

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



ISCAL

IVA

O REGIME DE CONTABILIDADE DE CAIXA E
O CICLO DE CAIXA DAS EMPRESAS

Leonel Miranda

Lisboa, 30 de Dezembro de 2014

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

IVA

O REGIME DE CONTABILIDADE DE CAIXA E O
CICLO DE CAIXA DAS EMPRESAS

Leonel Miranda

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

Constituição do Júri:

Presidente – DOUTOR PAULO NOGUEIRA DA COSTA

Arguente – ESPECIALISTA JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS

Vogal – DOUTORA CLOTILDE CELORICO PALMA

Lisboa, 30 de Dezembro de 2014

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

AGRADECIMENTO

À Professora Doutora Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma, *Alma mater* da geração IVA em Portugal

RESUMO

No contexto atualmente prevalecente nos chamados países desenvolvidos, os Estados são cada vez menos detentores de riqueza, estando esta cada vez mais na esfera da propriedade privada. São por isso os tributos e principalmente os impostos, a fonte das receitas de que os Estados precisam para cumprir as suas funções que, diga-se, são também cada vez menos. Tem assim plena justificação o interesse que atualmente se verifica pela fiscalidade e principalmente pelos impostos, nomeadamente pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em termos temáticos, estruturamos a Dissertação com a seguinte sequência: primeiro a Introdução, depois os Impostos em geral seguidos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, neste incluindo o Regime de Contabilidade de Caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, sobre o qual estudámos um caso da sua aplicação. Terminámos com as Conclusões e Recomendações.

Na Introdução, merecem especial referência os pontos sobre a delimitação do tema, a definição do objeto e dos objetivos. No capítulo dos Impostos, para além de outras considerações, debruçamo-nos sobre a classificação dos impostos e, particularmente, sobre a natureza dos impostos sobre o consumo. Quanto ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, centrámos a nossa análise nas operações tributáveis, nas regras da incidência, objetiva e subjetiva, nos conceitos de transmissão de bens e prestação de serviços, além de outros. Analisámos ainda o universo dos potenciais beneficiários do regime e o atraso nos pagamentos. O Regime de Contabilidade de Caixa analisámo-lo nos seus conceitos essenciais deixando algumas recomendações.

A argumentação centrou-se na grande importância do IVA e na pouca importância do Regime de Contabilidade de Caixa.

Palavras-Chave: Impostos, IVA, Regime de Contabilidade de Caixa, Ciclo de Caixa, Exigibilidade, Dedução.

ABSTRACT

According to the prevailing context on the so called developed countries, wealth resides more and more in private hands and less in the hands of State. Thus, tributes and mainly Taxes, are the source of revenues that the States require to fulfill their functions, which show also a tendency to diminish. It is thus fully justified the interest that fiscal matters and mainly taxes show nowadays, namely the Value Added Tax.

This thesis is structured on themes according to the following sequence: firstly the Introduction, secondly Taxes in general, followed by the Value Added Tax, where one includes the Cash Accounting Scheme, over which a specific case was analyzed. The thesis ends with a set of Conclusions and Recommendations.

In the Introduction a special attention is given to the issues of scope, definition of the study and the objectives. On the chapter of Taxes, besides several considerations, one discusses the classification of taxes and focus on the nature of consumption taxes. On what concerns Value Added Tax, one dedicated the analysis on taxable operations, rules of incidence, objective and subjective, on the concepts of transmission of goods and sales of services. The universe of potential beneficiaries of the Value Added Tax Cash Accounting Scheme and the effect of delays on payments is also analyzed. The main characteristics of a Cash Accounting Scheme are discussed, suggesting a few recommendations.

The arguments used rely on the great importance of the Value Added Tax against the relatively unimportant Cash Accounting Scheme.

Keywords: Taxes, VAT, Value Added Tax, Cash Accounting Scheme, Cash Cycle, Chargeability, Deduction.

Índice

ÍNDICE DE FIGURAS	IX
LISTA DE ABREVIATURAS	X
CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO	2
1.1 OBJETO DE ESTUDO	4
1.2 OBJETIVO DA DISSERTAÇÃO	5
1.3 METODOLOGIA GERAL	7
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA	7
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	8
CAPÍTULO 2 - ENQUADRAMENTO TEÓRICO	10
2.1 ENQUADRAMENTO DO IVA NA ESTRUTURA DOS IMPOSTOS EM PORTUGAL	10
2.1.1 <i>Noção e Classificação de Imposto</i>	10
2.1.2 <i>Classificação dos Impostos</i>	13
2.1.2.1 Impostos Diretos e Indiretos	13
2.1.2.2 Os Impostos sobre o Consumo	16
2.2 O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	18
2.2.1 <i>Operações Tributáveis</i>	22
2.2.1.1 Incidência Objetiva	23
2.2.1.2 Conceito de Transmissão de Bens	27
2.2.1.3 Conceito de Prestação de Serviços	30
2.2.1.4 Incidência Subjetiva	33
2.3 REGIME DE CONTABILIDADE DE CAIXA	39
2.3.1 <i>Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto</i>	41
2.3.2 <i>Universo de Potenciais Beneficiários do Regime</i>	45
2.3.3 <i>O Problema dos Atrasos de Pagamento</i>	47
2.3.4 <i>Características e Requisitos do Regime</i>	49
2.3.4.1 Características	49
2.3.4.2 Requisitos para Optar	50
2.3.4.3 Requisitos para Sair	52
2.3.4.4 Requisitos de Exigibilidade	54
2.3.4.5 Requisitos de Dedução	59
2.3.4.6 Requisitos dos Documentos de Suporte	64
2.3.4.7 Requisitos de Registo Contabilístico	68
2.3.4.8 Sujeitos Passivos dos Regimes Revogados	73
2.3.4.9 Regularizações	74
CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO	77
3.1 O CICLO DE CAIXA NAS EMPRESAS	77
3.2 A RELAÇÃO ENTRE O IVA DE CAIXA E O CICLO DE CAIXA DAS EMPRESAS	86
CAPÍTULO 4 - VANTAGENS E DESVANTAGENS DO REGIME	88
CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	91
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95
APÊNDICES	101
APÊNDICE I: GAP DO IVA	101
APÊNDICE II: CÁLCULOS REFERENTES À FIGURA 3.1	102
APÊNDICE III: CÁLCULOS REFERENTES À FIGURA 3.2	104
APÊNDICE IV: CÁLCULOS REFERENTES À FIGURA 3.2 (C/DEDUÇÃO)	106

Índice de Figuras

<i>Quadro I</i> Receitas do IVA na Zona Euro	3
<i>Figura 3.1</i> Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 1	81
<i>Figura 3.2</i> Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 2	84
<i>Figura 3.3</i> Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 3	86

Lista de Abreviaturas

A T	Autoridade Tributária
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
D L	Decreto Lei
DIVA	Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006
E M	Estado Membro
INE	Instituto Nacional de Estatística
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PIB	Produto Interno Bruto
PMI	Prazo Médio de Inventários
PMP	Prazo Médio de Pagamento
PMR	Prazo Médio de Recebimento
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia

Capítulo 1 - Introdução

Escrever uma dissertação tem de ser um ato de satisfação intelectual e um exercício de pragmatismo, para que do trabalho final resulte um documento coerente com a personalidade e o carácter do autor. Sendo para nós inquestionável o primeiro postulado, procuraremos cumprir o segundo para não desvirtuarmos os pressupostos enunciados.

Esta opção por princípios tem-nos acompanhado ao longo da vida e esteve presente quando, a poucas semanas de completar setenta anos de vida decidimos voltar à escola para frequentar o mestrado em fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Fizemo-lo com o mesmo entusiasmo, mas com mais serenidade, com que menos de um lustro após o fim da segunda guerra mundial entrámos para a extinta escola primária de Vila Pouca da Beira e no primeiro ano da década de oitenta do século passado concluímos o curso de Organização e Gestão de Empresas no Instituto Superior de Economia, hoje (ISEG).

O trabalho que aqui apresentamos é resultado do muito que aprendemos no ISCAL, mas também do saber que nos ficou do passado e do exercício de uma atividade profissional longa, intensa, diversificada e em diferentes ambientes culturais. Este percurso pelo passado pretende ser um registo de suporte à ideia de que em tudo na vida há sempre um antes e um depois.

Assim aconteceu com o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que apesar de ser um *ícone* da fiscalidade na União Europeia e de com ela ter adquirido o estatuto universal de elemento estruturante dos sistemas fiscais contemporâneos, já existia antes da sua adoção pela então Comunidade Económica Europeia (CEE), como mais adiante se verá.

Com a aprovação da Primeira Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967 (67/227/CEE), nascia o IVA na CEE e começava assim o tempo histórico do «sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado», que o artigo 2.º da Diretiva definia como «um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação».

Portugal, que à época era membro da Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) e na reforma fiscal dos anos sessenta tinha «recriado o imposto de transações como imposto de consumo» (Catarino 2009:321), demoraria ainda cerca de vinte anos a adotar o IVA,

mas fê-lo desde logo com uma base tributária alargada, sujeitando a imposto a generalidade das transmissões de bens e das prestações de serviços e repercutindo aqueles atos de consumo praticados no território nacional tanto por cidadãos nacionais como por cidadãos estrangeiros, independentemente da sua capacidade contributiva¹.

A evolução das receitas geradas por este imposto confirmou quanto acertada foi a opção da sua introdução no sistema fiscal português, sendo hoje o que mais contribui para a nossa receita fiscal, cuja relevância consta do Quadro 1 a seguir apresentado. A par da evolução das receitas do IVA nos países da zona euro, o Quadro I apresenta os valores da população e do Produto Interno Bruto (PIB) de cada país em 2012, relacionando este com as receitas do IVA no mesmo ano.

Quadro 1 Receitas do IVA na Zona Euro

Países da Zona Euro	IVA								PIB 2012 (EUR 1 000 milhões)	IVA / PIB 2012	População 2012
	RECEITAS DA ZONA EURO (EUR 1 000 milhões)										
	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012			
Alemanha	120	140,9	170,4	176,2	178	180,5	190,2	194	2.666	7,3%	80.327.900
Áustria	13,5	16,9	21	22	22,2	22,8	23,5	24,6	307	8,0%	8.408.121
Bélgica	13,7	18,1	23,7	24,1	23,6	25,2	26	26,9	376	7,2%	11.094.850
Chipre	0,3	0,5	1,62	1,8	1,5	1,6	1,5	1,6	18	8,9%	862.011
Eslováquia	1,6	2,2	4,1	4,6	4,2	4,2	4,7	4,3	71	6,1%	5.404.322
Espanha	22,8	38,9	63	55,5	43,4	58,8	57,4	56,1	1.029	5,5%	46.818.219
Estónia	0,266	0,52	1,4	1,3	1,2	1,3	1,4	1,5	17	8,8%	1.325.217
Finlândia	7,6	10,9	15,1	15,5	15	15,3	17	17,6	192	9,2%	5.401.267
França	89,4	107,2	136,9	137,7	130,3	135,6	140,6	142,5	2.032	7,0%	65.287.861
Grécia	5,7	9,8	16,6	17	14,9	16,3	15	13,7	193	7,1%	11.123.034
Irlanda	3,7	7,3	14,2	12,7	10,2	9,9	9,6	10	164	6,1%	4.582.707
Itália	52,5	77,5	95,6	93,7	86,5	97,6	98,5	95,5	1.567	6,1%	59.394.207
Letónia	0,2	0,3	1,2	1,1	0,8	0,8	1	1,1	22	5,0%	2.044.813
Luxemburgo	0,787	1,2	2,1	2,3	2,4	2,4	2,6	3,1	43	7,2%	524.853
Malta	0,18	0,23	0,41	0,44	0,44	0,47	0,51	0,52	7	7,4%	417.546
Países Baixos	19,8	28,8	42,9	43,2	40,1	42,7	41,6	41,7	599	7,0%	16.730.348
Portugal	6,1	9,7	14,3	14,4	12	13,5	14,2	14	165	8,5%	10.542.398
Total da Zona Euro	358,133	470,95	624,53	623,54	586,74	628,97	645,31	648,72	9.468	6,9%	330.289.674

Nota: Na Eslovénia o IVA apenas foi introduzido em 1999.
Fontes: Eurostat (2014), INE (2013) e OCDE (2013)

O IVA é também o imposto mais presente no quotidiano das pessoas, singulares ou coletivas, e daí ser um instrumento sempre presente nas opções de política económica e orçamental dos Governos. E foi de uma opção política inscrita no programa do XIX Governo constitucional que nasceu em Portugal o «regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado», o qual procuraremos dissecar ao longo deste

¹ Este conceito é pormenorizadamente explicado por António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4ª edição, 7ª reimpressão, Coimbra, 1999, p.185-187, onde escreve que “o princípio da capacidade contributiva ou das facultades contributivas pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou facultades contributivas iguais pagam iguais prestações; e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes.

trabalho e a que, indistintamente, nos referiremos umas vezes como regime de IVA de caixa, outras como IVA de caixa e outras ainda apenas como regime.

1.1 Objeto de Estudo

O regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei nº 71/2013 de 30 de Maio, e o seu relacionamento com o ciclo de caixa das empresas é o objeto primeiro da nossa Dissertação.

Sendo a fragilidade económica e financeira das empresas portuguesas a principal razão, pela qual foi criado este regime, procuraremos verificar até que ponto ele contribuirá para a melhoria daquela realidade.

Sendo meritória a intenção, importa verificar a eficácia da decisão tomada, avaliando esta pelo grau de adesão das empresas portuguesas ao regime, mas também por outros indicadores, nomeadamente financeiros. Para o primeiro critério de avaliação e considerando o calendário definido para os sujeitos passivos exercerem o direito de opção, solicitámos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), elementos de análise sobre quantos sujeitos passivos optaram pelo regime:

- Até 30 de setembro de 2013.
- De 1 a 31 de outubro de 2013.
- De 1 de janeiro a 31 de outubro de 2014.

Solicitámos também informação sobre quantos sujeitos passivos se mantinham no regime em 31 de dezembro de 2013 e em 31 de outubro de 2014.

Já quanto aos indicadores financeiros e partindo de determinados pressupostos, analisaremos o comportamento do ciclo de caixa das empresas numa situação de desigualdade entre prazos médio de recebimento e de pagamento e utilizaremos o custo do capital mobilizado pelas empresas para entregarem ao Estado o IVA que ainda não receberam dos seus clientes para, de forma indicativa, aferir dos “ganhos” emergentes das regras de exigibilidade do regime para os sujeitos passivos potencialmente abrangidos.

Expostos estes pontos, a pergunta para a qual tentaremos encontrar resposta é: *Em que medida o regime de contabilidade de caixa em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado contribuirá para a melhoria da situação financeira das empresas:*

Para atingir tal objetivo construímos as expressões aritméticas que constam do ponto 3.1 e estão representadas nas Figuras 3.1, 3.2 e 3.3 e realizámos os cálculos dos Apêndices II, III e IV.

Permita-se-nos no entanto e desde já manifestar profundas dúvidas quanto à eficácia do regime e do seu contributo para «promover a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial Português», como é enunciado no preâmbulo do diploma que o instituiu, pois como veremos ao longo do trabalho os contributos que dele resultam não serão suficientes para anular as exigências que coloca às empresas

1.2 Objetivo da Dissertação

Sendo um regime com uma regulamentação diferente dos anteriores regimes de exigibilidade de caixa², importa perceber se as inovações introduzidas e a arquitetura com que foi desenhado são suficientes para que daí resulte uma verdadeira vantagem comparativa para as empresas portuguesas por ele abrangidas.

É assim importante identificar a dimensão de eventuais benefícios trazidos às empresas portuguesas por esta iniciativa política e pelo ato legislativo subsequente, tanto mais que como é enunciado no preâmbulo do diploma e já acima se referiu, os objetivos da Administração fiscal são «a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial português».

A legislação fiscal e todas as normas e técnicas com ela relacionadas são hoje de elevada complexidade, o que a par dos meios técnicos de que dispõe a Administração fiscal e da excelente qualidade da maioria dos seus quadros tornam, na generalidade dos casos, desigual o diálogo entre os contribuintes e a Administração fiscal, com nítido prejuízo para aqueles.

Importa assim, que os contribuintes sejam cada vez mais possuidores de uma cultura fiscal mínima, pois sendo certo que aos mesmos são proporcionados todos os meios de defesa, não é menos certo de que para a eles recorrer é preciso primeiro saber que existem e depois ter conhecimento do tempo e do modo em que tal é possível.

O IVA é um imposto complexo, regulamentado entre nós por um Código excessivamente denso, cujas normas se articulam numa cadeia sucessiva de remissões e numa construção

²Regime das empreitadas e subempreitadas de obras públicas- Decreto-Lei n.º 204/97 de 9 de Agosto; Regime de entrega de bens às cooperativas agrícolas- Decreto-Lei n.º 418/99 de 21 de Outubro, e Regime dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias-Lei n.º 15/2009 de 1 de Abril.

gramatical quantas vezes só decifrável por especialistas, senão mesmo só pelo próprio legislador, sendo por isso o seu conhecimento do interesse dos sujeitos passivos para que assim evitem cometer irregularidades que depois se refletem negativamente na conta de exploração das suas organizações, ou na vida particular de involuntários infratores.

O regime de IVA de caixa não sofre naturalmente destes “pecados”, mas a sua utilização requer o conhecimento mínimo de conceitos básicos prescritos no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), pois é neste que assenta toda a sua estrutura orgânica e jurídica.

Sendo o IVA de caixa um regime já experimentado em Portugal, mas apenas em setores muito específicos, importa também perceber a reação dos empresários portugueses a esta iniciativa da Administração Fiscal, de aplicação generalizada aos sujeitos passivos que cumpram os requisitos do regime e a ele adiram. O nível de adesão não pode deixar de traduzir os méritos ou deméritos que os empresários lhe reconhecem e mesmo a oportunidade da sua criação.

Através da comparação com a legislação de outros Estados Membros (EM), que também fizeram uso da prerrogativa prevista na Diretiva 2010/45/EU do Conselho de 13 de julho de 2010 que universalizou na UE o regime de IVA de caixa, procuraremos entender se todo o potencial da legislação comunitária foi transposto para a ordem jurídica interna, ou se ficou aquém do possível e do desejável.

Numa conjuntura de profunda descapitalização das empresas, de crédito bancário cada vez mais escasso e mais seletivo e de elevada pressão fiscal sobre os contribuintes, será que o regime veio contribuir para melhorar o ciclo de caixa das empresas? É o que procuraremos saber, recorrendo a métodos próprios de análise deste indicador.

Outra pergunta que se pode e deve fazer quanto ao regime, é se ele ao diferir a exigibilidade do IVA para o momento do recebimento do preço não está de alguma forma a “legitimar” o alongamento dos prazos de pagamento entre empresas, contribuindo assim para tornar cada vez mais arcaico o nosso modelo de organização empresarial, quando o que ele necessita é de se modernizar para ser competitivo no mercado dos bens transacionáveis. Verificada esta realidade, não deixaremos de refletir sobre ela, o que em conjunto com o resto do trabalho nos há-de permitir adicionar alguns contributos para um melhor conhecimento do regime e sobre ele tirar algumas conclusões, deixando, se for caso disso, algumas recomendações.

1.3 Metodologia Geral

A escolha final do tema da Dissertação resultou das reflexões que foram sendo feitas ao longo da parte curricular do curso e teve em conta interesses pessoais de natureza intelectual, a atualidade do tema e a disponibilidade de fontes bibliográficas a utilizar na pesquisa de realidades novas no contexto do conhecimento já existente.

O estudo que fizemos foi baseado em fontes secundárias que, na sua maioria, constam das referências bibliográficas.

Após a escolha do tema e da bibliografia, começámos por rever o pensamento de alguns autores sobre a noção de imposto e respetiva classificação, restringindo depois a leitura ao que a doutrina e a literatura mais representativas nos ensinam acerca dos impostos sobre o consumo, ou sobre a despesa como alguns autores preferem, mas particularmente sobre o IVA.

Ainda na fase de revisão da doutrina e da literatura, pesquisámos o que de mais importante há na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre matéria de interesse para o tema e concluímos esta fase com a leitura de alguns textos mais focados na análise financeira, sobretudo na parte com interesse para o tema.

A consulta de documentos ou publicações de outros organismos da UE e de organismos nacionais, bem como de outras origens fez também parte da fase de pesquisa de informações e conhecimentos para elaboração da dissertação, sendo todos eles identificados quer no texto quer nas referências bibliográficas.

Após a consolidação das ideias, o trabalho seguinte foi escrever a dissertação, que agora se apresenta.

1.4 Delimitação do Tema

À parte algumas referências ao contexto histórico e geográfico em que nasceu e se desenvolveu a noção de tributo, hoje mais identificado como imposto, o nosso trabalho está focalizado no IVA e, particularmente no IVA de caixa.

No entanto, e porque o IVA faz parte de um todo configurado pelo sistema fiscal que para além de outros tributos acolhe impostos sobre o rendimento, o património e a despesa e divide estes em diretos e indiretos, pensamos que seria empobrecer o trabalho não lhes fazer referência e, por isso, enquadrámos o IVA no contexto da evolução do sistema fiscal português.

Socorremo-nos para isso do ensinamento de muitos e ilustres mestres do direito fiscal ou económico referidos ao longo do texto que apresentamos, mas nas leituras que fizemos, mereceram-nos especial atenção os ensinamentos de dois homens que muita falta fazem ao país, os Professores Doutores Teixeira Ribeiro e Sousa Franco.

Relativamente ao IVA, analisámos apenas os conceitos chave, à luz da Jurisprudência do TJUE, centrando-nos depois no regime de contabilidade de caixa, procurando descodificar as normas por que se rege e, sempre que nos pareceu necessário, relacioná-las com o prescrito no regime geral.

Finalmente, e procurando evidenciar a substância económica e financeira do IVA (sempre presente em qualquer imposto), descrevemos o que se entende por ciclo de caixa e procurámos entender e explicar como pode o regime de IVA de caixa contribuir para suprir, ou minimizar, os problemas que o atraso de pagamento dos clientes traz àquele indicador financeiro.

1.5 Estrutura do Trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos, cada um iniciado por um tema que, não sendo autónomo relativamente aos restantes, apresenta alguma diferenciação.

Assim, o primeiro inicia-se com a Introdução, o segundo com o Enquadramento Teórico, o terceiro com o Estudo de Caso, o quarto analisa as Vantagens e Desvantagens do Regime e o quinto contém as Conclusões e Recomendações.

Com esta estrutura orgânica pretendeu-se seriar o trabalho de uma forma que, sem lhe retirar unidade, permita uma mais fácil localização e perceção dos assuntos.

Falar do IVA, sem primeiro falar dos impostos na sua generalidade pareceu-nos ter pouco sentido, como também nos pareceu que o ciclo de caixa das empresas está indissociavelmente relacionado com o regime de IVA de caixa e daí a sua inclusão na dissertação.

O estudo de um caso prático aplicado a uma empresa, que reunindo as condições para optar pelo regime pretende conhecer antecipadamente a dimensão dos benefícios associados a tal opção, contribuirá para fundamentar parte das conclusões, onde também analisamos o que julgamos serem as vantagens e desvantagens do regime, deixamos algumas recomendações e fazemos referência às limitações que tivemos para a elaboração do trabalho.

Mais do que um exercício de cálculo financeiro e apesar do rigor com que foi elaborado, o caso prático aqui apresentado pretende apenas ilustrar e fundamentar algumas opiniões expressas ao longo do trabalho e principalmente nas conclusões, respeitando assim e em nossa opinião o tema do trabalho.

Capítulo 2 - Enquadramento Teórico

2.1 Enquadramento do IVA na Estrutura dos Impostos em Portugal

Sem que nos afastemos do tema do trabalho, parece-nos não ser possível discorrer sobre o IVA, e nomeadamente sobre o IVA de caixa, sem o enquadrar no contexto e na estrutura dos impostos em Portugal.

Como vimos no capítulo anterior o “Estado Fiscal” sucedeu ao “Estado Patrimonial” e é naquele que os impostos começam a adquirir a sua configuração atual, pelo que, embora de uma forma breve, se imponha conhecer as principais características dessa evolução. É esse “percurso” que procuraremos fazer a seguir, para só depois nos concentrarmos nos conceitos essenciais do IVA e do IVA de caixa.

2.1.1 Noção e Classificação de Imposto

Do imposto, o que é do senso comum é que se trata de um tributo através do qual o Estado se “apropria” de uma parte do nosso rendimento ou do nosso património. É no entanto e como não podia deixar de ser outra a razão pela qual o Estado cobra impostos, como resulta do nº1 do Artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que estabelece que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

A justificação dos impostos tinha já sido defendida por Adam Smith, que na sua obra - *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*³ (publicada em Portugal pela Fundação Calouste Gulbenkian), defendeu a tributação da renda, do lucro, dos salários e do consumo, como forma de compensar o Estado pelos gastos em que incorre no desenvolvimento de atividades de proteção e segurança que garantem aos cidadãos a obtenção e fruição dos rendimentos de que dispõem. No lançamento de impostos, defendia Adam Smith, deviam no entanto ser observados certos princípios a que chamou *máximas*, nomeadamente o da *justiça*, da *certeza*, da *comodidade* e da *economia*.

³ O texto de Adam Smith, publicado em Portugal pela Fundação Calouste Gulbenkian com tradução de Teodora Cardoso e Luís Cristóvão de Aguiar, defende a necessidade de fundos “que qualquer Estado grande e civilizado” tem para cumprir as suas funções. Tais fundos, advoga Adam Smith (filósofo, economista e provavelmente o maior e mais esclarecido pensador liberal de sempre), devem provir de impostos pagos pelos particulares e não do rendimento do património público que não deve existir. Adam Smith considerava já então (século XVIII), que o sector empresarial privado é mais eficiente a gerir do que o Estado. Refira-se que os adjetivos para qualificar cada “máxima” estão implícitos, mas não totalmente explícitos, no texto de Adam Smith. Daí nem sempre serem utilizadas as mesmas palavras para as qualificar, como acontece por exemplo com Soares Martinez, *Economia Política*, 10ª edição, Coimbra, 2005, p. 197, Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4ª Edição, Coimbra 1999, p.168 e a edição traduzida da Gulbenkian, Volume II, 5ª Edição, 2010, p.485-487 tradução da Gulbenkian, op. cit., p., 485-489.

O fim nobre dos impostos foi também reconhecido por Musgrave e Musgrave (1989:236) que, citando Justice Holmes⁴, escreveu que «os impostos são o preço da civilização».

Numa outra adjetivação, Pires e Pires (2012:42) entende que o imposto «é o símbolo da liberdade mas também da servidão».

Indo para além do imposto e de uma forma mais assertiva e determinística, António Carlos dos Santos (2003:354), diz-nos que a fiscalidade «em economia de mercado é uma condição da existência do próprio Estado».

Podemos então dizer que o imposto é, entre muitas outras construções possíveis, uma formulação jurídica, económica e social, cuja capacidade reditícia está associada ao progresso económico e ao bem-estar social alcançado pelas sociedades modernas.

Assim, e porque no âmbito do IVA nos propomos tratar *o regime de contabilidade de caixa* e o seu relacionamento com o *ciclo de caixa das empresas*, pensamos ser importante e necessário começar por conferir o que a doutrina jurídico-fiscal nos ensina sobre o que é o imposto e as diferentes classificações deste, para depois centrar o nosso trabalho no IVA e, particularmente no IVA de caixa.

As definições de imposto diferem de autor para autor, mas todas elas, ou a maioria delas, acolhem o princípio de que se trata de uma prestação patrimonial decorrente de uma obrigação jurídica tributária. Nesse sentido se pronuncia Teixeira Ribeiro (1977:267) para quem o imposto é uma «prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos».

Sem se afastar dos mesmos elementos estruturais se pronuncia também Pires e Pires (2010:34), o qual nos diz que

[o] Imposto é a prestação patrimonial, não reembolsável, unilateral, exigida por força da lei, devida a uma pessoa colectiva de direito público e exigida para a obtenção de receitas “(fim fiscal ou financeiro)” ou para a prossecução de política de intervenção económica e ou social dessa pessoa colectiva “(fim extra-fiscal ou de ordenação)”.

Na perspectiva de Brás Carlos (2007:38), necessário é também que tal prestação não constitua sanção de um ato ilícito, pois ao contrário do que acontece com a multa e a coima «o imposto não representa uma reacção à violação de normas jurídicas de conduta».

⁴Justice Oliver Wendell Holmes, Jr., foi durante 30 anos um proeminente Juiz do Supremo Tribunal dos Estados Unidos da América.

A capacidade contributiva do sujeito passivo vem à colação na formulação, recusada por Vasques⁵ (2011), de Campos e Campos (2003:52) para quem

[o] imposto é uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, dotado de capacidade contributiva, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os objectivos próprios deste e sem carácter de sanção.

Diz este autor, que o legislador «está vinculado a escolher o sujeito passivo dotado de capacidade contributiva e na medida desta»

É esta imposição de escolha que Sérgio Vasques (2011: 185-186) contesta, pois, para ele, escudado no nº 3 do artigo 18º da Lei Geral Tributária (LGT), «o sujeito passivo de imposto não é necessariamente titular de capacidade contributiva». Acontece antes, que «o imposto que onere pessoa desprovida de capacidade contributiva não deixa por isso de ser imposto, podendo admitir-se, isso sim, que seja um imposto inconstitucional».

O imposto não é no entanto um facto tributário criado pelos Estados modernos nem foram estes que o transformaram num instrumento de conquista e manutenção do poder. «Conhece-se a data de nascimento do imposto, a sua cidade natal, a sua infância, a sua idade adulta, o seu estado civil: nasceu no I século da nossa era, na Roma Imperial» Campos e Campos (2003: 35).

No mesmo sentido de longevidade histórica da criação do imposto vai João Ricardo Catarino (2009), o qual nos leva ao tempo das civilizações mesopotâmicas e do tributo cobrado aos vencidos sob a forma de despojos de guerra e nos transporta depois aos modernos sistemas fiscais⁶, que classificam os impostos em diretos e indiretos e os formatam para tributar o rendimento, o património e a despesa.

Em ambos os momentos estávamos muito distantes da construção do conceito de sistema fiscal e da noção que hoje se tem de tributo, mas já então era evidente, que poder e tributo são ramos da mesma árvore.

⁵ Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2011.

⁶ Sousa Franco define sistema fiscal, em *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra 1999, p.167-168, como, “o conjunto de impostos e a forma como entre si eles se relacionam globalmente, na sua articulação lógica e na coerência social”. Para um maior desenvolvimento sobre os sistemas fiscais, ver João Ricardo Catarino, “A teria dos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade*, João Ricardo Catarino*Vasco Branco Guimarães (Coord.), Coimbra, Março, 2012.

2.1.2 Classificação dos Impostos

2.1.2.1 Impostos Directos e Indirectos

Se quanto aos critérios que distinguem os impostos sobre o rendimento, o património e a despesa há uma quase convergência de opiniões entre os diversos autores, já o mesmo não se verifica quanto à classificação dos impostos em directos e indirectos, como nos esclarece Sousa Franco (2003:162) ao dizer: «Uma distinção tradicional, ainda que contestada, separa os impostos em directos e indirectos, segundo critérios extremamente variáveis de legislação para legislação e de autor para autor». Sobre a diversidade de critérios se pronuncia também Pires e Pires (2010:65), quando refere que «a distinção entre impostos directos e impostos indirectos [...] não se reveste de uniformidade, podendo ser configurada diversamente». No mesmo sentido se exprime também Alberto Xavier (1974:96) para quem «a mais conhecida e generalizada classificação de impostos – mas também de há muito acusada de falta de rigor científico e de interesse prático – é a que separa os impostos directos dos indirectos».

Curioso é verificar que esta dicotomia entre impostos directos e indirectos “enroupava” já o «Estado fiscal» «*no contexto do Antigo Regime europeu*», como salienta Álvaro Ferreira da Silva na obra coletiva – História Económica de Portugal que coordena com Pedro Lains. Aquele autor, ao identificar a natureza das receitas que caracterizavam o «Estado patrimonial» e o «Estado fiscal» do pós idade média na europa, diz relativamente a este último (2005:237) «o Estado fiscal veria a maior parte das suas receitas provirem de impostos directos ou indirectos”.

O “Estado Fiscal” de que fala o autor, prolongar-se-ia até aos dias de hoje, como resulta do que escreve Casalta Nabais (2004:191-192) ao afirmar que: «[...] sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas pelos impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno»

Em Portugal, o n.º 1 do Artigo 736.º do Código Civil consagra a distinção entre impostos directos e indirectos ao reconhecer ao Estado e às autarquias «[...] privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos [...]». Por sua vez, a CRP no nº 1 do Artigo 254º diz que «os municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos indirectos».

Colocada assim a questão, importa agora verificar quais os principais critérios legislativos e doutrinários que servem de base à distinção destes impostos.

Assim, em termos legislativos, verifica-se a opção pelo critério económico-financeiro, já que no Anexo I ao Decreto-Lei nº 26/2002 de 14 de fevereiro, se estabelece a «classificação económica das receitas públicas» e se divide os impostos em directos e indirectos, incluindo nos primeiros e para citar apenas os principais, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), a Contribuição Autárquica (hoje Imposto Municipal sobre Imóveis -IMI) e o Imposto Municipal de Sisa (hoje Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis -IMT) e, nos segundos, o IVA. O legislador considerou assim como «impostos directos, os impostos sobre o rendimento e o património e como impostos indirectos, os impostos sobre a despesa» (Pires e Pires 2010:67).

Ao nível da doutrina em geral, a classificação de um imposto como direto ou indireto depende do critério que se utiliza: administrativo, jurídico, económico ou económico-financeiro.

Para Sousa Franco (2003:163),

[...] segundo um critério administrativo, um imposto será directo quando atinge directamente a riqueza e indirecto quando atinge indirectamente a riqueza; nos primeiros, os nomes dos contribuintes constariam de um rol nominativo, e nos segundos não.

É no entanto uma formulação que o autor considera *pouco esclarecedora* e que classifica de *tautológica*.

O mesmo autor descreve depois uma outra formulação de autoria de Otto Mayer⁷, a que também se refere Casalta Nabais (2012:67) segundo o qual,

[o] imposto é directo quando a cobrança é precedida de um processo administrativo de lançamento e liquidação, no qual se determina quem é o contribuinte, qual o montante da matéria colectável e, por fim, qual a prestação devida; o imposto é indirecto quando não há necessariamente um processo administrativo de lançamento e liquidação antes da cobrança.

⁷ Notável Jurista alemão, com relevância na área do Direito canónico e considerado um pioneiro nos estudos do direito administrativo.

Também aqui parece-nos não haver plena concordância de Sousa Franco (2003) com o conceito, pois nos remete para os critérios económico-financeiros que, subentende-se, considera mais apropriados, embora salguarde que o plano jurídico pode, ocasionalmente, assumir nestes alguma relevância.

Ao critério administrativo, que denomina de clássico, se refere também Pereira (2005:47), dizendo que se «funda no processo de lançamento». Assim, e segundo ele, «os impostos directos seriam cobrados de pessoas previamente inscritas num rol nominativo, enquanto que nos impostos indirectos esse rol não existe». Acrescenta ainda, uma outra perspectiva, dizendo haver autores para quem a distinção entre impostos directos e impostos indirectos estaria na «possibilidade ou não de repercussão do imposto» sendo que «os impostos indirectos, pela sua própria natureza, seriam repercutíveis, enquanto que os impostos directos não o seriam»

No mesmo sentido e acentuando o princípio dominante na doutrina sobre este tema, se pronuncia Campos e Campos (2003:59), para quem os impostos são directos quando

[a] norma jurídica tributária estabelece a obrigação a cargo de uma determinada pessoa, sem conceder a esta a faculdade ou o direito de se indemnizar a cargo de outra pessoa que não seja o sujeito passivo nos termos das normas que criaram a relação jurídica tributária, [...] e indirectos «quando a norma tributária concede a faculdade ou o direito ao sujeito passivo do imposto de obter de outra pessoa, que não está prevista na norma que criou a relação jurídica tributária, o reembolso do imposto pago ao sujeito activo».

O autor recorda ainda a formulação de Stuart Mill⁸, nos seus «Princípios de economia política,» para quem os «impostos directos são os que se exigem das mesmas pessoas que se pretende ou se deseja que os paguem. Impostos indirectos são aqueles que se exigem a uma pessoa com a esperança e a intenção de que esta se indemnizará a expensas de outra». De salientar, que tanto numa como noutra formulação está implícito o *princípio da repercussão fiscal*⁹.

⁸ John **Stuart Mill** foi um eminente filósofo e economista inglês do século XIX, que tal como Adam Smith enriqueceu o pensamento liberal.

⁹Sobre a questão da repercussão fiscal, Teixeira Ribeiro, em *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra 1977, p.368 a 389, dá-nos uma visão ampla e pormenorizada deste fenómeno, começando por distinguir o “contribuinte de direito” (aquele que a lei tributa) do “contribuinte de facto” (aquele que paga o imposto), que até podem ser a mesma pessoa. Mas se o contribuinte de facto é pessoa diferente do contribuinte de direito, dá-se o fenómeno da repercussão. Isto é, o contribuinte de direito, sobre o qual houve *incidência legal*, transferiu o encargo tributário para o contribuinte de facto, que fica sujeito à *incidência real*. Como

Já para Alberto Xavier (1974:96)

[o] cerne ou ponto de partida da referida classificação radica na forma por que se revela a manifestação da capacidade contributiva atingida pelo imposto: os impostos directos incidem sobre manifestações directas de capacidade contributiva (a obtenção de um rendimento, a posse de um capital ou de um património); os impostos indirectos incidem sobre manifestações indirectas de capacidade contributiva (a utilização de riqueza em consumo).

Sintetizando, conclui o mesmo autor: «Os impostos directos não são susceptíveis de repercussão, os impostos indirectos são repercutíveis no consumidor»:

Como vimos é vasta e diversificada a doutrina sobre esta temática, estando o princípio da repercussão fiscal presente na maioria, senão mesmo na totalidade, dos autores. Importa no entanto refletir no que diz Pires e Pires (2010:68) sobre esta problemática, quando afirma: «[...] do que se tem vindo a escrever entende-se a razão de certos textos se refugiarem na classificação tripartida: impostos sobre o rendimento, o património e a despesa». Esta é também e quanto a nós, a classificação que mais importa reter, pois embora fundada em realidades económicas diferentes é a mais perceptível. É ainda, a que melhor permite aos contribuintes conhecerem o “encargo fiscal” das suas opções de afetação do rendimento.

2.1.2.2 Os Impostos sobre o Consumo

Tributação do consumo ou da despesa são atos que incidem sobre a mesma realidade económica - o consumo - que para Soares Martinez (2010:774) «consiste numa destruição de bens ou numa diminuição progressiva do seu «valor», que há-de tender à destruição, ainda que «lentamente»».

Atendendo ao potencial de crescimento das receitas que geram e a características próprias que se admite lhes conferem vantagens de justiça fiscal relativamente aos restantes, os impostos sobre a despesa e, particularmente, os que incidem sobre o consumo, ocupam hoje um espaço muito amplo na literatura e nas reflexões que se vão fazendo sobre as perspectivas de evolução dos sistemas fiscais.

A este propósito, veja-se Casalta Nabais (2010: 35), que sobre este assunto nos elucida nos seguintes termos: «podemos dizer que presentemente em Portugal, como um pouco por toda a parte, a tributação do consumo se apresenta como uma das realidades com mais

detalhadamente ali explica Teixeira Ribeiro, a repercussão só pode ocorrer através da variação dos preços. O IVA, dizemos nós, será o imposto onde melhor se reconhece este fenómeno.

futuro nos sistemas fiscais». Para este autor, na segunda metade do século XX assistiu-se a uma deslocação da tributação do consumo para a tributação do rendimento mas, acrescenta, «no presente século vimos assistindo à revalorização da tributação do consumo». O autor justifica tal afirmação com o que se verifica na tributação geral do consumo «protagonizada pela adopção generalizada do IVA», mas também pela tendência que se verifica para a criação de impostos especiais sobre o consumo. Nesta sua avaliação das mutações ocorridas no sistema fiscal português nas últimas seis décadas, Casalta Nabais diz ainda que «a tributação do consumo está bem e recomenda-se», lembrando que apesar do *carácter regressivo*¹⁰ que lhe está associado, cada vez mais autores defendem os impostos sobre o consumo, pois o «carácter eminentemente nómada de certos rendimentos», cria «dificuldades cada vez mais inultrapassáveis de uma efectiva tributação do rendimento global». Um pouco neste sentido se pronunciava já Musgrave e Musgrave (1989) que, ao analisar as políticas de distribuição do rendimento, entendia que a tributação de bens consumidos por classes de altos rendimentos combinada com subsídios dos bens consumidos por pessoas de baixos rendimentos, cumpria aqueles objetivos

Uma definição mais focada no ato de consumo dá-no-la Xavier de Basto (1991:12), quando diz que os impostos sobre o consumo são «aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos». Já para Diogo Leite Campos «os impostos sobre a despesa são impostos indirectos, dos quais o mais conhecido e o mais importante jurídica e economicamente é o imposto sobre o valor acrescentado (IVA)».

Para além do IVA, outros impostos há que incidem sobre o consumo, mas sem as características deste. São os chamados Impostos Especiais do Consumo (IEC), ou do “pecado” como lhe chama Sérgio Vasques. Uma diferença importante entre o IVA e os IEC é que por vezes a aplicação destes visa fins extra fiscais, procurando desincentivar o consumo de certos produtos ou “punir” determinados comportamentos. No primeiro caso e como exemplo, temos o consumo de tabaco e de álcool, no segundo os chamados “impostos verdes”, que supostamente visam reduzir a poluição ambiental. A margem de progressão para a utilização de impostos sobre o consumo (para já não falar noutra espécie

¹⁰ Sobre a regressividade, J. Albano Santos, em Teoria Fiscal (2003:266), fazendo referência aos impostos regressivos em que as taxas nominais são decrescentes, esclarece-nos que «a regressividade dos impostos sobre o consumo significa que, como o valor dedicado à compra de bens de consumo corrente constitui uma função decrescente do rendimento disponível [...] o montante pago a título de imposto sobre o consumo representa uma percentagem decrescente do rendimento total do consumidor». O que se verifica é que sendo a taxa nominal do imposto a mesma para qualquer nível de consumo, ela consome uma parte maior do rendimento disponível numa pessoa de baixos rendimentos do que numa pessoa de altos rendimentos.

de tributo como as taxas), com fins de aumentar as receitas públicas mas também com objetivos extra fiscais, afigura-se-nos quase da dimensão da criatividade humana. A este propósito, veja-se Clotilde Celorico Palma, in.Revista nº 162 da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), pag: 35-42).

Imposto indireto, imposto sobre o rendimento ou o património utilizados no consumo ou, mais redundantemente, imposto sobre o consumo, são tudo expressões que nos conduzem ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, *um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista* e se caracteriza por ser um imposto geral sobre o consumo, plurifásico, não cumulativo, que opera pelo método do crédito do imposto¹¹. É da aplicação deste método, a que também se pode chamar «método substractivo indirecto, das facturas ou sistema dos pagamentos fraccionados» (Palma 2012:18), que se garante a neutralidade¹² do imposto, tanto na produção como no consumo, e se assegura a repercussão do mesmo no consumidor final, que assim vê aumentado o preço a pagar pelo bem ou serviço adquiridos.

2.2 O Imposto sobre o Valor Acrescentado

A três anos de “comemorar” meio século como imposto comunitário, o IVA, cuja paternidade pertence a Maurice Lauré, um francês inspetor de finanças (Palma 2012:11), é hoje aplicado em cerca de 160 países¹³, dispersos pelos cinco continentes.

O normativo do imposto em muitos dos países exteriores à União Europeia não segue, *ipsis verbi*, o normativo comunitário, mas mantem o chamado “modelo IVA”, o que, como nos diz Palma (2005:57), nos deve levar a «reconhecer um mérito inquestionável a este tributo».

Sobre as diferentes arquiteturas do IVA a nível mundial pode ver-se Alan Schenk e Oliver Oldman - *Value Added Tax, A Comparative Approach*, (2007:17-19), onde estes autores

¹¹ Segundo Xavier de Basto(1991) é a aplicação deste método que verdadeiramente dá o nome ao imposto, já que quando um sujeito passivo deduz ao IVA que liquidou nas vendas o IVA que suportou nas aquisições, o que acaba por ser tributado é, apenas e só, **o valor acrescentado**.

¹² Sobre a questão da neutralidade deste imposto, parece-nos oportuno transcrever uma nota de rodapé inserida por Palma (2012), que tomando por base o trabalho de Xavier de Basto (1991) sobre este imposto diz: “O autor demonstra, através de vários exemplos, que o IVA resiste bem ao teste da neutralidade, embora não seja perfeito, devido, nomeadamente, à existência de isenções incompletas, que não conferem direito à dedução do imposto suportado”.

¹³ Citamos este número de memória, mas terá sido referido pelo Prof. Xavier de Basto, na conferência IVA 2014, realizada na Universidade Católica em 5 de Junho de 2014. Tal número não surpreende, pois segundo Alan Schenk e Oliver Oldman, em 2004 eram já 145 os países que tinham adotado o IVA como Imposto Geral sobre o Consumo. Para mais detalhes, veja-se o anexo A, p.459-462 da obra destes autores- *Value Added Tax, A Comparative Approach*, (2007).

associam o rápido processo de “proliferação” do IVA às condições a que ficavam sujeitas as “partes contratantes” do “*General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)*” e identificam quatro importantes momentos para o IVA. A adoção deste pela Nova Zelândia em 1985, pelo Japão em 1989, pelo Canadá em 1991 e pela Austrália em 2000. De fora deste universo, continuam ainda hoje, entre outros poucos países, os Estados Unidos da América

A inovação de que beneficiaram os sistemas fiscais na Europa ao longo dos séculos XIX e XX muito contribuiu para o longo ciclo de crescimento económico e progresso social que se seguiu à segunda guerra mundial, sendo o Imposto sobre o Valor Acrescentado um símbolo dessa inovação e um marco importante na consolidação do projeto de integração europeia, pois é o único imposto sujeito a regras comuns a todos os países da União e sobre o qual as instituições da comunidade detêm o exercício de alguns princípios de soberania.

É assim particularmente aliciante investigar, analisar e refletir sobre o IVA, que em Portugal representou, em 2012, 61% dos impostos indiretos, 8,5% do Produto Interno Bruto¹⁴ (PIB) e gerou uma receita pública de 14 mil milhões de euros, isto apesar da forte redução do consumo privado e, conseqüentemente, da base de incidência do imposto.

O Quadro I, onde constam as receitas do IVA nos países da zona euro referentes a diversos anos, mas onde são sobretudo significativos o ano de 2000 (o primeiro com o euro em circulação) e os anos de 2007 a 2012 (os anos de maior crise na Europa), para além do PIB de cada um daqueles países em 2012 e do peso que as receitas do IVA têm naquele indicador macroeconómico, é elucidativo da importância deste imposto para as respetivas economias. A inclusão da população de cada país neste quadro visa permitir outras análises, como abaixo se verá.

Atente-se que na zona euro, as receitas em 2012 atingiram o montante de 648,72 mil milhões de euros e representaram 6,9% do PIB, ou seja, cerca de um ponto e meio percentual menos do que em Portugal, que assim se situa acima da média da zona euro.

Para um exercício de reflexão, veja-se que na Bélgica, com uma população pouco superior à de Portugal, as receitas do IVA em 2012 foram 92% superiores às nossas e que países como a Áustria e a Finlândia com populações significativamente inferiores tiveram, neste imposto, receitas bastante superiores às portuguesas, 24,6 e 17,6 mil milhões de euros, respetivamente. A Irlanda, que tem 43,5% da população portuguesa, teve receitas de 10,1

¹⁴Medido a preços de mercado

mil milhões de euros, o que representa 72% do cobrado por Portugal. A explicação para estes desequilíbrios, encontramos-la no valor do PIB de cada um daqueles países, também representados no quadro e, conseqüentemente, na base tributável.

Sendo o imposto mais presente no nosso quotidiano, o IVA é também e como acabamos de ver um instrumento fiscal de elevada importância na gestão das finanças públicas nacionais e comunitárias, estas últimas por força da decisão do Conselho Europeu de 21 de abril de 1970¹⁵ relativa aos recursos próprios da comunidade, os quais absorvem uma parte das receitas do IVA cobrado em cada um dos E.M.

Paralelamente, sendo o preço um dos fatores de competitividade das economias e dado a concorrência internacional se estar a fazer cada vez mais pelo recurso à utilização de políticas fiscais agressivas no que se refere à tributação das empresas (o que conduz à perda de receitas fiscais), o IVA será cada vez mais o imposto de refúgio dos poderes políticos para corrigir os desequilíbrios orçamentais, pois é aquele que pela sua capacidade reditícia e pela suave reação dos contribuintes ao aumento das taxas¹⁶ ou alargamento da base de incidência (efeito de anestesia), menos problemas eleitorais lhes traz. É, por assim dizer, um imposto de “dinheiro fácil”. Sobre a utilização que por vezes ao nível político se faz dos impostos, atente-se no que escreve Fernando Araújo (2004:373):

[...] Sendo certo que o objectivo natural dos impostos é o de proporcionarem uma receita para as entidades públicas, nunca passou despercebido que a tributação era capaz de provocar reacções vincadas, típicas, previsíveis, por parte dos tributados – razão pela qual cedo se concebeu a possibilidade de uso dos impostos como meios de manipulação de comportamentos económicos, e se percebeu o vasto poder dessa virtualidade política.

Importa por isso aprofundar no essencial o conhecimento da matriz comunitária do IVA e os seus elementos diferenciadores relativamente a outros impostos sobre o consumo mas, particularmente, entender os pilares em que assenta a conceção e desenho deste imposto, tal como foram traçados na Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977

¹⁵ JO L 94 de 28.4.1970, p.19-22. Para melhor entendimento desta questão, ver o Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2891/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que estabelece os procedimentos de aplicação daquela decisão.

¹⁶ A percepção que os investidores têm da estabilidade da política fiscal de um país é um importante fator de decisão para a localização de investimentos. Nesta perspectiva, Portugal não será um exemplo de estabilidade, pois entre 2000 e 2012 a taxa máxima do IVA foi alterada por cinco vezes, enquanto que, por exemplo, em Espanha o foi apenas uma vez e em diversos países da UE, como a França, a Itália, a Bélgica e outros permaneceu inalterada. Portugal foi mesmo o país da zona euro que após a introdução deste mais vezes alterou a taxa máxima do IVA.

(Sexta Diretiva) e na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

Não sendo as Diretivas, ao contrário dos Regulamentos, de aplicação direta pelos E.M., estes têm que proceder dentro dos prazos na Diretiva previstos e de uma forma correta à sua transposição para o direito interno, tendo os particulares, quando tal não aconteça e «o seu conteúdo e disposições forem incondicionais e suficientemente precisas», o direito de as invocar contra o Estado nos tribunais nacionais, como resulta da Jurisprudência do TJUE e consta do ponto 103 do Acórdão de 5 de outubro de 2004, Bernhard Pfeiffer e outros, Proc.ºs C-397/01 a C-403/01, em que estava em causa a aplicação das Diretivas 89/931/CEE¹⁷ e 93/104/CE¹⁸. Diz-se naquele ponto do Acórdão que,

[em] todos os casos em que, atento o seu conteúdo, disposições de uma Directiva sejam incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado nos tribunais nacionais, quer quando este não fez a sua transposição para o direito nacional nos prazos previsíveis na Directiva quer quando tenha feito uma transposição incorrecta.

A Jurisprudência neste acórdão invocada voltou a ser referida no ponto 37 do Acórdão de 12 de julho de 2012, Proc.º 55/11 e apensos, envolvendo a Vodafone Espanha e outros, o que demonstra que nem sempre os governos são diligentes e eficazes na transposição das Directivas.

No caso português, a Sexta Diretiva, a DIVA e outra legislação comunitária com elas relacionada foram transpostas para a ordem Jurídica interna através do Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro, que aprovou o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, o qual entrou em vigor a 1 de janeiro de 1986, tendo sido a partir desta data revogado o Código do Imposto de Transacções que tinha vigorado nos últimos vinte anos.

Para acolher a legislação comunitária entretanto aprovada e a legislação nacional relacionada, o Código foi sofrendo alterações com normas a ficarem dispersas por Leis e Decretos-Lei, o que prejudicava a coerência e unicidade do documento. Foi assim decidido rever e republicar o Código de 1986, o que aconteceu através do Decreto-Lei nº 102/2008

¹⁷ Esta Diretiva diz respeito à aplicação de medidas destinadas a promover a melhoria da segurança e da saúde dos trabalhadores no trabalho.

¹⁸ Esta Diretiva é «relativa a determinados aspectos da organização do tempo de trabalho».

de 20 de junho e que a partir de agora será, em termos de legislação interna o nosso principal documento de referência¹⁹.

2.2.1 Operações Tributáveis

Conhecer as regras de qualificação de uma operação como tributável é um requisito essencial da técnica de liquidação do IVA. Tal conhecimento requer, *à priori*, um domínio claro dos princípios que enformam os conceitos de incidência objetiva e subjetiva, de que tratam os artigos 1.º e 2.º do CIVA, respetivamente. É pela conjunção destes dois conceitos, também designados como de incidência real e incidência pessoal, que nas transações internas qualificamos uma operação como tributável ou não. Refira-se, a propósito, que nas importações de bens é suficiente a incidência objetiva para que uma operação seja tributável, isto é, seja qual for a qualidade do agente económico importador, pessoa singular ou coletiva, sujeito passivo ou não, a importação será sempre tributável em IVA.

Neste encadear de conceitos e elementos que nos conduzem à fase de tributação das operações internas, importa referir a necessidade de se conhecerem as regras de localização das operações elencadas no artigo 6.º do CIVA, pois só assim saberemos se uma operação é ou não tributável em Portugal, já que só o serão «as transmissões de bens e as prestações de serviços» efetuadas no «território nacional», cujo conceito geográfico figura no n.º 2, alínea a), artigo 1.º do CIVA.

Finalmente, acrescente-se, que sendo uma operação tributável em Portugal e não estando isenta por qualquer uma das regras previstas no artigo 9.º, estamos em condições de determinar o Valor Tributável tal como definido no artigo 16.º do CIVA, o qual inclui, nos termos do n.º 5 deste artigo, «os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado». Esta fórmula tão genérica de incluir na matéria coletável, tudo ou quase tudo, que não o próprio IVA, consta também do artigo 17.º do CIVA no que se refere às importações e, no que se refere às aquisições intracomunitárias de bens do artigo 17.º do RITI. O n.º 3 deste artigo, que inclui no “valor tributável” os impostos especiais de consumo e o imposto sobre veículos sempre que os bens adquiridos a eles estejam sujeitos, foi já objeto de escrutínio por parte do TJUE no Acórdão de 28 de julho de 2011, Caso Lidl, Proc.º C-106/10, num litígio que opunha o Lidl & Companhia à Fazenda Pública. Estava em causa a aquisição de dois veículos, em

¹⁹ Sempre que no texto esteja omissa o documento a que se referem os artigos, eles reportam-se ao CIVA.

cujas faturas o fornecedor liquidou IVA sobre um montante que incluía o imposto sobre veículos (ISV). O Lidl reclamou e o processo acabou por ser submetido à apreciação do TJUE o que, diga-se, não mereceu aprovação do Governo português que contestou a sua admissibilidade. O TJUE analisou o assunto e deu razão à Fazenda Pública pois, em sua opinião, resulta do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a) da DIVA, que um imposto como o ISV, cujo facto gerador está diretamente ligado à entrega do veículo e foi pago pelo fornecedor deve «ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado».

Como o tema que nos propomos tratar na Dissertação é apenas aplicável às operações internas, desenvolveremos a seguir os conceitos de incidência objetiva, subjetiva, transmissão de bens e prestação de serviços, tendo como base de referência a Sexta Diretiva, a Diretiva IVA e o CIVA.

2.2.1.1 Incidência Objetiva

Com esta norma pretende estabelecer-se o universo das operações sujeitas a imposto e os requisitos das mesmas para que de tal sujeição possa resultar uma operação tributável. Nesta perspetiva, a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, seguindo de perto o disposto no artigo 2.º da DIVA, sujeita a imposto «as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal». Acrescenta depois, na alínea b) «as importações de bens» e na alínea c) «as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias». Esta não era porém a estrutura inicial das regras de incidência objetiva que a Sexta Diretiva e o CIVA contemplavam, na qual figuravam como operações sujeitas a IVA apenas as seguintes: i) as entregas de bens (transmissões de bens na versão portuguesa); ii) as prestações de serviços e iii) as importações. Seria a Diretiva 91/680/CEE de 16 de dezembro de 1991 a estabelecer a estrutura atual, a qual é consequência da arquitetura tributária imposta pelo início do mercado interno em 1 de janeiro de 1993 que, como escreve António Carlos dos Santos em comentário ao artigo 1.º do Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI)²⁰, obrigou a que fossem abolidos os «controlos administrativos nas fronteiras, entre jurisdições europeias, isto é, as barreiras fiscais ostensivas, mas mantinham-se as fronteiras

²⁰ O comentário aqui referido consta da página 546 da obra coletiva – Código do IVA e RITI - coordenada por Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, publicado pela Almedina em 2014. Para melhor enquadramento temporal desta matéria, refira-se que o RITI foi criado pelo Decreto-Lei n.º 290/92 de 28 de Dezembro.

fiscais virtuais²¹». Este autor considera ainda, que o IVA passou então «a ser um imposto geral sobre o consumo com *três regimes distintos* em função de critérios de índole territorial», a saber: i) o IVA interno (nacional); ii) o IVA externo à União (internacional) e iii) o IVA intracomunitário (intraeuropeu).

Dado que apenas o IVA interno, isto é «as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo agindo como tal», estão abrangidas pelo regime de contabilidade de caixa, serão essas as operações que aqui trataremos com o detalhe e o enquadramento necessários à sua perfeita identificação.

No entanto, sendo os regulamentos, as decisões e as Diretivas, a par da jurisprudência do TJUE, a fonte dos princípios que enformam a legislação nacional em termos do IVA, parece-nos importante conhecer situações em que o TJUE já se pronunciou para clarificar a interpretação de normas comunitárias sobre este imposto, e daí a referência a alguns acórdãos.

Assim, e considerando as regras de sujeição a imposto constantes da alínea a) n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, verifica-se que as operações devem ser «efectuadas no território nacional», a «título oneroso» e por “um sujeito passivo” agindo como tal. O conceito de «território nacional» é um princípio soberano que tem expressão legal e força constitucional no artigo 5.º da CRP, pelo que não é passível de ser sufragado por qualquer outra interpretação. O mesmo já não acontece com os restantes conceitos, que por isso foram em diversos momentos objeto de análise por parte do TJUE e dele mereceram decisões que, como tantas outras, fazem parte da Jurisprudência comunitária.

Tal aconteceu quanto ao conceito de operações a título oneroso, que no n.º 25 do Acórdão Campsa Estaciones de Servicio SA, Proc.º C-285/10, em que estava em causa a determinação da matéria coletável de uma operação efetuada entre «partes ligadas entre si» e em que a Administração Fiscal espanhola considerou que o «preço acordado e realmente pago foi manifestamente inferior ao preço normal de mercado», o Tribunal veio esclarecer que

[a] possibilidade de qualificar uma operação de «operação a título oneroso» na opção do artigo 2.º da Sexta Directiva apenas pressupõe a existência de uma ligação directa entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contrapartida efectiva recebida pelo sujeito passivo.

²¹ Esta expressão – fronteiras fiscais virtuais - está certamente relacionada com o facto de se manter a tributação no destino e não na origem, como é suposto num mercado interno.

Por isso, acrescenta o Acórdão, «o facto de uma operação económica ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e logo por um preço superior ou inferior ao preço normal de mercado, é irrelevante para essa qualificação». Esta posição é reforçada no n.º 27 do mesmo Acórdão quando ali se diz:

[...] desde que tenha sido negociada e realmente paga ao sujeito passivo a contrapartida directa do bem que entregou ou do serviço que prestou, esta operação deve ser qualificada de operação a título oneroso, mesmo que tenha sido realizada entre partes ligadas entre si e o preço acordado e realmente pago seja manifestamente inferior ao preço normal de mercado.

Colocava-se depois a questão de saber como determinar a matéria coletável desta operação. O Tribunal remeteu para a regra geral enunciada no artigo 11.º, A, n.º1, alínea a) da Sexta Diretiva, dizendo que, «com essa regra geral, a matéria colectável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço efectuadas a título oneroso é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito».

Já no Acórdão *Optigen Ltd., e outros*, de 12 de janeiro de 2006, sobre os Proc.ºs apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03, estava em causa o indeferimento pela administração fiscal do Reino Unido do pedido de reembolso de IVA pago na aquisição de microprocessadores a sociedades naquele país estabelecidas, que depois exportavam. A recusa do reembolso pelas autoridades do Reino Unido foi por estas fundamentada na existência de uma fraude em “carrossel”, pois um dos intervenientes no processo de comercialização “desapareceu” sem entregar o IVA que liquidou. As empresas envolvidas no litígio contestaram tal recusa, pois diziam desconhecer tal situação. O TJUE analisou o assunto e, à luz da jurisprudência existente, considerou no ponto 49 do Acórdão, «que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas». Daí que, acrescenta o Tribunal, «a qualificação de um comportamento como censurável não implica, só por si, uma excepção à tributação». Portanto, diz o TJUE na declaração final, «As operações, como as que estão em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao imposto sobre o valor acrescentado, constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4 e 5, n.º 1, da Sexta Directiva (...) », por isso, considerou o Tribunal, que o sujeito passivo que praticou aquelas operações sem que tivesse conhecimento de que na cadeia de entregas havia uma

outra operação viciada por fraude ao IVA, não podia ser afetado no seu direito a deduzir o imposto suportado.

Importante para compreender as situações de fraude e a evasão fiscais no IVA é o caso Halifax, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Proc.º C-255/02, onde estava em causa um procedimento fiscal abusivo envolvendo um grupo de empresas filiais da Halifax plc., e por esta integralmente detidas. Duas dessas empresas estavam registadas separadamente para efeitos de IVA. A Halifax é uma instituição bancária do Reino Unido, que presta serviços na sua maioria isentos de IVA e que para além da atividade financeira tem negócios no ramo imobiliário. O modelo de negócio que juntamente com as suas filiais concebeu para o ramo imobiliário assentava num “planeamento fiscal agressivo” que configurava um abuso de direito, tendo em vista a obtenção de benefícios ilegítimos e ilegais para o grupo Halifax. O TJUE analisou o assunto nas suas várias perspetivas, fez o enquadramento das operações à luz do disposto na Sexta Diretiva, recorreu a jurisprudência anterior e, após considerações várias para fundamentar a decisão, declarou que «a Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática fiscal abusiva», Enquadrada assim a natureza das operações quanto ao carácter oneroso das mesmas, importa agora verificar as circunstâncias em são praticadas por «um sujeito passivo agindo em quanto tal». Este conceito foi objeto de apreciação pelo TJUE, no Acórdão de 4 de outubro de 1995, Caso Armbrrecht, Proc.º C-291/92, em que estava em causa a venda de um imóvel de utilização mista, uma parte comercial e outra para uso privado do proprietário e este apenas liquidou IVA na transação da parte comercial. A Administração fiscal alemã não concordou e o TJUE foi chamado a pronunciar-se, dando razão ao Sr. Armbrrecht pois decidiu, conforme se escreve no ponto 17 do Acórdão, que «um sujeito passivo que efectue uma operação a título privado não age como sujeito passivo» logo, diz-se no ponto 18, «uma operação efectuada por um sujeito passivo a título privado não cai na alçada do imposto sobre o valor acrescentado». A questão fica definitivamente esclarecida no ponto 24 do Acórdão quando ali se escreve que (...) «quando um sujeito passivo vende um bem do qual tinha decidido reservar uma parte para uso privado, não age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na acepção do artigo 2.º, n.º 1 da Directiva» (Sexta Diretiva).

A questão de se saber quando uma pessoa age, ou não, na qualidade de sujeito passivo foi também analisada numa operação de outra natureza, no Acórdão Régie dauphinoise, Proc.º C-306/94, onde estava em causa a inclusão, ou não, no denominador da fracção de cálculo do *pro-rata* da dedução, de juros por aquela recebidos em resultado de aplicações de excedentes de tesouraria, pois suscitou-se a dúvida sobre se ao fazer tais aplicações a Régie dauphinoise atuava ou não enquanto sujeito passivo. Analisado o assunto pelo TJUE, este observou que, «os juros (...) constituem a contrapartida de uma colocação de um capital à disposição de terceiros» e assim considerou no ponto 18 do Acórdão, que

[a] percepção por um administrador de condomínios, dos juros produzidos pela aplicação dos montantes que recebe dos seus clientes no âmbito da administração dos seus imóveis, constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável, pelo que esse administrador age na qualidade de sujeito passivo quando efectua tais aplicações.

Em consequência, entendeu o Tribunal no ponto 23 do acórdão, (...) os juros «devem ser incluídos no denominador da fracção que serve para o cálculo do *pro-rata* da dedução».

Destes dois Acórdãos infere-se que um sujeito passivo só age enquanto tal, quando pratica operações inseridas «no âmbito da sua actividade tributável²²».

2.2.1.2 Conceito de Transmissão de Bens

O n.º1 do artigo 3.º do CIVA considera a transmissão de bens, como «a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade». A transferência tem assim de ser onerosa (embora como veremos abaixo haja transferências gratuitas que também são tributáveis), os bens têm de ser corpóreos (também aqui, como veremos, há derrogações) e a operação de transmissão dos bens (ou entrega de bens na terminologia da DIVA) tem de se traduzir na «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário» e não, necessariamente, na transferência jurídica da propriedade do bem. Como salienta Xavier de Basto (1991:154), ao analisar o n.º 1 do artigo 5.º da Sexta Diretiva, a redação encontrada “[...] é fórmula que sugere a preocupação de sublinhar mais a “aparência» das operações do que a sua real natureza jurídico-civil». O importante nesta formulação é a substancia económica do ato praticado e não o conceito jurídico em si mesmo.

²² Para mais desenvolvimentos ver Acórdão do TJUE de 29 de Abril de 2004, Proc.º C-77/01, caso Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM).

O TJUE no Acórdão SAFE – Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV -, Proc.º C-320/88 foi chamado a pronunciar-se sobre o alcance do prescrito naquela norma comunitária, numa questão que envolvia a transferência dos direitos detidos pela Safe sobre um imóvel para outra empresa, a Kats, que veio a falir e por isso o Administrador da falência transferiu esses direitos para um terceiro por um valor muito inferior ao acordado entre a Safe e a Kats. Nesta circunstância, a Safe pediu a revisão da liquidação (que tinha sido feita com base num valor muito superior), o que deu origem a um litígio entre a Safe e a Administração fiscal dos Países Baixos e que chegou ao TJUE através do Hoge Raad dos Países Baixos²³, o qual pretendia saber se o n.º1 do artigo 5.º da Sexta Diretiva devia ser interpretado no sentido de que só existe entrega de um bem (o CIVA traduziu por transferência de bens), na aceção da referida disposição, se houver transmissão da propriedade jurídica do bem. O TJUE decidiu no n.º 9 do Acórdão que (...) «o n.º1 do artigo 5.º da sexta diretiva deve ser interpretado no sentido de que é considerada como “entrega de um bem” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ainda que não se proceda à transferência da propriedade jurídica do bem». Resulta assim claro, que é a posse de um bem e o poder de dispor dele como se juridicamente fosse o proprietário que caracteriza a operação de entrega de um bem, mesmo que juridicamente não tenha havido transferência do bem.

Uma situação diferente da anterior envolveu uma empresa portuguesa e foi suscitada pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) junto do TJUE. Esta ação resultou de um litígio entre a Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) e a Fazenda Pública, no qual das três questões a esclarecer duas tinham muitas semelhanças com as tratadas no Acórdão Optigen, pelo que não as vamos aqui referir. A outra, continha matéria que julgamos de interesse para o ponto que estamos a analisar e daí o interesse em aqui a referirmos. Assim, sendo a EDM membro e gerente de um consórcio, prestava a estes serviços que excediam a sua quota estipulada no contrato. O que neste caso concreto o TCA pretendia esclarecer, era se os trabalhos realizados por um membro de um consórcio, «na parte em que excede a sua quota nos referidos trabalhos como fixada nos contratos de consórcio, com pagamento do correspondente valor pelos restantes membros, integram o conceito de actividade económica». A decisão do TJUE proferida no Acórdão de 29 de abril de 2004, Proc.º C-77/01, foi de que, [...] quando o excedente da parte dos trabalhos fixada no referido contrato para um membro do consórcio resulte no pagamento pelos

²³ Supremo Tribunal dos Países Baixos

outros membros deste da contrapartida dos trabalhos que excedem essa parte, estes últimos constituem uma entrega de bens ou uma prestação de serviços «efectuadas a título oneroso», nos termos do artigo 2.º, n.º1 da Sexta Directiva.

Verificadas assim situações menos óbvias do conceito de transmissão de bens na sua dimensão económica e no quadro do IVA, referiremos a seguir outras em que o legislador nacional, na esteira aliás do legislador comunitário, se socorreu das figuras da equiparação e da assimilação para que determinadas operações pudessem ser tributadas como transmissão de bens. No caso de operações equiparadas temos a situação da «energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares que são considerados bens corpóreos», conforme o n.º 2 do artigo 3.º do CIVA, que aliás se limita a transcrever o disposto no n.º 1 do artigo 15.º da DIVA.

Ainda no artigo 3º, n.º 3, temos várias operações assimiladas a transmissão de bens, como sejam a locação de um bem em que as partes ficam vinculadas à transferência de propriedade do bem no final do contrato (muito comum no sector automóvel) ou alguns auto consumos como previsto na alínea f) em que são tributados os bens de uma empresa quando esta os afete de forma permanente,

[a] uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Esta é uma situação muito comum nas empresas, sobretudo no que se refere a bens móveis (automóveis e computadores), não se aplicando, em princípio, a bens imóveis como resulta do articulado.

Outro exemplo de assimilação, porque o bem transacionado não é corpóreo mas o negócio tem substância económica, é o verificado na alínea c) do n.º3 do artigo 3.º, quando há transferência de bens entre comitente e comissário na execução de um contrato de comissão, conforme definido no Código Comercial, ou entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação.

O recurso à figura da assimilação tornou-se necessário porque, não sendo os bens corpóreos ou sendo-o as transmissões eram gratuitas, havia que «fazer prevalecer a substância económica do negócio»²⁴.

²⁴ Clotilde Celorico Palma, comentário ao ponto n.º. 3 do artigo 3º do CIVA – CÓDIGO DO IVA E RITI, Notas e Comentários.

2.2.1.3 Conceito de Prestação de Serviços

As «prestações de serviços» são, no conceito estabelecido no artigo 4º do CIVA, «todas as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens». Este conceito, de base residual, é bem ilustrativo de que o IVA é um imposto geral sobre o consumo. A este propósito, é importante salientar a abrangência da doutrina do TJUE expressa em vários Acórdãos, que se tem oposto a tudo quanto possa prejudicar a neutralidade do imposto ou contribua para distorcer a concorrência.

Assim, no Acórdão Astra Zeneca UK Ltd., de 29 de julho de 2010, Proc.º C-40/09, em que estava em causa saber se numa empresa em que parte da remuneração dos seus trabalhadores é paga com um vale de valor nominal que estes depois podem utilizar em compras, «a entrega do referido vale pelo empregador ao empregado constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso», o Tribunal considerou que tendo esse vale sido adquirido pela Astra a um preço que incluiu o IVA e destinando-se o mesmo aos seus empregados, «mediante renúncia, por estes, a uma parte da sua remuneração em numerário», tal ato deve ser considerado «uma prestação de serviços efectuada a título oneroso». Desta decisão resultou que a Astra pode deduzir o IVA suportado a montante mas teve também que repercutir o IVA no valor nominal dos vales.

Numa situação diferente, mas também reveladora da abrangência da jurisprudência do TJUE em termos de aplicação das regras do IVA, veja-se o Acórdão Bertelsmann AG, de 3 de julho de 2001, Proc.º 380/99, onde estava em causa, mais uma vez, a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) da Sexta Diretiva para, como consta do ponto 11 do Acórdão saber se, quando uma empresa como contrapartida da angariação de um novo cliente dá ao angariador um brinde-prémio, a matéria coletável «além do preço de aquisição desse brinde», inclui também «as despesas de remessa» quando estas sejam assumidas por quem entrega o brinde. Assim, o Tribunal no ponto 25 do Acórdão considerou que (...) «a matéria colectável da entrega de um brinde-prémio que constitua a contrapartida da angariação de um novo cliente inclui, além do preço de aquisição desse brinde, igualmente as despesas de remessa, quando estas sejam suportadas por quem entrega o brinde». Aliás, diz o TJUE no ponto 24, que por aplicação do Acórdão Empire Stores, Proc.º C-33/93, Colect., p. I-2329, «fazem parte do valor da prestação de serviços todas as despesas

suportadas pelo beneficiário para obtenção da prestação em questão, incluindo as prestações acessórias que estão ligadas à entrega dos bens».

A margem de aplicação do IVA deixada pela fórmula residual ou negativa do conceito de prestação de serviços é assim e como vimos, muito vasta. Tem no entanto algumas linhas de fronteira, traçadas em diversos Acórdãos pelo TJUE.

Assim, numa situação em que um músico tocava na rua e a quem os passantes davam voluntariamente uma contribuição monetária, acontecendo por vezes também pedir tal contribuição «batendo às portas das casas e das lojas», o TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre se a atividade musical assim desenvolvida configurava uma prestação de serviços. Esta situação ocorreu porque nos Países Baixos o Sr. R. Tolsma exercia aquela atividade e foi-lhe por isso liquidado IVA pela Administração fiscal holandesa. O Sr. Tolsma não concordou e em resposta a uma questão que lhe foi colocada pelo “Gerechtshof te Leeuwarden” (tribunal holandês) o TJUE, no Acórdão de 3 de março de 1994, Proc.º C-16/93 considerou que «(...) uma prestação de serviços só é efectuada a “«título oneroso»” (...) e só assim é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário». Ora, não era isto o que acontecia com o Sr. Tolsma e como tal não podia haver lugar a qualquer liquidação de IVA como ele defendia, pelo que lhe foi dada razão

Esta exigência de se verificarem prestações recíprocas entre o prestador e o beneficiário para estarmos perante uma “prestação de serviços” nos termos do prescrito na alínea a) do Artigo 8.º da Segunda Diretiva, tinha já sido considerada pelo TJUE no Acórdão 154/80 de 5 de fevereiro de 1981, Caso *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA*, quando esta, ao contrário do que era prática, decidiu nada cobrar aos cooperantes pelo armazenamento de batatas nas suas câmaras frigoríficas nos anos de 1975 e 1976 e a Administração fiscal holandesa procedeu à liquidação oficiosa do IVA. A cooperativa não concordou, recorreu e o processo judicial foi submetido à apreciação do TJUE pelo “Hoge Raad der Nederlanden²⁵» que, em substância, pretendia conhecer «qual a interpretação correta do termo contra-valor que figura no Artigo 8 alínea a) da segunda Directiva²⁶». O TJUE veio esclarecer no ponto 13 do Acórdão que o contravalor de uma prestação de serviços deve poder ser exprimido em dinheiro, o que é confirmado, diz o Tribunal, pelo Artigo 9.º da

²⁵ Supremo Tribunal dos Países Baixos

²⁶ Tradução livre do autor. No original: le Hoge Raad demande en substance quele est l’interprétation correcte du terme «contre-valeur» figurant à l’article 8 a) de la deuxième directive.

Segunda Diretiva, quando estipula que a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado é uma percentagem da matéria coletável, o que quer dizer uma certa proporção do que constitui o contravalor da prestação de serviços. O TJUE conclui assim, que uma prestação de serviços pela qual nenhuma contrapartida é recebida não constitui uma prestação de serviços a título oneroso e não é portanto tributável no sentido da Segunda Diretiva.

Com fundamento na teoria das contraprestações, Clotilde Celorico Palma diz-nos que «uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida»²⁷. Se tal relação não se verificar, estaremos então perante uma operação apenas tributável se equiparada ou assimilada a uma prestação de serviços. Foi este o procedimento utilizado quer pelo legislador comunitário quer pelo legislador nacional, como se observa no primeiro caso nos artigos 26.º e 27.º da DIVA e, no segundo, no artigo 4º do CIVA.

No direito interno, o legislador e outros responsáveis pela aplicação do princípio de que o IVA é um imposto geral sobre o consumo têm vindo a tornar cada vez mais clara a base de incidência do imposto, pelo que qualquer atribuição patrimonial cai no universo das operações tributáveis. É o que acontece por exemplo com a cedência temporária de um jogador que envolva qualquer prestação pecuniária por parte do cessionário, quando tal prestação vá para além das remunerações, quotizações para a segurança social ou quaisquer outros encargos de que comprovadamente seja responsável a entidade cedente. A aquisição por sujeitos passivos de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol (pacotes *corporate*), é igualmente tributável em IVA, como o são os direitos de imagem de um jogador, adquiridos por um clube ou uma SAD com sede em território português a uma entidade sem representação em Portugal a partir da qual esse serviço seja prestado²⁸. Neste caso, e conforme a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o sujeito passivo do imposto é o adquirente, verificando-se assim uma situação de *reverse charge*, isto é, verifica-se uma «reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo» (Palma 2012:201).

Como acima já se referiu, também o legislador nacional procurou acautelar eventuais zonas de indefinição resultantes da delimitação negativa das prestações de serviços e assimilou a estas determinadas operações, que assim ficaram dotadas de substância

²⁷ Código do IVA e RITI p.67.

²⁸ Ver ofícios circulados da DGI n.ºs 20/2009, 16/2011, e 17/2011

económica e logo passíveis de integrar o universo das prestações de serviços. É o caso, por exemplo das situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA. Por fim, assinala-se que o CIVA impõe alguns limites objetivos e subjetivos à aplicação do conceito, como resulta das isenções previstas no artigo 9º e do tratamento excecional concedido ao Estado e às demais pessoas coletivas de direito público²⁹.

2.2.1.4 Incidência Subjetiva

O conceito de sujeito passivo em IVA foi pela primeira vez definido, embora de uma forma vaga, no artigo 4º da Segunda Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967, pelo que, como referido por Palma (2010: 105), «o legislador sentiu necessidade, no ponto 2 do Anexo A à referida Directiva, de, em adenda ao disposto no artigo 4.º, vir precisar o sentido das expressões “actividade de produção, comercialização, ou prestação de serviços” e “de modo independente”».

O conceito seria depois desenvolvido e estruturado de forma mais ampla e sistematizada na Sexta Diretiva, a que posteriormente a chamada Diretiva IVA deu outra “arrumação”, mas pouco inovou. Esclareça-se desde já, que o conceito de sujeito passivo em IVA é diferente daquele que encontramos na LGT, já que nesta,

[...] surge-nos ligado à realização de um acto tributável, que reflecte a sua capacidade contributiva, ao passo que no IVA é o exercício de actividades económicas, de modo independente e com carácter de habitualidade, que atribui a uma pessoa a qualidade de sujeito passivo (Palma 2010:103).

Chegados aqui e para uma mais fácil avaliação do que a seguir se dirá, importa agora transcrever a definição de sujeito passivo constante do nº1 do artigo 9º da DIVA: «Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade».

Há depois no nº 2 do artigo 9.º e ao longo dos artigos 11º, 12º e 13º a explanação de situações específicas que atribuem aos seus titulares a qualidade de sujeito passivo, mas o importante a considerar, é que é a natureza económica dos atos praticados que confere a qualidade de sujeito passivo, embora como veremos mais adiante nem sempre tal atributo seja suficiente, pois como resulta do conceito, a “atividade económica” tem de ser exercida de “modo independente”

²⁹ Para um conhecimento profundo sobre este assunto, ver Clotilde Celorico Palma (2010).

A necessidade do exercício de uma atividade económica ou de uma “atividade sujeita a IVA”, como por vezes também é adjectivada, está bem expressa no Acórdão Fini H, de 3 de março de 2005, Proc.º C-32/03, onde estava em causa a recusa das Autoridades dinamarquesas à Fini, para que esta pudesse exercer o direito à dedução do IVA suportado com o arrendamento, o aquecimento, a eletricidade e o telefone de um espaço onde explorou um restaurante, que depois fechou, mas em que se manteve o arrendamento por força do respetivo contrato. Alegavam as autoridades Dinamarquesas, que por ter cessado a exploração do restaurante a Fini já não exercia qualquer atividade sujeita a IVA e, por isso, não podia deduzir o IVA suportado com a renda e restantes despesas. O TJUE analisou o assunto e decidiu que,

[uma] pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade, em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo [artigo 4.º, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva], e pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativamente aos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma relação directa e imediata entre os pagamentos efectuados e a actividade comercial e que se prove a inexistência de intenção fraudulenta ou abusiva.

A amplitude do conceito de sujeito passivo acima verificada encontramos-la também no Acórdão van Tiem de 4 de dezembro de 1990, Proc.º C-186/89, onde no ponto 17 e por recurso a jurisprudência anterior se afirma «[...] que o artigo 4.º da Sexta Directiva confere um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado, englobando todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços».

Porém, como em tudo na vida, também aquela amplitude tem limites. É pelo menos essa a conclusão a que se chega na análise do Acórdão FCE Bank de 23 de março de 2006, Proc.º C-210/04. Neste processo, estava em causa a pretensão da sucursal em Itália do FC Bank (instituição financeira com sede no Reino Unido), de deduzir o IVA que auto-liquidou, referente a prestações de serviços de consultoria e outras que lhe foram prestadas pela empresa-mãe no âmbito das atividades internas do grupo e sem que o FC Bank tivesse por isso sido remunerado, embora, deduz-se, tivesse imputado à sucursal parte dos custos que suportou. Recorde-se, por necessário para enquadrar os pontos seguintes, que só os sujeitos passivos podem deduzir o IVA suportado.

O TJUE sublinha no ponto 33 do Acórdão que só têm a qualidade de sujeitos passivos «as pessoas que exerçam “de modo independente» uma actividade económica». Refere

depois, socorrendo-se do disposto no Acórdão de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e outros, Proc.ºs. C-78/02 a C-80/02, Colect., p.I-13295, n.º 35, que o n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Diretiva precisa, que a expressão «de modo independente» «exclui da tributação as pessoas vinculadas à sua entidade patronal por um contrato de trabalho ou qualquer outra relação jurídica que crie vínculos de subordinação no que diz respeito, designadamente, às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal».

O TJUE considera depois, no ponto 37, que por o FCE IT ser uma sucursal não tem capital próprio e daí, «o risco ligado à actividade económica recai integralmente no FCE Bank, pelo que o FCE IT «depende deste último com o qual constitui um sujeito passivo único». Esta situação, leva o TJUE a concluir no ponto 43 do Acórdão que «a referida sucursal não é independente da sociedade». Assim, declarou o TJUE, «[...] um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações». Temos assim aqui uma “pessoa” que, exercendo uma actividade económica, não é no entanto sujeito passivo, porque a não exerce de forma independente e no âmbito de uma relação jurídica própria.

O desenho jurídico dos conceitos de sujeito passivo e de actividade económica na Jurisprudência do TJUE reflete-se no modo e no tempo de construção do próprio processo de integração europeia e daí que aquela instância superior seja chamada a pronunciar-se nas mais diversas situações, nomeadamente quando se trata de avaliar situações que gravitam na órbita da nebulosa que é o setor público. A este propósito e pela relevância das situações tratadas, parece-nos pertinente referir o Acórdão Comissão/Países Baixos de 26 de março de 1987, Proc.º 235/85. O litígio em causa era saber se os notários e os oficiais de justiça nos Países Baixos deviam ser tributados em IVA, de acordo com o artigo 4.º da Sexta Directiva como defendia a Comissão pois, dizia esta, «ser incontestável que exercem de forma independente, ou seja, fora de qualquer relação de subordinação e sob a sua própria responsabilidade jurídica, uma actividade económica entendida como actividade permanente de prestação de serviços exercida a título oneroso» ou, se pelo contrário, como defendia o governo dos Países Baixos não deviam ser tributados pois, argumentava, «os notários e oficiais de justiça nos Países Baixos não exercem uma actividade sujeita às leis normais da economia mas fornecem, mediante remuneração estabelecida na lei, prestações a que os cidadãos devem obrigatoriamente recorrer por razões de interesse geral».

O TJUE analisou a questão, considerando no ponto 9 do Acórdão que, face ao conceito de atividade económica definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, os notários e os oficiais de justiça nos Países Baixos «exercem uma actividade económica na acepção da sexta Diretiva» e, no ponto 15, deu por assente que, por o exercício dessa actividade ser feito de forma independente e por sua própria conta, recebendo por isso uma remuneração, (...) «devem ser considerados sujeitos passivos de IVA na acepção do Artigo 4.º, n.ºs 1 e 2 da sexta Directiva».

Pelo interesse da parte restante do Acórdão, permitimo-nos alongar um pouco mais a análise deste, já que o reino dos Países Baixos argumentou também que embora os notários e os oficiais de justiça pudessem exercer uma atividade económica, haveria sempre de aplicar-se-lhes a isenção prevista no Artigo 4.º, n.º 5 da Sexta Diretiva relativa aos organismos de direito público, estatuto este que devia ser àqueles reconhecido. O TJUE disse que tal isenção só pode ser concedida quando se verificarem cumulativamente duas condições: i) o exercício de atividades por um organismo público e ii) que o exercício dessas atividades o seja na qualidade de autoridade pública. Daí que, diz o TJUE, «os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as atividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública». Por isso, concluía o TJUE, mesmo que fosse considerado que os notários e os oficiais de justiça no exercício das suas funções públicas, o faziam investidos de «prerrogativas de autoridade pública em virtude de uma investidura pública, daí não decorre que possam beneficiar da isenção prevista no Artigo 4.º, n.º 5». Com efeito, eles exercem estas atividades, não sob a forma de organismos de direito público, pois não estão integrados na organização da administração pública, mas sob a forma de atividade económica independente, exercida no quadro de uma profissão liberal, acrescentou o TJUE³⁰. Repare-se na expressão “atividade económica independente”, que não pode deixar de estar relacionada com o conceito de sujeito passivo, que consta do n.º 1 do Artigo 4.º da Sexta Diretiva.

O entendimento dos conceitos de “atividade económica” e de “sujeito passivo”, quando estão em causa organismos ou atividades situadas na fronteira do público e do privado, foi também objeto de um litígio no Proc.º C-260/98, Comissão/Grécia, Acórdão de 12 de setembro de 2000, no qual estava em causa a pretensão da Comissão para que a Grécia

³⁰ Sobre a questão do IVA nas entidades públicas, veja-se Clotilde Celorico Palma – As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade, edições Almedina, coleção Teses

sujeitasse a IVA «as portagens pagas pelos utentes como contrapartida do serviço que consiste em colocar à disposição auto-estradas e outras obras da infra-estrutura rodoviária» pois, dizia a Comissão, não o estando a fazer a Grécia contrariava o disposto nos artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva (incidência objetiva e subjetiva) e daí resultavam prejuízos para a Comunidade, uma vez que reduzia o montante da contribuição da Grécia para os recursos próprios.

O governo grego respondeu que «as portagens constituíam um imposto indirecto e que, por consequência, a sua cobrança era uma operação efectuada por uma autoridade pública no quadro do exercício dos poderes públicos, não se incluindo no âmbito de aplicação do IVA». A autoridade pública atrás referida era o Fundo Nacional de Construção de Estradas da Grécia e o TJUE considerou, no ponto 31 do Acórdão, que «o pagamento de uma portagem constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva». Verificada esta condição, para que a operação de cobrança de portagens fosse sujeita a IVA como defendia a Comissão, o TJUE foi depois verificar se, como defendia o governo grego, o Fundo relativamente àquela atividade beneficiava, ou não, da «isenção prevista no artigo 4.º, n.º 5 da Sexta Directiva». O Tribunal começou por recordar, no ponto 34 do Acórdão as condições necessárias para que um organismo público beneficie de tal isenção, a que já nos referimos quando acima analisamos o Acórdão Comissão/Países Baixos e, no ponto 35, cita Jurisprudência anterior³¹, para esclarecer que,

[as] actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

Face à doutrina assim expressa o TJUE rejeitou o entendimento da Comissão sobre as circunstâncias em que um organismo atua “«na qualidade de autoridade pública»”, criticou a Comissão por “omissões” na análise que efetuou, elogiou a Grécia pelo esforço que fez para mostrar que tinha razão e, porque considerou que o Fundo Nacional de Construção de Estradas é um organismo de direito público que atua na

³¹ Acórdãos de 17 de Outubro de 1989 Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 16; de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o., C-4/89, Colect., p. I-1869, n.º 8, e de 6 de Fevereiro de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, Colect., p. I-779, n.º 17

qualidade de autoridade pública, deu razão à Grécia, rejeitando a acusação da Comissão de que esta estaria a violar a Sexta Diretiva.

Estes dois Acórdãos são contributos valiosíssimos para o entendimento dos conceitos de atividade económica e de sujeito passivo, sobretudo quando estão em causa atividades desenvolvidas por organismos que se situam no universo do sector público administrativo.

Assinale-se no entanto, que a legislação do IVA, comunitária ou nacional, tem uma criação intelectual própria, com a utilização de conceitos sobre certas atividades por vezes bem afastados daqueles que a ciência económica lhes atribui. É o que se infere do n.º 45 do Acórdão MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, de 26 de junho de 2003, Procº C-305/01, onde se diz «que a mera aquisição e detenção de participações sociais não devem ser consideradas atividades económicas na acepção da Sexta Directiva», pelo que (diz-se no n.º 44 do mesmo Acórdão),

[o] artigo 4º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não tem a qualidade de sujeito passivo do IVA [...] uma sociedade holding cujo único objecto é a tomada de participações noutras empresas, sem que essa sociedade interfira directa ou indirectamente na gestão destas empresas [...]

O facto é que em termos de ciência económica estamos perante o exercício de uma atividade económica, como resulta entre nós do estabelecido no Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro, relativo às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), nomeadamente do n.º 1 do artigo primeiro.

Por fim, acrescente-se, que a figura do sujeito passivo é central no Regime do IVA de Caixa, já que só as operações realizadas entre sujeitos passivos podem beneficiar do critério de exigibilidade ali previsto. Diríamos mesmo, que a qualidade de sujeito passivo é central em todo o sistema de IVA, já que é condição *sine qua non* para o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante e é esta que “garante” a neutralidade do imposto, sem a qual não poderíamos falar de um Imposto sobre o Valor Acrescentado.

2.3 Regime de Contabilidade de Caixa

O Regime de contabilidade de caixa em sede de IVA foi adotado pela primeira vez no espaço da UE, então CEE, em 1987, quando pela Decisão 87/400/CEE³² de 23 de julho de 1987 e em derrogação ao disposto no n.º 1 do artigo 17.º da Sexta Diretiva,

[o] Reino Unido fica autorizado, até 30 de Setembro de 1990, a dispor que, no âmbito de um esquema facultativo, as empresas com um volume de negócios anual inferior a 340 000 ECUs devem adiar o direito de dedução do imposto até este ter sido pago ao fornecedor.

Refira-se que a Sexta Diretiva em derrogação do princípio geral de exigibilidade previsto no primeiro parágrafo do n.º 2 do artigo 10.º, previa no segundo parágrafo, segundo travessão, a possibilidade de os EM relativamente «*a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos*» considerarem que a exigibilidade do IVA possa ocorrer apenas aquando do «*recebimento do preço*». Esta norma manteve-se na alínea b) do artigo 66.º da DIVA, mas ambas as Diretivas eram omissas quanto a qualquer derrogação ao princípio da dedução, e daí a necessidade de uma decisão do Conselho sempre que um EM pretendia introduzir o regime de contabilidade de caixa. Foi o que aconteceu com o pedido do Reino Unido, com as sucessivas renovações deste e com os posteriores pedidos da Estónia, da Eslovénia e da Suécia que através da Decisão 2007/133/CE³³ de 30 de janeiro de 2007 foram também autorizados a implementar um regime de contabilidade de caixa, agora já por derrogação do Artigo 167º da DIVA.

Este processo de decisões casuísticas do Conselho da UE sobre pedidos desta natureza deixou de ser necessário a partir de 2010, pois a Diretiva 2010/45/EU³⁴ de 13 de julho de 2010 inseriu na DIVA o Artigo 167.º-A que, com determinadas limitações, permite aos EM a criação de regimes de contabilidade de caixa.

Segundo um trabalho – *Implementation of cash accounting scheme for VAT: EU experience*³⁵ -, publicado por Danijela Kulis na *newsletter*³⁶ de setembro de 2014 do Instituto de Finanças Públicas de Zagreb, 19 países tinham já criado um tal regime. Segundo a autora, nos diversos regimes criados, o máximo volume de negócios permitido

³² JO L 213 de 4.8.1987, p 40.

³³ JO L 57 de 24.2.2007, p.12

³⁴ JO L 189 de 22.7.2010, p. 1

³⁵ Tradução livre do autor: Implementação de um regime de contabilidade de caixa no IVA: a experiência da União Europeia

³⁶ Disponível em www.ijf.hr [acedido em 01/12/2014]

para que os sujeitos passivos por eles possam optar vai de 45.000,00 EUR na Polónia até 2.000.000,00 EUR em Espanha, Irlanda, Itália e Malta.

Portugal, que como atrás referimos tinha já implementado três regimes especiais de exigibilidade de caixa para três categorias de operações diferentes, optou pela revogação destes e pela criação de um novo regime conforme aos princípios do artigo 167.º-A da DIVA. Foi assim, pelo Decreto-Lei nº 71/2013 de 30 de maio, criado “o regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (regime de IVA de caixa”, o qual, à semelhança dos regimes de exigibilidade de caixa revogados pelo mesmo D.L., tem como questão central o diferimento do momento da exigibilidade do imposto liquidado e da dedução do imposto suportado para o momento do recebimento e do pagamento, respetivamente. Esta é a regra geral, havendo depois algumas particularidades que a seu tempo serão referidas e analisadas.

No atual regime geral de exigibilidade e de pagamento³⁷ do IVA, é sabido que há setores beneficiados³⁸, os que vendem a pronto de pagamento como os hipermercados e outras grandes unidades comerciais de venda a retalho, e “setores castigados”, os que vendem a crédito, ainda que aqui haja diferenças entre os que operam em mercados concorrenciais como o setor industrial e os que operam em setores mais ou menos protegidos, como o setor energético ou das telecomunicações.

Sendo propósito enunciado do regime, «promover a melhoria da situação financeira das empresas abrangidas, por via da diminuição da pressão de tesouraria e dos custos financeiros associados à entrega do IVA ao Estado antes do respectivo recebimento», a questão que nos propomos investigar é a da existência, ou não, de contributos deste regime

³⁷O conceito de exigibilidade em IVA, significa que a partir do momento em que ocorre, o Estado pode fazer valer os seus direitos e exigir do devedor o pagamento do imposto. No entanto e como sabemos, nas operações internas e para os sujeitos passivos do regime mensal o pagamento do imposto ao Estado beneficia de um período de carência de 40 dias após o final de cada mês e os sujeitos passivos do regime trimestral de 45 dias após o final de cada trimestre. Há depois a situação especial do Regime de IVA de Caixa em que a regra geral é de que só há exigibilidade no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

³⁸ Sobre os proveitos financeiros de que beneficiam certos sectores de atividade como consequência do espaço de tempo que medeia entre o momento da exigibilidade do imposto e a entrega deste ao Estado, elucida-nos de forma muito clara Carlos Rodrigues na Revista do Instituto de Direito Brasileiro, Ano 2 (2013), n.º 14, pags., 17531-17551, disponível em <http://www.idb-fdul.com> ISSN:2182-7567. O autor centra a sua análise na atividade comercial desenvolvida por um híper ou supermercado onde, regra geral, o empresário vende ao consumidor final e recebe de imediato o preço da mercadoria vendida e o IVA incluído na fatura dessa venda, mas, regra geral, compra a crédito aos seus fornecedores e paga a estes na maioria das vezes em prazos que medeiam entre 30 e 180 dias, embora o IVA suportado na declaração correspondente. Como só tem obrigação de entregar ao Estado o IVA apurado passados 40 dias após o período de tributação há aqui um “gap” de tempo durante o qual o empresário beneficia de fundos que, em bom rigor, deviam era beneficiar o Estado e através dele os contribuintes. Daí o autor defender uma maior aproximação entre o facto gerador do imposto e o momento da entrega do IVA ao Estado.

para a melhoria do ciclo de caixa das empresas por ele abrangidas, embora como referimos na explanação dos objetivos haja outras questões que também serão objeto de análise e reflexão.

O enquadramento normativo do regime, que não é autónomo relativamente ao regime geral³⁹, não dispensa o conhecimento de conceitos como os de incidência objetiva e subjetiva, de transmissão de bens e prestação de serviços (já anteriormente analisados), mas não dispensa também o conhecimento do conceito de exigibilidade do imposto e do momento em que pode ser exercida pelo Estado já que, a par do conceito de facto gerador, é um elemento estruturante do funcionamento do regime. São estes dois conceitos, que analisaremos a seguir.

2.3.1 Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto

Facto gerador e exigibilidade do imposto são dois conceitos distintos mas relacionados entre si, já que sem a verificação do primeiro o segundo, mesmo que ocorra, não tem carácter definitivo. Como dispõe, entre nós, o artigo 36.º da LGT, «a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário». De outra forma, mas parece-nos com o mesmo sentido, se expressa o legislador comunitário no ponto 8 do anexo A da segunda Diretiva, ao considerar que «Por facto gerador do imposto entende-se o facto a que está ligado o nascimento da dívida fiscal».

Ora, se não há dívida fiscal ela não pode ser exigível ou, sendo-o, sê-lo-á sempre na previsibilidade da ocorrência posterior do facto gerador da dívida exigida. Isto mesmo foi tido em conta no Acórdão BUPA Hospitals Ltd, de 21 de fevereiro de 2006, Proc.º C-419/02, em que estava em causa o IVA referente a pagamentos por conta e o TJUE, ao interpretar o segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 10.º da Sexta Diretiva, considerou no ponto 48, que, para que o IVA se torne exigível antes da entrega de bens ou da prestação de serviços,

[é] necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega ou da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, (...) que no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam especificamente identificados.

³⁹ O artigo 9º do regime estipula que “O Código do IVA é aplicável subsidiariamente a tudo o que não esteja especialmente previsto no presente regime”.

Face à matéria em análise, o Tribunal relembra que «são as entregas de bens e as prestações de serviços que estão sujeitas ao IVA e não os pagamentos efectuados como sua contrapartida» e, conclui, «[...] não podem estar sujeitos a IVA os pagamentos por conta de entregas de bens ou prestações de serviços ainda não claramente identificados».

Porque este Acórdão contribui para esclarecer a questão da exigibilidade do IVA quando se verificam pagamentos antecipados e sem que se tenha verificado ainda o facto gerador da obrigação tributária, parece-nos pertinente transcrever a decisão do Tribunal na parte que a esta situação diz respeito. Assim, diz o Tribunal:

Não são abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva (...), os pagamentos antecipados, como os que estão em causa no processo principal, de um montante fixo, pago em relação a bens genericamente indicados numa lista que pode ser modificada a qualquer momento por comum acordo entre o comprador e o vendedor e a partir da qual o comprador poderá eventualmente escolher os artigos, com base num acordo que este pode rescindir unilateralmente a todo o momento, recuperando a integralidade do pagamento antecipado não utilizado.

Esta questão está também detalhadamente analisada e esclarecida no Acórdão de 19 de dezembro de 2012, Caso Orfey, Proc.º C-549/11, o qual opôs a Orfey às autoridades fiscais búlgaras, por causa de uma liquidação de IVA por estas efetuada, pois consideraram que a constituição do direito de superfície a favor da Orfey por parte dos proprietários de um terreno, na condição de estes, sem quaisquer outras contrapartidas, virem a ser proprietários de parte dos imóveis a serem pela Orfey ali construídos, constituía um pagamento antecipado dos imóveis a construir e portanto o facto gerador do imposto e a consequente exigibilidade deste, ocorreram no momento da celebração da escritura de constituição do direito de superfície.

O litígio foi analisado no TJUE que declarou estar a decisão das autoridades búlgaras conforme com o disposto nos artigos 63.º e 65.º da DVA, isto é, o imposto poder ser exigível antes da prestação de serviços, «[...] desde que, nesse momento, todos os elementos pertinentes dessa futura prestação de serviços já sejam conhecidos e, portanto, em particular, os serviços em causa sejam designados com precisão, e que o valor do referido direito seja suscetível de ser expresso em dinheiro[...]».

A exigibilidade do imposto nas operações internas não mereceu qualquer referência na Segunda Directiva, o que embora surpreenda face à importância do conceito, não deixa de

se aceitar, já que ao tempo eram outras as prioridades do processo de integração europeia e os meios de financiamento da comunidade ainda não incluíam o IVA.

Como escreveu a Advogada-Geral, Juliane Kokott, na parte final do ponto 49 das conclusões relativas ao Proc.º C-310/11, Caso Grattan, apresentadas em 13 de setembro de 2012, «o grau de harmonização da Segunda e da Sexta Directivas não são comparáveis» e, acrescenta, no ponto 50, que «a Segunda Directiva, em conjugação com a Primeira Directiva 67/227/CEE (23) tinha por objectivo substituir os diferentes regimes de imposto sobre o volume de negócios, em vigor nos vários Estados-Membros, por um sistema comum do IVA, que seguisse regras unitárias».

Seria a Sexta Directiva, dez anos mais tarde, a «harmonizar os conceitos de facto gerador e exigibilidade do imposto, assim como o conceito de matéria colectável⁴⁰», o que foi salientado pelo TJUE no ponto 12 do Acórdão Schul Douane Expditeur de 5 de maio de 1982, Proc.º 15/81. Desta harmonização resultaram os conceitos de facto gerador e exigibilidade do imposto consagrados na Sexta Directiva (artigo 10.º) e acolhidos na DIVA (artigo 62.º), sendo o primeiro definido como «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto» e o segundo como «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».

O legislador comunitário definiu depois o momento em que ambos os conceitos produzem efeitos legais, estabelecendo o artigo 63.º da DIVA que «o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços». Sendo esta a regra geral e constando dos Artigos 64.º e 65.º alguns casos específicos de exigibilidade, é porém o Artigo 66.º que contém, à semelhança do que já acontecia com o n.º 2 do Artigo 10.º na Sexta Directiva, um conjunto de derrogações que permitem que, «em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos: i) o mais tardar, na data da emissão da fatura; ii) o mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido e iii) 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», já acima caracterizado.

⁴⁰ «Tradução livre do autor. No original: La Sexta Directiva armoniza también los conceptos de devengo Y exigibilidade del impuesto (artículo 10), así como del concepto de base imponible (artículo 11)».

Tratando-se de derrogações à regra geral, tem sido defendido pela Comissão que a sua aplicação deve «ser objecto de interpretação estrita», o que não é aceite pelo TJUE. Veja-se a propósito, os pontos 12 e 13 do Acórdão de 26 de outubro de 1995, Caso Italitica, Proc.º C-144/94, em que estava em causa saber se o Artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, «permite aos Estados-Membros estabelecer que o “recebimento do preço” seja considerado como o facto que torna o imposto “exigível” relativamente a todas as prestações de serviços», como consta do Artigo 6.º do Decreto n.º 633/72, de 26 de outubro de 1972, do Presidente da República Italiana. O TJUE não aceitou a “interpretação estrita” da Comissão e esclareceu, como pretendia o «Órgão Jurisdicional nacional» (que também tinha dúvidas), que tal permissão resulta (sem qualquer limitação), da aplicação do Artigo 10.º, n.º 2, terceiro parágrafo da Sexta Directiva.

A defesa pelo TJUE da aplicação plena e sem desvios de qualquer natureza daquelas derrogações encontram-na também no Acórdão de 16 de maio de 2013, Caso TNT Express (Polónia), Proc.º C-169/12, onde estava em causa um litígio entre aquela empresa, que na Polónia «presta serviços de distribuição de correio, de transporte e de expedição» e o Minister Finansów, resultante de uma disposição da regulamentação nacional polaca, «segundo a qual o IVA se torna exigível, em relação aos serviços de transporte e de expedição, na data do recebimento da totalidade ou de uma parte do preço, mas o mais tardar 30 dias a contar do dia em que estes serviços são prestados, mesmo quando a fatura tiver sido emitida mais cedo e previr um prazo de pagamento posterior». Mais uma vez, está aqui em causa o prescrito no Artigo 66.º da DIVA e, note-se, ao desenhar o quadro jurídico do litígio o TJUE inclui no ponto 9 do Acórdão o Artigo 167-A da DIVA (introduzido pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 – JOL 189, p.1) e com ele trouxe para a jurisprudência própria, o regime de IVA de caixa. Pela abrangência analítica da questão colocada, consideramos este Acórdão de elevada importância para se compreender o alcance do disposto na alínea b) do Artigo 66.º da DIVA. Ali se diz, citando o Acórdão Italitica, que mesmo considerando o «amplo poder de apreciação» deixado aos Estados-Membros, «isso não permite considerar que um Estado-Membro dispõe de uma margem de apreciação para determinar um momento em que o imposto se torna exigível diferente dos momentos previstos no artigo 66.º, alíneas a) a c), da Directiva IVA». Diz-se depois no ponto 27 do Acórdão que a al. b) do artigo 66.º «fixa prazos e indica o último momento da exigibilidade do IVA para dadas operações que um Estado-Membro decidiu regulamentar dessa forma. Esse momento corresponde ao

recebimento do preço da operação». O TJUE considera assim, no ponto 32 do Acórdão, que a regulamentação italiana ao prescrever que «[a] obrigação fiscal surge o mais tardar 30 dias a contar da prestação do serviço, desde que o recebimento do preço não tenha tido lugar antes dessa data, não é conforme com a Directiva IVA [...]».

A nível interno, o legislador omitiu os conceitos de facto gerador e de exigibilidade do imposto, tendo estabelecido nas alíneas a) e b) no n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, o momento em que nas entregas de bens e nas prestações de serviços o imposto é devido e se torna exigível, seguindo naturalmente o princípio geral prescrito pelas regras comunitárias, já anteriormente referidas. No entanto, e como refere Nuno Sá Gomes (1993:245) «Há que distinguir entre facto gerador da relação jurídica tributária e exigibilidade do imposto pois estas realidades nem sempre são coincidentes no tempo».

O artigo 7.º contempla ainda nos n.ºs 2 a 6 um conjunto de situações específicas e esclarecedoras do momento em que ocorre o facto gerador e o imposto se torna exigível, situações essas que integram o conjunto de operações assimiladas a entrega de bens ou prestações de serviços, já atrás analisadas. Tal como na legislação comunitária também na legislação nacional há um conjunto de derrogações à regra geral, sendo particularmente relevantes as decorrentes da obrigatoriedade de emissão de fatura «que, na prática, acabam por ser a regra» (Palma 2012:143). Estas derrogações constam dos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do CIVA e resultam da imposição prescrita pela alínea b) do n.º1 do artigo 29.º, que determina a obrigação de emitir fatura,

[por] cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos Artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Porque a emissão de faturas está sujeita aos prazos e formalidades que constam do artigo 36.º, o momento da exigibilidade é assim legalmente diferido para a data em que tal se verifica ou devia verificar, exceto, como já se disse, no regime de IVA de caixa.

2.3.2 Universo de Potenciais Beneficiários do Regime

Segundo o preâmbulo do DL que instituiu o regime, o governo estima que possam por ele ser abrangidas «mais de 85% das empresas portuguesas, bem como um número muito significativo de sujeitos passivos titulares de rendimentos empresariais e profissionais»,

que julgamos poderão ser apenas aqueles que possuam contabilidade organizada, pois só estes estão em condições de cumprir com as exigências do regime. Tal estimativa significa, que mais de 85% das empresas portuguesas têm atualmente um volume de negócios anual que não ultrapassa os 500.000,00 EUR (limite máximo para inclusão no regime), o que traduz bem as fragilidades do nosso tecido empresarial.

Sobre o universo potencial dos beneficiários do regime e tendo em conta o volume de negócios anual fixado para os sujeitos passivos poderem por ele optar, convém referir que o limite dos 500.000,00 EUR anuais está abaixo dos 650.000,00 EUR anuais que o CIVA considera, como máximo, para os sujeitos passivos poderem integrar o regime trimestral, ficando assim muitos destes, (todos os que estão no intervalo entre 500.000 e 650.000 EUR) impedidos de optar pelo regime. Se considerarmos os valores atrás mencionados para que uma empresa possa ser do regime trimestral ou do regime geral, poder-se-á pensar que nenhum sujeito passivo do regime geral⁴¹ poderá optar pelo regime. Porém, tal não acontece, pois há empresas que embora pelo volume de negócios possam integrar o universo do regime trimestral prescindem dessa possibilidade e vão para o regime mensal pois, dizem, é mais “suave” o pagamento do IVA, e também porque o critério estabelecido considera apenas o volume de negócios e não qualquer outro estabelecido com outros fins. Dizendo-se no preâmbulo do diploma que potencialmente mais de 85% das empresas portuguesas serão abrangidas pelo regime, e considerando o limite do volume de negócios para se poder optar, teoricamente seriam excluídas todas as do regime mensal (mas não todas as do regime trimestral como atrás se explica).

Em termos absolutos, e tendo por base os números do Instituto Nacional de Estatística (INE), o universo potencial de empresas abrangidas pelo regime seria no mínimo de 923 484 empresas, já que em 2012, revelam as estatísticas, existiam em Portugal 1 086 452 empresas. Deste número, e tomando como referência as exigências de volume de negócios para se poder classificar uma empresa⁴² como grande, média ou pequena, todas estas estariam excluídas dos potenciais beneficiários do regime, o que reduziria estes ao universo das Micro empresas. Então, e se considerarmos os 85% estimados pelo governo,

⁴¹ Sobre os limites e outros requisitos fixados no CIVA para que as empresas possam ser do regime geral ou do regime trimestral, veja-se o Artigo 41.º

⁴² Segundo a classificação nacional das empresas e seguindo as referências do INE, uma média empresa é aquela que emprega 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. Uma pequena empresa emprega menos de 50 pessoas e tem um volume anual de negócios ou o balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Uma micro empresa emprega menos de 10 pessoas e tem um volume anual de negócios ou um total de balanço anual que não excede 2 milhões de euros.

teremos ainda 866 570 empresas⁴³ como potenciais aderentes ao regime. Este número será certamente diferente (pecará por excesso), pois haverá certamente pequenas empresas que poderão não ultrapassar os €500.000 anuais de volume de negócios, como haverá micro empresas que ultrapassarão esse valor. Àquele número há que adicionar os sujeitos passivos titulares de rendimentos empresariais e profissionais que serão certamente muitas dezenas de milhar, ainda que apenas possam optar pelo regime aqueles que tiverem contabilidade organizada, pois só estes poderão cumprir as exigências do regime.

O objetivo desta reflexão não é tanto quantificar a totalidade dos potenciais aderentes, mas antes encontrar um critério para estabelecer uma relação de grandeza entre estes e os que efetivamente aderiram, caso este número nos seja disponibilizado pela AT.

No entanto, e embora sendo certamente menor o universo de potenciais aderentes, compreende-se o gradualismo defendido no diploma para a introdução do regime, embora e na nossa perspetiva o tenha tornado demasiado exclusivo. Refira-se a propósito, e como já vimos anteriormente, que por exemplo em Espanha, com quem temos de estar cada vez mais integrados economicamente, o volume de negócios considerado para opção pelo regime foi de €2.000.000,00, o que corresponde ao máximo aproveitamento do permitido pela Directiva 2010/45/EU.

2.3.3 O Problema dos Atrasos de Pagamento

O atraso no pagamento de transações comerciais pelos diferentes agentes económicos (Estado incluído) é em Portugal, mas também na UE, um forte elemento de fragilização, muitas vezes de destruição, das empresas. A Comissão, no considerando (7) da Diretiva 2000/35/CE de 29 de junho de 2000⁴⁴, afirma que, «os prazos de pagamento excessivamente longos e de atrasos de pagamento (...) são uma das principais causas de insolvência, ameaçando a sobrevivência das empresas e resultando na perda de numerosos postos de trabalho».

Os problemas de tesouraria agravam-se quando as empresas têm de entregar ao Estado o imposto que ainda não receberam dos seus clientes e, por isso, a legislação comunitária prevê desde a Sexta Diretiva a possibilidade da exigibilidade do IVA, em certas circunstâncias, ocorrer apenas aquando do recebimento do preço. Convém no entanto

⁴³ Este número foi encontrado: subtraindo ao número total de empresas existente em 2012 em Portugal o número de empresas financeiras, o número de grandes, pequenas e médias empresas e aplicando 85% ao resultado da operação, que é igual ao número de micro empresas, ou seja:

1 086 452-23 670-1 015-5 628-36 645= 1 019 494x85%=866 570

⁴⁴ JO L n.º 200 de 08/08/2000, p. 35

referir que o sistema tende para algum equilíbrio, dado que as empresas também deduzem o IVA que muitas vezes não pagaram aos seus fornecedores.

A questão do atraso nos pagamentos coloca-se nos 23% do IVA (admitindo que foi liquidado à taxa máxima), mas também e sobretudo no valor da transação comercial, que este sim, regra geral, as empresas não têm forma de compensar, quer em termos de tesouraria quer em termos de custos financeiros, pois as margens de lucro quando existem não chegam para tanto.

É nestes atrasos que os órgãos comunitários têm concentrado a sua ação, tendo em 29 de junho de 2000 publicado a Diretiva 2000/35/CE e em 16 de fevereiro de 2011 a Diretiva 2011/7/EU. O objetivo de ambas era estabelecer, no espaço comunitário, regras comuns no que aos prazos de pagamento se refere e procedimentos de ação executiva compatíveis com a celeridade que se espera de qualquer sistema de justiça.

A primeira daquelas Diretivas foi transposta para o direito nacional pelo DL 32/2003 de 17 de fevereiro e a segunda pelo DL 62/2013 de 10 de maio, mas a desejada aproximação das empresas portuguesas ao conjunto dos países da UE no cumprimento dos prazos de pagamento está no entanto longe de ser alcançada.

Assim, e segundo um estudo divulgado pela consultora INFORMA D&B⁴⁵, em que analisa o comportamento das empresas em diversos países europeus relativamente ao cumprimento dos prazos de pagamento, no 1º trimestre de 2014 o número médio de dias de atraso de pagamento das empresas em Portugal era de 32,6 dias (o mais elevado), enquanto que na Alemanha era de apenas 6,4 dias (o mais baixo). Já a média na Europa, era de 14,9 dias de atraso, isto é, menos de metade do verificado em Portugal. Em Espanha era de 16,4 dias, ou seja, sensivelmente metade de Portugal. Em 2013, só 16,5% das empresas portuguesas pagava nos prazos acordados, enquanto 8,3% pagava a mais de 120 dias e 58% pagava com um atraso até 30 dias. A média europeia era de 38% das empresas a pagarem dentro dos prazos, 2,2% a pagarem a mais de 120 dias e 51,2% a pagarem com um atraso até 30 dias. Na Alemanha, 75,3% das empresas pagava dentro dos prazos, 0,3% a mais de 120 dias e 23,6% com um atraso até 30 dias.

Quaisquer que sejam os parâmetros de avaliação do comportamento das empresas alemãs, estas são as que apresentam a melhor *performance* no cumprimento dos compromissos assumidos, o que se traduz na saúde financeira do sector empresarial e na robustez da

⁴⁵ Disponível em www.informadb.pt [acedido em 07/11/2014]

economia germânica, dispensando o recurso a instrumentos de política fiscal, nomeadamente no âmbito do IVA, para melhorar a situação financeira das empresas.

2.3.4 Características e Requisitos do Regime

2.3.4.1 Características

Uma das principais características diferenciadoras deste regime é que, enquanto nos anteriores regimes de exigibilidade de caixa eram os sujeitos passivos que tinham de pedir escusa para a eles não estarem sujeitos, no atual regime e desde que verificados os requisitos de enquadramento, são os sujeitos passivos que, de forma voluntária, têm de exercer o direito de optar pelo regime e, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, comunicar essa opção à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por via eletrónica, no Portal das Finanças, até ao dia 31 de outubro de cada ano. Este é, assim, um regime facultativo e que se anuncia simplificado.

Outra característica deste regime é que, obedecendo aos princípios já enunciados no terceiro parágrafo do n.º 2 do artigo 10.º da Sexta Diretiva, ele se aplica apenas a certas operações e a certas categorias de sujeitos passivos.

A prudência que transparece da sua elaboração é outra característica que encontramos no regime, pois é notória a preocupação do legislador em evitar que este fosse um instrumento facilitador da fraude e evasão fiscais. A exclusão dos sujeitos passivos registados para efeito de IVA há menos de doze meses, embora sendo uma consequência natural da exigência de se conhecer o volume de negócios no ano civil anterior ao momento do exercício do direito de optar pelo regime, ela é também, para nós, um exemplo de prudência, pois coloca fora do regime os contribuintes em início de atividade, e logo sem passado fiscal que permita avaliar a sua idoneidade, que é o atributo que se pretende garantir com o impedimento de acesso aos contribuintes incumpridores, como os que tenham obrigações declarativas em falta ou cuja situação tributária não se encontre regularizada nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Com o mesmo sentido de prudência terão sido excluídas do regime as operações em que o adquirente seja o devedor do imposto, *reverse charge*, e as operações em que os sujeitos passivos tenham relações especiais, nos termos dos n.ºs 10 e 12 do artigo 16.º do CIVA.

Uma outra característica deste regime é que ele é “perturbador” da normalidade que deve observar-se em todas as rotinas de contabilidade de uma empresa. Como veremos quando

analisarmos o artigo 7.º do regime que trata das regras a que estão sujeitos os “registos das operações abrangidas pelo regime”, verificaremos que não só há uma alteração de rotinas, como há necessidade de novos investimentos. É que, observe-se, cada operação efetuada no âmbito do regime tem de ter pelo menos dois registos. Um para apuramento do IVA e outro para apuramento do IRC.

2.3.4.2 Requisitos para Optar

A figura do sujeito passivo é central neste regime, já que este, conforme o n.º 2 do artigo 1.º, apenas se aplica às transmissões de bens e às prestações de serviços (com algumas exceções), efetuadas entre um sujeito passivo enquadrado no regime e outro sujeito passivo, enquadrado ou não, o que na prática se traduz no impedimento de acesso a muitos milhares de sujeitos passivos, de que são exemplo todos aqueles que vendem a consumidores finais, como a generalidade das empresas da restauração e as de venda a retalho. Numa linguagem mais codificada e mais anglo-saxónica, dir-se-á que o regime acolhe as operações B2B⁴⁶ e exclui as operações B2C⁴⁷.

Discorrendo *a contrário* sobre as condições de enquadramento no regime e conforme o disposto no n.º 1 do artigo 1.º, estão também impedidos de por ele poderem optar os sujeitos passivos que no ano civil anterior à data fixada para o exercício do direito de opção tenham atingido, para efeitos de IVA, um volume de negócios⁴⁸ superior a €500.000,00, ou que exerçam, exclusivamente, uma atividade isenta, das que constam do Artigo 9.º do CIVA, isenções simples ou incompletas. Referindo o legislador o carácter exclusivo do exercício da atividade, pode concluir-se que se o sujeito passivo, para além daquela, exercer também atividades não isentas, fica eliminado este impedimento.

Igualmente impedidos de optar estão os sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção de IVA previsto para sujeitos passivos que, embora exercendo habitualmente uma atividade, estejam desobrigados de possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e IRC e cujo volume de negócios no ano civil anterior tenha sido inferior a €10.000,00⁴⁹, conforme previsto no artigo 53.º do CIVA. O mesmo impedimento impende sobre os sujeitos passivos abrangidos pelo regime dos pequenos retalhistas, regulamentado pelo

⁴⁶ Operações entre empresas

⁴⁷ Operações entre empresas e consumidor final

⁴⁸ Sobre a forma de cálculo do volume de negócios, veja-se o Artigo 42.º do CIVA.

⁴⁹ Este valor é de 25.000 euros no Luxemburgo, conforme Decisão de Execução do Conselho de 15 de novembro de 2013.

artigo 60.º do CIVA. No primeiro destes casos os sujeitos passivos não liquidam IVA e no segundo só o fazem nas operações mencionadas no n.º 9 do respetivo artigo.

Ainda, e de acordo com o n.º 3 do artigo 1.º, estão também impedidos de optar pelo regime os sujeitos passivos que no momento de exercerem o direito de opção estejam registados⁵⁰, para efeitos de IVA, há menos de doze meses, bem como todos aqueles que tenham declarações⁵¹ em falta ou a situação tributária não regularizada.

A verificação de qualquer um destes impedimentos retira automaticamente ao sujeito passivo a possibilidade de aceder ao regime, pois a norma exige a ausência cumulativa de todos eles para que se verifiquem as condições de acesso.

As situações até aqui analisadas passam-se todas no âmbito do sujeito passivo e são exclusivas do seu perfil fiscal, mas como já fizemos referência também nas transmissões de bens e nas prestações de serviços praticadas pelos beneficiários do regime, mesmo que realizadas com outros sujeitos passivos, há exclusões na aplicação das regras de exigibilidade, que representam a principal, senão mesmo a única vantagem do regime, que terá seguramente nas regras da dedução a principal desvantagem.

Assim o regime não se aplica às operações a que se referem as alíneas a), b), c), d), e) do n.º 2 do artigo 1.º do regime que são as seguintes: i) as transmissões de bens que constam dos artigos 13.º, 14.º e 15.º do CIVA. O primeiro destes artigos diz respeito a isenções em determinadas operações de importação e o segundo a exportações, que são operações isentas de imposto (isenções completas ou de taxa zero)⁵², e o artigo 15.º diz respeito a operações cujos bens ainda não foram introduzidos no consumo, estando por isso suspensa a liquidação do IVA. ii) as transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas nos termos previstos no RITI, também elas isenta; iii) as prestações intracomunitárias de serviços; iv) as operações em que o adquirente seja o devedor do imposto, *situações de reverse charge*, e v) as operações em que os sujeitos passivos

⁵⁰ Nos termos do n.º1 do Artigo 29.º, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do Artigo 2.º “devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais: alínea a) entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, de alteração ou de cessação da sua atividade. O n.º 1 do Artigo 31.º do CIVA prescreve que as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade sujeita a IVA devem apresentar a respetiva “declaração de início de atividade” antes de esta se iniciar, e o n.º 2 torna obrigatório que as pessoas coletivas sujeitas a registo comercial, o façam no prazo de 15 dias, contados a partir da data em que tal registo foi efetuado na conservatória

⁵¹ Ainda que não esteja explícito, as declarações aqui previstas só podem ser as mencionadas nos artigos 29.º e 31.º acima referidos, a que acrescem as declarações periódicas referidas no n.º 1 do Artigo 41.º do CIVA

⁵² As isenções completas ou à taxa zero são aquelas em que o sujeito passivo não liquida IVA mas pode deduzir o que lhe foi liquidado pelos seus fornecedores. Já nas isenções simples ou incompletas, por norma o sujeito passivo não liquida IVA, mas não pode deduzir o IVA suportado.

tenham relações especiais, nos termos dos n.ºs 10 e 12 do artigo 16.º do CIVA. É evidente, que o facto de às operações acabadas de referir não se aplicarem as regras estabelecidas no regime de IVA de caixa, não significa que elas não possam fazer parte do modelo de negócio de um sujeito passivo nele enquadrado. Significa apenas que não beneficiam dessas regras e que o registo contabilístico destas deve evidenciar a sua diferenciação relativamente às restantes operações pois, em sede de IVA, têm um tratamento fiscal diferente.

Reunindo o sujeito passivo as condições para optar pelo regime e se depois de ponderadas as vantagens e desvantagens, a decisão for no sentido do exercício desse direito, então o sujeito passivo pode, nos termos previstos no artigo 4.º, «exercer a opção pelo regime de IVA de caixa mediante comunicação, á Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por via eletrónica, no Portal das Finanças, até ao dia 31 de outubro de cada ano», passando a integrar o regime a partir de 1 de janeiro do ano seguinte. Registe-se que, para o ano de 2013, os sujeitos passivos que à data da publicação do Decreto-Lei 71/2013, 30 de maio de 2013, reunissem as condições para por ele poderem optar, podiam fazê-lo entre essa data e 30 de setembro, tal como previsto no n.º 1 do artigo 6.º do citado DL, passando a aplicar as regras do regime a partir de 1 de outubro de 2013, conforme determina o artigo 8.º do DL.

A conformidade dos elementos que enformam o documento de opção com as exigências dos requisitos do regime tem de ser sancionada pela AT, e uma vez por esta validada a opção, o sujeito passivo tem reunidas as condições legais para integrar o regime, nele tendo de permanecer pelo período mínimo de dois anos civis consecutivos, isto se, como veremos mais à frente, não houver a cessação oficiosa do regime determinada pela AT.

2.3.4.3 Requisitos para Sair

O universo das situações que referimos no ponto anterior constitui o que a ciência económica designa por “*barreiras à entrada*”⁵³. Efetivamente, e independentemente dos seus méritos, os atributos de que os sujeitos passivos têm de ser possuidores para poderem integrar o regime não deixam de constituir uma “*barreira à entrada*” de muitos sujeitos passivos.

Impõe-se agora analisar “*as barreiras à saída*”, isto é as condições de saída ou de cessação do regime, que pode ocorrer «por iniciativa do sujeito passivo ou officiosamente

⁵³ Este conceito, vasto e variado, é representado pelas forças que tornam mais difícil o acesso de uma empresa a um determinado mercado, podendo aquelas assumir a forma económica, social, jurídico-fiscal e outras.

por iniciativa da AT», como esclarece o ponto 7 do Ofício Circulado n.º 30150/2013 de 2013-08-30 e está estabelecido no n.º 2 do artigo 5.º do regime.

Admitindo a normalidade do processo, findo o prazo de dois anos civis consecutivos de permanência no regime o sujeito passivo poderá voltar a qualquer momento ao regime geral, bastando para isso que, por via eletrónica, no Portal das Finanças comunique tal facto à AT. Cumprida esta formalidade e sem qualquer outra exigência, o sujeito passivo volta a aplicar as regras de exigibilidade previstas nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, no período de imposto seguinte.

Acrescente-se que, à semelhança do que acontece com a exigência de permanência mínima no regime, também uma vez exercida a opção de saída o sujeito passivo está impedido de a ele voltar antes de decorridos dois anos civis consecutivos. A saída do regime referida no parágrafo anterior é voluntária e da iniciativa do sujeito passivo. A par desta situação, duas outras há em que é a iniciativa do sujeito passivo que determina a saída do regime. A primeira acontece, quando o sujeito passivo cumprindo com o estabelecido no n.º 1 do artigo 5.º, comunicar à AT por via eletrónica no Portal das Finanças, que nesse preciso mês ultrapassou os €500.000,00 de volume de negócios. A segunda, quando por igual processo, comunicar à AT que passou a efetuar «exclusivamente operações excluídas pelo n.º 2 do artigo 1.º», ou seja, aquelas que sendo transmissões de bens ou prestações de serviços não beneficiam das regras de exigibilidade do regime, já atrás identificadas.

O Ofício Circulado n.º 30150/2013 de 2013-10-30 assume a celeridade com que a AT pretende aplicar a estes sujeitos passivos as regras de exigibilidade do regime geral e, por isso, determina que a «comunicação daqueles factos seja feita logo que ocorram», o que certamente tem a ver com a preocupação de que aqueles sujeitos passivos não beneficiem de “privilégios” injustificados. Esclarece ainda que «o volume de negócios a considerar é o que corresponde ao ano em curso e ao mês em que for ultrapassado e não ao que for apurado no final desse ano». O prazo para a comunicação destes dois factos é de quinze dias, o que está conforme ao prescrito no artigo 32.º do CIVA e, também aqui, os sujeitos passivos passam «a aplicar o regime geral de exigibilidade no período seguinte ao da comunicação».

O processo de cessação do regime anteriormente analisado resulta de uma iniciativa do sujeito passivo, mas o n.º 2 do artigo 5.º do regime contém outras situações em que, agora

por iniciativa da AT, também há cessação do regime. Tal acontece, primeiro quando o sujeito passivo estiver a realizar apenas operações a que se referem os artigos 9.º, 53.º e 60.º do CIVA, a que atrás já nos referimos. Segundo, quando as autoridades tributárias verificarem que o sujeito passivo «não tem a sua situação tributária regularizada, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário», (CPPT). Terceiro, quando a AT dispuser de «fundados indícios para supor que determinado sujeito passivo utilizou o regime de forma indevida ou fraudulenta». Atente-se, que a segunda situação abrange, entre outras irregularidades, a falta de entrega de declarações e a falta de pagamento de qualquer quantia devida ao Estado. Já a terceira, abrange todas as situações que vão para além do escopo legal do regime, nomeadamente a falta de comunicação dos elementos a que se refere o n.º 1 do artigo 5.º e que determinam a cessação do regime.

A cessação do regime nos casos referidos no parágrafo anterior será oficiosa e com efeitos imediatos, sendo precedida de audição prévia dos sujeitos passivos e «cabendo recurso hierárquico da decisão definitiva, a interpor nos termos definidos no CPPT». Os sujeitos passivos em que a causa da cessação do regime seja a irregularidade da sua situação tributária, mesmo que a regularizem de imediato, só poderão voltar a optar pelo regime «decorrido um ano desde a regularização da situação».

Por último, refira-se que a AT monitoriza os processos de passagem dos sujeitos passivos do regime geral de exigibilidade para o regime de IVA de caixa e vice-versa para, nos termos do n. 5 do artigo 5.º, poder «tomar as medidas que julgue necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo usufrua de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados»

2.3.4.4 Requisitos de Exigibilidade

O momento da exigibilidade do imposto, ou mais rigorosamente, o momento da entrega deste ao Estado, é o *leit motiv* das reflexões que se fizeram e vão fazendo sobre o IVA de caixa. No ponto 2.3., deste trabalho citámos já o estudo elaborado por Carlos Rodrigues e publicado na edição eletrónica da Revista do Instituto de Direito Brasileiro, onde o autor discorre sobre as vantagens da aproximação do pagamento do imposto ao facto tributário, como forma de evitar a fuga aos impostos e sobre as vantagens injustificadas de que alguns sujeitos passivos de IVA desfrutam relativamente a outros, sendo os hipermercados e outras grandes superfícies de venda direta ao consumidor o caso mais evidente de situações

em que há vantagens financeiras decorrentes do afastamento entre o facto gerador do imposto e o momento em que o entregam ao Estado.

Outro trabalho de referência sobre esta temática, mas mais focado no IVA de caixa, foi publicado por António Carlos dos Santos na Revista da OTOC n.º 110 em Maio de 2009, no qual o autor analisa o contexto nacional e comunitário de aplicação das regras de exigibilidade do IVA e discorre sobre as vantagens e os inconvenientes de um regime de contabilidade de caixa.

Num momento em que já alguns agentes económicos reclamavam a criação em Portugal de um regime com as características daquele que veio a ser criado pelo DL n.º 71/2013, lembrava então o autor, que à vantagem para o sujeito passivo resultante do diferimento da exigibilidade do IVA liquidado para o momento do recebimento do preço, se tinha de contrapor a desvantagem da dedução do IVA suportado para o momento do pagamento ao fornecedor.

O autor lembrava também, quão generosa tinha sido a Administração fiscal, por comparação com outros países comunitários⁵⁴, ao fixar em 40 dias para os contribuintes do regime mensal e em 45 dias para os do regime trimestral, o prazo para entrega ao Estado do IVA liquidado, contados a partir do fim do período do imposto. A este propósito, convém referir que na Alemanha há a possibilidade do prazo de 10 dias para entrega do imposto ao Estado ser alargado por mais trinta, mas o contribuinte tem de entregar uma garantia bancária ou caução, cujo valor é igual à média mensal do imposto pago no ano anterior.

Presente em todo o trabalho, é a preocupação do autor com o risco de «aumento da evasão fiscal», que segundo dados do INE representou em 2009 (ano da publicação do artigo), o valor de 2.745 milhões de euros, ou seja 22,9% do IVA cobrado, que foi de 11.971 milhões de euros quando, refere o INE, o IVA teórico era de 14.716 milhões de euros. Este era o valor que, sem evasão fiscal, deveria ter sido cobrado.

Ainda que, segundo os dados do INE, a situação tenha melhorado nos anos seguintes, eles justificam plenamente as preocupações de António Carlos Santos, sobretudo se considerarmos o que se passa noutros países da UE. Assim, e segundo um estudo

⁵⁴Segundo o autor, os prazos, contados a partir do fim de cada período do imposto, eram de 20 dias em Espanha, 24 dias em França, 20 dias na Bélgica, 10 dias na Alemanha, 19 dias na Irlanda e 30 dias no Reino Unido.

encomendado pela União Europeia, TAXUD⁵⁵, ao consórcio liderado pela CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis e em que era líder do projecto o CASE – Center for Social and Economic Research, o GAP⁵⁶ estimado do IVA em Portugal, medido em percentagem do PIB, era em 2011 de 1,6%, ou seja o dobro da média no período 2000-2011, que conforme se verifica no Apêndice I., foi de 0,8%. Para se poder refletir sobre estes números, refira-se que aqueles valores eram de 0,7% e 0,6% na Irlanda e 1,4% e 0,8% em Espanha. Já na Grécia, eram de 4,7% e 3%, respetivamente

Para se ter uma outra perceção da grandeza destes números e como também se pode verificar no Apêndice I, em valores absolutos, o GAP foi em 2011 de 2 764 milhões em Portugal, 1 108 milhões na Irlanda, 15 197 milhões em Espanha e 9 763 milhões na Grécia.

É com este quadro de fundo que o regime de contabilidade de caixa veio a ser criado nas condições e com as características já atrás detalhadas, tratando o artigo 2.º das regras de exigibilidade nas operações abrangidas pelo regime.

Nele, a exigibilidade do imposto, quando relativa a operações realizadas entre dois sujeitos passivos abrangidos pelo regime e que não sejam elas próprias excluídas do regime, ocorre em diferentes circunstâncias e como veremos mais adiante, nem sempre «apenas ocorrerá no momento do recebimento do seu pagamento pelos clientes», como também a dedução não «será apenas possível no momento do respetivo pagamento», como é dito no preâmbulo do DL n.º 71/2013.

O n.º 1 do artigo 2.º do regime contém um princípio genérico, de acordo com o qual o imposto «é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido», precisando depois o n.º 2 que, se o recebimento total ou parcial do preço ocorrer antes da realização das operações tributáveis, o imposto torna-se exigível no momento do recebimento e pelo total recebido. Relativamente ao disposto no n.º 1, este n.º 2 apenas acrescenta que se houver recebimentos antes da realização das operações tributáveis o imposto é, mesmo assim exigível, o que deixa em aberto a questão de se saber o que acontece se tais operações não vierem a realizar-se ou se o forem por um valor diferente do naquele momento considerado. Esta questão será analisada mais adiante, quando tratarmos das regularizações.

⁵⁵ Identificado nas referências bibliográficas.

⁵⁶ Termo técnico que em IVA representa a divergência entre o IVA cobrado e aquele que, face à base tributável real, devia ser cobrado. Pensamos poder dizer-se, que no caso presente representa o valor da evasão fiscal em IVA.

As situações de exigibilidade acima referidas estão ambas dependentes do recebimento do preço, ou se se preferir do imposto, mas outras situações há em que se torna obrigatória a exigibilidade sem que o preço tenha sido recebido pelo sujeito passivo.

É destas situações que trata o n.º 3 do artigo 2.º do regime e a primeira parte do Ofício Circulado n.º 30150/2013, ao tipificarem tais situações e ao definirem o momento em que, uma vez verificadas o imposto se torna exigível.

Assim, a alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º e o ponto I.2 do Ofício Circulado determinam que, se passados doze meses da data de emissão de uma fatura esta não tiver ainda sido recebida pelo sujeito passivo, este tem de entregar ao Estado, «no período de imposto em que o prazo de doze meses termina», o IVA que nela liquidou. Deixa assim de se aplicar o princípio básico do IVA de caixa que, como sabemos, assenta na regra de que o IVA só é exigível aquando do recebimento.

As alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 2.º e o mesmo Ofício Circulado tipificam outras situações em que também a exigibilidade se verifica sem que tenha havido recebimento do preço. Tal acontece, quando por se terem alterado as condições de inclusão no regime o sujeito passivo fica dele excluído, cessando assim a sua inscrição, conforme o disposto no artigo 5.º do regime. Neste caso, verifica-se uma alteração do regime de exigibilidade e a entrega do IVA liquidado e ainda não recebido tem de ser feita no «período seguinte à comunicação da cessação de inscrição no regime».

A cessação de atividade é outra das situações em que é obrigatória a entrega ao Estado do IVA liquidado, mesmo que não recebido. A entrega tem de ser feita no «período de imposto em que é entregue a declaração de cessação de atividade a que se refere o Artigo 33.º, nos casos previstos no Artigo 34.º, ambos do CIVA».

Recorrendo aos exemplos da AT, que constam do Quadro I anexo ao Of. Circulado n.º 30150/2013 de 2013-08-30, uma fatura emitida em 15.11.2013 e que não tenha sido recebida pelo sujeito passivo até 15.11.2014, o IVA nela liquidado torna-se exigível no mês de novembro de 2014, ou no 4.º trimestre de 2014, consoante o sujeito passivo for do regime mensal ou trimestral. Já no caso de cessação do regime, em que a comunicação deste facto ocorreu em 06.11.2014, o IVA liquidado em faturas ainda não recebidas torna-se exigível em dezembro de 2014 ou 1.º trimestre de 2015. No caso de cessação de atividade, se a declaração for entregue em 20 de dezembro de 2014, o IVA liquidado em

faturas ainda não recebidas torna-se exigível em dezembro de 2014 ou 4.º trimestre de 2014.

A razão de termos trazido para aqui estes exemplos, prende-se com a necessidade de acentuar a distinção entre “período seguinte” e “período de imposto”, pois são substancialmente diferentes as datas para entrega do imposto.

As três situações que acabamos de referir constituem alterações à regra de exigibilidade prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do regime e colocam a questão do momento da dedução pelo sujeito passivo devedor, já que este, salvo casos excepcionais, como veremos quando analisarmos as regras da dedução, só a pode realizar quando pagar as respetivas faturas.

Para resolver esta situação, o n.º 6 do artigo 6.º determina que quando a exigibilidade do IVA ocorrer por força de cada uma daquelas particularidades,

[os] sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa devem emitir um documento rectificativo da factura, nos termos do n.º 6 do Artigo 36.º do Código do IVA, mencionando que o regime de IVA de caixa deixou de ser aplicável àquela operação.

A expressão “documento rectificativo da factura” veio colocar dúvidas sobre a natureza do documento a emitir, pois é a mesma que consta do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, que dispõe, que «Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento rectificativo de fatura», que o Ofício Circulado n.º 30136 de 2012.11.19 da DSIVA esclarece deve ser nota de débito ou de crédito.

Ora, como nos casos de exigibilidade acima referidos não há qualquer alteração no valor tributável ou no imposto correspondente, colocava-se a dúvida de se também nestes casos era necessário emitir nota de débito ou de crédito.

A questão veio a ser esclarecida pelo Ofício Circulado n.º 30154/2013 de 30 de Outubro de 2013 que, considerando a natureza e os efeitos das operações em causa, diz no ponto V que por não haver qualquer regularização a efetuar o documento a emitir deve ser «um documento interno que contenha os elementos previstos no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA e que não carece de comunicação nos termos do n.º 5 do artigo 6.º do regime». Acrescenta no entanto, que ele deve ser comunicado ao respetivo adquirente para que tome conhecimento de que aquela fatura deixou de estar abrangida pelo regime e, se também ele estiver abrangido pelo regime, poder exercer o direito à dedução a partir daquele momento.

Atente-se que, nos casos acabados de referir, a dedução é feita com base na fatura e não no recibo, como é regra no regime.

Por fim, acentue-se que as regras de exigibilidade aqui tratadas apenas se aplicam às transmissões de bens e prestações de serviços que não estejam excluídas do regime, aplicando-se às restantes, nomeadamente as previstas no n.º 2 do artigo 1.º, as regras do artigo 7.º e seguintes do CIVA.

Uma outra questão que no âmbito das regras de exigibilidade importa também considerar, é o que acontece quando há alteração de taxas. Sobre este assunto, dispõe o n.º 9 do artigo 18.º do CIVA que «a taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível». O regulamento do regime nada especifica sobre esta matéria, sendo os pontos II e III do Ofício Circulado 30154/2013 a transmitir o entendimento da AT sobre a mesma. Assim, em nome da estabilidade do regime e para evitar correções desnecessárias, considera esta entidade que quando houverem alterações de taxas devem os sujeitos passivos observar o seguinte:

- Se a alteração ocorrer após a emissão da fatura e antes do recebimento, a taxa aplicável é a que estiver em vigor na data da emissão da fatura, desde que emitida no prazo legal ou, não o sendo, no momento em que este termina;
- No caso de adiantamentos (pagamentos antecipados), em que é obrigatória a emissão de fatura pelo montante recebido, a taxa aplicável é a que estiver em vigor na data da emissão. À eventual diferença entre o preço final e o que foi pago antecipadamente é aplicável a taxa que estiver em vigor na data da emissão da fatura final.
- No caso de pagamentos parciais, que sejam referentes a faturas em que seja devido imposto a diferentes taxas, o recibo que comprova os pagamentos deve fazer referência à respetiva base tributável e imposto exigível, tendo em conta as diferentes taxas aplicadas. Para tal, devem os sujeitos passivos utilizar um qualquer método de repartição de taxas que seja adequado ao apuramento da base tributável e do correspondente imposto.

2.3.4.5 Requisitos de Dedução

Como dizemos noutra parte deste trabalho, o tratamento da dedução é simétrico ao da exigibilidade, o que contribui para o equilíbrio do sistema. Com esta metáfora,

pretendemos acentuar o princípio, que é quase regra no regime geral, em que são sobrepostos os momentos da exigibilidade e da dedução não havendo assim, teoricamente⁵⁷, prejuízo para o sistema.

Sobre o momento do exercício do direito à dedução e das condições em que tal pode acontecer no regime geral estabelece o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA que:

[O] direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

Não sendo esta regra inteiramente aplicável às operações efetuadas no âmbito do regime de IVA de caixa, há porém certas circunstâncias que aproximam as regras de um e outro, já que em ambos o princípio geral é de que «o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível». Efetivamente e não sendo necessário, por demasiado evidente, discorrer sobre este princípio no âmbito do regime geral, vamos exemplificar apenas no âmbito do regime de IVA de caixa. Veja-se uma operação realizada entre dois sujeitos passivos abrangidos pelo regime em que um, fornecedor, fatura e liquida IVA a outro, cliente. Ora este só pode deduzir o IVA relativo à operação quando pagar o preço da transação ao outro sujeito passivo e tiver na sua posse recibo ou fatura recibo que comprove o pagamento. Nesse pagamento está incorporado o IVA, que se torna imediatamente exigível na esfera do outro sujeito passivo. Dedução e exigibilidade são assim, e também no regime de IVA de caixa, dois mecanismos sincronizados à mesma velocidade. Porém, e como veremos mais adiante, este princípio nem sempre funciona plenamente em todas operações do regime, como aliás também acontece no regime geral. Veja-se a propósito deste, o comentário de Maria de Lurdes Amâncio ao artigo 22.º do CIVA⁵⁸, em que diz:

[o] sujeito passivo pode exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de natureza empresarial, no período declarativo, independentemente de no período em questão existir imposto liquidado.

⁵⁷ Dizemos apenas teoricamente, porque muitas das vezes o sujeito passivo, que tem o benefício de deduzir o IVA mesmo sem o ter pago ao seu fornecedor, recebe do seu cliente o IVA que liquidou e não o entrega ao Estado.

⁵⁸ Comentário inserto na página 265 do Código do IVA e RITI, publicado pela Almedina e que, sob coordenação e organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, contém Notas e Comentários.

Cita como exemplos o que se verifica no início de atividade ou em situações em que o sujeito passivo apenas realiza operações isentas com direito à dedução. Esta última situação é uma característica de muitas empresas exportadoras.

Outra das condições chave para o exercício do direito à dedução, no âmbito do regime geral, consta do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, que diz só conferir direito à dedução «o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal» ou «no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais conste o número e a data do movimento de caixa».

Acentue-se, que tais documentos para poderem ser legalmente utilizados, para além de outros requisitos que veremos no ponto seguinte, devem ser emitidos em nome do sujeito passivo e este tê-los na sua posse.

Verificadas as principais condições exigidas pelo regime geral para que possa ser exercido o direito à dedução, importa agora analisar o caso especial do regime de IVA de caixa.

Assim, enquanto a regra da exigibilidade no regime se passa exclusivamente no âmbito do sujeito passivo por aquele abrangido e que liquida IVA, a regra da dedução tem de ser analisada numa dupla perspetiva, ou seja, nos casos em que a dedução é um direito do sujeito passivo abrangido pelo regime, já acima analisada, e nos casos em que a dedução é um direito do cliente, também sujeito passivo, mas não abrangido pelo regime. Estas duas situações, porque são diferentes, constam também de normas diferentes no âmbito da regulamentação do regime.

Assim, a dedução a efetuar pelos sujeitos passivos enquadrados no regime consta do artigo 3.º e a dedução a efetuar por sujeitos passivos não enquadrados no regime, mas que àqueles adquirem bens ou serviços, consta do artigo 3.º-A⁵⁹, que conforme o disposto no ponto II, 1 do Ofício Circularizado n.º 30158/2014 de 2014-01-29, tem «natureza interpretativa», o que se justifica, pois antes da sua publicação, quase só por adivinhação era possível saber o que fazer em tais casos, já que o regulamento do regime era omissivo quanto a esta matéria.

O n.º 1 do artigo 3.º baliza os requisitos exigidos aos sujeitos passivos enquadrados no regime para que possam deduzir o IVA que lhes foi liquidado na aquisição de bens ou prestações de serviços, dizendo que tal só é possível «desde que tenham na sua posse

⁵⁹ Aditado ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, pelo artigo 184.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro, Lei do Orçamento Geral do Estado para 2014.

fatura-recibo ou recibo comprovativo de pagamento emitido de acordo com os requisitos previstos no artigo 6.º».

Os requisitos ali previstos têm como marca identitária a menção «IVA – regime de caixa», e para que os recibos possam ser reconhecidos e aceites pela AT, diz o n.º 3 do artigo 6.º do regime, que eles devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) O preço, líquido de imposto;
- b) A taxa ou taxas de IVA aplicáveis e o montante de imposto liquidado;
- c) Número de identificação fiscal do emitente;
- d) Número de identificação fiscal do adquirente;
- e) O número e série da fatura a que respeita o pagamento.

O direito à dedução até aqui analisado tem sempre subjacente o pagamento do preço e a posse pelo sujeito passivo do correspondente recibo ou fatura-recibo. No entanto, o sujeito passivo enquadrado no regime pode também exercer o direito à dedução sem que tenha efetuado o pagamento e logo sem que tenha na sua posse qualquer daqueles documentos. É desta situação que trata o n.º 2 do artigo 3.º, sempre que se verifique uma das seguintes situações.

- a) Quando o imposto, que conste de faturas relativas a transmissões de bens ou a prestações de serviços e que tenham sido emitidas por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, ambos abrangidos pelo regime de IVA de caixa, não tenha sido pago e deduzido até ao 12.º mês da data da fatura, o sujeito passivo (fornecedor), que o suportou, mas não o pagou, pode a partir daquela data e no correspondente período de imposto, exercer o direito à dedução.
- b) Igual direito de dedução tem o sujeito passivo que comunique à AT a cessação da inscrição no regime e aquele que entregue a declaração de cessação da atividade. Nestes casos, o direito à dedução deve ser exercido no período de imposto seguinte à comunicação da cessação da inscrição e no período de imposto em que é entregue a declaração de cessação da atividade.

O aparente absurdo que pode encontrar-se no facto do sujeito passivo poder deduzir o imposto sem o ter pago e sem ter na sua posse fatura-recibo ou recibo comprovativo do pagamento, como é filosofia e regra do regime, obedece àquele princípio natural de que

tudo tem um princípio e um fim, pelo que, não tendo sido paga a fatura ou deixando de se verificar as condições em que foi emitida, natural é que tivesse sido encontrado um mecanismo para encerrar o processo. Para além do mais, tal procedimento tem justificação porque, em situações similares, o mesmo se passa no âmbito da exigibilidade.

As deduções a que até aqui fizemos referência, dizem apenas respeito a transmissões de bens ou prestações de serviços não excluídas do regime. Para as restantes, que são todas aquelas que constam do n.º 2 do artigo 1.º, os sujeitos passivos mesmo que abrangidos pelo regime, aplicam as regras do regime geral. O n.º 4 do artigo 3.º faz uma referência especial às operações em que se aplica o mecanismo de *reverse charge*, prescrevendo que «o disposto no n.º 1 não se aplica às operações em que a obrigação de liquidação do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços».

Ainda no âmbito do exercício do direito à dedução, à que analisar a situação em que um sujeito passivo, não abrangido pelo regime, adquire bens ou serviços a um outro que dele faz parte. Como já referimos, é deste procedimento que trata o artigo 3.º-A, cujas circunstâncias e razões da sua publicação foram acima expostas. O n.º 1 deste artigo faz recurso à derrogação do previsto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA para, uma vez verificadas as condições de aplicação do disposto nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, permitir aos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime, mas clientes daqueles que o são, poderem deduzir o IVA suportado nas operações em que ambos sejam parte. Por sua vez, estabelece o n.º 2, que tal dedução «deve ser efectuada na declaração do período ou do período seguinte àquele em que se tiver verificado a recepção da fatura».

Repare-se, que também aqui o direito à dedução nasce sem que o imposto dedutível se torne exigível e daí a derrogação acima referida.

Uma dúvida que o regime não esclarece, é a de se saber o que acontece nos casos em que a dedução não for feita na declaração do período nele estabelecido. Assim, e porque não seria legítimo que os sujeitos passivos, caso não utilizassem aqueles períodos, ficassem privados de um tal direito, dever-se-á, nos termos do artigo 9.º do regime, recorrer subsidiariamente ao disposto no regime geral e nomeadamente aos artigos 78.º ou 98.º do CIVA, consoante se trate de operações cujos documentos tenham ou não sido já registados.

No primeiro caso, isto é se os documentos tiverem sido já registados, dever-se-á fazer uso da prerrogativa prevista no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, que estabelece as circunstâncias

em que pode ser feita a correção de erros materiais ou de cálculo⁶⁰, desde que digam respeito a registos obrigatórios nos termos dos artigos 44.º a 51.º e 65.⁶¹, bem como os que forem praticados no preenchimento das declarações periódicas a que se refere o artigo 41.º ou ainda aqueles que possam ter sido feitos no preenchimento das “guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º

As correções a efetuar, nomeadamente as que digam respeito ao não exercício do direito à dedução no período definido, são facultativas quando delas resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas obrigatórias quando resultar imposto a favor do Estado. O prazo para o proceder às correções aqui mencionadas é de dois anos, que no caso do exercício do direito à dedução são «contados a partir do nascimento do respectivo direito» que, como já vimos no regime de IVA de caixa, ocorre em diferentes momentos. No segundo caso, isto é se os documentos não tiverem ainda sido registados, a dedução faz-se nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, que permite a dedução durante os quatro anos seguintes ao nascimento do direito à dedução.

2.3.4.6 Requisitos dos Documentos de Suporte

A facturação e o registo contabilístico das operações são atos importantes em qualquer empresa, pois deles depende a qualidade da informação, com base na qual são, ou devem ser, tomadas as decisões. A nível dos impostos esta é uma matéria sempre sob escrutínio da AT, pois é fundamental para avaliar a veracidade e o grau de cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes e um instrumento fundamental para prevenir ou identificar casos de fraude e evasão fiscais. Tal escrutínio assenta em legislação diversa, mas essencialmente nas normas da LGT e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, que no Artigo 1.º, n.º 1, estabelece os procedimentos a ter em conta na «observação das realidades tributárias, na verificação do cumprimento das obrigações tributárias e na prevenção das infracções tributárias» e no n.º 2, delimita o âmbito de atuação da inspeção tributária, onde logo na alínea a) aparece algo que muito tem a ver com o IVA e nomeadamente com o IVA de caixa, quando inclui nessa atuação «a

⁶⁰ A definição de erros materiais consta do n.º 2 do artigo 95.º-A do CPPT, que diz: “Consideram-se erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso”.

⁶¹ Cada um dos artigos aqui identificados diz respeito a: 44.º, Requisitos de contabilidade; 45.º, Registo das operações em caso de emissão de faturas; 46.º, Registo das operações em caso de emissão de faturas simplificadas; 47.º, Registo das transmissões de bens efectuadas por retalhistas; 48.º, Registo das operações efectuadas ao sujeito passivo; 49.º, Apuramento da base tributável nas facturas com imposto incluído; 50.º, Livros de registo; 51.º, Registo de bens de investimento e, 65.º, Registo das operações e livros obrigatórios.

confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários». Dentro desta linha e em consonância com iniciativas legislativas da comissão europeia, a administração fiscal portuguesa tem, no âmbito do IVA, vindo a produzir legislação cujo objetivo é reduzir ao mínimo, ou mesmo eliminar, a prática informal de transações comerciais (vulgo economia subterrânea), alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal. Com este propósito, foi publicado em 24 de Agosto de 2012 o Decreto – Lei n.º 197/2012 que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2010/45/EU, do Conselho, de 13 de Julho [...] «relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de facturação, introduzindo alterações na legislação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)». Importante ainda, para a realização do propósito acima enunciado, é o Decreto-Lei n.º 198/2012 publicado na mesma data, que institui a obrigatoriedade da «transmissão electrónica dos elementos das faturas e outros documentos com relevância fiscal» à AT, o que deve ser feito nos termos e na forma prescritos no artigo 3.º. Também e com o objetivo de fomentar o pedido de fatura por parte dos adquirentes, foram criados incentivos fiscais no âmbito do IRS para estimular os contribuintes à prática de tal exigência. A emissão de recibo que era uma prática mais associada às profissões liberais e cada vez menos utilizada nas restantes atividades comerciais é, no regime de IVA de caixa, uma exigência legal e um documento fundamental para os sujeitos passivos por ele abrangidos, como melhor veremos quando analisarmos o Artigo 6.º do regime.

A fatura no regime geral e o recibo no regime de IVA de caixa são dois documentos centrais para o funcionamento do modelo IVA e para a proteção dos interesses do sujeito passivo e dos contribuintes portugueses no seu todo. No primeiro caso, considerando a referência que constitui para aplicação das regras de exigibilidade já analisadas no ponto 2.3.4.4 e, no segundo, para determinar o momento do exercício do direito à dedução.

Relativamente às faturas, cuja emissão é obrigatória nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, convém ter presente o disposto no n.º 6 do artigo 19.º, também do CIVA, que diz considerarem-se «passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos». Em cada um destes artigos constam normas a observar na emissão de faturas e em outros documentos de suporte à realização de operações em ambos os regimes, ocupando-se o artigo 36.º dos requisitos a observar na emissão de faturas (que podem ter as características de faturas-recibo), e o artigo 40.º das faturas simplificadas.

Para além de outros requisitos, o artigo 36.º estabelece os prazos para emissão de faturas, cuja data é relevante para aplicação quer do regime geral quer do regime de IVA de caixa, e faz uma descrição detalhada dos elementos que delas devem constar para que se considerem “passadas na forma legal”. Assim, para além de serem datadas e numeradas sequencialmente, devem ser emitidas em duplicado e conterem diversa informação institucional, cujos elementos constam do n.5 daquele artigo.

O Decreto-Lei n.º 197/2012 de 24 de Agosto introduziu diversas alterações neste Artigo, nomeadamente no que se refere às exigências legais a que deve obedecer a emissão de guias ou notas de devolução, as quais substituem as faturas «quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transaccionadas entre as mesmas pessoas». Estes documentos, aparentemente menos nobres que as faturas ou recibos, assumem grande importância nas regularizações que houver a fazer, nomeadamente nas previstas nos artigos 78.º e 78.º-A do CIVA, a que faz referência o artigo 8.º do regime de IVA de caixa, que será mais adiante analisado.

O artigo 40.º, por sua vez determina as condições de emissão, a forma e o fim das faturas simplificadas, cuja utilização está limitada a transações comerciais que não superem os €1000 quando o adquirente for um consumidor final e a €100 quando for um sujeito passivo, ainda que neste caso esteja apenas reservada a transmissões de bens e prestações de serviços que ocorram no mercado interno.

Feito desta forma o enquadramento dos documentos de suporte ao registo das operações no regime geral, importa agora analisar o caso específico do regime de IVA de caixa, mas sempre considerando que na ausência de regras próprias se aplica subsidiariamente o CIVA, e daí a necessidade de se conhecerem as regras do regime geral.

Assim, e sobre os documentos de suporte, dispõe o n.º 1 do artigo 6.º do regime que as faturas, incluindo as faturas simplificadas, relativas às operações abrangidas pelo regime nos termos do n.º 2 do artigo 1.º devem ter uma série especial e conter a menção «IVA – regime de caixa». São estas duas condições que as diferenciam das emitidas ao abrigo dos artigos 36.º e 40.º do CIVA. Este princípio de diferenciação torna-se necessário pelo facto dos sujeitos passivos poderem também realizar operações que não beneficiam das regras de exigibilidade e de dedução do regime, mas sim das do regime geral, e só assim ser possível a identificação e o registo contabilístico, em separado, de cada uma delas e dispor de informação relevante para avaliar da correta aplicação do regime. Justifica-se ainda pela

necessidade que a administração fiscal tem de, a todo o tempo e de uma maneira eficaz e eficiente conhecer a situação fiscal do contribuinte.

Excetuando a situação referida no parágrafo anterior, as faturas emitidas no âmbito do regime estão sujeitas às regras estabelecidas no CIVA e a sua emissão, nos termos do prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, deve ocorrer «o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º» ou, conforme o disposto na alínea b) do mesmo artigo, «na data do recebimento» quando este preceda a entrega dos bens ou a prestação dos serviços, ou quando o pagamento «coincida com o momento em que o imposto é devido nos termos do Artigo 7.º», o que acontece, por exemplo, nas relações comerciais entre o sujeito passivo e os particulares ou consumidores finais.

Uma dúvida que julgamos não foi ainda esclarecida por parte da AT, foi colocada por José Soares Roriz na sessão de esclarecimento realizada pela OTOC em Setembro de 2013, e prende-se com o facto de se saber se as faturas emitidas no âmbito do regime de IVA de caixa devem ou não «evidenciar o IVA correspondente à operação realizada» apesar de esse IVA ser apenas exigível com o recibo. A opinião daquele especialista é de que sim, no que é acompanhado por outros, nomeadamente os autores do livro - IVA REGIME DE CAIXA. Não nos parece que possa ser de outra forma, não só porque a isso obriga a alínea d) do artigo 36.º do CIVA, como é necessário conhecer esse valor para aplicação das próprias regras do IVA de caixa.

Como vimos quando tratamos das regras da dedução no regime, a regra geral é de que o sujeito passivo nele enquadrado só pode exercer esse direito relativamente a determinada fatura quando tiver na sua posse fatura-recibo ou recibo comprovativo de que a pagou, sendo por isso, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do regime obrigatória a emissão de recibo. Diz a norma, que «no momento do pagamento, total ou parcial, das faturas referidas no n.º anterior, bem como nas situações referidas no n.º2 do Artigo 2.º, é obrigatória a emissão de recibo, pelos montantes recebidos».

Registe-se, que a emissão é apenas obrigatória quando do pagamento de faturas referentes a operações não excluídas do regime e realizadas entre sujeitos passivos nele enquadrados, mas não quando do pagamento de operações realizadas entre um sujeito passivo (cliente) incluído no regime e outro dele excluído (fornecedor), mesmo que tais operações cumpram os requisitos de enquadramento. No entanto, o sujeito passivo abrangido pelo regime tem

toda a vantagem e necessidade de que lhe seja passado recibo do pagamento, pois só assim poderá exercer o direito à dedução

O recibo tem assim, no regime de IVA de caixa e no que à dedução diz respeito, um estatuto equivalente ao da fatura no regime geral, pelo que importa conferir as regras a observar na sua elaboração e emissão, tendo por referência não só o estabelecido no n.º 3 do artigo 6.º do regime, mas também no Ofício Circulado n.º 30154/2013 de 30 de Outubro de 2013.

Em ambos os documentos se diz que o recibo tem de ser emitido no momento do pagamento, o que nem sempre será rigorosamente assim, pois sendo hoje muitos dos pagamentos feitos por recurso a meios eletrónicos, haverá sempre um intervalo de tempo entre o pagamento e o conhecimento deste pelo sujeito passivo emitente logo, do momento da emissão do recibo. Pense-se nos pagamentos por transferência bancária, por cartão de crédito, por *confirming* ou por *factoring*, em que o momento do pagamento (entenda-se data) só é conhecido quando se tiver acesso ao documento bancário.

Como já atrás dissemos os elementos que devem constar das faturas, mesmo das simplificadas, constam respetivamente dos artigos 36.º e 40.º do CIVA, mas o recibo, enquanto documento obrigatório para efeitos de aplicação de regras do imposto só com a publicação do regime de IVA de caixa assumiu um estatuto de imprescindibilidade e daí, só neste documento e para os efeitos ali determinados, ter sido regulamentada a sua emissão, nomeadamente quanto aos elementos que dele devem constar e a que já atrás fizemos referência

Para além dos requisitos a que temos feito referência e conforme o n.º 4 do artigo 6.º do regime, os recibos devem ser emitidos em duplicado, destinando-se o original ao adquirente e a cópia ao arquivo do transmitente dos bens ou prestador de serviços. Dispõe ainda este artigo, no n.º 5, que os recibos devem ser emitidos e comunicados nos termos previstos para a emissão e comunicação de faturas, com as devidas adaptações, o que significa que deve ser tido em conta o disposto no n.º 3 do Decreto-Lei 198/2012 de 24 de Agosto, sobre esta matéria.

2.3.4.7 Requisitos de Registo Contabilístico

Vistos os documentos que titularizam as operações de transmissão de bens ou de prestação de serviços (faturas), e os que comprovam os recebimentos quando se trate de fornecedores, ou pagamentos quando se trate de clientes (recibos), importa agora verificar

e analisar quais os procedimentos legais a observar no registo desses documentos ou das modificações que possam vir a sofrer por força de alterações que ocorram, quer ao nível da base tributável quer a nível da taxa ou das taxas de imposto aplicadas, pois só assim poderemos ficar com toda a informação necessária ao apuramento do imposto, ao preenchimento das declarações periódicas e a uma ampla e pormenorizada análise da situação patrimonial e fiscal da empresa.

O registo da data dos recebimentos e dos pagamentos que mesmo no regime geral era já um procedimento com elevado interesse fiscal, sobretudo em caso de contencioso com a AT, assume agora no regime de IVA de caixa uma importância acrescida, pois é a data do recebimento que determina o momento a partir do qual o imposto se torna exigível e a data do pagamento a referência temporal para que o sujeito passivo possa exercer o direito à dedução.

Como em outras situações, também aqui o legislador se socorreu do articulado do regime geral para estabelecer as regras a observar pelos sujeitos passivos no registo das operações que efetuem, nomeadamente do artigo 44.º do CIVA, que estabelece «os requisitos de contabilidade». Este artigo começa por dizer, logo no n.º 1, que,

[a] contabilidade deve ser organizada para possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.

Por sua vez, no n.º 2, define quais as operações que devem ser objeto de registo, figurando entre elas, nos termos da alínea a), «as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo», as quais, nos termos do n.º 3, 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 nos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente.

Ora, sendo as transmissões de bens e as prestações de serviços, quando efetuadas entre sujeitos passivos, e consideradas as exclusões enumeradas no n.º 2 do artigo 1.º do regime, as operações sobre que incide o regime de IVA de caixa, obrigatório é que o disposto no n.º 3 do artigo 44, acima transcrito, também neste se aplique, com os mesmos fins a que se destina no regime geral.

As normas sobre o registo das operações no âmbito do regime constam do artigo 7.º do respetivo regulamento e do n.º 5 do ponto I do Ofício Circulado 30150/2013 de 30 de agosto, no qual se diz:

[Tendo] em vista o controlo eficaz do imposto e de modo a cumprir as exigências do artigo 44.º do CIVA, os sujeitos passivos devem, nos termos do artigo 7.º do regime efetuar um registo separado das operações que efetuam ao abrigo do mesmo, bem como das aquisições de bens e serviços, de modo a que possa ser apurado o montante do imposto, a data da exigibilidade e a data dos pagamentos efectuados aos seus fornecedores.

O que esta norma administrativa estabelece são procedimentos de registo das operações tendo em vista o conhecimento dos “outputs” que interessam à AT, sendo o articulado do artigo 7.º do regime bastante mais detalhado, pelo que importa analisá-lo.

Assim, dispõe o n.º 1 do artigo 7.º do regime, que para efeitos da aplicação do disposto no n.º 3 do Artigo 44.º do Código do IVA, as operações abrangidas pelo presente regime devem ser registadas separadamente de forma a evidenciar «o valor das transmissões de bens e das prestações de serviços abrangidas pelo presente regime nos termos do n.º 2 do artigo 1.º, líquidas de imposto».

Esta norma tem em consideração que os sujeitos passivos normalmente realizam operações abrangidas pelo regime, mas também operações dele excluídas, que já vimos estão elencadas nas alíneas a), b), c), d) e e) do n.º 2 do artigo 1.º, devendo por isso registá-las separadamente. Tal procedimento torna-se necessário para que a todo o momento e relativamente a cada uma delas seja possível conhecer o valor de cada transação, antes da aplicação da taxa de imposto, ou seja, a base tributável e, conseqüentemente, o valor total de cada período do imposto, excluído este.

Cumprido aquele princípio, de registo em contas diferentes, da base tributável e do imposto liquidado, o sujeito passivo está a todo o momento habilitado a proceder ao apuramento do imposto a entregar ao Estado, quer este se refira a operações não

abrangidas pelo regime e logo sujeitas às regras de exigibilidade previstas no artigo 7.º do CIVA, quer a operações abrangidas pelo regime, mas que deixaram de o estar, por se terem verificado as situações previstas no n.º 3 do artigo 2.º, isto é, quando uma determinada fatura não tiver sido paga até doze meses da data de emissão, ou quando o sujeito passivo comunique á AT a cessação da inscrição no regime ou entregue a declaração de cessação da atividade. Para a AT estes registos são imprescindíveis, pois só assim poderá exercer os controlos previstos na lei.

Parece-nos ser de realçar, que neste regime, o histórico de cada transação, ativa ou passiva, é um elemento importante, pois como vimos anteriormente, a exigibilidade do imposto quando acontece é mais relativa a uma determinada transação do que a um certo período do imposto (ainda que nenhum destes elementos se exclua mutuamente), e o mesmo acontece com o exercício do direito à dedução.

É certo, que o apuramento do imposto e a verificação de se há ou não imposto a entregar ao Estado se reporta a um determinado período, mas o valor final é sempre resultado de uma operação aritmética em que cada parcela representa um recebimento ou um pagamento, podendo residualmente o valor final ser influenciado por alguma regularização. Mais do que o todo, o que à AT vai interessar saber é se determinada operação em que foi liquidado IVA já foi recebida ou não e, em caso afirmativo, quando e por quanto e, no caso de uma aquisição de bens ou serviços, se o IVA suportado já foi pago e, em caso afirmativo, quando o foi. Foi com este objetivo, que o DL 71/2013 de 30 de maio ao mesmo tempo que aprovava o regime de contabilidade de caixa, aprovava também uma alteração ao artigo 63.º-B da LGT, que permite à AT o acesso livre a todos os documentos e informações bancárias do sujeito passivo, não necessitando para isso do seu consentimento. É, por assim dizer, a derrogação total do sigilo bancário, no caso destes sujeitos passivos.

Daí que, para assegurar a clareza, o rigor e a simplicidade que devem caracterizar qualquer sistema de contabilidade e são a base do estatuto de confiança que deve existir entre os sujeitos passivos e a administração fiscal, o sujeito passivo abrangido pelo regime deve criar ao nível de cada cliente contas e subcontas para registo de todos os movimentos com ele relacionados, pois disporá assim de melhor informação, quer para o controlo interno quer para o cumprimento das obrigações legais, nomeadamente o preenchimento das declarações periódicas e o apuramento do imposto a entregar ao Estado. É àqueles procedimentos que se refere a alínea b) do artigo 7.º do regime, quando determina que o

registo evidencie «o montante e a data dos recebimentos». Por sua vez, o disposto na alínea c) requer que relativamente a cada recebimento o sujeito passivo registre em separado o montante do IVA nele incorporado e, porque esse recebimento dirá sempre respeito a uma determinada operação, se esta não tiver sido recebida na totalidade, que o IVA correspondente ao montante em falta, logo e em princípio ainda não exigível, seja relevado separadamente.

O n.º 2 deste artigo 7.º é ainda mais assertivo quanto ao objetivo de apuramento do imposto, determinando que o registo das operações a que se refere o n.º 1 deve permitir: alínea a) o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos e, alínea b), o cálculo do imposto devido, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º, respeitante às faturas ainda não pagas. Sendo claro o disposto na alínea a), importa referir que o imposto a que se refere a alínea b) diz respeito às faturas cujo pagamento não ocorreu até ao 12.º mês da data de emissão das mesmas e, por isso, se torna exigível a partir daquela data., nos mesmos termos em que o são as operações do regime geral.

Os registos até aqui considerados têm sobretudo em vista determinar o montante do imposto exigível e o momento em que se verifica. Porém, o n.º 3 do artigo 7.º traz inserta uma norma cujo objetivo é dispor de informação que permita o controlo do exercício do direito à dedução. Assim, diz-se ali, que relativamente às aquisições de bens e serviços efetuadas pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime, estes ao efetuarem os registos previstos no n.º 4 do artigo 44.º do CIVA, devem fazê-lo de forma a evidenciar o montante e a data dos pagamentos efetuados relativamente a cada aquisição. O objetivo que aqui está implícito parece-nos ser o de a todo o tempo se poder verificar o momento a partir do qual o sujeito passivo pode exercer o direito à dedução do imposto suportado, ainda que o registo não dispense o recibo do pagamento.

Ainda relativamente aos registos, sobretudo de documentos que suportem operações ativas, como faturas, guias ou notas de devolução, notas de débito ou de crédito, deve ser tido em conta o disposto no artigo 45.º do CIVA quanto a prazos para que o registo seja efetuado e à forma como devem identificados, numerados e conservados. A ser tido em conta também, é o prazo durante o qual os documentos e registos contabilísticos devem ser conservados, que é de dez anos, conforme dispõe o artigo 52.º do CIVA.

2.3.4.8 Sujeitos Passivos dos Regimes Revogados

Antes de prosseguirmos, parece-nos oportuno esclarecer o “estatuto futuro” dos sujeitos passivos beneficiários dos regimes agora revogados e das condições em que se operou a transição. Assim, diz-se no preâmbulo do Decreto-Lei 71/2013: «permite-se que os sujeitos passivos que se encontrem abrangidos pelos regimes especiais agora revogados, e que reúnam as condições exigidas, possam exercer a opção pelo regime de contabilidade de caixa», o que, dizemos nós, nem de outra forma poderia ser, pois caso contrário estaria em causa o princípio da igualdade, constitucionalmente garantido. Define-se depois o *modus operandi* da exigibilidade do IVA relativamente às faturas detidas pelos sujeitos passivos dos regimes revogados e que, em 30 de setembro de 2013, ainda não tinham sido recebidas dos clientes ou pagas aos fornecedores.

Assim, o DL 71/2013 de 30 de maio contém no artigo 6.º uma norma provisória que estabelece os procedimentos a observar, tanto pelos sujeitos passivos que optaram pelo regime como por aqueles que o não fizeram.

Nesse sentido, o n.º 2 do artigo 6.º dispõe que relativamente àqueles que reunindo as condições optaram pelo regime de IVA de caixa, o IVA das faturas «que transitam do anterior regime e relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço», a exigibilidade ocorre no momento do pagamento das mesmas ou, se não forem pagas antes, no 12.º mês posterior à data de produção de efeitos do DL, isto é, em 1 de outubro de 2014.

Esclareça-se, que os sujeitos passivos referidos no parágrafo anterior e no que diz respeito às faturas com data posterior a 1 de outubro de 2013, ficaram obrigados a cumprir com as regras de exigibilidade e dedução aplicáveis à generalidade dos beneficiários do regime.

Já aqueles que, embora reunindo as condições para poderem optar pelo regime, o não fizeram, bem como aqueles que por não reunirem tais condições ficaram impedidos de o fazer (perdendo assim direitos de que eram titulares) devem, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º do DL,

[...] entregar o imposto incluído nas facturas e relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço, na primeira declaração a submeter ao abrigo das regras gerais de exigibilidade, aplicáveis aos mesmos a partir da entrada em vigor do presente regime.

Nestas situações, o imposto tem de ser entregue ao Estado até 10 de outubro ou 15 de novembro de 2013, consoante os sujeitos passivos sejam do regime geral ou do regime trimestral, respetivamente. Recorde-se que as regras gerais de exigibilidade aqui referidas, constam dos artigos 7.º e 8.º do CIVA.

Esclarecidas as regras de exigibilidade a que ficaram sujeitos os beneficiários dos regimes extintos e porque todos teriam certamente faturas de fornecedores que ainda não tinham pago, importa analisar o que a lei permite quanto à dedução do imposto nelas contido.

Assim, e sendo o regime omissivo quanto à forma e ao momento em que a dedução podia ocorrer, a AT veio colmatar tal lacuna, através do Ofício Circulado N.º 30154/2013 de 2013-10-30, esclarecendo que os sujeitos passivos dos regimes revogados, que optaram pelo regime de IVA de caixa, só podem deduzir o imposto suportado em faturas providas daqueles regimes, desde que tenham em seu poder fatura-recibo ou recibo comprovativo de que efetuaram o pagamento, tal como dispõe o artigo 3º do regime.

Quanto aos sujeitos passivos que não optaram pelo regime, podem proceder à dedução do IVA suportado em faturas provenientes dos regimes revogados na primeira declaração que efetuarem após 1 de outubro de 2013, isto é, até 10 de outubro se forem do regime mensal e até 15 de novembro se forem do regime trimestral, independentemente de as terem ou não pago.

2.3.4.9 Regularizações

Como é normal no quotidiano das empresas, são frequentes os erros, as omissões e a alteração das circunstâncias em que se emitiram certos documentos, se preencheram determinadas declarações ou se realizaram certos registos.

Reconhecendo isso, a norma legislativa prevê formas de corrigir tais situações, quer dispondo ela própria sobre como proceder quando tais situações acontecem quer fazendo uso do princípio da subsidiariedade para encontrar caminhos de solução.

No caso do regime de IVA de caixa, ambos os princípios figuram no texto do regime, o primeiro no artigo 8.º e o segundo no artigo 9.º.

O disposto no artigo 8.º é uma regra que impõe como condição, para que os sujeitos passivos abrangidos pelo regime possam fazer uso do direito às regularizações previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 78.º, bem como da alínea b) do n.º 2 e no n.º 4 do artigo 78.º -A, ambos do CIVA, que tenha sido primeiro verificada a exigibilidade do imposto, nos termos

da alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, e só depois seja efetuada a regularização. Isto é, a regularização do imposto relativo a créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa, decorrentes de operações efetuadas pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime e que dele não estejam excluídas, só pode realizar-se depois de esgotado o prazo para que o imposto liquidado se torne exigível, que é «no 12.º mês posterior à data de emissão da fatura».

Diga-se a propósito, que nos parece prudente esta norma, pois este tipo de créditos envolve, na maioria dos casos, situações juridicamente complexas e muitas vezes demoradas de resolver, como são os processos de revitalização, insolvência ou execução de dívidas, não podendo o Estado partilhar com os privados o custo dos riscos que só estes assumiram.

As regularizações, especialmente as realizadas ao abrigo dos artigos 78.º e 78.º-A, são sempre muito escrutinadas pela AT, sendo por isso aconselhável uma especial atenção ao cumprimento rigoroso dos procedimentos prescritos nos artigos 78.º-B a 78.º-D.

No entanto, este processo e como vimos não põe em causa o direito do sujeito passivo em regularizar a seu favor o imposto que liquidou e entregou ao Estado sem o ter recebido do seu cliente. Apenas, o condiciona.

Uma outra situação em que a regularização é possível (obrigatória mesmo no caso de dela resultar IVA a favor do Estado), verifica-se quando precedendo o momento da realização das operações tributáveis, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do regime, se verificou o recebimento total ou parcial do preço e o imposto se tornou exigível, não vindo depois a realizar-se as operações tributáveis ou o foram por um valor diferente daquele sobre que foi liquidado e exigível o imposto.

.Nestas situações e se a operação já tiver sido registada nos termos do artigo 45.º do CIVA, só por recurso ao princípio da subsidiariedade estabelecido no artigo 9.º do regime pode ser encontrado um meio de resolução do assunto, procedendo conforme o estatuído no n. 2 do artigo 78.º do CIVA, que prescreve:

[Se] depois de efectuado o registo referido no art. 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou o prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que

se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

O prazo para a dedução do imposto é um fator a ter em atenção, como o é também o disposto no n.º 5 deste artigo, nos termos do qual, se a retificação a fazer, for para menos, quer seja do valor tributável quer seja do imposto,

[a] regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.

A prova aqui exigida só pode ser uma nota de débito, o que cumpre com o estabelecido no n.º 7 do artigo 29.º do CIVA.

Capítulo 3 - Estudo de Caso

Aliviar as empresas do ónus da entrega do IVA ao Estado sem o ter recebido dos seus clientes é o objetivo do regime de IVA de caixa, o qual no entanto impõe aos sujeitos passivos que dele beneficiem um conjunto de obrigações que geram custos, os quais numa perspetiva custo/benefício importa considerar antes da decisão de adesão.

É este o objeto deste capítulo e que desenvolveremos nos pontos seguintes.

3.1 O Ciclo de Caixa nas Empresas

O modelo de negócio das empresas difere consoante o sector de atividade. Assim, a título de exemplo e abstraindo-nos de casos muito pontuais, uma empresa industrial normalmente adquire matérias-primas e outras, que depois transforma em produtos que vende como mercadoria. Uma empresa comercial, por norma adquire produto acabado que depois armazena e vende. Uma empresa de serviços adquire, quanto mais não seja mão-de-obra, e vende depois “o produto final” aos seus clientes, que tanto pode ser sob a forma de serviços tecnológicos, como um parecer jurídico ou a prestação de um serviço de contabilidade, além de outros.

O que acima fica dito, tem apenas em vista mostrar que em todas as empresas há, para além de outros, um ciclo de exploração do qual resultam operações de cariz económico com expressão financeira no balanço e em outros documentos de prestação de contas. Este processo provoca saídas e entradas de dinheiro, ou seja pagamentos e recebimentos, tecnicamente designados por fluxos de caixa, que nada têm a ver com lucro. Este é um conceito económico aqueles um conceito financeiro, que é o que nos interessa para o tema que estamos a tratar, pois o IVA é nas empresas um imposto tendencialmente neutro em termos económicos, mas o mesmo já não acontece em termos financeiros. Efetivamente, toda a lógica de funcionamento do imposto assenta no princípio de que as empresas se limitam apenas a cobrá-lo dos seus clientes e a entregá-lo ao Estado, mas por vezes elas próprias atuam como consumidor final e portanto suportam o IVA o que, quando acontece, representa um custo (conceito económico). A entrega do imposto ao Estado sem o ter recebido dos seus clientes repercute-se negativamente na tesouraria das empresas, daí resultando custos financeiros quer se recorra a financiamento bancário quer se utilizem recursos próprios, pois também neste caso haverá um custo de oportunidade, como consequência de perda de remuneração associada a aplicações alternativas.

Gerir numa perspetiva financeira é bem mais exigente do que gerir na perspetiva do lucro, pois este é por vezes resultado de muita criatividade contabilística, enquanto os fluxos de caixa, associados aos *inputs* e *outputs* da atividade da empresa, são dinheiro que existe ou não existe, e é com este que se pagam as dívidas. Uma empresa pode aparentar saúde económica, espelhada nos lucros, mas financeiramente estar moribunda.

Não raro acontece, haver empresas que apresentam lucros, mas não têm dinheiro para entregar o IVA ao Estado, pagar as contribuições à segurança social ou entregar à Fazenda Nacional o IRS retido aos trabalhadores. Isto acontece, porque voluntária ou involuntariamente os responsáveis, entre outros comportamentos prejudiciais à gestão da empresa, ignoram princípios básicos de gestão financeira, nomeadamente os decorrentes dos fluxos de caixa, com base nos quais se procede ao cálculo do ciclo de caixa.

Antes de apresentarmos a definição de ciclo de caixa convém expor a forma como se agrupam em qualquer empresa os fluxos de exploração. Assim, para que uma empresa funcione ela precisa de avaliar primeiro as necessidades em fundo de maneio, que serão tanto menores quanto mais curto for o prazo de pagamento dos clientes e mais longo for o prazo de pagamento a fornecedores. Importante ainda, é a gestão eficiente dos inventários. É que, para funcionar, a empresa tem necessidades cíclicas de recursos financeiros, quer para conceder crédito aos clientes quer para fazer face a outras despesas, cujas fontes, ainda que de uma forma sensata, devem ser primeiro os fornecedores e outros credores de exploração e só depois os capitais próprios ou alheios, já que ambos geram custos financeiros.

Chegados aqui, podemos agora dizer que numa empresa industrial o ciclo de caixa começa com o pagamento das matérias-primas e/ou outras, e termina com o recebimento da venda do produto. Numa empresa comercial começa com o pagamento do produto e termina com o recebimento da venda deste. De uma forma mais simples, pode dizer-se que o ciclo de caixa é o período de tempo que medeia entre o pagamento da compra e o recebimento da venda, como se exemplifica na Figura 3.1.

Como também naquela figura se pode verificar e embora sejam indicadores diferentes, o ciclo de exploração e o ciclo de caixa explicam-se mutuamente. O ciclo de exploração é um indicador mais identificado com o processo produtivo da empresa, representando a actividade desta no curto prazo. O ciclo de caixa é um indicador mais identificado com os fluxos de caixa. Ambos estão associados ao grupo dos chamados rácios de funcionamento,

através dos quais se procura analisar o grau de eficiência do funcionamento de uma empresa.

A definição de ciclo de caixa acima apresentada e a representação deste na Figura 3.1, mostram que a análise deste indicador pode situar-se a um nível muito micro dentro de cada empresa e, atendendo às particularidades das regras de exigibilidade e de dedução no regime de IVA de caixa muito centradas na fatura e no recibo, pode dizer-se ser possível o cálculo deste para cada operação, o que é facilitado pelas regras de registo contabilístico exigidas pelo regime e já atrás analisadas.

Como se constata na fórmula de cálculo mais adiante apresentada, nele estão refletidas a eficiência na gestão de aprovisionamentos e a eficácia na gestão de clientes e fornecedores, quer seja na vertente política de crédito e capacidade de cobrança de dívidas, quer seja na vertente condições de pagamento a fornecedores.

No início deste capítulo referimo-nos a empresas com diferentes modelos de negócio, dos quais naturalmente resultam diferentes ciclos de exploração, embora todos integrem as fases de aprovisionamento que dão origem a contas a pagar e de venda que dão origem a contas a receber.

Para não nos afastarmos do objeto e do objetivo do trabalho, concentremo-nos agora no cálculo do ciclo de caixa cuja informação relevante para construção dos indicadores de referência está disponível nos documentos de prestação de contas das empresas e nos registos que servem de base à sua elaboração. São três os indicadores de que necessitamos, a saber: i) Prazo médio de recebimentos (PMR)⁶²; ii) Permanência média de inventários (PMI)⁶³ e iii) Prazo médio de pagamentos (PMP)⁶⁴.

Assim, considerando uma empresa que em 2013 teve um PMR de 90 dias, uma PMI de 15 dias e um PMP de 90 dias, estamos em condições de calcular o ciclo de caixa desta

⁶² Este rácio traduz o tempo médio que a empresa leva a cobrar as dívidas dos seus clientes. Na sua elaboração é preciso não esquecer de acrescentar o IVA ao denominador, já que o numerador, porque é retirado do balanço, tem o IVA incluído.

⁶³ Este rácio, que no nosso caso traduz o tempo médio de permanência em armazém das matérias-primas e mercadorias, exige um pouco mais de cuidado na sua elaboração, pois é preciso saber o que queremos analisar, já que tanto pode ser um pouco mais abrangente como no nosso caso, como dizer apenas respeito ao inventário de matérias-primas, produtos acabados, mercadorias ou produtos em curso. Depende do que queremos analisar. Por vezes este rácio também é chamado de “Prazo médio de inventários”. Nós preferimos a definição aqui apresentada, pois o que ele procura explicar é o tempo de permanência média em armazém do produto em análise.

⁶⁴ Com este rácio procura saber-se quantos dias a empresa demora em média a pagar aos seus fornecedores. Também aqui, e pelas mesmas razões apresentadas para o PMR, o IVA deve ser acrescentado ao denominador.

empresa, cujo resultado, por razões que a seguir explicaremos, indica quantos dias a empresa terá de financiar o ciclo de exploração com recursos monetários exógenos à exploração. Assim, temos:

$$\text{Ciclo de caixa} = \text{PMR} + \text{PMI} - \text{PMP} = 90\text{d} + 15\text{d} - 90\text{d} = + 15\text{d}$$

Aquela operação aritmética está graficamente representada na Figura 3.1, na qual verificamos ser de 105 dias o ciclo de exploração desta empresa e de 15 dias o ciclo de caixa. Se nos fixarmos no resultado da operação acima apresentada, verificamos que o resultado final é de +15 dias, que é o período de tempo em que o ciclo de exploração da empresa tem de ser financiado por recursos financeiros próprios ou alheios com os inerentes custos. O ideal para a empresa seria que tal não acontecesse, o que só era possível se o PMP fosse superior aos 105 dias do ciclo de exploração. Quer dizer, o resultado daquela operação começa a ser benéfico para empresa quando o resultado for zero ou apresentar um valor negativo. É que, tal significa que a empresa recebe dos seus clientes em momento paralelo ao que paga aos seus fornecedores ou mesmo antes de a estes pagar, deixando assim fundos libertos para investimento ou entesouramento. Prósperos são os sectores em que tal se verifica.

Recorde-se o estudo de Carlos Rodrigues referido no capítulo da exigibilidade e veja-se o que acontece com as grandes superfícies, nomeadamente os hipermercados, onde normalmente é longo o PMP e inexistente o PMR, pois vendem a pronto. Haverá certamente aqui, como em outros setores, margem para elevar as receitas do Estado e melhora a gestão económica do IVA.

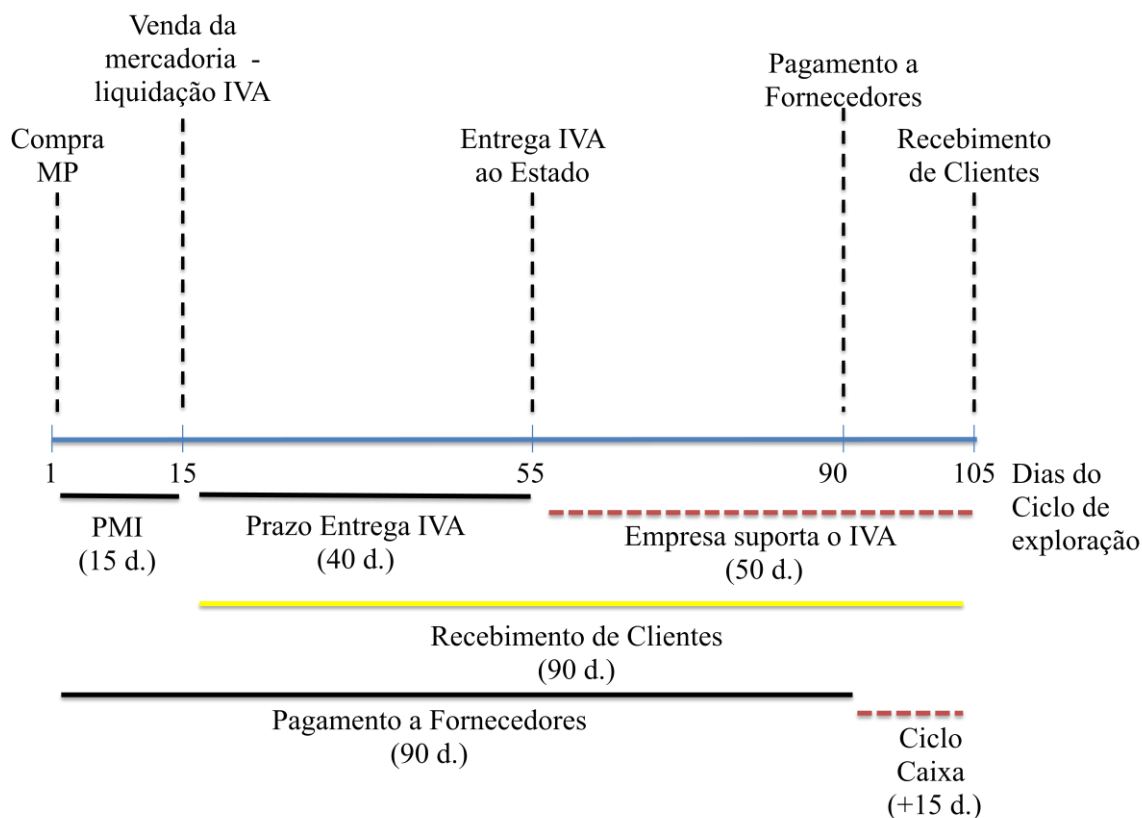


Figura 3.1 Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 1

Nota: Representação gráfica da expressão $PMR=90d$; $PMI=15d$ e $PMP=90d$ e dos ciclos de exploração (105d), do ciclo de caixa (+15d) e do n.º de dias (50) em que o sujeito passivo suporta o custo da entrega do IVA ao Estado por não o ter recebido dos seus clientes.

Desta figura resulta claramente o que acima dissemos sobre o que representa o ciclo de caixa, isto é, representa o tempo que medeia entre a data de pagamento a fornecedores e a data de recebimento dos clientes ou, dito de outra forma, «abrange o período compreendido entre o desembolso inicial (pagamentos a fornecedores e trabalhadores) e o recebimento da venda do produto», conforme o define António Baltazar Mortal, em artigo publicado na revista n.º 81 da OTOC. Mas a empresa, para além do financiamento do ciclo de caixa tem outro problema, que é o financiamento da entrega do IVA ao Estado, o qual sendo uma empresa do regime geral tem de ser entregue até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele em que se tornou exigível, o que em regra equivale a quarenta dias após o período do imposto. Assim, e como se pode ver na representação gráfica, a empresa por cada mês de atividade tem de suportar durante cinquenta dias o custo da entrega do IVA ao Estado, que é a diferença entre a data da entrega e aquela em que o recebeu do seu cliente. Se adaptarmos a este caso a empresa ficcionada para elaboração do exemplo da Figura 3.2, abaixo representada, alterando apenas o PMR para 90 dias (em vez dos 180 ali

considerados), verificamos que, conforme os cálculos do Apêndice II, o sujeito passivo por cada mês de atividade suporta um custo médio mensal de € 89,44, o que representa anualmente € 1.073,3.

O enquadramento acima feito do ciclo de caixa na problemática da vida das empresas, tem em vista realçar a importância deste indicador no encontrar de resposta para a pergunta formulada neste trabalho, ou seja:

Em que medida, o regime de contabilidade de caixa em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado contribuirá para a melhoria da situação financeira das empresas.

Vimos no ponto 2.3.3, que em Portugal é crítica a situação dos atrasos de pagamento e observámos agora o comportamento do ciclo de caixa na empresa acima ficcionada, ainda que, parece-nos, não muito distante da realidade no que se refere aos parâmetros essenciais. Destes dois exemplos, a par do resultado a que chegámos nos cálculos apresentados no Apêndice II, extrai-se facilmente a conclusão de que com o diferimento da exigibilidade do IVA no regime de IVA de caixa para o momento do recebimento do preço, há apenas uma aparente contribuição do regime para a melhoria da tesouraria das empresas, pois a questão que se põe é a dimensão dessa melhoria, sobretudo quando comparada com os custos acrescidos que o regime trás para os sujeitos passivos que a ele adiram. O importante é apurar o *deve e o haver* do regime. É uma questão de custo/benefício, que os empresários na sua empírica sabedoria bem sabem avaliar.

No exemplo que a seguir vamos tratar, procuraremos dar um contributo para a tomada de tal decisão e, ao mesmo tempo, reforçar os elementos de análise para responder à pergunta que acima colocámos.

Para que tal seja possível, houve que ficcionar uma empresa que está no regime geral, mas que pretende optar pelo regime de IVA de caixa, já que reúne todos os requisitos legais para o fazer. Pretende no entanto conhecer previamente os benefícios financeiros possíveis de alcançar no regime, isto é, “quanto vai poupar” com a mudança de regime.

Para além dos elementos que constam da Figura 3.2, o perfil ficcionado da empresa é o seguinte: i) a empresa reúne as condições mais favoráveis para poder beneficiar do regime, já que é um sujeito passivo cujas aquisições estão isentas de IVA, não tendo assim IVA a deduzir, e exerce uma atividade tributada à taxa de 23%; ii) a empresa exerce a sua atividade no sector dos serviços, tem como clientes outros sujeitos passivos, realiza um volume de negócios anual de 480.000,00 euros e uma média mensal de 40.000,00 euros,

sobre que liquida IVA à taxa de 23%, como acima já se referiu, pelo que mensalmente liquida IVA no montante de 9.200,00 euros; iii) a empresa está inscrita no regime mensal, pelo que dispõe de 40 dias contados a partir do fim do período para entregar o IVA ao Estado, fazendo-o sempre no dia 10 do mês em que tal se torna obrigatório; iv) as condições de venda da empresa são com pagamento a 60 dias da data da fatura (emitida a 30 de cada mês), mas os clientes atrasam-se e pagam em média a 180 dias; v) a empresa vive uma situação financeira difícil, não dispõe de fundos próprios para entregar o IVA ao Estado na data em que está obrigada e porque não quer pagar as pesadas coimas, multas e outros encargos em que incorreria se não cumprisse a obrigação tributária, decidiu recorrer a um empréstimo bancário pelo prazo correspondente ao período entre a entrega do Iva ao Estado e a data em que (em média) o recebe dos seus clientes, pagando por tal empréstimo uma taxa de juro anual de 7%, que inclui comissões e outros encargos.

Fixados assim os pressupostos em que se desenvolve a atividade da empresa, estamos em condições de calcular o custo mensal e anual que representa para a empresa a entrega do IVA ao Estado sem o ter recebido dos seus clientes.

O gráfico do ciclo de exploração da empresa consta da Figura 3.2 e nele se verifica que a empresa tem um PMR= 180dias; um PMI= 10dias e um PMP= 35d. Verifica-se ainda que por cada mês de atividade suporta durante 140 dias o custo da entrega do IVA ao Estado por não o ter recebido dos seus clientes, o que, conforme os cálculos constantes do Apêndice III representa € 3.005,3 anuais, ou seja uma média mensal de € 250,44. Seria aquele o montante da “poupança” anual da empresa caso esta opte pelo regime de IVA de caixa. Para decidir segundo as práticas da boa gestão teria depois de comparar a poupança com os custos e verificar as vantagens ou desvantagens em aderir ao regime.

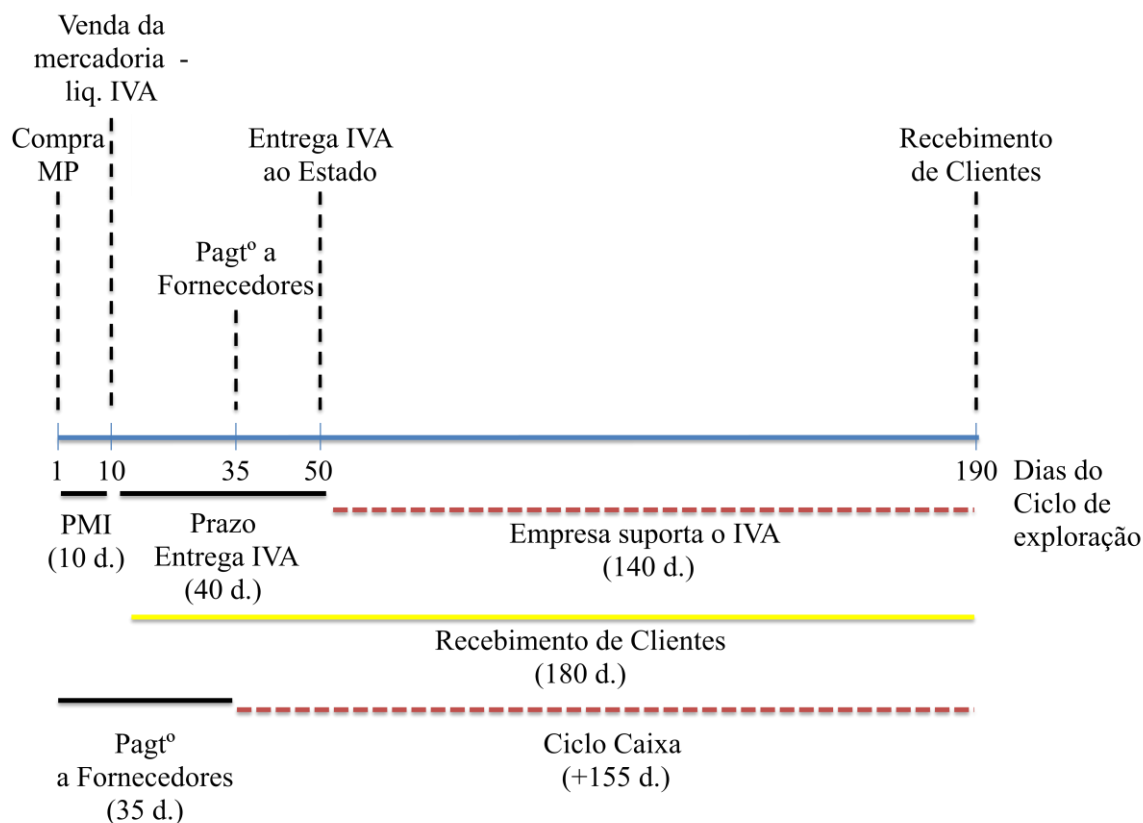


Figura 3.2 Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 2

Nota: Representação gráfica da expressão $PMR=180d$; $PMI=10d$ e $PMP=35d$ e dos ciclos de exploração (190d), do ciclo de caixa (+155d) e do n.º de dias (140) em que o sujeito passivo suporta o custo da entrega do IVA ao Estado por não o ter recebido dos seus clientes.

Nos dois exemplos analisados anteriormente tivemos sempre em consideração que a empresa não deduzia IVA, pois as aquisições que fazia estavam dele isentas. Tal situação não é no entanto representativa do que se passa na generalidade das empresas. O normal é que estas, quanto mais não seja por consumíveis, tenham sempre algum IVA a deduzir. Aqueles exemplos foram propositadamente elaborados para verificarmos a situação que nos parece ser a mais favorável que uma empresa pode dispor para decidir optar. Os valores encontrados, € 1 073,3 e € 3 005,3 são o máximo benefício financeiro que a empresa poderia obter com a adesão ao regime, embora marginalmente se possa considerar que ainda haverá algum ganho decorrente do não desvio de fundos da atividade da empresa para cumprimento da obrigação fiscal.

Sejamos agora um pouco “mais realistas” e admitamos que a empresa da Figura 3.2, em vez de adquirir apenas bens e serviços isentos, adquire mensalmente bens e serviços no montante de € 5 000 sujeitos à taxa de 23%. Significa isto que a empresa suporta mensalmente € 1 150 de IVA o que, por não haverem quaisquer regularizações, dá um

apuramento mensal de IVA a entregar ao Estado no montante de € 8 050, ($€ 9 200 - € 1 150 = € 8 050$). Os cálculos constam do Apêndice IV e ali se verifica que os ganhos da empresa em optar pelo regime de IVA de caixa são neste caso de € 2 186,9 anuais, o que dá uma média mensal de € 182,24.

Em ambos os casos acima referidos o ciclo de caixa era sempre expresso num n.º de dias com sinal positivo, o que resultava do PMP ser inferior à conjunção do PMI com o PMR.

Referimos também que nem sempre assim acontece, havendo empresas em que o PMP é superior à conjunção daqueles dois indicadores e, socorrendo-nos do estudo de Carlos Rodrigues, citámos o caso dos hipermercados. Esta situação pode ser representada pela seguinte expressão algébrica: $PMR = 30$ dias; $PMI = 15$ dias; $PMP = 90$ dias. Daqui resulta que: $PMR + PMI - PMP = 30d + 15d - 90d = -45d$.

Nesta situação, a empresa paga aos fornecedores depois de ter recebido dos clientes, ou seja, são aqueles que financiam a atividade corrente da empresa, que também “lucra” com a aplicação de receitas do IVA, já que em média recebe o imposto a 30 dias mas tem a opção de o entregar ao Estado, na pior das hipóteses, apenas ao fim de 40 dias.

Esta situação está graficamente representada na Figura 3.3 e ali se vê que o ciclo de caixa é, neste caso, de menos 40 dias.

Extrapolando as situações analisadas para o tecido empresarial real e considerados os custos a incorrer para cumprir os requisitos do regime, não serão certamente muitas as empresas que encontrem compensação suficiente para aderir ao atual regime de IVA de caixa.

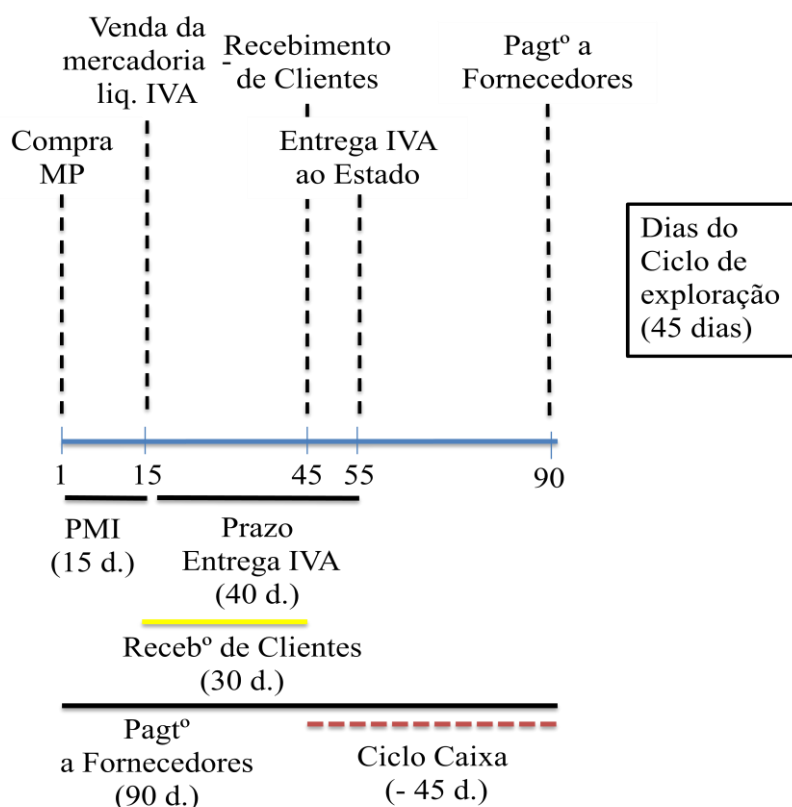


Figura 3.3 Representação gráfica do Ciclo de Caixa – Exemplo 3

Nota: Representação gráfica da expressão $PMR=30d$; $PMI=15d$ e $PMP=90d$ e dos ciclos de exploração (45d), do ciclo de caixa (-45d) e do n.º de dias (10d) em que o sujeito passivo beneficia da entrega do IVA ao Estado posteriormente a tê-lo recebido dos seus clientes.

3.2 A Relação entre o IVA de Caixa e o Ciclo de Caixa das Empresas

Os factos relevantes do regime de IVA de caixa a considerar na análise do ciclo de caixa das empresas são os momentos da exigibilidade e da dedução, que para as empresas integradas no regime estão associadas ao recebimento dos clientes, no caso da exigibilidade, e ao pagamento aos fornecedores, no caso da dedução. Ora, como resulta da definição de ciclo de caixa e facilmente se infere das Figuras 3.1 e 3.2, quanto mais afastados forem aqueles momentos maior será a duração do ciclo de caixa, o que pode significar mais custos para a empresa, pois serão em maior número os dias em que a empresa tem de recorrer a fundos gerados fora do ciclo de exploração para financiar a sua atividade corrente. O caso da Figura 3.3, não sendo comum, justifica-se a sua inserção neste trabalho apenas para completar o quadro teórico do cálculo do ciclo de caixa.

Como se refere nas Notas 62 e 64, o IVA está incluído nos valores que servem de base ao cálculo dos PMR e PMP, e nos gráficos das Figuras 3.1, 3.2 e 3.3 observam-se os momentos em que o IVA é entregue ao Estado. Ali se verifica que no caso das empresas

ficcionadas para as Figuras 3.1 e 3.2 o IVA é entregue num prazo inferior ao PMP, o que significa que o Estado recebe primeiro que muitos dos outros credores, o mesmo não acontecendo no caso da Figura 3.3.

Convém referir que nos exemplos apresentados trabalhamos sempre com valores anuais e considerando que o sujeito passivo recebe dos seus clientes sempre ao dia 30 de cada mês. Ora, nem sempre assim acontece, sendo normal que os recebimentos vão ocorrendo, de forma errática ou regular, ao longo do mês, o que favorece o sujeito passivo. O impacto desta situação na tesouraria da empresa só seria possível de avaliar se o cálculo do PMR e do PMP fosse mensal ou semanal, o que não cabe no âmbito deste trabalho.

Todas as inter-relações acima referidas levam inevitavelmente à conclusão que mais do que melhorar os prazos ou as condições de exigibilidade do IVA, há que melhorar sim os prazos de pagamento entre agentes económicos.

Capítulo 4 - Vantagens e Desvantagens do Regime

A principal vantagem do regime, senão a única, é o diferimento da exigibilidade do IVA para o momento em que este é recebido do cliente, ainda que, como vimos quando analisámos as regras da exigibilidade, esta também se verifique sem que tenha havido recebimento do imposto. Da aplicação da regra geral de exigibilidade resultaria «a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial português» e a «melhoria da situação financeira das empresas abrangidas, por via da diminuição da pressão de tesouraria e dos custos financeiros associados à entrega do IVA ao Estado antes do respectivo recebimento».

Ora, como se demonstra pelos cálculos apresentados nos Apêndices II, III e IV, os custos financeiros «associados à entrega do IVA ao Estado antes do respectivo recebimento», não são de molde a entusiasmar a maioria dos potenciais sujeitos passivos beneficiários a optarem pelo regime ou, dito de outro modo, não representam uma vantagem tão elevada que compense (se é que compensa), as desvantagens do regime.

Já o mesmo poderá não ser tão evidente quando se considera o impacto negativo na exploração da empresa resultante do “desvio” de fundos da atividade corrente para suprir o incumprimento dos clientes e entregar o IVA ao Estado. É que, embora sendo reduzido o montante em causa, em situações de escassez de crédito “todos os cêntimos contam”. É no entanto marginal tal situação e logo sem peso na decisão a tomar.

Ponderadas as situações anteriores e as desvantagens abaixo apontadas, poderão mesmo assim ter vantagem em aderir ao regime:

- Os sujeitos passivos que praticam prazos médios de pagamento inferiores aos prazos médios de recebimento.
- Os sujeitos passivos que, por força das operações que praticam têm um baixo valor de IVA dedutível. Caso de empresas de serviços, sobretudo centradas na utilização de recursos humanos.

Quanto às desvantagens:

- Aumento dos chamados custos de contexto, por exemplo ao nível da formação de recursos humanos e da organização e requalificação do sistema de contabilidade, que requer novo *software* e mais horas de trabalho, tanto especializado como administrativo.

- Novas exigências em termos de obrigações declarativas e de reporte a enviar à AT.
- Exigência de novos e mais rigorosos controlos, tanto ao nível dos recebimentos e pagamentos, como do registo de faturas e recibos.
- Se o IVA não for cobrado no prazo de doze meses da data de emissão da fatura, o sujeito passivo tem o entregar ao Estado.
- Regra geral, o sujeito passivo só pode deduzir o imposto depois de ter pago a fatura ao seu fornecedor.

No que nos parece ser uma desvantagem a resolver rapidamente, é o volume de negócios máximo para poder optar pelo regime. Infelizmente, até hoje, 20 de Dezembro de 2014, não recebemos resposta da AT aos emails que enviámos em 5 e 23 de Novembro p.p., com as perguntas transcritas no ponto 1.1 deste trabalho. No entanto e a aferir pelos contactos que estabelecemos com gabinetes de contabilidade, poucos, mesmo muito poucos, sujeitos passivos aderiram até agora ao regime. Assim, seria de seguir o exemplo de outros países já referidos, em que o volume de negócios considerado para aderir ao regime é de € 2.000.000,00 (dois milhões) de euros. O regime de acesso em Portugal é demasiado restritivo, para as ambições que devemos ter.

Compreendem-se as “cautelas” do legislador ao estabelecer rigorosos procedimentos de faturação, de registo de documentos, de contabilidade e de comunicação de recibos, entre outros, mas é preciso ter em consideração quanto já hoje “*custa pagar impostos em Portugal*”. Sem melhorias substanciais, não nos parece que o regime venha a ter um futuro de sucesso. Há que repensá-lo, reformulá-lo e adaptá-lo às nossas ambições e necessidades de competitividade empresarial, sem o que será inútil e ineficaz.

Uma desvantagem que tem sido apontada ao regime é a revogação do sigilo bancário para os sujeitos passivos por ele abrangidos. Não fazemos parte dos que assim entendem. Entendemos sim, que se trata de uma condição que nem deveria ser necessária, pois a liberdade das autoridades tributárias para verificar o grau de cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes não devia depender do consentimento destes nem da imposição da lei, mas antes situar-se no conjunto dos procedimentos normais do exercício das suas funções por parte da administração fiscal.

Como escreve Casalta Nabais (2004:185), « [o] imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os

cidadãos, mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado».

Mas a “raiz” deste, como provavelmente de outros problemas tributários, está na falta de uma cultura fiscal de cidadania. A este propósito, veja-se o texto de M^a Luisa Delgado, inserto na obra colectiva, *Fiscalidade - Outros Olhares*, (2013:219), onde a autora escreve: «El comportamiento fiscal correcto se aprende. Del mismo modo que se pueden aprender hábitos de control de los impulsos primarios, se puede aprender a controlar el egoísmo y la insularidad que subyacen a los comportamientos fraudulentos em las dos vertientes del presupuesto público: los ingresos y los gastos públicos⁶⁵». A autora, que fala numa *consciência cívico-fiscal* e na fiscalidade como uma técnica económica ao serviço de *uma opção ética*, defende a educação fiscal dos jovens mesmo antes de exercerem qualquer atividade económica e então serem obrigados ao cumprimento de obrigações fiscais. Quando tal acontecer, esperamos nós, não sejam necessárias normas como a agora introduzida no artigo 63.º-B da LGT, já acima referida.

⁶⁵ «Tradução livre do autor:» O comportamento fiscal correto aprende-se. Do mesmo modo que se podem aprender hábitos de controlo dos impulsos primários, se pode aprender a controlar o egoísmo e a falta de solidariedade que subjazem nos comportamentos fraudulentos nas duas vertentes do pressuposto público: as receitas e as despesas públicas

Capítulo 5 - Conclusões e Recomendações

Quando após a revisão da literatura, refletimos durante alguns dias sobre o que tínhamos lido e procurámos pontos de contacto com o que, aqui e ali, foi sendo dito nas aulas da parte curricular do curso, veio-nos à ideia a imagem de que poder e tributo são ramos da mesma árvore. Vencida a dúvida da sua fundamentação e porque o desenvolvimento do trabalho a não apagou, deixámo-la plasmada no ponto 2.1.1 deste trabalho.

No entanto, e ainda que por vezes se verifique esta associação menos ética, o que devemos valorizar é o fim nobre dos impostos, com tanta sabedoria expresso naquela frase tão bela de Justice Holmes – *os impostos são o preço da civilização*.

Ora, foi essa civilização financiada pelos impostos que criou o saber para que hoje estejam presentes na maioria dos sistemas fiscais preocupações de natureza redistributiva⁶⁶, que se pretende estejam presentes na tributação do rendimento, do património e da despesa.

Como vimos ao longo do trabalho, é nesta última categoria de impostos que se insere o IVA, de cuja técnica de liquidação resulta que o ónus do imposto se repercute no consumidor final, que o suporta incorporado no preço. No entanto, o que se verifica a montante desse momento, resulta num conjunto de obrigações dos sujeitos passivos, em que algumas delas se traduzem em despesas improdutivas para o próprio, como acontece com a cobrança e entrega do imposto ao Estado.

A entrega, quando antecedida da cobrança, pode entender-se no domínio dos princípios, como um dever de cidadania. Já o mesmo não acontece quando não há cobrança. Aqui, há um prejuízo financeiro real para o sujeito passivo, quer se utilizem capitais próprios ou alheios.

Esta situação é particularmente grave em Portugal, pois o sector empresarial nacional é estruturalmente frágil como se infere pelos números divulgados pelo INE relativos a 2012 e já objeto de tratamento no ponto 2.3.2. Numa análise mais desagregada, verifica-se que das 1.086.452 empresas então existentes, 1.061.767 eram PME e destas 1.019.494 eram micro empresas. Só 1015 eram grandes empresas⁶⁷.

Mas, mais significativo ainda é que, excluindo as empresas financeiras (23.670), as PME representavam naquele ano 99,9% do total de empresas existentes em Portugal e as grandes

⁶⁶ Sobre “ OS EFEITOS REDESTRIBUTIVOS DO IVA EM PORTUGAL”, veja-se o trabalho de cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha publicado no Boletim Económico de Inverno do Banco de Portugal em 2009

⁶⁷ Sobre os critérios económicos de classificação das empresas ver a Nota n.º 33.

empresas apenas 0,09%. Porém, estas geraram, de acordo com o INE, 40,2% do Valor Acrescentado Bruto a preços de mercado (VAB_{pm}) gerado em Portugal, mas empregavam apenas 769.023 trabalhadores, enquanto as PME empregavam 2.742.643.

A esta fragilidade estrutural, que dificulta o acesso ao crédito, limita a capacidade de crescimento e inviabiliza a implementação de projetos de investigação e desenvolvimento, adiciona-se a debilidade económica e financeira que depois gera, entre outros, os problemas de atrasos de pagamento que analisamos no ponto 2.3.3 deste trabalho. Como se diz no estudo naquele ponto citado, Portugal é mesmo, a par da Polónia, o país em que os atrasos superiores a 90 dias representam a percentagem mais elevada no conjunto dos países analisados.

Os problemas das empresas portuguesas, estruturais e de tesouraria, ao longo deste trabalho referidos, são um elemento importante para se concluir que a solução está muito para além de alterações pontuais e conjunturais que possam ser feitas neste ou naquele imposto.

A competitividade fiscal é um dos fatores que muito contribuirá para aumentar o investimento em Portugal, sem o qual dificilmente o nosso país criará emprego e riqueza que nos coloquem ao nível dos países mais desenvolvidos da União Europeia. Mas, para a alcançar, será sempre com outra ambição que não aquela que se infere do regime de IVA de caixa. Apesar da sua introdução, na configuração que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 71/2013 de 30 de Maio, resultar de uma iniciativa da União Europeia, este não foi ainda o passo que é preciso dar na reforma do IVA para, tanto a nível europeu como a nível nacional, recuperar a riqueza perdida desde o início da crise em 2007 e entrar no caminho do crescimento sustentável.

Os elementos do mapa I são elucidativos quanto aos efeitos da crise na receita do IVA. Veja-se que países como Portugal, Países Baixos, Itália, Irlanda, Grécia e Espanha tiveram em 2012 um nível de receitas neste imposto muito semelhante ao de 2007 e, em alguns casos, mesmo inferior. A Espanha em 2012 ainda estava cerca de 7 mil milhões de euros abaixo do arrecadado em 2007. Portugal 300 milhões e a Irlanda 4,2 mil milhões.

A leitura destes números, se associada aos elementos que constam do Apêndice I, todos eles construídos na perspetiva de avaliar o GAP do IVA na zona euro ou, numa linguagem menos técnica, avaliar a dimensão numérica da evasão fiscal em IVA na zona euro, não pode deixar de levar a alguma reflexão sobre novas formas de evitar comportamentos

menos lícitos no cumprimento das obrigações fiscais. Veja-se no Apêndice I, que em 2011 a evasão fiscal em IVA estimada para Portugal foi de € 2 764 milhões, € 9 763 milhões na Grécia, € 26 910 milhões na Alemanha, € 15 197 milhões em Espanha, € 32 233 milhões na França e € 36 134 milhões na Itália.

A importância que os países membros atribuíram ao IVA na construção da UE está bem expressa no facto de aqueles terem abdicado de princípios de soberania em favor de órgãos supranacionais, como são os órgãos comunitários, e daí termos recorrido à jurisprudência do TJUE para fundamentar, de forma precisa e superior, o entendimento de muitos dos conceitos que enformam tanto as Diretivas ao longo do trabalho citadas como o próprio CIVA.

Como se exemplifica nas Figuras 3.1, 3.2 e 3.3 e se demonstra pelos elementos de cálculo que constam dos Apêndices II, III e IV, o conhecimento e a análise do ciclo de exploração e do ciclo de caixa são ações importantes para a gestão da tesouraria das empresas, a qual deve assentar na prática de prazos médios de pagamento nunca inferiores aos prazos médios de recebimento. É esta regra que contribui para o equilíbrio da tesouraria das empresas.

A forma como a entrega do IVA ao Estado, sem o ter recebido do cliente, influencia as necessidades de fundo de maneio das empresas e que os cálculos apresentados ajudam a perceber, é fundamental para a tomada de decisões na formulação das políticas comerciais das empresas e por isso (ou também por isso), aqui deixamos esta reflexão .

A procura de respostas para a crise económica e financeira que se instalou na UE a partir de 2007 e a necessidade de elevar a competitividade da economia europeia levou a que fosse publicada a Diretiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de Julho de 2010 que veio permitir aos EM a institucionalização de regimes de IVA de caixa, mas o aproveitamento que dela se fez em Portugal não terá sido de molde a motivar a adesão das empresas portuguesas.

Relacionando os ganhos resultantes do diferimento do momento da exigibilidade, com o aumento dos custos emergentes da adaptação do sistema de contabilidade e do cumprimento de novas obrigações fiscais, são poucas as razões para aderir ao regime. Os cálculos que apresentamos nos Apêndices II, III e IV confirmam serem insuficientes os ganhos proporcionados pelo regime para determinarem a opção por este.

O percurso que fizemos ao longo do IVA, nomeadamente do regime de IVA de caixa, e de que aqui fica uma pequena parte, deixou-nos convictos de que o IVA é um imposto complexo mas que merece a pena estudar e sobre ele refletir, pois embora o qualifiquem de “cego”, tem virtudes que lhe garantem um lugar no conjunto das soluções de que Portugal precisa para resolver os seus problemas económicos, financeiros e sociais.

Um país como Portugal, com mais de oitocentos anos de história, com feitos notáveis no campo das ciências, da medicina, das artes e das letras⁶⁸ não tem que ambicionar ser o primeiro dos últimos, mas antes ocupar um lugar de destaque entre os melhores.

A solidez das contas públicas mas também a sustentabilidade do nosso crescimento económico e o equilíbrio do nosso modelo de desenvolvimento têm de beneficiar de contributos importantes da política fiscal e, por isso, nos parece recomendável que em futuros trabalhos no âmbito do IVA se estude a forma de, não diminuindo as receitas, reduzir as taxas, o que sendo um aparente paradoxo é uma realidade possível.

Perdida a soberania da política monetária com a entrada de Portugal no euro, quartada a liberdade orçamental com o tratado orçamental e imposta a sujeição aos mercados e à globalização, o futuro do país exige o melhor de todos nós e não apenas a boa vontade de alguns.

Por fim, permita-se-nos dizer que fizemos este trabalho sem ambições que não caibam dentro do que julgamos deve ser uma dissertação de Mestrado no atual modelo de ensino. Procuramos por isso escrever um texto lógico, coerente e capaz de, no mínimo, transmitir a todos que o leiam o interesse ou a curiosidade de o fazerem até ao fim.

⁶⁸ Recordem-se as ciências náuticas, Pedro Nunes e tantos outros, um prémio Nobel da medicina e outro da literatura.

Referências Bibliográficas

1. Livros e Monografias

ARAÚJO, Fernando – **Introdução à Economia**, Vol. I, Coimbra: Almedina, Janeiro 2004. Depósito Legal 203760/03.

BASTO, José Guilherme Xavier De – **A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 361, Janeiro-Março 1991 e n.º 362, Abril-Junho 1991.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de - **Direito Tributário**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, Outubro 2003. Depósito Legal 145848/99.

CARLOS, Américo Fernandes Brás – **Impostos, Teoria Geral**. Coimbra: Almedina, Outubro 2007. Depósito Legal 244326/06.

CASE, Center for Social and Economic Research (Project leader), Study to quantify and to analyse the VAT Gap in EU-27, TAXUD/2012/DE/316, disponível em www.ec.eu/economy/finance [acedido em 15/11/2014]

CATARINO, João Ricardo - **Para uma Teoria Política do Tributo**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 184. 2ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Outubro 2009. ISBN 978-972-653-178-4. Depósito Legal 93847/95.

CATARINO, João Ricardo - **Princípios de Finanças Públicas**. Coimbra: Almedina, Abril 2011. ISBN 978-972-40-4490-3.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco - **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, Março 2012. ISBN 978-972-40-4788-1. Depósito Legal 341758/12.

EUROSTAT – **Taxation Trends in the European Union**. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2014. ISBN 978-92-79-35-672-8. Disponível em: <http://europa.eu> [acedido em 01/11/2014]

FRANCO, António L. de Sousa - **Finanças Públicas e Direito Financeiro, vol. II**. 4ª ed, 7ª reimpressão. Coimbra: Almedina, Outubro 1999. Depósito Legal 56713/92.

GOMES, Nuno Sá - **Manual de Direito Fiscal**, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 168, Volume I, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1993, ISBN 972-653-130-6.

INE – **Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2012**. Disponível em: www.ine.pt [acedido em 01/11/2014]

INE – **Empresas em Portugal 2012**. Disponível em: www.ine.pt [acedido em 01/11/2014]

- KULIS, Danijela – **Implementation of cash accounting scheme for VAT: EU experience**, in Newsletter n.º 90, September 2014, Institute of Public Finance, Zagreb, ISSN 1333-4417, disponível em www.ijf.hr [acedido em 01/12/2014]
- LAINS, Pedro; SILVA, Álvaro Ferreira da – **História Económica De Portugal, vol. I**. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais, Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, 2005. ISBN: 972-671-138-X. Depósito Legal: 219226/04.
- MARTINEZ, Soares - **Economia Política**. 11ª ed. Coimbra: Almedina, Janeiro 2010. ISBN 978 -972-40-4028-8. Depósito Legal 300323/09.
- MORTAL, António Baltazar – **Compreender e controlar o Cash Flow operacional nas pequenas e micro empresas**, in Revista OTOC, n.º 81.
- MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. - **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª international ed. Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989. ISBN 0-07-100227-8.
- NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental De Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, Julho 2004. Depósito Legal 213236/04.
- NABAIS, José Casalta - **Por um Estado Fiscal Suportável**. In Estudos de Direito Fiscal, vol. III. Coimbra: Almedina, Junho 2010. ISBN 978-972-40-4258-9. Depósito Legal 312359/10.
- NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-5043-0.
- OCDE–**Revenue Statistics, 2013**. OECD Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/rev_stats-2013-en-fr
- PALMA, Clotilde Celorico - **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade**. Coimbra: Almedina, Dezembro 2010. ISBN 978-972-40-4382-1.
- PALMA, Clotilde Celorico - **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, In Cadernos IDEFF, N° 1**, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal. 5ª ed. Coimbra: Almedina, Outubro 2012. ISBN 978-972-40-4559-7.
- PALMA, Clotilde Celorico – **Estudos de IVA II**. Coimbra: Almedina, Setembro 2012. Depósito Legal 349115/12. (Cadernos IDEFF) ISBN 978-972-40-4949-6.
- Palma, Clotilde Celorico – **Novos desafios da Fiscalidade**, in Revista OTOC n.º 162.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, Setembro 2005. Depósito Legal 231829/05.
- PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada - **Direito Fiscal**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, Maio 2010. ISBN 978-972-40-4204-6.

- RODRIGUES, Carlos – **Impostos-Custos de Contexto ou Ganhos de Capital**, in RIDB, Revista Electrónica de Direito Brasileiro, n.º14, Ano 2 (2013), disponível em [www.idb-fdul.com/ISSN: 2182-7567](http://www.idb-fdul.com/ISSN:2182-7567) [acedido em 01/12/2014]
- SANTOS, J. Albano – **Teoria Fiscal**, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa/Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Novembro de 2003, ISBN 972-8726-23-6
- SANTOS, António Carlos Dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**, Coimbra: Almedina, Novembro 2003. Depósito Legal 203326/03.
- SANTOS, António Carlos Dos e MOTA LOPES, Cidália Maria da (Coord.), **Fiscalidade-Outros Olhares**, Porto: Vida Económica-Editorial SA, julho de 2013. ISBN 978-972-788-775-0
- SANTOS, António Carlos Dos – **O regime de exigibilidade de caixa no IVA: a excepção e a regra**, in Revista OTOC n.º 110.
- SCHENK, Alan; OLDMAN Oliver – **Value Added Tax, A Comparative Approach**. New York: Cambridge University Press, 2007. ISBN-13 978-0-521-85112-1 (hardback)
- SMITH, Adam - **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Volume II, 5.ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 2010. ISBN 978-972-31-0610-7.
- TRAVANCA, Duarte, ALMEIDA, Jorge Vales e PINTO, Fernando – **IVA, Regime de Caixa**, Lisboa: Encontro da Escrita, Lda, Maio 2014. ISBN: 978-989-98665-8-4.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira - **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1977.
- VASQUES, Sérgio – **Os Impostos do Pecado, O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco**. Coimbra: Almedina, Setembro 1999. Depósito Legal 141986/99.
- VASQUES, Sérgio – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4643-3.
- XAVIER, Alberto - **Manual de Direito Fiscal, vol. I**. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

2. Jurisprudência do TJUE

- Acórdão de 5 de fevereiro de 1981, Caso Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Proc.º 154/80, Colect. 00445.
- Acórdão de 5 de maio de 1982, Caso Schul, Proc.º 15/81, Colect. 1982, 01409.
- Acórdão de 26 de março de 1987, Caso Comissão/Países Baixos, Proc.º 235/85, Colect. I - 01471.

Acórdão de 8 de fevereiro de 1990, Caso SAFE, Proc.º C-320/88, Colect. I- 00285.

Acórdão de 4 de dezembro de 1990, Caso Van Tiem, Proc.º 186/89, Colect. I-04363.

Acórdão de 3 de março de 1994, Caso Tolsma, Proc.º C-16/93, Colect. I -00743.

Acórdão de 4 de outubro de 1995, Caso Armbrecht, Proc.º C-291/92, Colect.I -02775.

Acórdão de 26 de outubro de 1995, Caso Italittica, Proc.º C-144/94, Colect. I -03653.

Acórdão de 11 de julho de 1996, Caso dauphinoise, Proc.º C-306/94, Colect. I-03695.

Acórdão de 12 de setembro de 2000, Caso Comissão/Grécia, Proc.º C-260/98, Colect. I - 06537.

Acórdão de 3 de julho de 2001, Caso Bertelsman, Proc.º C-380/99, Colect. I - 05163.

Acórdão de 26 de junho de 2003, Caso MKG-Kraftfahrzeuge, Proc.º C-305/01, Colect. I- 06729.

Acórdão de 29 de abril de 2004, Caso EDM, Proc.º C-77/01, Colect. I -04295.

Acórdão de 5 de outubro de 2004, Caso Pfeiffer e outros, Procs apensos C- 397/01 a C- 403/01, Colect. I -08835.

Acórdão de 3 de março de 2005, Caso Fini H, Proc.º C-32/03, Colect. I - 01599.

Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Caso Optigen e outros, Procs apensos C-354/03, C- 355/03 e C-484/03, Colect. I - 00483.

Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Caso Halifax, Proc.º C-255/02, Colect. I-01609

Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Caso BUPA Hospitals, Proc.º C-419/02, Colect. I - 01685.

Acórdão de 23 de março de 2006, Caso FCE Bank, Proc.º C-210/04, Colect. I -02803.

Acórdão de 29 de julho de 2010, Caso Astra Zeneca UK, Proc.º C-40/09, Colect. I - 07505.

Acórdão de 9 de junho de 2011, Caso Campsa, Proc.º C-285/10, Colect. I - 05059.

Acórdão de 28 de julho de 2011, Caso Lidl, Proc.º C-106/10, Colect. I -07235.

Acórdão de 12 de julho de 2012, Caso Vodafone Espanha e outros, Procs apensos C-55/11, C-57/11 e C-58/11, Colect. Geral.

Acórdão de 19 de dezembro de 2012 e Conclusões de 13 de setembro de 2012, Caso Grattan, Proc.º C-310/11, Colect. Geral.

Acórdão de 19 de dezembro de 2012, Caso Orfey, Proc.º C-549/11

Acórdão de 16 de maio de 2013, Caso TNT Express, Proc.º C-169/12, Colect. Geral.

3. Legislação e Outros Documentos da União Europeia

Primeira Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (67/227/CEE), publicada no JO n.º 71 de 14.4.1967, p.1301/67.

Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (67/228/CEE, publicada no JO n.º 71 de 14.4.1967, p.1303/67.

Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, publicada no JO n.º L 145 de 13/06/1977 p.0001-0040.

Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE, publicada no JO n.º L 376 de 31/12/1991 p. 0001 – 0019.

Directiva 2000/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de Junho de 2000, que estabelece medidas de luta contra os atrasos de pagamento nas transacções comerciais.

Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Directiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de Julho de 2010, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de facturação.

Directiva 2011/7/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Fevereiro de 2011, que estabelece medidas de luta contra os atrasos de pagamento nas transacções comerciais.

Decisão do Conselho n.º 87/400/CEE de 23 de Julho de 1987 que autoriza o Reino Unido a aplicar uma medida facultativa derogatória ao artigo 17.º da Sexta Directiva (77/388/CEE) relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

Decisão do Conselho n.º 2007/133/CE de 30 de Janeiro de 2007, que autoriza a Estónia, a Eslovénia, a Suécia e o Reino Unido a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 167.º da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Decisão de Execução do Conselho de 15 de Novembro de 2013, que autoriza o Luxemburgo a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 285.º da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

4. Legislação Nacional e Documentos da Autoridade Tributária e Aduaneira

Decreto-Lei 26/2002 de 14 de fevereiro.

Decreto-Lei 32/2003 de 17 de fevereiro.

Decreto-Lei 62/2013 de 10 de maio.

Decreto-Lei n.º 71/2013 de 30 de maio.

Decreto-Lei n.º 197/2012 de 24 de agosto.

Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de agosto.

Of. Circulado da AT n.º 30150/2013 de 2013-08-30.

Of. Circulado da AT n.º 30154/2013 de 2013-10-30.

Of. Circulado da AT n.º 30158/2014 de 2014-01-29.

5. Outros Documentos

Comportamento de pagamento das empresas em Portugal e na Europa – Estudo elaborado por CRIBIS D&B, traduzido por Informa D&B, disponível em www.informadb.pt.
[acedido em 07/11/2014]

APÊNDICES

APÊNDICE I: GAP do IVA

	IVA														
	IVA Estimado			IVA Cobrado			GAP IVA			GAP IVA / IVA Estimado (%)			GAP IVA / PIB (%)		
	2000	2005	2011	2000	2005	2011	2000	2005	2011	2000	2005	2011	2000	2005	2011
Alemanha	157.896	160.996	216.830	140.020	139.810	189.920	17.876	21.186	26.910	11%	13%	12%	0,90%	1%	1%
Áustria	18.466	21.907	26.915	16.840	19.414	23.447	1.626	2.493	3.468	9%	11%	13%	0,80%	1%	1,20%
Bélgica	19.944	24.488	30.991	18.130	21.362	26.021	1.815	3.126	4.970	9%	13%	16%	0,70%	1%	1,30%
Eslováquia	2.974	4.866	7.484	2.168	3.880	4.711	806	986	2.773	27%	20%	37%	2,60%	2%	4%
Espanha	40.777	58.591	71.744	38.159	58.213	56.547	2.618	378	15.197	6%	1%	21%	0,40%	0,00%	1,40%
Estónia	595	1.128	1.664	520	970	1.363	75	158	301	13%	14%	18%	1,20%	1,40%	1,90%
Finlandia	12.392	15.468	19.746	10.869	13.658	16.915	1.523	1.810	2.831	12%	12%	14%	1,20%	1,10%	1,50%
França	120.868	147.140	172.739	107.163	126.625	140.506	13.705	20.515	32.233	11%	13%	19%	1,00%	1,20%	1,60%
Grécia	13.074	19.386	24.790	9.824	13.398	15.027	3.250	5.988	9.763	25%	31%	39%	2,40%	3,10%	4,70%
Irlanda	8.447	13.312	10.890	7.657	12.364	9.782	790	948	1.108	9%	7%	10%	0,70%	0,60%	0,70%
Itália	100.292	117.705	134.691	77.473	85.317	98.557	22.817	32.388	36.134	23%	28%	27%	1,90%	2,30%	2,30%
Letónia	711	1.190	2.322	599	1.011	1.368	112	179	954	16%	15%	41%	1,30%	1,40%	4,70%
Luxemburgo	1.449	2.039	3.242	1.234	1.863	2.690	1.215	176	551	15%	9%	17%	1%	0,60%	1,30%
Malta	283	438	541	236	397	520	47	40	21	17%	9%	4%	1,10%	0,80%	0,30%
Países Baixos	31.617	38.014	45.622	28.849	36.950	41.610	2.768	1.064	4.012	9%	3%	9%	0,70%	0,20%	0,70%
Portugal	10.084	13.450	16.999	9.734	13.001	14.235	350	449	2.764	3%	3%	16%	0,30%	0,30%	1,60%

Unidade: milhões de euros

Fonte: Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States; TAXUD/2012/DE7316

APÊNDICE II: Cálculos referentes à Figura 3.1

Meses do Ano	Dias do Mês	Saidas de IVA (entregas ao Estado dia 10 de cada mês)	Entradas de IVA (pagamento do cliente)	Saldo no fim do período	Juros pagos no 1º dia de cada mês, referentes
Jan	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	0 € 0 €
Feb	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	0 € 0 €
mar	1 a 10 11 a 30	9.200 €		-9.200 € -9.200 €	0 € 0 €
Abr	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-35,8 €
Mai	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Jun	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Jul	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Ago	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Set	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Out	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Nov	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Dez	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Jan	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
Feb	1 a 10 11 a 30	9.200 €	9.200 €	-18.400 € -9.200 €	-89,4 €
mar	1 a 10 11 a 30		9.200 €	-9.200 € 0 €	-89,4 €
Abr	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	-53,7 €
Mai	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	0 €
Jun	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	0 €
Jul	1 a 10 11 a 30			0 € 0 €	0 €
				TOTAL DE JUROS	-1.073,30€

Nota: Os cálculos apresentados foram feitos em ficheiro excel.

APÊNDICE II (continuação):

Pressupostos:

- 1) A atividade inicia-se em janeiro;
- 2) O sujeito passivo é do regime mensal;
- 3) Emissão da fatura a 30 de cada mês;
- 4) O sujeito passivo entrega o IVA ao estado no dia 10 do 2º mês, após emissão da fatura;
- 5) O cliente paga a 90 dias;
- 6) Para simplificação dos cálculos considerou-se o ano de 360 dias e o mês de 30 dias;
- 7) Taxa de Juro anual de 7%, incluindo comissões e outros encargos.

APÊNDICE III: Cálculos referentes à Figura 3.2

Meses do Ano	Dias do Mês	Saidas de IVA (entregas ao Estado dia 10 de cada mês)	Entradas de IVA (pagamento do cliente)	Saldo no fim do período	Juros pagos no 1º dia de cada mês, referentes
Jan	1 a 10			0 €	0 €
	11 a 30			0 €	0 €
Feb	1 a 10			0 €	0 €
	11 a 30			0 €	0 €
mar	1 a 10	9.200 €		-9.200 €	0 €
	11 a 30			-9.200 €	0 €
Abr	1 a 10	9.200 €		-18.400 €	-35,8 €
	11 a 30			-18.400 €	
Mai	1 a 10	9.200 €		-27.600 €	-89,4 €
	11 a 30			-27.600 €	
Jun	1 a 10	9.200 €		-36.800 €	-143,1 €
	11 a 30			-36.800 €	
Jul	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-196,8 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Ago	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Set	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Out	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Nov	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Dez	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Jan	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
Feb	1 a 10	9.200 €		-46.000 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-36.800 €	
mar	1 a 10			-36.800 €	-250,4 €
	11 a 30		9.200 €	-27.600 €	
Abr	1 a 10			-27.600 €	-214,7 €
	11 a 30		9.200 €	-18.400 €	
Mai	1 a 10			-18.400€	-161,0 €
	11 a 30		9.200 €	-9.200€	
Jun	1 a 10			-9.200€	-107,3 €
	11 a 30		9.200 €	0 €	
Jul	1 a 10			0 €	-53,7 €
	11 a 30			0 €	
				TOTAL DE JUROS	-3.005,3€

Nota: Os cálculos apresentados foram feitos em ficheiro excel.

APÊNDICE III (continuação):

Pressupostos:

- 1) A atividade inicia-se em janeiro;
- 2) O sujeito passivo é do regime mensal;
- 3) Emissão da fatura a 30 de cada mês;
- 4) O sujeito passivo entrega o IVA ao estado no dia 10 do 2º mês após emissão da fatura;
- 5) O cliente paga a 180 dias;
- 6) Para simplificação dos cálculos considerou-se o ano de 360 dias e o mês de 30 dias;
- 7) Taxa de Juro anual de 7%, incluindo comissões e outros encargos.

APÊNDICE IV: Cálculos referentes à Figura 3.2 (c/dedução)

Meses do Ano	Dias do Mês	Saidas de IVA (entregas ao Estado dia 10 de cada mês)	Entradas de IVA (pagamento do cliente)	Saldo no fim do período	Juros pagos no 1º dia de cada mês, referentes
Jan	1 a 10			0 €	0 €
	11 a 30			0 €	0 €
Feb	1 a 10			0 €	0 €
	11 a 30			0 €	0 €
mar	1 a 10	8.050 €		-8.050 €	0 €
	11 a 30			-8.050 €	0 €
Abr	1 a 10	8.050 €		-16.100 €	-31,3 €
	11 a 30			-16.100 €	
Mai	1 a 10	8.050 €		-24.150 €	-78,3 €
	11 a 30			-24.150 €	
Jun	1 a 10	8.050 €		-32.200 €	-125,2 €
	11 a 30			-32.200 €	
Jul	1 a 10	8.050 €		-40.250 €	-172,2 €
	11 a 30		9.200 €	-31.050 €	
Ago	1 a 10	8.050 €		-39.100 €	-219,1 €
	11 a 30		9.200 €	-29.900 €	
Set	1 a 10	8.050 €		-37.950 €	-212,4 €
	11 a 30		9.200 €	-28.750 €	
Out	1 a 10	8.050 €		-36.800 €	-205,7 €
	11 a 30		9.200 €	-27.600 €	
Nov	1 a 10	8.050 €		-35.650 €	-199,0 €
	11 a 30		9.200 €	-26.450 €	
Dez	1 a 10	8.050 €		-34.500 €	-192,3 €
	11 a 30		9.200 €	-25.300 €	
Jan	1 a 10	8.050 €		-33.350 €	-185,6 €
	11 a 30		9.200 €	-24.150 €	
Feb	1 a 10	8.050 €		-32.200 €	-178,9 €
	11 a 30		9.200 €	-23.000 €	
mar	1 a 10			-23.000 €	-172,2 €
	11 a 30		9.200 €	-13.800 €	
Abr	1 a 10			-13.800 €	-134,2 €
	11 a 30		9.200 €	-4.600 €	
Mai	1 a 10			-4.600 €	-80,5 €
	11 a 30		9.200 €	4.600 €	
Jun	1 a 10			4.600 €	-26,8 €
	11 a 30		9.200 €	13.800 €	
Jul	1 a 10			0 €	26,8 €
	11 a 30			0 €	
				TOTAL DE JUROS	-2.186,9€

Nota: Os cálculos apresentados foram feitos em ficheiro excel.

APÊNDICE IV (continuação):

Pressupostos:

- 1) A atividade inicia-se em janeiro;
- 2) O sujeito passivo é do regime mensal;
- 3) Emissão da fatura a 30 de cada mês;
- 4) O sujeito passivo entrega o IVA ao estado no dia 10 do 2º mês após emissão da fatura;
- 5) O cliente paga a 180 dias;
- 6) Para simplificação dos cálculos considerou-se o ano de 360 dias e o mês de 30 dias;
- 7) Taxa de Juro anual de 7%, incluindo comissões e outros encargos.