iria aumentar drasticamente, sendo que o aumento da concorrência poderia levar a uma descida generalizada dos preços, agravando ainda mais o período de crise que se atravessa.

Espera-se com este trabalho ter sumarizado e esclarecido os conceitos básicos inerentes à temática do regime de exigibilidade de caixa no IVA, assim como ter consolidado os conhecimentos já existentes.

Bibliografia

Artigos e obras

ANTÃO, Avelino; etc. “IVA – Serviços de construção: notas sobre o Decreto-Lei n.º 21/2007”. Revista TOC n.º 89. Lisboa. Agosto de 2007. ISSN 1645-9237. Disponível em http://www.ctoc.pt/download/s/files/1187629857_22a34_fiscalidade.pdf. [Consultado em 01/05/2010].

ANTUNES, João. “Novo regime especial de IVA – transporte rodoviário de mercadorias”. Vida Económica, ID 24789403. Porto. Abril de 2009. Disponível em <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/VidaEconomica24Abril.pdf>. [Consultado em 27/03/2010].

Diário Digital / Lusa. “Movimento «IVA com recibo» quer recolher 4.000 assinaturas. 20 de Agosto de 2008. Disponível em http://diariodigital.sapo.pt/dinheiro_digital/news.asp?section_id=13&id_news=103297. [Consultado em 27/03/2010].

DIAS, Abel Alexandre Vilaça. “O sistema comum do IVA.” Fevereiro de 2005. Disponível em http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Dias_Abel.pdf. [Consultado em 01/05/2010].

Dicionário alemão de termos comerciais *Wirtschaftslexikon24*. 2010. Disponível em <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/umsatzsteuer/umsatzsteuer.htm>. [Consultado em 17/04/2010].

EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports. “About EconomyWatch”. 2010. Disponível em <http://www.economywatch.com/about-us.html>. [Consultado em 17/04/2010].

EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports. “Value Added Tax (VAT) in France”. 2010. Disponível em <http://www.economywatch.com/business-and-economy/france.html>. [Consultado em 24/04/2010].

EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports. “Value Added Tax (VAT) in Germany”. 2010. Disponível em <http://www.economywatch.com/business-and-economy/germany.html>. [Consultado em 17/04/2010].

EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports. “Value Added Tax (VAT) in Ireland”. 2010. Disponível em <http://www.economywatch.com/business-and-economy/ireland.html>. [Consultado em 24/04/2010].

EconomyWatch - Economy, Investment & Finance reports. “Value Added Tax (VAT) in UK”. 2010. Disponível em <http://www.economywatch.com/business-and-economy/uk.html>. [Consultado em 10/04/2010].

Europa. “Dez etapas históricas”. 2010. Disponível em http://europa.eu/abc/12lessons/lesson_2/index_pt.htm. [Consultado em 10/04/2010].

FERREIRA, Rogério Fernandes. “IVA Insustentável”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, nº 4. Coimbra: Edições Almedina. 2009. 99p – 106p. ISBN 978-972-40-3785-1.

GANHÃO, Luís. “Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas – IVA“. *Região Sul*. 13 de Agosto de 2003. Disponível em <http://www.regiao-sul.pt/noticia.php?refnoticia=25831>. [Consultado em 01/05/2010].

GRILO, Rui Ribeiro. “Regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias”. *Revista TOC* n.º 110. Lisboa. Maio de 2009. ISSN 1645-9237. Disponível em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1242911650_54a58_fiscalidade_final.pdf. [Consultado em 13/02/2010].

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. “O Regime de Caixa em IVA.” Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 38. Dezembro de 2008. Disponível em http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/248.pdf. [Consultado em 25/04/2010].

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. “O Perdão das coimas concedido pelo STA alterará as regras da exigibilidade do IVA?” Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 38. Dezembro de 2008. Disponível em http://www.infocontab.com.pt/download/rev_Infocontab/2008/38/STA_IVA.pdf. [Consultado em 25/04/2010].

Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres – Transporte Rodoviário de Mercadorias por Conta de Outrém – N.º de Empresas por Dimensão e Escalões de Idade dos Veículos. Junho de 2009. Disponível em http://www.imtt.pt/sites/IMTT/Portugues/Observatorio/Estatisticas/Mercadorias/Documents/IDADE_EMPRESAS_COMPESADOS_JUN09.pdf. [Consultado em 25/04/2010].

IVA com recibo. “Exemplos Europeus em que o IVA é pago após recebimento – Alemanha”. 2010. Disponível em <http://www.ivacomrecibo.com/doc/Alemanha%20artigo%2020.pdf>. [Consultado em 17/04/2010].

IVA com recibo. “Exemplos Europeus em que o IVA é pago após recebimento – Bélgica”. 2010. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/pop_up_news4.html. [Consultado em 17/04/2010].

IVA com recibo. “Movimento IVA com Recibo. O que é?”. 2010. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/movimento_o_que_e.html. [Consultado em 15/05/2010].

IVA com recibo. Sistema Francês de IVA com base no recebimento. 2010. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/pop_up_news3.html. [Consultado em 25/05/2010].

IVA com recibo. “Últimos acontecimentos da Petição IVA com Recibo”. 2010. Disponível em <http://www.ivacomrecibo.com/index.html>. [Consultado em 15/05/2010].

IVA com recibo. “A data de exigibilidade do IVA e os pagamentos em atraso e as consequências para as PME’s Portuguesas”. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/PDF/Estudo%20Iva%20com%20Recibo%2030_Set_08.pdf. [Consultado em 08/07/2010].

International VAT Services. “Belgium VAT”. 2010. Disponível em <http://www.tmf-vat.com/vat/belgium-vat-registration.html>. [Consultado em 17/04/2010].

Jornal de Notícias. ““IVA com recibo” a caminho das 500 assinaturas”. 27 de Setembro de 2008. Disponível em http://jn.sapo.pt/PaginaInicial/Economia/Interior.aspx?content_id=1018607. [Consultado em 15/05/2010].

LOBO, Carlos. “O IVA: Realidade vs Demagogia.” Jornal Expresso de 15 de Novembro de 2008. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/PDF/Opinio%20Dr%20Carlos%20Lobo_15%20Nov_2008_Expresso.pdf. [Consultado em 15/05/2010].

MONERIS. “Grupo Moneris – apresentação”. Lisboa. 2010. Disponível em <http://www.moneris.pt/pt/dados.php?cod=51&tit=apresentacao>. [Consultado em 27/03/2010].

MONERIS. “IVA – Regime especial – transporte rodoviário”. Lisboa. Abril de 2009. Disponível em <http://www.moneris.pt/pt/noticias.php?ref=88>. [Consultado em 27/03/2010].

NABAIS, José Casalta. “Direito Fiscal”. 4ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. 2007.

NET IRIS. Pagamento do IVA pelos recebimentos. 3 de Maio de 2004. Disponível em <http://www.net-iris.fr/veille-juridique/actualite/9544/paiement-de-la-tva-apres-les-debits-simplification-du-dispositif.php>. [Consultado em 25/04/2010].

PALMA, Clotilde Celorico. “Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado”. Coimbra: Edições Almedina. 2006.

PALMA, Clotilde Celorico. “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”. Cadernos IDEFF, nº 1, 3ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. 2008. 313 p. ISBN 9799724034218.

Portal da Empresa. “Movimento ‘IVA com recibo’”. 25 de Agosto de 2008. Disponível em <http://www.portaldaempresa.pt/CVE/pt/NoticiaseEventos/noticia.htm?guid=%7B83AB0D9C-9AF5-43C4-B153-F1705E136D3A%7D>. [Consultado em 15/05/2010].

Portal da Empresa. “Sobre o Portal”. 2010. Disponível em <http://www.portaldaempresa.pt/CVE/pt/Geral/SobreoPortal>. [Consultado em 15/05/2010].

Pnetpetições. Petição IVA com recibo. 6 de Outubro de 2008. Disponível em <http://www.pnetpeticoes.pt/ivacomrecibo/#1>. [Consultado em 15/05/2010].

Regimes especiais do IVA na Bélgica. 2010. Disponível em http://www.fiscus.fgov.be/interfaoiffr/identification_tva/inleiding.htm. [Consultado em 25/04/2010].

SANTOS, António Carlos. “O regime de exigibilidade de caixa no IVA: a exceção e a regra”. Revista TOC n.º 110. Lisboa. Maio de 2009. ISSN 1645-9237. Disponível em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1242911123_33a36_Gabinete_de_estudos_final.pdf. [Consultado em 13/02/2010].

SANTOS, Carla; SILVA, Carla; CRUZ, Leandro; VARELA, M. Lurdes. “A Tributação das PME na União Europeia”. Revista dos Algarves nº 16 - 1º Semestre de 2007. Disponível em <http://www.dosalgarves.com/revistas/N16/7rev16.pdf>. [Consultado em 01/05/2010].

SANTOS, Sofia. “O IVA: Demagogia Vs. Veracidade”. Dezembro de 2008. Disponível em http://www.ivacomrecibo.com/PDF/Opiniao%20Sofia%20Santos_Resposta%20ao%20Dr.%20Carlos%20Lobo.pdf. [Consultado em 15/05/2010].

Serviços Fiscais Ingleses. “*Annual Accounting Scheme for VAT*”. 2010. Disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/annual.htm>. [Consultado em 10/04/2010].

Serviços Fiscais Ingleses. “*Cash Accounting Scheme for VAT*”. 2010. Disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/cash.htm>. [Consultado em 10/04/2010].

Serviços Fiscais Irlandeses. “*What is VAT?*”. 2010. Disponível em <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/full-intro.html>. [Consultado em 17/04/2010].

Serviços Oficiais Belgas. “*Taux de base de la TVA*”. Disponível em <http://www.belgium.be/fr/impots/tva/taux/>. [Consultado em 08/07/2010].

Serviços Oficiais Belgas. “*TVA*”. Disponível em <http://www.belgium.be/fr/impots/tva/index.jsp>. [Consultado em 08/07/2010].

SILVEIRA, Maria Manuela. “Regime Especial de Exigibilidade do IVA nos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias – Obrigado, mas não!”. *Jornal de Negócios*. Abril de 2009. Disponível em http://www.pwc.com/pt_PT/pt/fiscalidade/artigos/imagens/IVA/Artigo-Regime-Especial-Exigibilidade-IVA-Abr-09.pdf. [Consultado em 27/03/2010].

The Free Dictionary by Farlex. 2010. Disponível em <http://www.thefreedictionary.com/conditional+sale>. [Consultado em 17/04/2010].

VER – Valores, Ética e Responsabilidade. “*IVA com recibo*”. 2008. Disponível em http://www.ver.pt/conteudos/ver_mais_Geral.aspx?docID=626. [Consultado em 25/04/2010].

Legislação

Boletim Oficial de Imposto Francês. 3 B-1-04, N° 76 de 3 de Maio de 2004. (C.G.I., art. 269-2 Apêndice III, art. 77). Disponível em <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2004/3capub/textes/3b104/3b104.htm>. [Consultado em 24/04/2010].

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Decreto-Lei n° 394-B/84, de 26 de Dezembro. Disponível em <http://83.240.223.116/sitoc-OL/default.asp>. [Consultado em 06/02/2010].

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado Francês - *Code général des impôts* Alterado pela Lei n° 2010-237 de 9 de Março de 2010. Disponível em <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000021642715>. [Consultado em 24/04/2010].

Comunidade Europeia. Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:pt:HTML>. [Consultado em 06/02/2010].

Comunidade Europeia. Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro de 2005. Jornal Oficial n° L 288 de 29/10/2005 p. 0001 – 0009. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32005R1777:PT:HTML>. [Consultado em 25/04/2010].

Comunidade Europeia. Directiva 2006/112/CE DO CONSELHO, de 11 de Dezembro de 2006. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:pt:PDF>. [Consultado em 27/03/2010].

Direcção de Serviços do IVA. Ofício Circulado nº 92219/97 de 11/09. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/EDD1B977-9E04-4874-827F-514439DBC3E/0/oficio-circulado_92219-97_de_11-09_direccao_de_servicos_do_iva.pdf. [Consultado em 01/05/2010].

Direcção de Serviços do IVA. Ofício Circulado nº 30008 de 10/09/1999. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/39F263F5-38D3-4C62-92CD-43385A06DFF1/0/oficio-circulado_30008_de_10-09-1999_direccao_de_servicos_do_iva.pdf. [Consultado em 18/04/2010].

Direcção de Serviços do IVA. Ofício Circulado nº 30110 de 15/05/2009. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/3985C776-1E65-4D1B-AC62-B68FEA870166/0/IVA-of_circ_30110.pdf. [Consultado em 01/05/2010].

Estatuto Fiscal Cooperativo - Lei n.º 85/98 de 16 de Dezembro. Disponível em <http://www.coopriz.pt/upload/cmp/sectorcooperativo/CodigoFiscalCooperativo.pdf>. [Consultado em 18/04/2010].

Manuel de la TVA, version 1er juillet 2004. Disponível em <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=af420bfc-b1b1-468a-9115-7cb6d17b74a5&disableHighlightning=true#findHighlighted>. [Consultado em 25/04/2010].

Portugal – Conselho de Ministros. Proposta de Lei n.º 240/X/4.ª 4 de Dezembro de 2008. Disponível em <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.doc?path=6148523063446f764c3246795a5868774d546f334e7a67774c325276593342734c576c75615668305586776634842734d6a51774c5667755a47396a&fich=ppl240-X.doc&Inline=true>. [Consultado em 13/02/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE - A N.º 183 – 9 de Agosto de 1997. Decreto-Lei n.º 204/97. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://dre.pt/pdfgratis/1997/08/183A00.pdf>. [Consultado em 01/05/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE - A N.º 246 - 21 de Outubro de 1999. Decreto-Lei n.º 418/99. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://www.dre.pt/pdf1sdip/1999/10/246A00/70177019.PDF>. [Consultado em 18/04/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE - A N.º 230 - 4 de Outubro de 2003. Decreto-Lei n.º 239/2003. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em http://www.tdn.pt/public_html/images/legislacao_nacional_por.pdf. [Consultado em 13/02/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE – N.º 20 – 29 de Janeiro de 2007. Decreto-Lei n.º 21/2007. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://dre.pt/pdf1sdip/2007/01/02000/08220827.pdf>. [Consultado em 01/05/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE - A N.º 144 – 28 de Julho de 2008. Decreto-Lei n.º 145/2008. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://www.dre.pt/pdf1sdip/2008/07/14400/0476304764.PDF>. [Consultado em 27/03/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE N.º 64 - 1 de Abril de 2009. Lei n.º 15/2009. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://dre.pt/pdf1sdip/2009/04/06400/0201802020.pdf>. [Consultado em 13/02/2010].

Portugal – Diário da República - I SÉRIE N.º 147 – 30 de Julho de 2010. Resolução da Assembleia da República n.82. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, S. A. Disponível em <http://dre.pt/pdf1sdip/2010/07/14700/0292202922.pdf>. [Consultado em 04/09/2010].

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Disponível em http://www.pwc.com/pt_PT/pt/pwcinforfisco/codigos/imagens/RITI_v1.pdf. [Consulta_ do em 07/01/2011].

Anexos

Anexo n.º 1 – Lei n.º 15/2009

2018

de 20 de Julho, 496/77, de 25 de Novembro, 200-C/80, de 24 de Junho, 236/80, de 18 de Julho, 328/81, de 4 de Dezembro, 262/83, de 16 de Junho, 225/84, de 6 de Julho, e 190/85, de 24 de Junho, pela Lei n.º 46/85, de 20 de Setembro, pelos Decretos-Leis n.ºs 381-B/85, de 28 de Setembro, e 379/86, de 11 de Novembro, pela Lei n.º 24/89, de 1 de Agosto, pelos Decretos-Leis n.ºs 321-B/90, de 15 de Outubro, 257/91, de 18 de Julho, 423/91, de 30 de Outubro, 185/93, de 22 de Maio, 227/94, de 8 de Setembro, 267/94, de 25 de Outubro, e 163/95, de 13 de Julho, pela Lei n.º 84/95, de 31 de Agosto, pelos Decretos-Leis n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, 14/96, de 6 de Março, 68/96, de 31 de Maio, 35/97, de 31 de Janeiro, e 120/98, de 8 de Maio, pelas Leis n.ºs 21/98, de 12 de Maio, e 47/98, de 10 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 343/98, de 6 de Novembro, pelas Leis n.ºs 16/2001, de 22 de Junho, e 59/99, de 30 de Junho, pelos Decretos-Leis n.ºs 272/2001, de 13 de Outubro, 273/2001, de 13 de Outubro, 323/2001, de 17 de Dezembro, e 38/2003, de 8 de Março, pela Lei n.º 31/2003, de 22 de Agosto, pelos Decretos-Leis n.ºs 199/2003, de 10 de Setembro, e 59/2004, de 19 de Março, pelas Leis n.ºs 6/2006, de 27 de Fevereiro, e 40/2007, de 24 de Agosto, pelos Decretos-Leis n.ºs 263-A/2007, de 23 de Julho, 324/2007, de 28 de Setembro, e 116/2008, de 4 de Julho, e pela Lei n.º 61/2008, de 31 de Outubro, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 1817.º

[...]

1 — A acção de investigação de maternidade só pode ser proposta durante a menoridade do investigante ou nos dez anos posteriores à sua maioridade ou emancipação.

2 — Se não for possível estabelecer a maternidade em consequência do disposto no artigo 1815.º, a acção pode ser proposta nos três anos seguintes à rectificação, declaração de nulidade ou cancelamento do registo inibitório.

3 — A acção pode ainda ser proposta nos três anos posteriores à ocorrência de algum dos seguintes factos:

a) Ter sido impugnada por terceiro, com sucesso, a maternidade do investigante;

b) Quando o investigante tenha tido conhecimento, após o decurso do prazo previsto no n.º 1, de factos ou circunstâncias que justifiquem a investigação, designadamente quando cesse o tratamento como filho pela pretensa mãe;

c) Em caso de inexistência de maternidade determinada, quando o investigante tenha tido conhecimento superveniente de factos ou circunstâncias que possibilitem e justifiquem a investigação.

4 — No caso referido na alínea b) do número anterior, incumbe ao réu a prova da cessação voluntária do tratamento nos três anos anteriores à propositura da acção.

Artigo 1842.º

[...]

1 — A acção de impugnação de paternidade pode ser intentada:

a) Pelo marido, no prazo de três anos contados desde que teve conhecimento de circunstâncias de que possa concluir-se a sua não paternidade;

Diário da República, 1.ª série—N.º 64—1 de Abril de 2009

b) Pela mãe, dentro dos três anos posteriores ao nascimento;

c) Pelo filho, até 10 anos depois de haver atingido a maioridade ou de ter sido emancipado, ou posteriormente, dentro de três anos a contar da data em que teve conhecimento de circunstâncias de que possa concluir-se não ser filho do marido da mãe.

2 — Se o registo for omissivo quanto à maternidade, os prazos a que se referem as alíneas a) e c) do número anterior contam-se a partir do estabelecimento da maternidade.»

Artigo 2.º

Entrada em vigor

A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Artigo 3.º

Disposição transitória

A presente lei aplica-se aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor.

Aprovada em 13 de Fevereiro de 2009.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

Promulgada em 23 de Março de 2009.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendada em 24 de Março de 2009.

O Primeiro-Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.

Lei n.º 15/2009

de 1 de Abril

Aprova o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias

A Assembleia da República decreta, nos termos da alínea c) do artigo 161.º da Constituição, o seguinte:

Artigo 1.º

Objecto

É aprovado em anexo à presente lei o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, que dela faz parte integrante.

Artigo 2.º

Opção pelas regras gerais de exigibilidade

Os sujeitos passivos susceptíveis de ser abrangidos pelo regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias que pretendam, desde a data da entrada em vigor do referido regime, exercer a opção prevista no n.º 1 do seu artigo 7.º, devem proceder à comunicação nele prevista até ao final do mês seguinte.

Artigo 3.º

Produção de efeitos

A presente lei produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2009.

Aprovada em 19 de Fevereiro de 2009.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

Promulgada em 18 de Março de 2009.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendada em 19 de Março de 2009.

O Primeiro-Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.

ANEXO

(a que se refere o artigo 1.º)

Regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias

Artigo 1.º

Âmbito

1 — Estão abrangidas pelo regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, adiante designado por «regime», as prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, tal como definidas no Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

2 — O presente regime não se aplica às prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias em relação às quais o sujeito passivo e devedor do imposto ao Estado seja o destinatário dos serviços.

Artigo 2.º

Momento da exigibilidade

1 — O imposto relativo às prestações de serviços a que se refere o n.º 1 do artigo anterior é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

2 — Não obstante o disposto no número anterior, a exigibilidade do IVA ocorre, o mais tardar, no final do prazo previsto no n.º 7 do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho.

3 — O prazo referido no número anterior é contado a partir da data da emissão da factura ou documento equivalente, ou a partir da data limite para a respectiva emissão, caso o mesmo não tenha sido cumprido.

4 — O imposto é ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributáveis.

Artigo 3.º

Dedução do imposto pelos destinatários dos serviços

1 — Para efeitos da aplicação do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o imposto respeitante às operações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º só pode ser deduzido desde que o sujeito passivo tenha na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, passado na forma estabelecida no presente regime.

2 — A dedução do imposto exigível nos termos do presente regime deve ser efectuada na declaração respeitante ao período de imposto em que se tiver verificado a recepção do recibo comprovativo do pagamento.

Artigo 4.º

Requisitos das facturas e dos recibos

1 — As facturas relativas a operações abrangidas pelo n.º 1 do artigo 1.º devem ter uma série especial e conter a menção «IVA exigível e dedutível no pagamento».

2 — No momento do pagamento total ou parcial das facturas referidas no número anterior e nas situações referidas no n.º 4 do artigo 2.º, é obrigatória a emissão de recibo pelos montantes recebidos.

3 — Do recibo devem constar a taxa do IVA aplicável e a referência à factura a que respeita o pagamento, quando for caso disso, considerando-se o imposto incluído, na proporção do montante recebido, para efeitos da sua exigência ao destinatário dos serviços.

4 — A data de emissão do recibo deve coincidir com a do pagamento, processando-se o mesmo em duplicado e destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do prestador dos serviços.

5 — A numeração dos documentos referidos neste artigo deve obedecer ao disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

Artigo 5.º

Registo das operações abrangidas pelo regime

1 — Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 44.º do Código do IVA, as operações abrangidas pelo presente regime devem ser registadas de forma a evidenciar:

a) O valor das operações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º, líquidas de imposto;

b) O valor do imposto respeitante às operações mencionadas na alínea anterior, com relevação distinta do montante ainda não exigível.

2 — O registo das operações mencionadas no número anterior deve ser evidenciado de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos.

Artigo 6.º

Conservação das facturas e dos recibos

Para efeitos do disposto no artigo 45.º do Código do IVA, as facturas e os recibos a que se refere o artigo 4.º são numerados seguidamente, em uma ou mais séries, convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respectiva ordem os seus duplicados, assim como todos os exemplares dos que tenham sido anulados ou inutilizados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituíram, se for caso disso.

Artigo 7.º

Opção pelas regras gerais de exigibilidade

1 — Os sujeitos passivos que realizem as prestações de serviços abrangidas pelo n.º 1 do artigo 1.º podem optar pela aplicação das regras gerais de exigibilidade previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Código do IVA, mediante prévia comunicação, por via electrónica, dirigida à Direcção-Geral dos Impostos.

2 — A opção pela aplicação das regras gerais de exigibilidade deve ser mantida por um período mínimo de três anos, findo o qual o sujeito passivo pode retomar a aplicação do presente regime, após comunicação electrónica nesse sentido dirigida à Direcção-Geral dos Impostos.

Artigo 8.º

Aplicação subsidiária

Em tudo o que não esteja especialmente previsto no presente regime, é aplicável subsidiariamente o disposto no Código do IVA.

Lei n.º 16/2009

de 1 de Abril

Altera o cartão especial de identificação de Deputado, procedendo à 11.ª alteração ao Estatuto dos Deputados, aprovado pela Lei n.º 7/93, de 1 de Março

A Assembleia da República decreta, nos termos da alínea c) do artigo 161.º da Constituição, o seguinte:

Artigo 1.º

Alteração do artigo 15.º do Estatuto dos Deputados

Os n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 15.º do Estatuto dos Deputados, aprovado pela Lei n.º 7/93, de 1 de Março, na redacção dada pelas Leis n.ºs 24/95, de 18 de Agosto, 55/98, de 18 de Agosto, 8/99, de 10 de Fevereiro, 45/99, de 16 de Junho, 3/2001, de 23 de Fevereiro, rectificadas pela Declaração de Rectificação n.º 9/2001, de 13 de Março, 24/2003, de 4 de Julho, 52-A/2005, de 10 de Outubro, 44/2006, de 25 de Agosto, 45/2006, de 25 de Agosto, e 43/2007, de 24 de Agosto, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 15.º

[...]

- 1 —
- 2 —
- 3 —
- a)
- b)
- c)
- d) Cartão de Deputado, cujo modelo e emissão são fixados por despacho do Presidente da Assembleia da República;
- e)
- f)
- g)
- h)

4 — O cartão de Deputado deve incluir, para além do nome do Deputado, as assinaturas do próprio e do Presidente da Assembleia da República, a validade em razão do respectivo mandato, bem como o número do bilhete de identidade ou do cartão de cidadão.

5 — O cartão de Deputado inclui no circuito integrado a aplicação informática para a votação electrónica, bem como o certificado qualificado para assinatura electrónica e outros elementos indispensáveis a novas aplicações que nele sejam integradas.

- 6 —
- 7 —

Artigo 2.º

Norma revogatória

É revogado o anexo ao Estatuto dos Deputados na versão aprovada pela Lei n.º 3/2001, de 23 de Fevereiro.

Artigo 3.º

Alteração de designação

As expressões «cartão especial de identificação» e «cartão de identificação» constantes do Estatuto dos Deputados, aprovado pela Lei n.º 7/93, de 1 de Março, deverão ser substituídas por «cartão de Deputado».

Aprovada em 13 de Março de 2009.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

Promulgada em 23 de Março de 2009.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendada em 24 de Março de 2009.

O Primeiro-Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.

Resolução da Assembleia da República n.º 23/2009

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e a República Popular da China sobre Auxílio Judiciário Mútuo em Matéria Penal, assinado em Lisboa em 9 de Dezembro de 2005.

A Assembleia da República resolve, nos termos da alínea i) do artigo 161.º e do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, aprovar o Acordo entre a República Portuguesa e a República Popular da China sobre Auxílio Judiciário Mútuo em Matéria Penal, assinado em Lisboa em 9 de Dezembro de 2005, cujo texto, nas versões autenticadas nas línguas portuguesa, chinesa e inglesa, se publica em anexo.

Aprovada em 5 de Fevereiro de 2009.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

ACORDO DE AUXÍLIO JUDICIÁRIO MÚTUO EM MATÉRIA PENAL ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E A REPÚBLICA POPULAR DA CHINA

A República Portuguesa e a República Popular da China, adiante designadas por Estados Contratantes, desejando reforçar a cooperação efectiva entre os dois países, em conformidade com os princípios da igualdade, da reciprocidade e do benefício mútuo, decidiram concluir o presente Acordo e acordam no seguinte:

Artigo 1.º

Âmbito

1 — Os Estados Contratantes deverão, em conformidade com o disposto no presente Acordo, prestar auxílio judiciário mútuo em matéria penal.

2 — O auxílio judiciário poderá incluir:

- a) A entrega de documentos relativos a procedimentos penais;
- b) A solicitação de interrogatórios e inquirições;
- c) O envio de documentos, de antecedentes criminais e de elementos de prova;

Anexo nº 2 – Petição Movimento IVA com recibo



Alteração da data de exigibilidade do IVA, para que este imposto passe a ser devido ao Estado apenas após recebimento da factura e não após a sua emissão.

Petição

Exmo Sr. Dr. Jaime Gama

Digníssimo Presidente da Assembleia da República

Preâmbulo

Os fortes problemas de solvência e de liquidez que hoje em dia as PME's portuguesas enfrentam agravam-se com o facto de estas estarem sujeitas ao pagamento do IVA a partir da data de emissão da factura.

Muitas vezes, uma PME tem primeiro uma despesa e só mais tarde um proveito, uma vez que, em muitos casos, o pagamento do IVA ocorre mais rapidamente do que o pagamento da referida factura.

Tudo isto traz problemas gravíssimos às PME's portuguesas, e que são necessários ultrapassar e resolver, através de uma legislação que promova o pagamento atempado das facturas e defenda a viabilidade económica das PME's.

A matéria apresentada nesta petição pretende uma melhoria significativa da saúde económica, financeira e social de Portugal, promovendo uma sociedade produtiva, lucrativa e justa. As soluções propostas são fundamentadas em estudos, exemplos de outros países onde sistema proposto já está implementado e baseadas no artigo 66º da Directiva Comunitária 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006.

Este é um problema que afecta a sociedade civil, vai para além do âmbito económico de cada PME, reflectindo-se em factores sociais como o desemprego.

1. Considerando que As PME's têm uma elevada importância para a saúde económica, financeira e social de Portugal

O peso das PME's é fundamental ao crescimento económico, uma vez que (1):

- 99,6% do tecido empresarial Português são PME
- 75% do emprego português é gerado por PME
- 56% do volume de negócios gerado provém das PME

No estudo realizado pelo IAPMEI relativamente às PME e publicado em 2008, pode ler-se:

"Olhando para o período compreendido entre 2000 e 2005 pode constatar-se que as dinâmicas de crescimento das PME foram mais expressivas do que as das grandes empresas. Isto, tanto no que respeita ao número de unidades empresariais em exercício, como ao emprego e negócios por elas gerados.

Na verdade, o número de PME aumentou a um ritmo de 7% ao ano no período em análise, enquanto o número de grandes empresas cresceu apenas 1,1%/ano. Em resultado desta dinâmica, as PME conseguiram assegurar um importante crescimento do emprego, da ordem dos 4,2%/ano, assim como incrementar a sua facturação em 5,4%/ano, o que, em termos reais, significa um acréscimo de 2,2%/ano no seu volume de negócios, entre 2000 e 2005.

As grandes empresas também tiveram uma evolução positiva neste período, mas em tudo mais moderada do que a das PME - o número de postos de trabalho gerados por estas empresas cresceu 2%/ano, enquanto a sua facturação nominal aumentou 4,8%, ou seja, 1,6% em termos reais. (2)

Micro e pequenas empresas foram as grandes responsáveis por este desempenho das PME. Em conjunto, o número de unidades de menor dimensão registou um acréscimo médio anual de 7,2%, gerando crescimentos do emprego de 5,6%/ano e dos negócios de 3,6%/ano, em termos reais." (3)

Podemos assim afirmar que as PME têm vindo a contribuir de forma activa e efectiva para a manutenção da economia portuguesa, mesmo em anos de abrandamento económico, uma vez que os indicadores apontam para crescimentos positivos nas variáveis económicas.

No entanto, e apesar destes números macroeconómicos positivos, muitas destas empresas deparam-se com graves problemas de tesouraria devido ao atraso nos pagamentos das facturas que emitem, por parte dos seus clientes.

Em Portugal estes problemas de tesouraria são potenciados pelo regime de cobrança do IVA que coloca uma pressão adicional sobre as contas das PME. Por sua vez esta pressão origina também uma perda de capacidade competitiva, já que têm de existir

recursos que são desviados para a cobrança dessas facturas, e que deveriam estar focalizados no desenvolvimento do negócio da empresa.

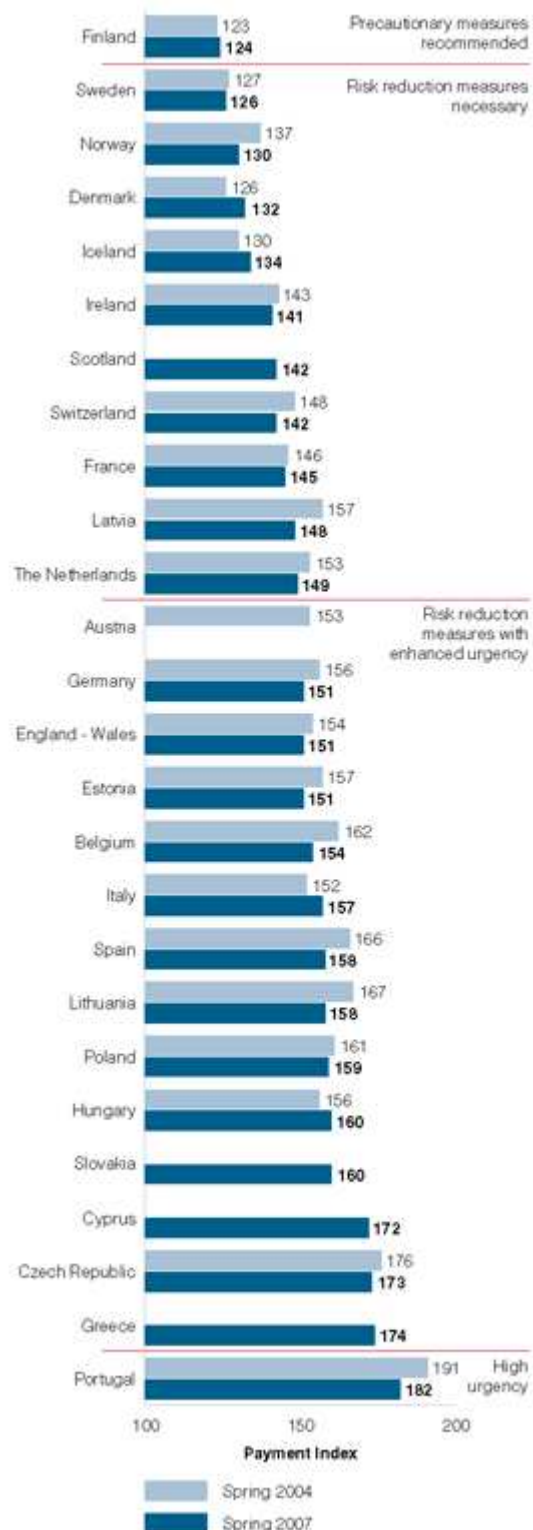
Sensível à importância desta questão como entrave ao crescimento económico, a União Europeia publicou a directiva 2000/35/CE, que entrou em vigor em 2002, com o objectivo de combater os pagamentos em atraso nas transacções comerciais. Esta directiva passou a dar a possibilidade aos credores de aplicarem uma taxa de juro elevada aos devedores pelo atraso nos pagamentos.

No entanto esta medida tarda a dar frutos em Portugal, uma vez que continuamos a ser o país com as piores condições de pagamento comercial. A esmagadora maioria das PME's não aplica o mecanismo apresentado pela directiva por receio de perder os clientes maus pagadores.

Na realidade, um estudo realizado em 2008 pela Associação Industrial Portuguesa concluiu que 75% das empresas portuguesas referem ter problemas nos atrasos de pagamento. Um outro estudo realizado pelo CESOP em 2007 identificou que para 83% das PME's o pagamento de IVA deveria estar associado à emissão do recibo referente ao pagamento do serviço.

2. Considerando que Portugal é o país europeu que corre mais riscos com os atrasos no pagamento das facturas (4)

Segundo o estudo "European Payment Index - Spring 2007" da Intrum Justitia AB, as PME's portuguesas são as que



enfrentam mais riscos com os atrasos nos pagamentos de entre um grupo de PME's de 26 países europeus.

Portugal é ainda o quarto país com pior classificação no que respeita aos períodos de atraso nos pagamentos, em média 88 dias depois da data previamente acordada.

De entre todos os segmentos de todos os países analisados as entidades públicas portuguesas foram consideradas os clientes mais lentos a pagar, (152,5 dias em média, para efectuar um pagamento).

Segundo o estudo supracitado, os riscos totais de pagamento têm vindo a diminuir nos últimos anos. No entanto, os atrasos nos pagamentos têm vindo a aumentar, tendo atingido, em 2007, um máximo histórico. Para este cenário contribuíram todos os grupos de clientes.

3. Considerando que Já existe uma Directiva Comunitária sobre o IVA, que prevê que este imposto possa ser exigível apenas após recebimento da factura que lhe deu origem

De acordo com o artigo 66º da Directiva Comunitária 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pode ler-se:

" (...) os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

- a) O mais tardar, no momento da emissão da factura;
- b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;
- c) Nos casos em que a factura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador."

Em Portugal a Regra Geral é aplicar as alíneas a) e c), e existem excepções para as Cooperativas e para o Sector das Obras Públicas em que se aplicam as alíneas b) e c)

4. Considerando que já existem países europeus onde o IVA é exigido após recebimento da factura que lhe deu origem

Existem já vários países Europeus com regimes específicos de IVA, em que, de acordo com determinadas condições, o IVA é exigível apenas após recebimento. Alguns desses países são: Inglaterra, Irlanda, França, Alemanha, Bélgica e Itália.

Proposta

- Que o IVA seja apenas devido ao Estado após o efectivo recebimento da factura**
- Que por cada dia de atraso do pagamento dessa factura, exista uma taxa de juro obrigatória por lei nacional e de implementação automática**

Pelo exposto, solicitamos a V. Ex.^a, Sr. Presidente da Assembleia da República o melhor acolhimento a esta Petição.

Com os nossos melhores cumprimentos e consideração,

Atenciosamente

A Coordenadora do Movimento "IVA com recibo"

(Sofia Santos)

(1) Fonte: PME em Números. Acedido em 2 de Outubro de 2008 no Website do IAPMEI, em <http://www.iapmei.pt/resources/download/pme.pdf>

(2) Sobre as PME em Portugal, Fevereiro de 2008. Acedido em 02 de Outubro de 2008 no Web site do IAPME, em http://www.iapmei.pt/resources/download/sobre_pme_2008.pdf; pp.4

(3) Sobre as PME em Portugal, Fevereiro de 2008. Acedido em 02 de Outubro de 2008 no Web site do IAPME, em http://www.iapmei.pt/resources/download/sobre_pme_2008.pdf; pp.5

(4) Fonte: European Payment Index - Spring 2007 da Intrum Justitia AB. Acedido em 02 de Outubro de 2008 no Web site: http://www.internationalondernemen.nl/system/docbase/showdoc.asp?id=158131&file=European+Payment+Index+Spring_2007.pdf&location=db

Anexo nº 3 – Inquérito: A exigibilidade do IVA nos transportes de mercadorias

[Sair do inquérito »](#)

Exigibilidade IVA nos transportes de mercadorias

1. Sónia Ferreira - Mestrado de Contabilidade - ISCAL

1. A V/ empresa efectua serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias? *

Sim Não

2. Se sim, exercem essa actividade a título principal? *

Sim Não

3. Qual a localização geográfica do estabelecimento principal/sede? *

Norte Centro Sul Ilhas

4. A V/ empresa tem conhecimento da Lei n.º 15/2009, que aprova o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias? *

Sim Não

5. Optaram pelo regime de exigibilidade do IVA? Se sim, indique por favor se o efectuou em 2009 ou 2010. *

Não 2009 2010

6. Classifique o quão vantajoso é este regime, considerando o nº 1 como nada vantajoso e o nº 5 como muito vantajoso. *

1 2 3 4 5

7. Indique por favor os seus motivos. *

8. Qual o montante de proveitos obtidos em 2009? *

9. Qual o montante de facturação efectuada de acordo com este regime especial de exigibilidade do IVA?

10. Qual a dimensão aproximada da V/ frota? *

- < 50 50 - 100 100 - 500 > 500

Terminar

1/1

Anexo nº 4 – IMTT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres: Número de empresas que efectuem transporte rodoviário de mercadorias

TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE MERCADORIAS POR CONTA DE OUTRÉM

Nº EMPRESAS POR DIMENSÃO E ESCALÕES DE IDADE MÉDIA DOS VEÍCULOS

EMPRESAS QUE POSSUEM VEÍCULOS PESADOS *

2009 (JUNHO)

Unid: empresa

DIMENSÃO DA EMPRESA POR Nº VEÍCULOS MOTOR	ESCALÕES DE IDADE MÉDIA DOS VEÍCULOS POR EMPRESA (anos)								TOTAL EMPRESAS	Idade média por escalão de empresa
	<1	>=1 e <2	>=2 e <5	>=5 e <10	>=10 e <15	>=15 e <20	>=20 e <30	>=30		
1 - 2	23	101	291	1094	1271	662	323	12	3777	11,4
3 - 4	1	15	115	730	615	304	70	1	1851	10,8
5 - 9	1	12	126	583	498	189	37	-	1446	10,3
10 - 14	-	3	47	227	110	31	2	-	420	8,9
15 - 19	-	1	27	88	48	15	3	-	182	8,9
20 - 49	-	4	74	146	67	11	3	-	305	7,8
50 - 99	-	-	18	26	9	-	-	-	53	6,7
100 - 199	-	2	11	20	2	-	-	-	35	5,8
200 e mais	-	-	7	7	1	-	-	-	15	5,7
TOTAL	25	138	716	2921	2621	1212	438	13	8084	10,7

* Estas empresas podem ter também veículos ligeiros

Fonte: IMTT