



IVA – Regime de Caixa

Um contributo para uma reflexão atualizada sobre os presentes regimes de IVA

Catarina Santos Ferreira

Mestrado em Direito
Ciências Jurídico-Económicas

Dissertação realizada sob a Orientação do Exmo. Sr. Professor Doutor José Neves Cruz e a Coorientação do Exmo. Sr. Professor Dr. José Azevedo dos Santos.

Julho de 2014

Agradecimentos

Ao Exmo. Sr. Professor Doutor José Cruz, Orientador, e ao Exmo. Sr. Professor Dr. José Santos, Coorientador, pela disponibilidade, e por toda a dedicação, sem as quais concluir esta Dissertação não seria, certamente, possível.

A todo o corpo docente da FDUP, tanto da Licenciatura como do Mestrado em Direito, pela dedicada partilha dessa preciosa ferramenta que é o conhecimento.

À FDUP, e aos seus restantes colaboradores, por proporcionarem os meios e o ambiente necessários ao ensino e à aprendizagem do Direito.

À minha Família, por tudo.

Muito obrigada!

Resumo

O IVA – Regime de Caixa foi aprovado, em Portugal, pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e entrou em vigor a 1 de outubro de 2013. Trata-se de um regime opcional, aplicável aos sujeitos passivos de IVA com um volume anual de negócios não superior a 500.000 EUR, nos termos do qual o imposto só se torna exigível após o recebimento do preço cobrado sobre as operações tributáveis, e só se torna dedutível no momento em que os sujeitos passivos efetuam o devido pagamento aos fornecedores.

Ao longo da presente Dissertação, procederemos à análise deste novo regime de IVA, que se mostra vantajoso para as pequenas e médias empresas com falta de liquidez (as quais deixam de ter a obrigação de entregar o IVA ao Estado antes de o terem recebido dos seus clientes), mas que pode, também, servir de base a uma reforma do sistema comum de IVA a um nível mais profundo.

Assim, no primeiro capítulo, procederemos a uma caracterização do IVA, colocando particular ênfase na sua classificação enquanto imposto sobre a despesa/consumo, um conceito mais amplo do que o adotado pela doutrina dominante. Seguidamente, faremos uma revisão da evolução do IVA no quadro da União Europeia.

O segundo capítulo será dedicado a uma análise crítica do IVA – Regime de Caixa. Em primeiro lugar, apresentaremos os conceitos de facto gerador e exigibilidade do imposto, numa perspetiva comparativa com o IVA – Regime Geral, de forma a sustentar que o IVA – Regime de Caixa é aquele que melhor se adapta ao próprio IVA enquanto imposto sobre a despesa/consumo. Seguidamente, abordaremos o princípio da neutralidade, analisando também alguns dos desafios que o IVA – Regime de Caixa poderá trazer ao legislador, em matéria de fraude e evasão fiscais. Neste contexto, tentaremos ainda demonstrar que o IVA – Regime de Caixa, ao tomar em consideração as necessidades especiais das pequenas e médias empresas com falta de liquidez, se mostra mais eficiente do que o IVA – Regime Geral na defesa do princípio da neutralidade.

Em conclusão, com base nos argumentos acima referidos, faremos a defesa da aplicação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado, em substituição do IVA – Regime Geral, atualmente em vigor. Procuraremos, assim, iniciar um debate sobre o sistema comum de IVA, tendo em vista o seu melhoramento, também numa tentativa de assegurar o respeito pelos princípios constitucionais da igualdade e da equidade.

Palavras-chave: IVA – Regime de Caixa; facto gerador; exigibilidade do imposto; princípio da neutralidade.

Abstract

The VAT cash accounting scheme was approved in Portugal by the Decree-Law No. 71/2013 of 30 May 2013, which came into force on 1 October 2013. It is an optional regime that applies to taxable persons with an annual turnover not higher than EUR 500.000, stipulating that VAT only becomes chargeable once the taxable person receives payment for the taxable operations, and is only deductible once that taxable person has paid for the supply.

Throughout this dissertation, we will analyze this new VAT scheme, which appears advantageous to small and medium-sized enterprises with lack of liquidity or cash-flow problems (since they no longer have the obligation to remit VAT to the Treasury before receiving it from their customers), while also potentially serving as a basis for the reform of the common VAT system at a deeper level.

Hence, in the first chapter, we will start by characterizing VAT, placing particular emphasis on its classification as an expenditure/consumption tax, which is a broader concept than the one adopted by most authors. After this characterization, we will also review VAT's development in the European Union.

The second chapter will be dedicated to a critical analysis of the VAT cash accounting scheme. Firstly, we will present the concepts of chargeable event and tax chargeability, in comparative perspective with the general VAT regime, in order to support the conclusion that the cash accounting VAT scheme is more suitable to VAT itself, as an expenditure/consumption tax. Secondly, we will approach the neutrality principle, analyzing some of the challenges that the cash accounting VAT scheme might represent to the legislator, in what comes to tax evasion and avoidance. In this context, we will also try to demonstrate that the VAT cash accounting scheme, by taking into account the special needs of small and medium-sized enterprises with lack of liquidity, provides a more efficient defense to the neutrality principle than the general VAT regime.

In conclusion, based on the foregoing considerations, we will defend the application of the VAT cash accounting scheme on a general basis, replacing the general VAT regime currently in force. Our intent is to launch a debate on the common VAT system, aiming its improvement, and also trying to ensure the respect for the constitutional principles of equality and equity.

Keywords: cash accounting VAT scheme; chargeable event; tax chargeability; neutrality principle.

Índice

Agradecimentos.....	2
Resumo.....	3
Abstract	4
Índice.....	5
Índice de Tabelas.....	6
Índice de Figuras	6
Lista de Siglas	7
Introdução.....	8
1. O IVA.....	11
1.1. Classificação.....	11
1.2. Evolução do IVA no quadro da União Europeia.....	14
2. IVA – Regime de Caixa	22
2.1. Caracterização	22
2.2 Aspectos Angulares dos Regimes de IVA, em especial do IVA – Regime de Caixa.....	26
2.2.1. Facto gerador e Exigibilidade do Imposto	26
2.2.2. Princípio da Neutralidade.....	34
2.2.2.1. O Princípio da Neutralidade e o problema da Fraude e Evasão Fiscais em sede de IVA	42
Conclusão	50
Bibliografia.....	54
Bases de Dados Consultadas	58

Índice de Tabelas

Tabela 1: Método do crédito de imposto e repercussão em IVA.....	12
Tabela 2: Estimativa da evasão e fraude fiscal no IVA em Portugal, entre 2008 e 2010	45

Índice de Figuras

Figura 1: Classificação empresarial de acordo com a Recomendação da Comissão Europeia.....	39
Figura 2: Classificação empresarial segundo a Diretiva n.º 2013/34/UE, de 26 de junho de 2013.....	40
Figura 3: Evolução das receitas e da taxa do IVA na restauração.....	47

Lista de Siglas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIVA	Código do Imposto sobre o valor Acrescentado
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
PME	Pequena(s) e Médias(s) Empresa(s)

Introdução

O IVA – Regime de Caixa¹ é um regime especial de exigibilidade de IVA, de acordo com o qual o imposto, cujo facto gerador consistiu numa entrega de bens ou prestação de serviços, só se torna exigível aos sujeitos passivos após o recebimento do preço cobrado sobre aquelas operações². Ao evitar que os sujeitos passivos tenham que entregar ao Estado o IVA liquidado sobre as faturas emitidas, mas cujo recebimento ainda não se verificou, este regime constitui um importante incentivo ao nível da garantia do princípio da neutralidade, sobretudo para as Pequenas e Médias Empresas (PME) com pouca liquidez e fraca tesouraria. É, por isso, atendendo a esta realidade que, no art.º 167.º-A da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, se previu a possibilidade de os Estados-membros instituírem um regime de IVA, com carácter optativo, nos termos do qual o imposto só se tornasse exigível no momento do recebimento do preço (tal como disposto no art. 66.º, al. b) da mesma Diretiva), e o direito à dedução do IVA suportado fosse adiado até que o preço dos bens entregues ou dos serviços prestados fosse entregue ao fornecedor ou prestador. Este regime teria, porém, sempre um âmbito de aplicação limitado às empresas com volume de negócios anual de 500.000 EUR, valor que, após consulta ao Comité do IVA, poderia ser elevado até aos 2.000.000 EUR.

Foi com base no art.º 167.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 e nas preocupações, já referidas, que lhe estão subjacentes, que, em Portugal, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, consagrando o IVA – Regime de Caixa. É sobre este regime, novo no quadro do IVA e mais novo ainda na ordem jurídica portuguesa, e sobre os desafios que ele coloca não só às empresas, mas ao próprio legislador, e à AT, que pretendemos desenvolver a presente Dissertação, na esperança de, com ela, chamar a atenção para as novidades que o IVA – Regime de Caixa apresenta, e para as alterações que poderão ser feitas, com vista a melhorar a sua recetividade junto dos sujeitos passivos. Este tema assume especial importância se atendermos ao facto de o tecido empresarial português ser

¹ No Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e no seu Anexo, o legislador utiliza diversas expressões (“regime de contabilidade de caixa em sede de IVA”, “regime de IVA de caixa” e “IVA – regime de caixa”) para designar o novo regime de tributação indireta no quadro do IVA, não respeitando, assim, o rigor terminológico que, no nosso entender, deve ser exigível não só aos documentos legislativos, como também a todos os trabalhos de cariz científico. Por isso, uma vez que, na presente Dissertação, pretendemos atender a tais exigências, adotamos, para o regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, a designação única de “IVA – Regime de Caixa”, diferenciando-o do “IVA – Regime Geral”, consagrado substancialmente no CIVA.

² De acordo com o art. 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

sobretudo composto por PME³, o que exalta a importância do IVA – Regime de Caixa enquanto medida de apoio à economia e melhor garantia, reafirmamos, do princípio maior deste imposto, que é o da neutralidade.

Assim, em primeiro lugar, e porque todos os estudos e investigação consequente devem estear-se numa sólida base de conhecimentos anteriores e, bem assim, centrar-se em realidades empíricas, e não num quadro de uma qualquer “crença” ou opção meramente especulativa, faremos um percurso prévio, procurando uma caracterização do IVA, realçando as suas principais características e a forma como, através do método do crédito de imposto, o legislador consegue, por meio de um imposto plurifásico, de pagamento fracionado, fazer com que a carga do imposto seja suportada apenas, tendencialmente⁴, pelo consumidor final. Nesta fase, não deixaremos de expressar o nosso entendimento, segundo o qual o IVA é, verdadeiramente, um imposto sobre a despesa/consumo, e não, como tem sido comumente entendido, um imposto sobre o consumo.

Seguidamente, exploraremos a evolução do IVA no quadro da União Europeia, numa tentativa de ilustrar um caminho que foi feito de avanços e recuos, através não só das Diretivas do Conselho, mas também de algumas importantes Comunicações da Comissão Europeia, cujas propostas nem sempre foram bem recebidas pelos Estados-membros. Terminaremos esta incursão histórica com a Diretiva n.º 2010/45/UE, de 13 de julho de 2010, que alterou a Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, introduzindo-lhe a possibilidade dos Estados-membros consagrarem o IVA – Regime de Caixa, em atenção às especiais necessidades das suas PME.

Após uma apresentação dos principais artigos que compõem o Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e seu Anexo, onde encontramos a disciplina do IVA – Regime de Caixa, procederemos a uma abordagem crítica e construtiva, em torno de alguns dos aspetos angulares deste novo regime de IVA.

Começaremos por apresentar os conceitos de facto gerador e exigibilidade do imposto, não somente com recurso à doutrina, mas também com base no disposto no Código sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e no Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio. Desde logo, procuraremos clarificar que o que distingue o IVA – Regime Geral do IVA – Regime de Caixa é o momento em que se verifica a exigibilidade do imposto, e não o facto gerador, que

³ De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estatística (INE) (2014, p.58), referentes ao ano de 2012, das 1.086.452 empresas existentes em Portugal, 1.085.374 eram PME.

⁴ Dizemos “tendencialmente” tendo em conta que, não raras vezes, este imposto é adulterado no seu percurso plurifásico, pela visitação da fraude.

como veremos, ocorre com simultaneidade temporal, ou seja, é consagrado num quadro idêntico. Para além disso, tentaremos perceber se, partindo do conceito de IVA enquanto imposto sobre a despesa/consumo, incidente sobre fluxos financeiros, não será o IVA – Regime de Caixa, e seu regime de exigibilidade, mais congruente com a razão de ser do próprio imposto, o que nos levará, na senda, de resto, de uma Comunicação já emitida pela Comissão Europeia⁵, a defender a aplicação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado⁶.

Depois, avançaremos para uma abordagem ao princípio fundamental em sede de IVA: a neutralidade do imposto. Nesta sede, não nos limitaremos a definir o princípio, mas fundamentalmente a explorá-lo nas suas diferentes vertentes e na forma como ele moldou o CIVA e o regime de IVA previsto no Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio. Centraremos a nossa atenção na importância do mecanismo da dedução do IVA suportado a montante, que, na versão original do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, gerou algumas dúvidas e levou mesmo à alteração do diploma, com o aditamento do art. 3.º-A ao seu Anexo, em dezembro de 2013. Da mesma forma, faremos referência aos problemas que o IVA pode representar para as PME com atrofiamientos na sua tesouraria quotidiana, e da importância que o IVA – Regime de Caixa pode assumir ao evitar esse problema, assegurando, assim, a neutralidade pretendida para este imposto, de uma forma que o IVA - Regime Geral não o consegue fazer. Todas estas razões levar-nos-ão a reafirmar a defesa da aplicação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado, deixando, quiçá, para o IVA – Regime Geral o quadro de vigência optativa, conscientes do elevado rigor e controlo que tal mudança exigiria, mas também certos da melhoria que se operaria no quadro da sã concorrência que este imposto, por vezes, tolda.

Finalmente, e numa perspetiva de futuro, chamaremos a atenção para a necessidade de reforçar o combate à fraude e à evasão fiscais em sede de IVA, problema que, até agora, o legislador tem combatido em sede de IVA – Regime Geral, mas com o qual, agora, terá que lidar, também, em sede de IVA – Regime de Caixa.

Com tudo isto, esperamos reunir na presente Dissertação um contributo útil para a comunidade académica, onde se conjugam os conhecimentos assentes pela doutrina com ideias novas e desafiadoras, tendo como objetivo, sempre, contribuir para o aperfeiçoamento do sistema comum de IVA

⁵ «Livro Verde sobre o Futuro do IVA», documento COM 2010 (695) final, de 1 de dezembro de 2010.

⁶ Ressalvamos aqui alguma (muita) dificuldade em alterar procedimentos na economia de um imposto enraizado na ordem jurídica dos diferentes Estados-membros da UE.

1. O IVA

1.1. Classificação

Em 1967, a Primeira Diretiva sobre o IVA ⁷ definiu-o como um «imposto geral⁸ sobre o consumo exactamente proporcional⁹ 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.» ¹⁰ Para evitar efeitos cumulativos¹¹, uma vez que o IVA é cobrado em todas as fases do circuito de produção e distribuição dos bens e serviços sobre os quais incide, tratando-se, portanto, de um imposto plurifásico (Gomes, 2003, p. 240), recorre-se a um mecanismo de dedução, ao qual o art.º 2.º da Primeira Diretiva sobre o IVA também fez referência: «Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.». O cálculo do IVA obedece, assim ao método do crédito de imposto, que consiste na subtração do montante de imposto pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ao total do imposto que o próprio liquidou aos seus clientes, no mesmo período (Kendall, 2006, p. 984; Gomes, 2003, p. 240). Este mecanismo encontra-se ilustrado na Tabela 1, num exemplo ao qual se aplica uma taxa de IVA de 10%.

⁷ Diretiva n.º 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, publicada no JO n.º 71, de 14.04.1967, p. 1301.

⁸ Enquanto imposto geral, o IVA aplica-se, em princípio, a todas as operações económicas (Gomes, 2003, p. 240). A incidência objetiva deste imposto está definida no art.º 1.º do CIVA.

⁹ O IVA é um imposto de taxa *ad valorem*, apresentando-se sob a forma de uma percentagem que determina a coleta quando aplicada ao valor da matéria coletável (Pereira, 2005, p.50). Embora, como consta do art. 18.º do CIVA, existam três taxas de IVA diferentes, estas incidem sobre os bens e serviços constantes das respetivas tabelas e não variam com as flutuações no preço dos mesmos; podemos, assim, dizer que o IVA é um imposto de taxa proporcional (Pereira, 2005, p.35; Teixeira, 2010, p. 198). Porém, esta caracterização não afasta uma outra, que diz respeito ao imposto em si, e não à sua taxa; segundo Pires e Pires (2012, p. 635), o IVA é um imposto regressivo, uma vez que «a sua carga é tanto mais sentida quanto menor for o rendimento», não obstante se possa argumentar, pelo contrário, que esta regressividade pode ser combatida através da função redistribuição do Estado e, sobretudo, pela definição dos bens sujeitos a uma taxa reduzida de IVA, que são aqueles considerados essenciais e, portanto, mais consumidos pelas famílias com menor rendimento.

¹⁰ Art.º 2.º da Primeira Diretiva

¹¹ Num imposto plurifásico de tipo cumulativo a tributação incide sobre a totalidade do valor de cada transação que integra o circuito de produção e distribuição do bem ou serviço tributado. (Teixeira, 2010, p. 197). Sobre os efeitos nefastos deste tipo de imposto sobre o princípio da neutralidade, *vide infra*, 2.2.2, em especial, nota de rodapé n.º 101

Tabela 1: Método do crédito de imposto e repercussão em IVA

	Produtor	Grossista	Retalhista
Preço de compra	-	1000 + 100	1500+150
Preço de venda	1000	1500	2500
IVA liquidado nas vendas	100	150	250
IVA dedutível nas compras	-	100	150
Dívida ao Estado	100	150-100=50	250-150=100

Fonte: Pereira (2005, p. 109), adaptado¹²

Segundo este método, que também se pode designar de método indireto subtrativo (Pereira, 2005, p.107), a coleta é calculada de forma indireta, abdicando-se da determinação do valor acrescentado dos bens e serviços transacionados (Tait, 1991, p. 4-5)¹³, que, assim, não funciona como facto gerador¹⁴ do imposto¹⁵ (Kendall, 2006, p. 985-986). No entanto, ao incidir sobre as várias fases do circuito de produção e distribuição do bem ou serviço, o IVA é aplicado sempre que se forma valor acrescentado (Pires e Pires, 2012, p. 638), não se esperando pelo ato de despesa do consumidor final.

Como resulta do exemplo fornecido acima, em cada fase do circuito de produção e distribuição do bem (*produtor, grossista e retalhista*), é entregue ao Estado uma parte do imposto cobrado ao consumidor final, na fase do comércio a retalho (Gomes, 2006, p. 32); assim, segundo a Tabela 1, são entregues ao Estado três parcelas do IVA (100 + 50 + 100) que totalizam os 250 cobrados ao consumidor final pelo retalhista. Porém, uma vez que, em princípio, em cada fase, o imposto cobrado é repercutido para a frente¹⁶, no preço de venda do

¹² No exemplo original, Pereira (2005, p. 109) utiliza as expressões «IVA pago nas vendas» e «IVA pago nas compras», terminologia que só se encontra correta se os sujeitos passivos em causa atuarem no contexto do IVA – Regime de Caixa. No IVA – Regime Geral, o IVA a pagar nas vendas e pago nas compras refere-se aos montantes de IVA faturados durante o período de tributação, desfasando-se, em regra, do efetivo recebimento ou pagamento do preço.

¹³ Este é o método aplicado pelos Estados-membros da União Europeia, incluindo Portugal (art.º 19.º e ss. do CIVA); porém, existem outras formas de cálculo deste imposto, como evidencia Pereira (2005, p. 106-107), Kendall (2006, p. 984-985) e Tait (1991, p.4 e ss). Entre outras vantagens, o método do crédito de imposto incentiva os sujeitos passivos a cumprirem os deveres de emissão de fatura e, ou recibo, uma vez que deles depende o exercício do direito à dedução (Pereira, 2005, p. 108); assim, ao criar uma cadeia de documentos que facilita a fiscalização (Tait, 1991, p.5), este método funciona como meio de combate à fraude e evasão fiscais.

¹⁴ Sobre a noção de facto gerador, *vide infra*, 2.2.1.

¹⁵ Assim, por exemplo, um bem que seja transformado e depois colocado em stock não será tributado em sede de IVA até ao momento em que for vendido, muito embora, enquanto se encontra em stock, já tenha valor acrescentado, em consequência da transformação.

¹⁶ Faveiro (1984, p.105) define a repercussão para a frente como o mecanismo pelo qual o vendedor integra o valor do imposto a pagar no preço que exige ao comprador, de forma a que este suporte, de facto, o imposto que, de direito, incide e é pago ao Estado pelo primeiro. O Autor alerta ainda para o facto de que, em sede de Imposto de Transações (hoje, substancialmente substituído pelo IVA), o fenómeno da repercussão assume contornos

respetivo bem ou serviço, o IVA será suportado apenas pelo consumidor final, que não tem direito à dedução¹⁷; desta forma, conjugando o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços com a repercussão do IVA liquidado sobre o adquirente, consegue-se tributar a despesa para consumo, através de um imposto plurifásico, de pagamento fracionado (Ogley, 1998, p. 3; Pires e Pires, 2012, p. 635). Para o consumidor final, portanto, o IVA equivale a uma tributação monofásica aplicada na última fase da cadeia de distribuição (em princípio, a do comércio a retalho), efetuada à mesma taxa que incidiu sobre as transações anteriores (Pereira, 2005, p. 108). Note-se, ainda, que o preço cobrado nesta última transação resulta, em princípio, pelo menos, do valor acrescentado pelos vários agentes económicos que integraram a cadeia de produção e distribuição do bem ou serviço (Pires e Pires, 2012, p. 639), mantendo-se, assim, a matriz do IVA enquanto imposto sobre o valor acrescentado.

Maioritária na doutrina é a classificação do IVA enquanto imposto sobre o consumo (Nabais, 2011, p. 64; Ogley, 1998, p. 3; Sanches, 2007, p. 409 e 412; Teixeira, 2010, p. 33). No entanto, em alguns casos, não incomuns, podemos encontrar atos que, não obstante não configurem um ato de consumo, são tributados em sede de IVA. É o caso, nomeadamente, do indivíduo que compra uma caixa de charutos para oferecer a um amigo, ou daquele que compra um casaco para usar no inverno, dali a alguns meses; em ambos os casos, haverá lugar à tributação em sede de IVA aquando da transação, embora, no primeiro, não haja consumo pelo sujeito passivo que pagou pelo bem, e, no segundo, o consumo só tenha lugar dali a alguns meses (ou não chegue a acontecer). Sabemos, até pelo *supra* citado art. 2.º da Primeira Diretiva, que a intenção por detrás da criação deste imposto foi a tributação do consumo; porém, não podemos deixar de apontar que, na prática, não foi esse o resultado obtido, e o IVA acabou por se concretizar num imposto sobre a despesa/consumo¹⁸, ou, mais

particulares, uma vez que este é previsto e aceite pelo legislador «sob pena de distorção da própria razão de ser que determinou a criação do imposto» (Faveiro, 1984, p.106).

¹⁷ De acordo com o exemplo contido na Tabela 1, o produtor repercute os 100 de IVA que incidem sobre a venda no destinatário da operação (o grossista), que assim compra o bem por 1100. O mesmo mecanismo é aplicado nas fases seguintes, terminando o circuito com a venda a retalho; nesta fase, o consumidor terá que pagar pelo bem 2500 + 250, uma vez que, sobre si, é repercutido o IVA que incide sobre a operação, e que, neste caso, é também o montante total de IVA cobrado ao longo de toda a cadeia de produção e distribuição do produto, uma vez que a repercussão foi integral; esta última taxa tem, por isso, um efeito de recuperação (*catching-up effect*) em relação às anteriores (Pereira, 2005, p. 109). Note-se, no entanto, que a repercussão integral só é possível quando a taxa do imposto que incide sobre as diferentes fases do circuito de produção e distribuição dos bens ou serviços é a mesma (Pires e Pires, 2012, p. 639).

¹⁸ Utilizamos a expressão “despesa/consumo” para esclarecer que o objetivo do IVA não é tributar todos os atos de despesa, mas apenas aqueles que representam o consumo. Nesta sede, é importante não esquecer que o todo o

precisamente, como no exemplo acima, sobre a despesa que visa um consumo futuro. Em rigor, nestes exemplos, assistimos à tributação de dois atos de despesa, que constituíram o facto gerador da tributação em sede de IVA. Aliás, se olharmos para o art.º 7.º do CIVA, concluímos que o facto gerador deste imposto é, em regra, a entrega do bem ou a prestação do serviço, e não “o consumo” desse mesmo bem ou serviço. Tal como afirma Kendall (2006, p. 985), a despesa para consumo acaba por ser usada como uma aproximação ao ato de consumo, que seria um facto gerador mais difícil de operar. Em face do exposto, devemos optar pela classificação do IVA enquanto imposto sobre a despesa/consumo¹⁹.

Tratando-se de um imposto indireto, que incide sobre manifestações mediatas da capacidade contributiva (a «utilização da riqueza ou do rendimento») (Pereira, 2005, p. 48), o IVA abstrai das circunstâncias pessoais do sujeito passivo (Pereira, 2005, p.49; Pires e Pires, 2012, p.636) e pode, por isso, ser também classificado como imposto real e, portanto, despersonalizado. Trata-se, para além disso, de um imposto de obrigação única (Pereira, 2005, p. 52; Pires e Pires, 2012, p.636), pois, embora o seu pagamento seja fracionado, o pressuposto da tributação, que será, em princípio, a transação de um bem ou a prestação de um serviço, se apresenta isoladamente em cada fase do circuito de produção ou distribuição. Finalmente, sendo o seu sujeito passivo o Estado, o IVA é um imposto de tipo estadual (Pereira, 2005, p. 53-54; Pires e Pires, 2012, p. 636) e, não sendo fixado em função de qualquer outro imposto, deve ser classificado como imposto principal (Pereira, 2005, p. 52; Pires e Pires, 2012, p.636).

1.2. Evolução do IVA no quadro da União Europeia

Na década de 60, tendo em vista o propósito, consagrado no Tratado que instituía a Comunidade Económica Europeia, de estabelecer um Mercado Comum, a Comissão Europeia atribuiu a vários grupos de trabalho a tarefa de investigar a possibilidade de harmonizar os impostos indiretos em vigor nos diferentes Estados-membros. O Relatório Neumark, emitido pelo Comité Fiscal e Financeiro, nomeado pela Comissão Europeia na mesma época, pôs em evidência as principais deficiências dos impostos em cascata então existentes e, acompanhando as conclusões dos restantes grupos de trabalho, propôs a sua substituição por

regime jurídico do IVA foi concebido, como referimos, com a finalidade de fazer a carga fiscal incidir sobre o consumidor final.

¹⁹ No mesmo sentido, Gomes (2003, p.240) define o IVA como um «imposto geral sobre a despesa».

um imposto sobre o valor acrescentado, estruturado nos termos em que, então, vigorava em França.

Assim, foi aprovada, em 1967, a Primeira Diretiva sobre o IVA²⁰, um imposto geral sobre a despesa²¹ que deveria ser adotado por todos os Estados-membros em substituição dos anteriores impostos sobre o volume de negócios, o mais tardar até 1 de janeiro de 1970.

O art.º 2.º da Primeira Diretiva fixava os traços essenciais deste imposto, que seria calculado, em cada transação, sobre o preço do bem ou serviço sobre o qual incidisse, à taxa respetiva. Para assegurar o princípio da neutralidade do IVA²², consagrava-se também o direito do sujeito passivo deduzir ao montante do imposto que lhe fosse exigível aquele que tivesse incidido diretamente sobre os elementos constitutivos do preço dos bens entregues ou dos serviços prestados; este mecanismo visava garantir que, em cada país, mercadorias do mesmo tipo ficavam sujeitas a uma carga fiscal idêntica, independentemente da extensão do seu circuito de produção e distribuição²³. Embora se pretendesse que todas as fases deste circuito fossem sujeitas a IVA, tal tributação só foi tornada obrigatória até à fase do comércio por grosso, deixando-se, por razões de ordem prática e política, ao critério dos Estados-membros a opção pela tributação do comércio a retalho. Esta opção, porém, representava um forte estrangulamento ao princípio da neutralidade do IVA, ao criar uma grande disparidade na base tributável do imposto nos diferentes Estados-membros; por isso, veio a ser revogada, pela Diretiva n.º 77/388/CE, de 17 de maio de 1977 (Sexta Diretiva).

A estrutura e as modalidades de aplicação do sistema comum de IVA foram fixadas pela Segunda Diretiva²⁴, que determinou quais as operações tributáveis e os sujeitos passivos do imposto. Nesta fase, o Conselho não impôs aos Estados-membros medidas de harmonização mais profundas, nomeadamente em matéria de taxas e isenções²⁵. Tais medidas

²⁰ Diretiva n.º 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, publicada no JO n.º 71, de 14.04.1967, p. 1301.

²¹ Nesta Diretiva, como nas que se lhe seguiram, o IVA não era classificado como imposto sobre a despesa/consumo, mas sim como imposto sobre o consumo. Sobre esta última classificação, com a qual não concordamos, *vide supra*, 1.1.

²² A neutralidade é um princípio fundamental em sede de IVA. Sobre este assunto, *vide infra*, 2.2.2.

²³ Para além disso, pretendia-se que, nas trocas comerciais internacionais, os agentes económicos conseguissem determinar o montante da carga fiscal a incidir sobre as mercadorias, de forma a compensá-la no preço das mesmas. Estes objetivos, que pretendiam assegurar o respeito pelo princípio da neutralidade do IVA, constavam do oitavo considerando da Primeira Diretiva.

²⁴ Diretiva n.º 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967, publicada no JO n.º 71, de 14.04.1967, p. 1303.

²⁵ Quanto a taxas, o art.º 9.º, n.º 1 estatua que cada Estado-membro deveria fixar a taxa normal do IVA numa percentagem igual para as entregas de bens e prestações de serviços. No n.º 2, estava também prevista a possibilidade dos Estados-membros estabelecerem taxas agravadas ou reduzidas e, segundo o n.º 3, a taxa de IVA a aplicar às importações de bens seria a taxa aplicável, no território do país, às entregas de um bem idêntico. No entanto, em nenhum caso se fixavam tetos máximos ou mínimos para as mesmas.

A matéria das isenções estava prevista no art.º 10.º, nos termos do qual estavam isentas de imposto «as entregas de bens expedidos ou transportados para fora do território em que o Estado em causa aplica imposto sobre o

seriam deixadas para a segunda fase de desenvolvimento do sistema comum de IVA, que implicaria uma mudança no método de tributação das transações intracomunitárias, passando-se de um sistema de tributação no país de destino²⁶ para um sistema de tributação na origem²⁷.

A 21 de abril de 1970, o Conselho emitiu uma Decisão²⁸, segundo a qual a Comunidade deveria passar a financiar-se integralmente por recursos próprios, em substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros. Entre estes recursos encontravam-se as receitas de IVA, a obter através da aplicação de uma taxa comum a uma matéria coletável uniformemente estabelecida através de legislação comunitária. Esta decisão veio, assim, impulsionar a entrada na segunda fase do sistema comum do IVA²⁹, com a aprovação da Sexta Diretiva³⁰, em 1977, em substituição da Segunda Diretiva. Entre outras alterações, este diploma veio alargar a matéria coletável até então definida (nomeadamente, ao setor retalhista e aos serviços em geral³¹), ditar uma lista comum de isenções, mais restrita³², e fixar novas regras para a localização de certas prestações de serviços, que geravam

valor acrescentado», bem como as prestações de serviços relativas àqueles bens ou em trânsito. O n.º 2 do art.º 10.º estabelecia a possibilidade de tornar isentas de IVA as prestações de serviços relativas a importações de bens; esta decisão ficava, porém, ao critério dos Estados-membros, tal como a possibilidade de estabelecer outras isenções que estes considerassem necessárias, nos termos do n.º 3.

²⁶ Segundo este sistema, nas transações entre diferentes países, as mercadorias ou serviços deverão ser tributados à entrada no país de destino, à taxa que este aplica a mercadorias e serviços semelhantes, e não no país da origem (Correia, 1995, p.44).

²⁷ Num sistema de tributação na origem, oposto ao do destino, os bens ou serviços deverão ser tributados no país do qual são originários. Porém, no contexto na União Europeia, este esquema só se aplica às transações intracomunitárias; os bens transacionados entre Estados-membros e países terceiros continuam a ser tributados no país de destino, falando-se, então, num sistema de tributação na origem restrito ou mitigado (Correia, 1995, p. 44.)

²⁸ Publicada no JO n.º L 94, de 28.04.1970, p. 19.

²⁹ O processo de harmonização do IVA na União Europeia conheceu diferentes fases. Pinto (2011) assinala a existência de três períodos distintos, o primeiro dos quais se iniciou em 1960, com a iniciativa da Comissão incumbir diferentes grupos de trabalho para estudar a possibilidade de harmonizar os impostos indiretos no território comunitário, e a nomeação do Comité Fiscal e Financeiro presidido por Fritz Neumark. A segunda fase, que teve como centro a construção de uma base tributária comum, teve início com a Decisão do Conselho, de 21 de abril de 1970, relativa ao financiamento das Comunidades através de recursos próprios. Finalmente, a terceira fase deste processo teve início em 1985, com a publicação do Livro Branco sobre a Realização do Mercado Interno, e ficou marcada pela abolição das fronteiras fiscais. Acompanhando a periodização feita pelo referido Autor, não podemos, porém, deixar de assinalar a existência, durante a terceira fase do processo de harmonização do IVA, de dois períodos distintos: o primeiro, que se estendeu até junho de 2000, durante o qual vigorou um sistema provisório baseado na tributação no destino, atendendo ao objetivo de implementar, no mais curto prazo possível, um sistema de tributação na origem; e um segundo período, iniciado em junho de 2000, com uma Comunicação da Comissão onde se assume a impossibilidade de, num futuro próximo, implementar o pretendido sistema de tributação na origem e, como tal, se adota uma estratégia de melhoramento do sistema provisório de tributação no destino, agora adotado com caráter permanente. No mesmo sentido, *vide* Santos (2008, p. 66), que afirma que apenas com a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, se entra *in fact* no terceiro estágio do sistema comum de IVA.

³⁰ Diretiva n.º 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.06.77, p. 1.

³¹ De acordo com a norma revogatória contida no art.º 36.º da Sexta Diretiva.

³² A necessidade de estabelecer uma lista comum de isenções de âmbito mais restrito foi justificada com o objetivo de assegurar que os recursos próprios das Comunidades obtidos através das receitas de IVA eram cobrados uniformemente em todos os Estados-membros, como resulta do décimo primeiro considerando da

maiores dúvidas³³. O quarto considerando da Sexta Diretiva, ao referir que «é conveniente ter em conta o objetivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação», poderia sugerir que, através deste diploma, se pretendesse já implementar a segunda fase do processo de desenvolvimento do sistema comum de IVA, prevista na Primeira e na Segunda Diretiva. Porém, este objetivo, que implicava a passagem a um sistema de tributação na origem, não foi alcançado (Terra e Wattel, 2008, p. 121; Pinto, 2011, p. 24-25), como evidencia o facto de se ter mantido a tributação nas importações (art.º 2.º, n.º2).

A terceira fase de desenvolvimento do sistema comum do IVA teve início com a publicação, pela Comissão Europeia, do Livro Branco³⁴, em junho de 1985. A Comissão Europeia propôs a instituição de um verdadeiro Mercado Interno até 1992, o que implicava, desde logo, a supressão das barreiras físicas, a eliminação dos entraves técnicos e a remoção das barreiras fiscais entre os territórios dos Estados-membros. Quanto a este último objetivo, a Comissão Europeia estabeleceu que, num verdadeiro Mercado Interno, as transações transfronteiriças teriam que ser tratadas do mesmo modo que as que ocorressem em solo nacional e, para isso, o IVA deveria ser exigido ao vendedor (tributação na origem), permitindo-se ao comprador deduzir o imposto pago independentemente do Estado-membro onde a tributação tivesse lugar; posteriormente, um mecanismo de compensação permitiria que o imposto cobrado no Estado exportador fosse devolvido ao Estado importador, onde se tinha verificado a dedução. Porém, para que este sistema de IVA funcionasse, seria desde logo necessária a harmonização das taxas do imposto, pois, sem ela, não seria possível garantir uma aproximação dos preços dos bens nos diferentes Estados-membros, e, como tal, não se garantiria o princípio da neutralidade do IVA³⁵.

Sexta Diretiva. Para concretizar este objetivo, esta Diretiva definiu taxativamente os casos em que haveria lugar a isenção de imposto, nas operações que tivessem lugar no território do país (art.º 13.º), na importação (art.º 14.º) e nas operações de exportação e equiparadas e nos transportes internacionais (art.º 15.º). No art.º 16.º, deixava-se aos Estados-membros a possibilidade de estabelecerem isenções especiais relacionadas com o tráfego internacional de bens.

³³ Esta preocupação estava expressa no sétimo considerando, e devia-se aos conflitos de competência entre Estados-membros relativos a entregas de bens com montagem e às prestações de serviços. Em relação a estas, reconhece-se que, a par da regra de tributação no lugar da sede do prestador, seria necessário prever, em certos casos, outros critérios, nos termos do n.º 2 e 3 do art.º 9.º.

³⁴ «Completando o Mercado Interno: Livro Branco da Comissão Europeia para o Conselho Europeu», documento COM(85) 310 final, de 14 de junho de 1985.

³⁵ Por outras palavras, tendo em conta o facto de os impostos indiretos se refletirem nos preços dos bens ou prestações de serviços sobre os quais incidem, a aplicação de taxas muito díspares nos diferentes Estados-membros poderia traduzir-se em diferenças substanciais no preço do mesmo bem ou serviço, em função do Estado no qual tivesse lugar o ato de despesa /consumo. No § 173 do Livro Branco, a Comissão Europeia referiu a tendência de, neste cenário, os agentes económicos tentarem obter os seus fornecimentos a partir de Estados-membros com tributação mais baixa, o que se traduziria numa distorção do comércio entre os Estados-membros e, assim, colocaria em causa o cumprimento do princípio da neutralidade do IVA. A violação deste princípio

As dificuldades na harmonização das taxas seriam um grande obstáculo à consagração de um sistema comum de IVA com base na tributação na origem, uma vez que os Estados-membros nunca se mostraram dispostos a abdicar da sua soberania em matérias com impacto mais direto na economia do imposto (Pinto, 2011, p. 38). De qualquer forma, o Conselho tentou levar este objetivo de harmonização tão longe quanto possível, através da Diretiva n.º 92/77/CEE, de 19 de outubro de 1992³⁶ na qual se determinou, pela primeira vez, que a taxa normal de IVA não poderia ser inferior a 15%, e que a taxa reduzida, que não deveria ser inferior a 5%, só poderia ser aplicada aos bens constantes do anexo H da Sexta Diretiva (sendo da competência do Conselho a determinação, a cada dois anos, dos bens que deveriam integrar essa lista).³⁷

A abolição das fronteiras fiscais entre os Estados-membros foi fixada para o dia 1 de janeiro de 1993, obrigando o Conselho a, perante a impossibilidade de, até essa data, estabelecer um sistema comum de IVA baseado na tributação na origem³⁸, criar um regime provisório que mantivesse a tributação no destino. Esse sistema foi aprovado, pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991³⁹, e passou a estar previsto nos artigos 28.º-A a 28.º-N da Sexta Diretiva.

Em 2000, porém, o percurso evolutivo do sistema de IVA, traçado nas primeiras diretivas não se havia ainda concretizado, e a Comissão Europeia adotou uma nova

seria ainda mais grave se os sujeitos passivos que procurassem esses fornecimentos ocultassem tais operações, o que se traduziria num aumento da fraude e evasão fiscais. Assim, percebe-se a importância da harmonização das taxas do IVA no processo de abolição dos controlos fronteiriços, essencial na criação de um verdadeiro Mercado Comum; no entanto, ainda hoje, existe uma disparidade substancial nas taxas médias do IVA, que variam entre os 15%, no Luxemburgo, e os 27%, na Hungria, sendo a taxa média europeia 21,1%. Os riscos da não harmonização das taxas do IVA agravam-se especialmente se olharmos a determinados setores da economia, cujas atividades são tributadas, em sede de IVA, tanto a taxas normais como a taxas reduzidas. Este é o caso da restauração, que, em 2012, sofria a mais baixa tributação a 3%, no Luxemburgo, e a mais elevada a 27%, na Hungria (em Portugal, lembre-se, esta atividade está sujeita à taxa normal de 23%).

³⁶ Publicada no JO n.º L 316, de 31.10.1992, p. 1.

³⁷ A taxa reduzida então fixada manteve-se em vigor até hoje, encontrando-se presentemente prevista no art.º 99.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006. Também a taxa normal mínima de 15% se manteve em vigor, através de sucessivas prorrogações, constando hoje do art.º 97.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, com vigência prevista até 31 de dezembro de 2015 (de acordo com o art.º 1.º da Diretiva n.º 2010/88/UE, de 7 de dezembro de 2010, publicada no JO n.º L 326, de 10.12.2010, p. 1). É de notar que, embora se tenha procedido à fixação de um limiar mínimo para a taxa normal de IVA, não se estabeleceu nenhum limite máximo para a mesma. Em 1995 e 1998, a Comissão Europeia apresentou duas propostas de diretiva (COM(95) 731 e COM (98) 693), nas quais previa a fixação daquela taxa entre os 15% e os 25%; porém, o Conselho optou por manter apenas o limite mínimo da taxa normal de IVA, e emitiu declarações para as suas atas declarando que os Estados-membros deveriam respeitar um intervalo de 10% entre a taxa normal mais baixa e a mais elevada. Este sistema manteve a taxa normal de IVA limitada a 25% durante vários anos, até que, a 1 de janeiro de 2013, entrou em vigor, na Hungria, com o aval da Comissão Europeia, uma taxa normal de IVA de 27%. Esta taxa é a mais elevada da União Europeia e foi justificada com a necessidade de fazer face à crise financeira que afetou o país, tendo em vista manter o défice abaixo de 2,5% do PIB nacional.

³⁸ De acordo com o sétimo e oitavo considerando da Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991.

³⁹ Publicada no JO n.º L 376, de 31.12.1991, p. 1.

estratégia⁴⁰. Numa Comunicação ao Parlamento e ao Conselho⁴¹, a Comissão Europeia reconheceu que, embora fosse o mais adequado para a instituição de um Mercado Interno, um sistema de tributação na origem não poderia, pelo menos num futuro próximo, ser alcançado, uma vez que, como já havia apontado num programa de trabalho de 1996⁴², o regime transitório dava aos Estados-membros a impressão de manterem a sua soberania na determinação dos proveitos e na própria gerência do sistema de IVA, pelo que não existia uma vontade, por parte dos mesmos, de avançar no processo de integração⁴³. Assim, deveria mudar-se de estratégia, tentando colmatar as lacunas e as ineficiências já identificadas no regime transitório, tendo em vista quatro objetivos: simplificação, com vista à redução dos custos de cumprimento que o IVA representava para os sujeitos passivos, nomeadamente, através da eliminação da figura do representante fiscal obrigatório (Diretiva n.º 2000/65/CE, de 17 de outubro de 2000⁴⁴); modernização, adaptando o regime do IVA aos desafios que o desenvolvimento tecnológico representava para o mercado, designadamente na área dos serviços eletrónicos prestados à distância (levando à aprovação da Diretiva n.º 2002/38/CE e do Regulamento (CE) n.º 792/2002, ambos de 7 de maio de 2002⁴⁵); aplicação mais uniforme das regras existentes, o que passava pela revisão dos direitos de opção e das derrogações atribuídas ao abrigo da Sexta Diretiva (como consta da Comunicação COM(2005) 89 final, de 16 de março de 2005⁴⁶); e incremento da cooperação administrativa, nomeadamente, através de uma reforma do sistema VIES⁴⁷ (posta em marcha pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003,

⁴⁰ Tal como afirma Feria (2012, p.124), esta nova estratégia baseava-se numa dupla premissa: a de que o sistema transitório continha várias falhas que pediam uma ação urgente; e a de que um progresso no estabelecimento do sistema definitivo do IVA seria, naquela fase, pouco provável.

⁴¹ «Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no Mercado Interno», documento COM (2000) 348 final, de 7 de junho de 2000.

⁴² «Um Sistema Comum de IVA. Um programa para o Mercado Único», documento COM (96) 328 final, de 22 de julho de 1996.

⁴³ Esta realidade é referida por Aujean (2012, p. 140), quando afirma que «The discussions between Member States concerning rates have always been extremely difficult as they have very different general policy attitudes in this respect». Terra e Wattel (2008, pp.143-144) fazem também referência a esta relutância dos Estados-membros em prosseguir com a harmonização do sistema do IVA, «for fear of suffering loss of tax revenue». No mesmo sentido, Pinto (2011, p.30).

⁴⁴ Publicada no JO n.º L 269, de 21.10.2000, p. 44.

⁴⁵ Publicados no JO n.º L128 de 15.05.2002.

⁴⁶ «Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva n.º 77/388/CEE no que diz respeito a certas medidas para simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e para auxiliar no combate à evasão e fraude fiscais, e que revoga certas Decisões que concedem derrogações» (tradução nossa).

⁴⁷ O VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA) é uma rede informática que liga as administrações fiscais dos vários Estados-membros, permitindo-lhes obter informações relativas aos registos do IVA dos sujeitos passivos registados nos vários Estados-membros, e também obter informações relativas às operações intracomunitárias isentas de imposto. Este sistema foi introduzido pelo Regulamento (CEE) 218/92 de 27 de janeiro de 1992, revogado pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003; hoje, é regido pelo Regulamento(CE) n.º 904/2010, de 7 de outubro de 2010, publicado no JO n.º L 268, de 12.10.2010, p. 1..

de 7 de outubro de 2003⁴⁸). Como se percebe, várias ações foram tomadas para concretizar estes objetivos, e mais uma vez, na Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 20 de outubro de 2003⁴⁹, traçou-se como meta para o futuro a consolidação do sistema do IVA baseado na tributação no destino, o qual permitiria aos Estados-membros manter uma certa autonomia na determinação das taxas do imposto, dispensando qualquer mecanismo de retribuição das receitas do mesmo.

Ao longo de quase trinta anos, a Sexta Diretiva foi alvo de várias alterações, que tornaram o sistema de IVA complexo e de difícil consulta. Para sistematizar e simplificar todas as normas consagradas até então, a Sexta Diretiva foi substituída pela Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006⁵⁰, que manteve os traços essenciais do imposto, bem como os princípios da neutralidade e proporcionalidade. Pode ler-se no seu art.º 1.º, n.º 2:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo⁵¹ exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

Também este diploma foi alvo de alterações, nomeadamente pela Diretiva n.º 2010/45/UE, de 13 de julho de 2010⁵², relativa às regras de faturação. Neste documento, o Conselho manifestou a sua preocupação com as pequenas empresas, que teriam maiores dificuldades ao nível da tesouraria na entrega às autoridades tributárias do IVA cobrado aos clientes, antes destes procederem aos pagamentos devidos pelos bens entregues ou serviços prestados. No seguimento do art.º 66.º, al. b), que estatuiu a possibilidade de, em relação a certas operações ou categorias de sujeitos passivos, a exigibilidade do imposto se verificar no momento em que o pagamento fosse recebido, o Conselho veio, através desta Diretiva, que inseriu na Diretiva de 2006 o art.º 167º-A, permitir que também o momento do nascimento do direito à dedução, para determinados sujeitos passivos, fosse adiado até ao pagamento dos

⁴⁸ Publicado no JO n.º L 264, de 15.10.2003, p. 1.

⁴⁹ « Balanço e atualização das prioridades da estratégia em termos de IVA», documento COM (2003) 614 final, de 20 de Outubro de 2003.

⁵⁰ Publicada no JO n.º L 347, de 11.12.2006, p.1.

⁵¹ Sobre esta classificação, com a qual não concordamos, *vide supra*, 1.1.

⁵² Publicada no JO n.º L 189 de 22.07.2010, p. 1.

respetivos bens ou serviços ao fornecedor. Instituiu-se, assim, a possibilidade de os Estados-membros consagrarem uma disciplina de IVA- Regime de Caixa com caráter optativo⁵³, para sujeitos passivos com volume de negócios até 500 000 EUR (ou até 2 000 000 EUR, mas condicionado a consulta ao Comité do IVA, que só seria dispensada para os Estados-membros que aplicassem um limiar superior a 500 000 EUR a 31 de dezembro de 2012).

Portugal foi um dos Estados-membros a consagrar, tardiamente⁵⁴, esta medida, criando, através do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, o IVA - Regime de Caixa. O Governo Português optou por delimitar este novo regime a empresas com volume anual de negócios até 500 000 EUR, evitando, assim, a consulta ao Comité do IVA.

⁵³ Tendo em conta que o principal objetivo do novo regime de IVA é aliviar a pressão que o pagamento deste imposto pode exercer sobre a tesouraria das PME, faz todo o sentido a sua consagração com caráter facultativo. Deixa-se, assim, a cargo dos próprios sujeitos passivos a decisão de optar, ou não, por este novo modelo de exigibilidade de IVA, em função das necessidades das suas empresas. Sobre o diferente impacto que o IVA – Regime de Caixa pode ter nas empresas em função das suas características particulares, *vide infra*, 2.2.2, em especial nota de rodapé n.º 112

⁵⁴ Lembramos que, sendo a referida Diretiva de 2010, seria de exigir uma ação pronta do Governo Português, uma vez que esta matéria atende às necessidades especiais das PME, que constituem a esmagadora maioria das empresas do tecido empresarial português. Ao invés, a transposição da Diretiva n.º 2010/45/EU para a ordem jurídica portuguesa só teve lugar pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, o que implicou que a criação do IVA – Regime de Caixa só viesse a acontecer em maio de 2013, pelo Decreto-Lei n.º 71/2013.

2. IVA – Regime de Caixa

2.1. Caracterização

O IVA – Regime de Caixa foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e entrou em vigor a 1 de outubro do mesmo ano, com o objetivo de «promover a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial português»⁵⁵, uma vez que a entrega do IVA ao Estado nos termos estabelecidos no IVA – Regime Geral representa, para muitas PME, custos que as colocam numa posição de clara desvantagem face às concorrentes de maior dimensão, com maior liquidez ao nível da tesouraria, resultando, assim, numa violação do princípio da neutralidade deste imposto.

De acordo com o art.º 1.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, poderão aderir ao IVA - Regime de Caixa os sujeitos passivos que reúnam as seguintes condições: não tenham excedido, no ano anterior, um volume de negócios de 500.000,00 EUR; não exerçam em exclusivo atividades isentas ao abrigo do art.º 9.º do CIVA; não se encontrem abrangidos pelo regime de isenção do art.º 53.º do CIVA nem pelo regime dos pequenos retalhistas, nos termos do art.º 60.º do mesmo Código; estejam registados para efeitos de IVA há pelo menos doze meses; e tenham a sua situação tributária regularizada, sem obrigações declarativas em falta⁵⁶. Reunindo estas condições, que são cumulativas, os sujeitos passivos que pretenderem aderir ao IVA – Regime de Caixa poderão fazê-lo mediante comunicação eletrónica à AT , até 31 de outubro de cada ano, nos termos do art.º 4.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio⁵⁷). Uma vez feita esta opção, os sujeitos passivos têm a obrigação de se manterem no novo regime de IVA durante dois anos civis consecutivos, prazo findo o qual poderão regressar ao IVA – Regime Geral, mediante nova comunicação eletrónica à AT. Nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do mesmo diploma, os sujeitos passivos que aderirem ao IVA – Regime de Caixa devem notificar eletronicamente a AT sempre que o seu volume de negócios exceda 500.000,00 EUR, ou no caso de passarem a praticar somente operações isentas nos termos do art.º 1.º, n.º 2; nestes casos, haverá lugar ao seu reenquadramento no IVA – Regime Geral. Do mesmo modo, quando os sujeitos passivos não tenham a sua situação tributária regularizada nos termos do CPPT, bem como quando

⁵⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

⁵⁶ N.º 1 e 3 do art. 1.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

⁵⁷ Embora, em 2013, quando o regime entrou em vigor, esse prazo tenha sido apenas até 30 de setembro, de acordo com o art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

existam fundados indícios de que o sujeito passivo estará a usar o sistema de forma irregular ou fraudulenta, a AT pode fazer cessar oficiosamente as respetivas inscrições no IVA – Regime de Caixa, tal como dispõe o n.º 2 do mesmo artigo.

Sendo o IVA – Regime de Caixa um regime especial de exigibilidade de IVA, o facto gerador do imposto continua a ser determinado nos termos do CIVA, que estatui, no seu art.º 7.º, o nascimento do dever de pagar o imposto no momento em que os bens são entregues ao adquirente ou em que as prestações de serviços são realizadas. Assim, o traço essencial do IVA – Regime de Caixa, à semelhança dos regimes afins que vigoram em outros países da União Europeia⁵⁸, prende-se com o momento em que se passa a verificar a exigibilidade do imposto: nos termos do art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, o IVA só se torna exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, ainda que o pagamento seja anterior à entrega dos bens ou prestação de serviços à qual se refere⁵⁹. No momento em que tem lugar o recebimento do preço é obrigatória a emissão do correspondente recibo, nos termos do n.º 2 do art.º 6.º do mesmo diploma.

Recorde-se, a este propósito, que, no IVA – Regime Geral, a regra é a de que o imposto é devido e se torna exigível no momento da entrega dos bens ou da prestação dos serviços⁶⁰, existindo uma obrigação legal de emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços e pelos pagamentos recebidos antes dessa transmissão ou prestação⁶¹; sempre que se verifique a obrigação legal de emitir fatura, porém, é no momento da sua emissão que o imposto se torna exigível⁶². Neste sistema, que se baseia em faturas, a exigibilidade do IVA verifica-se mesmo que o sujeito passivo que procede à liquidação do imposto sobre as entregas de bens ou prestações de serviços que efetuou não tenha, ainda, recebido o respetivo pagamento, no qual se inclui o montante do imposto devido ao Estado pela operação tributada, situação que, para muitas empresas de menores dimensões, representa um estrangulamento ao nível da tesouraria, podendo, inclusive, pôr em causa a sua viabilidade. Pelo contrário, quando o sujeito passivo opere ao abrigo do IVA - Regime de Caixa, a tributação vai basear-se nos pagamentos e, conseqüentemente, nos recibos que os comprovam, pelo que o sujeito passivo não se deverá tornar devedor de IVA antes de ter

⁵⁸ A título de exemplo, refira-se a Alemanha, a Eslovénia, a Suécia, a Dinamarca, o Reino Unido e a Itália.

⁵⁹ Sobre o tratamento dos pagamentos por conta em sede de IVA e do Sistema de Normalização Contabilística, vide nota de rodapé n.º 74.

⁶⁰ Sendo esta a regra, podemos encontrar, no art. 7.º do CIVA, os critérios aplicáveis às importações e a outras situações que podem gerar maiores dúvidas.

⁶¹ Art. 29.º, n.º1, al. b) do CIVA

⁶² Art.º 8.º do CIVA.

recebido do seu cliente o preço, onde se inclui o montante de imposto que liquidou sobre a respetiva operação⁶³. Ora, sendo o IVA um imposto sobre a despesa/consumo, que é uma operação de tesouraria, devemos questionar se não seria mais congruente com as características deste imposto a consagração do IVA – Regime de Caixa com caráter generalizado, em substituição do atual IVA – Regime Geral.⁶⁴ Justifiquemos.

Na ordem jurídica portuguesa⁶⁵ é possível distinguir três grandes tipos de impostos, de acordo com a sua incidência e impacto na economia. Em primeiro lugar, encontram-se os impostos sobre o rendimento (IRS e IRC), por serem aqueles cujo impacto na economia é maior. Por se tratar de tributação direta, qualquer alteração da taxa terá um efeito imediato no rendimento disponível das famílias, de tal forma que, inclusive, se reconhece ao IRS um importante papel enquanto estabilizador automático da economia, que contraria os movimentos de contração e expansão da mesma (Cruz, 2008, p. 81). Num outro plano, encontram-se os impostos sobre o património, como o IMT e o IMI, que incidem sobre os fluxos de riqueza. Nestes, o impacto na economia não é tão imediato, porque a tributação não incide diretamente sobre o rendimento, mas sim sobre uma das formas de utilização do mesmo; o objetivo desta tributação é, como conta do art.º 104.º, n.º 3, da CRP, «contribuir para a igualdade dos cidadãos», tributando a propriedade ou outras operações que se entendam indiciar uma maior capacidade contributiva. Finalmente, e ainda no âmbito da tributação indireta, mas com uma natureza profundamente distinta dos impostos anteriormente referidos, existem os impostos sobre a despesa/consumo (fluxos financeiros), cujo objetivo fundamental é a obtenção de receita fiscal. Estes impostos, entre os quais encontramos o IVA e os Impostos Especiais sobre o Consumo, são, por isso, um «complemento indispensável» da tributação direta no que diz respeito ao financiamento do Estado através da receita fiscal (Cruz, 2008, p. 172), ao mesmo tempo que se apresentam, em princípio, neutrais em relação à economia. Este equilíbrio só é possível na medida em que, uma vez que a tributação da despesa/consumo se dá em momentos isolados e dispersos, se torna difícil aos sujeitos passivos, e especialmente aos consumidores finais, manter uma noção constante e exata do montante de imposto pago num determinado período (Cruz, 2008,

⁶³ Em casos excepcionais, porém, dispõe o n.º 3 do art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, que o IVA se tornará exigível mesmo com base na fatura (antes, portanto, de haver lugar ao recebimento total ou parcial do preço) no 12.º mês posterior à data de emissão da fatura, no período seguinte àquele em que tenha lugar a comunicação da cessação da inscrição e no período no qual haja lugar à entrega da declaração de cessação de atividade, nos termos dos art.º 33.º e 34.º do CIVA.

⁶⁴ Sobre esta questão, vide *infra*, 2.2.1 e 2.2.2.

⁶⁵ Estas considerações valem, contudo, para as outras ordens jurídicas onde se prevejam impostos de natureza afim à dos que em seguida se descrevem.

p. 173), produzindo-se, assim, um efeito de “anestesia fiscal” que minimiza as reações a uma eventual subida da taxa de imposto (Cruz, 2008, p. 172), facilitando, por um lado, o aumento das receitas fiscais, mas evitando, por outro, impactos significativos no comportamento dos agentes económicos em mercado. Assim, volta a realçar-se que o IVA – Regime de Caixa, ao basear-se nas operações de tesouraria, apresenta uma maior correspondência às características do próprio IVA, enquanto imposto sobre a despesa/consumo (fluxos financeiros), e idealmente neutro em relação à economia, do que o IVA – Regime Geral.

Para assegurar a congruência do sistema, o legislador baseou também o exercício do direito à dedução pelos sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa na regra dos pagamentos. Assim, nos termos do art.º 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, os sujeitos passivos só poderão deduzir o imposto que incidiu sobre as transmissões de bens ou prestações de serviços que lhes foram efetuadas com base na fatura-recibo ou no recibo comprovativo do pagamento desses bens ou serviços, emitidos nos termos do art. 6.º⁶⁶, e na declaração do período ou do período seguinte àquele em que o dito recibo ou fatura-recibo foi recebido.⁶⁷ Por sua vez, os sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime Geral que tenham como fornecedores sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa continuarão a exercer o seu direito à dedução nos termos gerais, como resulta do art. 3.º-A do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

Finalmente, também as regras relativas aos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa foram alvo de alteração. Nos termos do art.º 8.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, a aplicação dos regimes de regularização constantes dos n.º 7 e 8 do art. 78.º e da alínea b) do n.º 2 e n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA dependem da exigibilidade do imposto, a qual, para os sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa, se verificará no 12.º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto que corresponde ao fim do prazo (segundo a al. a) do n.º 3 do art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio).

⁶⁶ O art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, não só determina quando há lugar à obrigação de emissão de recibo, como também define os seus requisitos formais (n.º 3) e a obrigação de comunicação dos mesmos (n.º 5).

⁶⁷ O n.º 2 do art. 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, determina, porém, que o direito à dedução se verifica no 12.º mês posterior à emissão da fatura, desde que o seu pagamento e a correspondente dedução do imposto não tenham tido lugar anteriormente, bem como quando haja lugar à cessação da inscrição ou da atividade, nos termos constantes do n.º 3 do art. 2.º do mesmo diploma. No n.º 4 do art. 3.º ressalva-se ainda a hipótese em que a liquidação fica a cargo do adquirente, pois nesses casos a dedução do imposto não depende da posse do recibo ou fatura-recibo emitidos nos termos do art. 6.º.

No âmbito do combate à fraude e evasão fiscais, o legislador, através do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, alterou o art.º 63º-B da Lei Geral Tributária, permitindo à AT aceder às informações e dados bancários dos sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime de Caixa que sejam relevantes para a verificação dos documentos de suporte e registos contabilísticos. A este propósito, importa considerar o art. 7.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, segundo o qual o registo das operações efetuadas ao abrigo do novo regime (que serão, em princípio, todas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelos sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime de Caixa, com as exceções constantes do n.º 2 do art. 1.º do mesmo diploma) deverão ser realizadas em separado, e obedecer aos demais requisitos contidos naquele artigo.

Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, foram revogados outros regimes especiais de exigibilidade de IVA, nomeadamente o Regime Especial do IVA dos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias, aprovado pela Lei n.º 15/2009, de 1 de abril, o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de agosto, e o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de outubro. De acordo com a norma transitória do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, os sujeitos passivos enquadrados nos regimes especiais revogados poderão exercer a opção pelo IVA – Regime de Caixa, desde que reúnam as condições constantes do art. 1º do Anexo ao mesmo diploma.

2.2 Aspectos Angulares dos Regimes de IVA, em especial do IVA – Regime de Caixa

2.2.1. Facto gerador e Exigibilidade do Imposto

A relação que se estabelece entre os sujeitos passivos de IVA e a AT é, nos termos do art.º 1.º, n.º 2, uma relação jurídico-tributária⁶⁸, que tem por objeto imediato o complexo de

⁶⁸ A relação jurídico-tributária está sujeita a um princípio de inalterabilidade, consagrado no art.º 36.º, n.º2, da LGT, nos termos do qual não poderá ser alterada pela vontade das partes. Assim, segundo o n.º 3 do mesmo artigo, não poderão ser concedidas moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo as exceções contidas na lei e, de acordo com o n.º 5, os contratos fiscais também terão um alcance limitado. Para além disso, a AT não se encontra vinculada à qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes (art.º 36.º, n.º4, da LGT). A inalterabilidade da relação jurídico-tributária decorre do facto de esta, uma vez constituída, se subordinar ao interesse público tributário, fugindo, assim, à disponibilidade das partes (Machado e Costa, 2009, p.101).

direitos e deveres dela resultantes para ambas as partes, e por objeto mediato a prestação de imposto propriamente dita (Martinez, 1983, p. 250-251). O núcleo da relação jurídica tributária é, de entre o complexo de direitos e deveres que a integram, a obrigação tributária; esta, segundo Kruse (1973, p.235) pode definir-se como «a obrigação do devedor do imposto de realizar a concreta prestação de imposto» (*tradução nossa*), e nasce com a ocorrência do facto gerador (Kruse, 1973, p.235; Sanches, 2007, p.250).⁶⁹

O facto gerador, facto tributário, ou pressuposto de facto do imposto pode ser definido como «o acontecimento de natureza jurídica ou material que, devidamente delimitado na lei, faz nascer a obrigação tributária» (Santos, 2003, p.275). Este parece ser, de resto, o conceito adotado na LGT, cujo art.º 36.º, n.º1, estatui que «a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário»⁷⁰. Colocando maior ênfase no facto de a obrigação tributária nascer por efeito da lei, na medida em que é esta que fixa o facto gerador do imposto, e não em consequência da vontade das partes⁷¹, Gallo (1997, p.59) avança um conceito mais amplo de facto gerador, segundo o qual este é sempre uma norma legal, cujo conteúdo mínimo será constituído por dois elementos: o facto ou situação cuja verificação faz nascer a obrigação tributária (aqui, assim, retomando o conceito mais restrito de facto gerador) e o imposto devido em virtude do nascimento dessa obrigação.

Uma vez verificado o facto gerador, portanto, a AT passa a ter uma pretensão fiscal sobre o sujeito passivo; no entanto, «o direito da administração fiscal fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto» (Nabais, 2011, p.624) depende da verificação de um outro requisito que é o da exigibilidade. Segundo Sanches (2007, p. 255), a obrigação tributária só atinge a fase da exigibilidade com o vencimento, e, embora não seja essa a regra, nem sempre o facto gerador do imposto e a exigibilidade coincidem (Centro de Estudos Fiscais, 1997, p. 84).

⁶⁹ A mesma definição é-nos dada por Gallo (1997, p.58), segundo o qual «Si può, quindi, definire l'obbligazione tributaria come quell'obbligazione che ha per contenuto il versamento di una somma di denaro a titolo di tributo (o comunque il rispetto di determinate prescrizioni indicate dalla legge) per effetto dei verificarsi del presupposto, ossia della manifestazione di capacità contributiva ipotizzata dalla legge.».

⁷⁰ Assim o entendem Campos, Rodrigues e Sousa (2000, p. 162), ao afirmarem que o facto tributário é, em primeiro lugar, um facto jurídico, e que constitui «o pressuposto legal, de carácter fáctico, que determina o nascimento da obrigação tributária».

⁷¹ Segundo Kruse (1978, p. 234 e ss.), a obrigação tributária, nascendo quando ocorre o facto gerador determinado na lei, constitui-se sempre em virtude da lei, e não da vontade das partes (nomeadamente, através do negócio jurídico que seja facto gerador do imposto). Para além disso, a obrigação tributária é, tal como a relação jurídica tributária, imodificável, e o seu nascimento não está dependente da sua determinação ou vencimento, mas tão-somente da ocorrência do facto tributário.

Em sede de IVA, o conceito de facto gerador foi pela primeira vez consagrado a nível comunitário na Segunda Diretiva, que o definia como «o facto a que está ligado o nascimento da dívida fiscal»⁷². Segundo o art.º 5.º, n.º 5, o facto gerador do imposto ocorreria «no momento em que se efetua a entrega⁷³» e, no caso de existirem pagamentos por conta⁷⁴ anteriores à entrega de bens, poderia prever-se a ocorrência do facto gerador no momento da emissão da fatura ou, «o mais tardar, no momento em que é cobrado o pagamento por conta até ao limite do montante faturado ou cobrado». Em 1977, com a Sexta Diretiva, esta norma foi reformulada, e introduziu-se, pela primeira vez, o conceito de exigibilidade. Assim, no art.º 10.º, aplicável às entregas de bens e às prestações de serviços, passou a definir-se facto gerador do imposto como «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto», sendo esta, segundo a alínea b) do mesmo artigo, 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». Tendo em conta estes conceitos, o n.º 2 do art.º 10º determinava que o facto gerador e a exigibilidade do imposto se verificavam aquando da entrega do bem ou da prestação do serviço⁷⁵, salvo no caso de existirem pagamentos por conta⁷⁶, caso em que a exigibilidade se verifica no momento da cobrança, até ao limite do montante recebido. Previa-se, no entanto, a

⁷² N.º 8 do Anexo A da Segunda Diretiva.

⁷³ Sendo esta a regra para as entregas de bens, estatua, para as prestações de serviços, o art.º 6.º, n.º 4, que «O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efetua o serviço. Todavia, relativamente às prestações de serviços por período indeterminado ou que ultrapassem um certo período ou que envolvam pagamentos por conta, o facto gerador ocorre no momento em que é emitida a fatura, ou o mais tardar, no momento em que é cobrado o pagamento por conta, até ao limite do montante faturado ou cobrado.»

⁷⁴ Os pagamentos por conta que constituem facto gerador de IVA são apenas os adiantamentos feitos pelo comprador/cliente ao vendedor/fornecedor, relativamente a compras cujo preço se encontra previamente fixado. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) faz também esta distinção e, assim, sendo ambos sujeitos passivos de IVA, quando se trate de um adiantamento relativo a um fornecimento com preço previamente fixado, o comprador/cliente deverá proceder ao seu reconhecimento na conta 39 (adiantamentos por conta de compras), e o vendedor/fornecedor procederá ao respetivo registo na conta 276 (adiantamentos por conta de vendas), transferindo este registo para a conta 211 (clientes c/c) aquando da emissão da fatura; por outro lado, os adiantamentos relativos a fornecimentos nos quais não existe ainda um preço fixado serão reconhecidos pelo comprador/cliente na conta 228 (adiantamentos a fornecedores), e pelo vendedor/fornecedor na conta 218 (adiantamentos de clientes), que transferirá este registo para a conta 211 (clientes c/c) pela emissão da fatura. Ora, é importante realçar que, no primeiro caso, deve haver lugar à liquidação do IVA, uma vez que o adiantamento diz respeito a uma parcela do preço que se encontra já fixado e que será a contrapartida de uma entrega de bens ou prestação de serviços (facto gerador de IVA). Por outras palavras, podemos dizer que ao fluxo financeiro desta transação (constituído pelo adiantamento) se pode desde logo associar um fluxo económico (constituído pelos bens a entregar ou serviços a prestar). Pelo contrário, quando haja lugar a adiantamentos a fornecedores (ou de clientes) sem preço previamente fixado, verifica-se apenas a existência do fluxo financeiro e, como tal, não deverá haver lugar à liquidação do IVA.

⁷⁵ Para as importações, estatua o art.º 10.º, n.º 3 que o facto gerador e a exigibilidade do imposto se verificavam quando o bem entrasse no território do país, podendo os Estados-membros, no entanto, sujeitá-los às normas vigentes para os direitos aduaneiros, os direitos niveladores agrícolas ou outros encargos de efeito equivalente, mesmo que o bem importado não estivesse sujeito a esses direitos comunitários.

⁷⁶ Ver nota de rodapé n.º 74.

possibilidade dos Estados-membros derogarem esta regra para certas operações ou categorias de sujeitos passivos, de modo a que o imposto, para eles, só se tornasse exigível, o mais tardar, no momento da emissão da fatura ou documento equivalente, ou no momento do recebimento do preço; se, porém, a fatura não chegasse a ser emitida, deveria fixar-se um prazo para se verificar a exigibilidade, a contar da data do facto gerador. Tornava-se, assim, clara a distinção entre o facto gerador do imposto, que ocorria com a entrega do bem ou a prestação do serviço, e a sua exigibilidade, que ocorreria num momento anterior, caso houvesse lugar a pagamentos por conta⁷⁷, ou posterior, em princípio coincidente com a data da emissão da fatura ou do recebimento do preço correspondente à entrega do bem ou prestação do serviço efetuada.

A Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 manteve as noções de facto gerador e de exigibilidade, que constam agora do art.º 62.º, bem como a regra segundo a qual ambos os momentos se verificam no momento em que é efetuada a entrega do bem ou a prestação de serviços (art. 63.º)⁷⁸, exceto quando haja lugar a pagamentos por conta, caso em que a exigibilidade é antecipada⁷⁹ e o IVA se torna exigível pelo montante recebido (art. 65.º). O art.º 66.º, retomando, uma vez mais, a regulamentação já contida na Sexta Diretiva, veio consagrar a possibilidade dos Estados-membros, em derrogação destas regras, estatuírem a dilação do momento em que se verifica a exigibilidade do imposto para o momento em que haja lugar à emissão da fatura, ao recebimento do pagamento, ou, nos casos em que a fatura não seja emitida ou o seja tardiamente, dentro de um prazo fixado a partir da verificação do facto gerador.⁸⁰ Nos art.º 68.º a 71.º, definiram-se as regras do facto e gerador e da exigibilidade do imposto nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações⁸¹.

⁷⁷ Ver nota de rodapé n.º 74.

⁷⁸ No n.º 1 do art.º 64.º estipula-se que, existindo pagamentos por conta ou pagamentos sucessivos, exceto nos casos previstos na al. b) do n.º 2 do art. 14.º (entrega material de um bem para locação por tempo determinado ou venda de um bem a prestações), a entrega do bem ou a prestação do serviço só se considera efetuada no termo do prazo a que se referem os ditos pagamentos. Para além disso, esclarece-se, também, no n.º 2, que quando o destinatário seja o devedor de uma prestação de serviços continuada, por um período superior a um ano e durante o qual não haja lugar a pagamentos, as prestações de serviços se consideram concluídas no final de cada ano civil; os Estados-membros poderão ainda aplicar esta regra a outras entregas de bens ou prestações de serviços, que não as previstas no n.º 1.

⁷⁹ Ver nota de rodapé n.º 74.

⁸⁰ No art. 67.º, foram estabelecidas regras especiais para as entregas de bens, isentas de IVA, nos termos do art.º 138.º. Assim, quando se trate de bens expedidos ou transportados para um Estado-membro que não o da partida da expedição ou do transporte, ou de os bens transferidos para outro Estado-membro por um sujeito passivo, no âmbito dos fins da sua empresa, a exigibilidade do imposto verifica-se no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, ou no momento da emissão da fatura, se for anterior.

⁸¹ Para as aquisições intracomunitárias de bens, estipula o art.º 68.º que o facto gerador ocorre no momento em que a aquisição é efetuada, sendo esse momento aquele em que se considera efetuada a entrega de bens similares no Estado-membro em causa. A exigibilidade do imposto, de acordo com o art. 69.º, ocorre no dia 15 do mês

Encontrando-se a Diretiva de 2006 ainda em vigor, é nela que encontramos o regime jurídico do sistema comum de IVA, e é, portanto, nas suas estipulações que se baseiam o IVA – Regime Geral e o IVA – Regime de Caixa, tal como consagrados, respetivamente, no CIVA e no Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.

Nos termos do n.º1 do art.º 7º do CIVA, «o imposto é devido e torna-se exigível»⁸² no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, para as transmissões de bens, ou no momento da realização, para as prestações de serviços.⁸³ No entanto, quando, nos termos do art. 29.º, a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à emissão de fatura⁸⁴, a exigibilidade do imposto é diferida para o momento da sua emissão, desde que tenha lugar dentro do prazo legal⁸⁵, ou para o termo daquele prazo, quando não for respeitado (art. 8.º, al. a) e b)). Ora, uma vez que, nos termos da al. b) do n.º1 do art.º 29.º do CIVA, os sujeitos passivos têm a obrigação de emitir uma fatura sempre que efetuem uma entrega de bens (na aceção do art. 3.º) ou prestação de serviços (na aceção do art.º 4.º), bem como nos casos em que recebam pagamentos antes da data da transmissão de bens ou prestação de serviços⁸⁶, podemos afirmar que, em regra, é à fatura que está associada a exigibilidade do imposto, e, como tal, o IVA – Regime Geral é um imposto baseado nas faturas, que se assumem como «um elemento basilar do sistema – suporte da liquidação pelo sujeito passivo e do direito à dedução do adquirente» (Centro de Estudos Fiscais, 1997, p. 85). Esta regra conhece, no entanto, algumas exceções, devendo o imposto tornar-se exigível na data do

seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, ou na data de emissão da fatura, quando anterior. Nas importações de bens, o facto gerador e a exigibilidade do IVA verificam-se no momento em que estas ocorrem (art. 70.º), mas não enquanto (e se) os bens importados se encontrarem abrangidos, desde o momento em que entram em território comunitário, pelos regimes ou situações especiais previstos nos art.º 156.º, 276.º ou 277.º, por um regime de importação temporário com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo (art. 71.º, n.º1). Estando sujeitos a direitos aduaneiros, direitos niveladores agrícolas ou encargos de efeito equivalente, o facto gerador e a exigibilidade do IVA coincidem com os desses direitos, devendo os Estados-membros aplicar as regras vigentes em matéria de direitos aduaneiros mesmo que os bens importados não estejam sujeitos a nenhum dos direitos comunitários anteriormente referidos (n.º 2 do art.º 71).

⁸² Através da expressão «é devido e torna-se exigível» o legislador distingue o momento em que se verifica o facto gerador, que, como referido *supra*, faz nascer a obrigação tributária e torna o sujeito passivo devedor de IVA, da exigibilidade do imposto, momento em que a Administração Tributária poderá fazer valer o direito ao pagamento do imposto junto do sujeito passivo. Nesse sentido, Neves (2010, p. 159).

⁸³ Nas importações, estipula a al. c) do n.º 1 do art. 7.º do CIVA que o facto gerador e a exigibilidade do IVA são determinadas pelas regras aplicáveis aos direitos aduaneiros, mesmo que estes, ou outras imposições comunitárias, não sejam devidos, seguindo, assim, o conteúdo do art.º 71.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006. Nos n.º 2 a 12 do art. 7.º, o legislador esclarece qual o momento em que se opera o facto gerador ou se verifica a exigibilidade do imposto em casos específicos, que podem gerar maiores dúvidas.

⁸⁴ Segundo a al. b) do n.º1 do art.º 29.º do CIVA, os sujeitos passivos têm a obrigação de emitir uma fatura sempre que efetuem uma entrega de bens (na aceção do art. 3.º) ou prestação de serviços (na aceção do art.º 4.º), bem como nos casos em que recebam pagamentos antes da data da transmissão de bens ou prestação de serviços.

⁸⁵ Nos termos do art. 36.º, n.º1, al.a) do CIVA, a fatura deverá ser emitida, o mais tardar, no 5.º dia útil ao do momento em que o imposto se torna devido nos termos do art.º 7.º.

⁸⁶ Ver nota de rodapé n.º 74.

pagamento, total ou parcial, e pelo respetivo montante, quando esse pagamento tiver lugar antes da emissão da fatura, segundo a alínea c) do n.º1 do art. 8.º, bem como na data da emissão da fatura ou do pagamento, quando antecederam a própria realização da operação tributável, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.^{87 88}

O IVA – Regime de Caixa, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, manteve a noção de facto tributário contida no art. 7.º do CIVA (aplicável a título subsidiário, nos termos do art. 9.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio). As principais mudanças operaram-se, pois, ao nível da exigibilidade, matéria regulada pelo art. 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, nos termos do qual o imposto devido pelas operações tributáveis previstas no art. 1.º só se torna «exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido», ainda que, nos termos do n.º 2, o recebimento do preço anteceda a realização da operação tributável. As exceções a esta regra, segundo a qual o IVA – Regime de Caixa se baseia na regra dos pagamentos (titulados pelo recibo, cuja emissão é obrigatória no momento do pagamento, segundo o n.º 2 do art. 6.º ao Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio), constam do n.º 3 do mesmo artigo, de acordo com o qual o imposto incluído em faturas em relação às quais ainda não foi recebida a totalidade ou parte do preço torna-se devido, independentemente do facto de ainda não ter havido lugar a pagamento, no 12º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim desse prazo, bem como no período seguinte ao da comunicação da cessação da inscrição no IVA – Regime de Caixa e no período correspondente à entrega da declaração de cessação da atividade.⁸⁹

Se se entender que o IVA, tal como referido *supra*, é um imposto sobre a despesa/consumo, compreende-se que, sendo recebida parte ou a totalidade do preço, o imposto se torne desde logo exigível, nos casos em que a operação tributável não tenha, ainda, sido realizada⁹⁰; este é, como vimos, o sentido do n.º 2 do art. 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º

⁸⁷ Ver nota de rodapé n.º 74.

⁸⁸ Os números 3 e 4 do art.º 8.º definem o momento em que o IVA se torna exigível nas prestações intracomunitárias de serviços e nas transmissões de bens isentas nos termos do art.º 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

⁸⁹ Enquanto o primeiro caso se destina a evitar que os sujeitos passivos, alegando o não recebimento do pagamento, evitem o cumprimento da sua obrigação de pagamento do IVA, os dois últimos casos em que o IVA continua a ser exigível com base na fatura são aqueles em que o sujeito passivo, por já não se enquadrar no IVA – Regime de Caixa, ou por encerrar a sua atividade, não deve continuar a beneficiar da dilação na exigibilidade do imposto.

⁹⁰ Ver nota de rodapé n.º 74.

71/2013, de 30 de maio, e também do n.º 2 do art.º 8.º do CIVA⁹¹. Através destes artigos, o legislador mostrou uma preocupação em compatibilizar o regime jurídico do IVA com a sua própria natureza e, assim, previu a tributação da despesa logo que esta se verificasse. Porém, no IVA – Regime Geral esta não é a regra, uma vez que a exigibilidade se baseia, normalmente, na emissão das faturas, e estas, nos termos das al. a) e b) do n.º1 do art. 36.º do CIVA, titulam as transmissões de bens ou as prestações de serviços, mas não o seu pagamento; por outras palavras, a emissão das faturas não se associa aos pagamentos (ou seja, aos atos de despesa), a não ser nos casos em que estes coincidam ou se antecipem à realização das operações tributáveis (al. c) do n.º 1 do art. 36.º do CIVA). Pelo contrário, o IVA-Regime de Caixa, ao basear a exigibilidade do imposto na regra dos pagamentos traduz, na prática, a essência do IVA enquanto imposto sobre a despesa/consumo. Este facto leva-nos a defender a possibilidade do IVA – Regime de Caixa ser adotado, não somente como regime optativo para as empresas de menor dimensão, mas também com carácter generalizado.⁹²

A hipótese de modificar o regime do IVA, baseando-o na regra dos pagamentos, foi já analisada em 2010⁹³, no “Livro Verde Sobre o Futuro do IVA”⁹⁴. Neste documento, a Comissão Europeia afirmou que um sistema de IVA baseado nos pagamentos «permitiria que todas as partes beneficiassem da neutralidade em termos de fluxo de tesouraria. Este regime teria ainda como vantagem limitar as perdas de IVA por insolvência do cliente.». Nesta Comunicação, bem como num Documento de Trabalho⁹⁵ que a acompanha, a Comissão Europeia analisou as perturbações que o IVA – Regime de Caixa poderia trazer para o livre funcionamento dos mercados, pondo em causa a neutralidade do imposto e criando oportunidades para novos tipos de fraude. Entendia, então, a Comissão Europeia que, se o IVA – Regime de Caixa fosse aplicável apenas aos sujeitos passivos com menor volume de negócios, se poderia verificar uma discriminação em benefício daqueles que não optassem por

⁹¹ O mesmo raciocínio justifica que seja o recebimento do preço, quando anterior à emissão da fatura, a determinar a exigibilidade do imposto, nos termos da al. c) do n.º1 do art. 8.º do CIVA.

⁹² Em tal quadro, deveria ser deixada ao IVA – Regime Geral, quiçá, a vigência optativa. Perante esta proposta, não deixamos de reconhecer as dificuldades que uma mudança desta natureza acarretaria, tendo em conta que o IVA é um imposto plenamente consolidado nas ordens jurídicas dos Estados-membros da UE.

⁹³ Ainda em 2004, no «Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA» (documento COM (2004) 260 final, de 16 de abril de 2004), a Comissão Europeia analisou as potencialidades da vinculação do direito à dedução do cliente ao pagamento do imposto pelo fornecedor, como forma de combater a fraude em sede de IVA. Nessa altura, a Comissão concluiu que uma alteração do sistema do IVA, nestes moldes, só seria verdadeiramente eficiente se acompanhada de um sistema de controlos cruzados, que representaria custos adicionais, tanto para as autoridades competentes para a cobrança do imposto, como para os próprios sujeitos passivos, importando avaliar até que ponto as vantagens superariam este inconveniente.

⁹⁴ Documento COM (2010) 695 final, de 1 de dezembro de 2010.

⁹⁵ Documento SEC (2010) 1455 final, de 1 de dezembro de 2010.

aderir ao IVA – Regime de Caixa, uma vez que os sujeitos passivos clientes enquadrados no IVA – Regime Geral evitariam aqueles fornecedores, de forma a não ver o seu direito à dedução adiado até ao momento em que efetuassem o pagamento do fornecimento. Devemos, porém, referir que, no caso português, esta questão não se coloca, uma vez que o Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio prevê, como já referido, a manutenção do exercício do direito à dedução dos sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime Geral nos termos do CIVA, mesmo nas relações comerciais com sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa⁹⁶. Da mesma forma, a questão da fraude, que não é um fenómeno exclusivo do IVA – Regime de Caixa⁹⁷, deverá merecer toda a atenção do legislador, mas, ainda assim, não deve funcionar como um obstáculo intransponível no que diz respeito à proposta, já aqui apresentada, de adoção do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado. Aliás, no mesmo documento em que apontou as fragilidades deste regime, a Comissão também entendeu que, para colmatar as referidas ineficiências, o IVA - Regime de Caixa poderia (e deveria) ser aplicado numa base geral, com vantagens para todos os *stakeholders* em relação com a empresa em termos de IVA. Desde logo, os pagamentos e deduções de IVA passariam a basear-se numa única regra – a dos pagamentos – com inegáveis vantagens ao nível da simplificação do sistema, e criarse-iam novas possibilidades ao nível da cobrança do IVA, que poderia passar a ser feita diretamente ao cliente, quando este pagasse bens ou serviços através de cartão de crédito ou débito (revertendo o montante do imposto imediatamente para os cofres do Estado). No entanto, não foram adotadas medidas neste sentido, e o IVA - Regime de Caixa continuou a ser previsto, na legislação comunitária, como um regime optativo que os Estados-membros têm a possibilidade de adotar, tendo em conta as especiais características das PME, às empresas com volume de negócios até 2.000.000,00 EUR⁹⁸. Esta atitude deverá, pois, ser interpretada como um retrocesso na evolução doutrinária do IVA, tendo sobretudo em conta as vantagens que a aplicação generalizada do IVA – Regime de Caixa traria ao nível do cumprimento das exigências do princípio da neutralidade, nos termos apresentados *infra*. Como afirma Aujean (2012, p. 142) «returning to a more efficient VAT system means in some extent coming back to the fundamentals of VAT», sendo um desses princípios fundamentais o da neutralidade do imposto.

⁹⁶ Para uma análise mais aprofundada desta questão, vide *infra*, 2.2.2.

⁹⁷ Vide *infra*, 2.2.2.1.

⁹⁸ Assim prevê o art.º 167º-A da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006.

2.2.2. Princípio da Neutralidade

Em sede de IVA, o princípio da neutralidade implica, tal como consagrado na Primeira Diretiva, que as operações do mesmo tipo sejam sujeitas a uma carga fiscal idêntica, independentemente da extensão do seu circuito de produção e distribuição⁹⁹ (Pires e Pires, 2012, p. 641), de modo a que o padrão de comportamento dos agentes económicos seja alterado o mínimo possível (Teixeira, 2010, p. 55). Assim, o IVA, enquanto imposto neutro, não deve influir «na estrutura das empresas, permitindo a determinação da carga fiscal em qualquer fase do circuito económico, não afectando, pois, as trocas externas» (Pires e Pires, 2012, p. 641). Como resulta da última parte desta afirmação, as exigências do princípio da neutralidade devem ser atendidas tanto nas operações realizadas no território de cada Estado-Membro, como nas operações intracomunitárias. Nesta perspetiva, este princípio aproxima-se do princípio comunitário da igualdade de tratamento ou da não discriminação, ao implicar que a aplicação do regime do IVA «incluso no existiendo todavía una armonización de los tipos impositivos, conduzca a una neutralidade en la competencia», tal como afirma Muñoz (2010, p. 150), devendo, assim, evitar-se qualquer discriminação que possa causar distorções da concorrência.

O princípio da neutralidade exige, em primeiro lugar, que o IVA se aplique «com la mayor generalidad posible y abarcando la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y la prestación de servicios» (Muñoz, 2010, p.150). Sendo o objetivo deste imposto, como vimos *supra*¹⁰⁰, a tributação da despesa/consumo realizada pelo consumidor final, através de um imposto plurifásico e de pagamento fracionado, o legislador recorreu, para o cálculo da coleta, ao método do crédito de imposto, o qual, articulando a dedução do imposto suportado nas compras com a repercussão para a frente do imposto a pagar, permite realizar o princípio da neutralidade do IVA (Pires e Pires, 2012, p. 641-642), evitando a produção de efeitos cumulativos suscetíveis de alterar o comportamento dos agentes económicos no mercado¹⁰¹; neste sentido, afirma Muñoz (2010, p. 152) que «la

⁹⁹ No oitavo considerando da Primeira Diretiva, previa-se ainda que, em nome da neutralidade concorrencial do IVA, nas trocas comerciais internacionais fosse conhecido o montante da carga fiscal a incidir sobre as mercadorias, de modo a para que se pudesse efetuar a sua exata compensação.

¹⁰⁰ *Vide* 1.1

¹⁰¹ Num imposto plurifásico de tipo cumulativo a tributação incide sobre a totalidade do valor de cada transação que integre o circuito de produção e distribuição do bem ou serviço tributado. (Teixeira, 2010, p. 197). Este tipo de imposto apresenta como grande inconveniente a não neutralidade, uma vez que, dependendo a carga fiscal total que incidirá sobre o bem ou serviço da extensão do seu circuito de produção ou distribuição, os agentes

sustituición de los impuestos indirectos en cascada por un impuesto de este tipo [IVA] se justifica por estrictas razones de neutralidad».

O direito à dedução do IVA suportado a montante tem, portanto, um papel fundamental no cumprimento das exigências do princípio da neutralidade em sede de IVA.¹⁰² Assim afirmam Doesum e Norden (2011, p. 323), ao destacar que, sendo o IVA um imposto plurifásico, «not only private consumption but also productive consumption is subject to VAT» e, por isso, «in order to achieve the goal of taxing private consumption only, persons that qualify as “taxable persons” can in principle deduct the VAT incurred on their inputs». Da mesma forma, Aujean (2012, p.137) refere «a systematic right to input VAT deduction» como uma das principais implicações do princípio da neutralidade em sede de IVA.

No IVA – Regime de Caixa, o direito à dedução consagrado no art.º 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, estabelece que os sujeitos passivos enquadrados neste regime não poderão deduzir o imposto pago aos fornecedores antes de efetuarem, também eles, o devido pagamento dos bens transacionados ou dos serviços prestados. Sem esta norma, os sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa beneficiariam de uma dilação no prazo de pagamento do IVA (que, nos termos do art.º 2.º do Anexo do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, tem como referência a data do recebimento do preço), ao mesmo tempo que lhes era atribuído o direito à dedução do imposto independentemente da data do pagamento aos fornecedores (com base, portanto, nas faturas, de acordo com a al. a) do n.º 2 do art. 19.º do CIVA). Ora, se a dilação nos prazos de pagamento do IVA se justifica pela especial pressão que o pagamento do imposto faturado mas ainda não recebido tem sobre a tesouraria de muitas PME, a manutenção das regras de dedução do IVA - Regime Geral seria, já, atribuir a estes sujeitos passivos uma verdadeira vantagem, que os colocaria numa posição mais favorável que a dos concorrentes, pondo em risco, assim, o princípio da neutralidade do IVA. Para além disso, obrigar os sujeitos passivos a regular o pagamento do IVA com base

económicos envolvidos são incentivados, na tentativa de minorar a dita carga fiscal, a integrar esse circuito (Teixeira, 2010, p. 197). Num outro plano, os impostos cumulativos apresentam também a desvantagem de ver o seu carácter regressivo agravado quando incidem sobre prestações de serviços (Teixeira, 2010, p. 197), uma vez que estas, sendo normalmente prestadas a agentes económicos com rendimentos mais elevados, envolvem, em regra, uma única transação e, por isso, sofrem uma carga fiscal menor.

¹⁰² Porém, este direito à dedução não é ilimitado. Segundo Ogley (1998, p. 8), as limitações legalmente previstas ao direito à dedução destinam-se a impedir que despesas de cariz pessoal sejam realizadas através das empresas de modo a permitir aos seus proprietários a dedução do IVA sobre elas incidente; tal conduta contrariaria a lógica própria do IVA, que é, precisamente, fazer a carga do imposto recair sobre o consumo (no nosso entender, a despesa/consumo) final. No CIVA, o direito à dedução, nos termos em que vigora para o IVA – Regime Geral, é definido e delimitado nos termos dos art. 19.º e 20.º. As exclusões ao direito a deduzir constam do art.º 21.º do mesmo Código.

em recibos e a efetuar a dedução com base em faturas traria às PME um encargo adicional ao nível da organização da contabilidade e cumprimento das suas obrigações fiscais¹⁰³.

Segundo Nicolae (2013, p. 83), em sede de IVA – Regime de Caixa podemos falar em neutralidade quando (como resulta do art.º 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio) «the supplier will collect VAT only on the date of the compensation collection from the customer and the customer will deduct VAT only on the date of the compensation payment to the supplier; the payment difference between output VAT and input VAT is only related to the value added for the sales and purchases settled». Porém, quando se trata de relações comerciais entre sujeitos passivos enquadrados em regimes de IVA diferentes, podem gerar-se algumas dúvidas, como aconteceu durante a vigência da versão original do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, que não esclarecia qual o momento em que os sujeitos passivos do IVA – Regime Geral poderiam efetuar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços aos seus fornecedores, quando estes se enquadrassem no IVA – Regime de Caixa.

Em setembro de 2013, perante a eminência da entrada em vigor do diploma, e na necessidade de uma resposta a esta dúvida, veio a AT, através do Ofício Circulado n.º 30150/2013, esclarecer que, naqueles casos, os sujeitos passivos enquadrados no IVA-Regime Geral continuariam a exercer o seu direito à dedução do IVA com base nas faturas emitidas nos termos do art.º 36.º ou 40.º do CIVA e em concordância com o art.º 6.º, n.º 7 do Anexo ao Decreto-Lei 71/2013, de 30 de maio.

Uma análise crítica desta solução não pode deixar de pôr em evidência o risco de, através deste mecanismo, o Estado se vir a tornar num financiador dos sujeitos passivos do

¹⁰³ Turnier (1993-1994) estudou as razões pelas quais todos os países que têm um imposto sobre o valor acrescentado preveem um tratamento especial para as pequenas empresas. Entre outras razões, o Autor referiu o facto de, nas PME, o cumprimento das obrigações fiscais representarem um custo tanto maior quanto menor for o lucro tributável das mesmas. Também Lopes (1999, p.167) refere que «obrigar as PME a possuir registos adequados tornar-se-ia muito difícil», especialmente tendo em conta que, em muitos casos, se trata de «empresas familiares, dirigidas por pessoas sem formação e onde, em muitos casos, nem sequer existe um registo oficial». Para esta Autora, os custos de cumprimento que o IVA representa podem facilmente tornar-se desproporcionais às receitas envolvidas, e é por isso que se justifica o enquadramento destas empresas em regimes simplificados ou de isenção, por exemplo.

Nesta perspetiva, o facto de se exigir a uma PME a manutenção de uma contabilidade organizada tem sido encarada como fator de agravamento dos custos de cumprimento do IVA. Porém, e ainda segundo Lopes (2012, p. 121), não podemos ignorar que estas «exigências fiscais têm virtudes pedagógicas, ao incentivarem os empresários a dotar-se dos instrumentos de informação necessários a uma boa gestão». Por outras palavras, devemos considerar que, embora a contabilidade represente, de facto, um custo para qualquer empresa, em especial se se tratar de uma PME, deve sempre atender-se ao facto de que esse custo poderá ser compensado pelos benefícios de gestão que ela faculta, ao permitir ao empresário avaliar de forma mais rigorosa o desempenho da sua empresa e planear a sua ação para o futuro, inclusive ao nível de planeamento fiscal. Isto porque, segundo Carqueja (2011, p. 307-308), um dos objetivos da contabilidade é «produzir informação com utilidade para as decisões económicas», sendo este um dos critérios que nos permite aferir a utilidade da informação contabilística.

IVA – Regime Geral, ao permitir-lhes deduzir o imposto que ainda não foi liquidado pelo fornecedor, enquadrado no IVA – Regime de Caixa. Porém, a alternativa, que passaria por obrigar os adquirentes enquadrados do IVA – Regime Geral a efetuar os pagamentos aos sujeitos passivos do IVA – Regime de Caixa antes de efetuarem a respetiva dedução, não revela melhores consequências, uma vez que, daquela forma, se criaria um ambiente propício à “fuga” destes adquirentes para os fornecedores que se mantivessem no IVA – Regime Geral, de modo a que o momento do nascimento do seu direito à dedução não fosse afetado. Ao mesmo tempo, os sujeitos passivos que reunissem as condições para aderir ao IVA – Regime de Caixa encontrariam aqui um desincentivo a essa adesão, devido ao risco de perda de clientes. Com estes comportamentos, os sujeitos passivos estariam a alterar as suas decisões no mercado em função do IVA, afetando negativamente a livre concorrência e pondo definitivamente em causa a neutralidade que se pretende para este imposto. Pode, assim, verificar-se que a solução adotada pela AT é aquela que melhor responde às exigências do princípio da neutralidade, contribuindo também para a simplicidade do sistema para os sujeitos passivos.¹⁰⁴

Posteriormente, com a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, foi aprovado o Orçamento de Estado para 2014, e o Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, foi definitivamente alterado, de modo a acolher a solução encontrada pela AT, através do aditamento do art.º 3.º-A¹⁰⁵. Segundo este artigo, «para efeitos da aplicação do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, e em derrogação do previsto no n.º 1 do art.º 22.º do mesmo Código, o direito à dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime, relativamente a aquisições de bens e serviços a sujeitos passivos por ele abrangidos, nasce na data de emissão da fatura.». Mais se esclareceu, através de uma

¹⁰⁴ Note-se que, mantendo o momento do nascimento do direito à dedução inalterado para os sujeitos passivos que não aderiram ao IVA – Regime de Caixa, o legislador permite que estes continuem a efetuar a gestão do IVA, tanto ao nível do pagamento como da dedução, com base nas faturas. Se fosse adotada a solução inversa, não só os sujeitos passivos veriam o seu direito à dedução afetado devido a um regime de IVA ao qual não aderiram (por falta de condições ou por opção), como veriam o cumprimento das suas obrigações fiscais em termos de IVA cada vez mais oneroso e complicado, uma vez que o pagamento do imposto teria sempre como base as faturas, mas a dedução tanto poderia ser exercida com base em faturas como em recibos, dependendo dos fornecedores. Além disso, este regime de dedução de IVA obrigaria os referidos sujeitos passivos a compatibilizar, pelo menos nos casos em que os fornecedores se enquadrassem no IVA – Regime de Caixa, os seus prazos de pagamento com os períodos de tributação em IVA, pois a dedução deste imposto estaria dependente desses pagamentos.

¹⁰⁵ Quando do início dos trabalhos de preparação da presente Dissertação, e não tendo ainda sido publicada a Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, procedemos à análise do conteúdo do Ofício Circulado n.º 30150/2013, nos termos apresentados *supra*. Com a publicação daquela Lei, pudemos verificar que o legislador confirmara a nossa apreciação, concluindo pela alteração do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, em concordância com a solução já apontada pela AT. Não podemos, porém, deixar de notar a demora na solução deste problema, nos termos apresentados *infra*.

norma transitória especial, contida no n.º 1 do art.º 185.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que este aditamento tem natureza interpretativa, devendo, portanto, entender-se que, por se tratar de um mero esclarecimento do IVA – Regime de Caixa, sem conteúdo inovador, o referido art.º 3.º-A deve aplicar-se desde a data de publicação do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio.¹⁰⁶ Assim, foi finalmente garantido o respeito pelo princípio da certeza e da segurança jurídica¹⁰⁷, esclarecendo-se uma questão que se manteve, entre maio e setembro de 2013, em aberto (tratando-se de um período em que os sujeitos passivos que reunissem as condições para aderir ao novo regime de IVA deveriam estar a ponderar a adesão ao mesmo, e, por isso, se exigia o seu esclarecimento quanto a esta questão), e entre setembro e dezembro foi regulada com base num Ofício Circulado que, embora acessível a todos os sujeitos passivos de IVA com acesso à Internet, através do sítio da AT, não tem natureza legislativa e não é objeto de publicação em Diário da República. Entre 1 de outubro, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e 31 de dezembro, data da sua alteração, os sujeitos passivos de IVA não encontraram na lei fiscal a certeza ou a segurança que se pretende num Estado de Direito, em especial se considerarmos que a questão da determinação do momento do nascimento do direito à dedução para os sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime Geral nas relações comerciais com fornecedores enquadrados no IVA – Regime de Caixa poderia ter sido desde logo identificada e analisada durante os trabalhos preparatórios do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, e solucionada na sua versão original.

Em sede de IVA, o princípio da neutralidade impõe, ainda, que através deste imposto se fomente (ou, pelo menos, não se desincentive) o investimento (Pires e Pires, 2012, p. 642)

¹⁰⁶ Sobre a problemática da aplicação da lei fiscal no tempo, *vide* Pires e Pires (2012, p.214) e Rocha (2011, p.71 e seguintes).

¹⁰⁷ Para Teixeira (2010, p. 65) as exigências de clareza e estabilidade da lei são prerrogativas de um princípio de simplicidade do sistema fiscal. Segundo Miranda e Medeiros (2010, p.102) é no princípio do Estado de Direito, consagrado no art. 2.º da Constituição da República Portuguesa, que a segurança jurídica encontra «um quadro institucional rigoroso o qual possa plenamente desenvolver». Neste quadro, a lei deve ser: certa, dando a conhecer aos cidadãos o conteúdo exato das suas normas, a sua vigência e condições de aplicação; compreensível, usando uma linguagem clara e adequada a um destinatário médio; razoável, respondendo às necessidades coletivas, apresentando coerência interna e não arbitrariedade; determinável, sendo suficientemente precisa na fixação dos comportamentos dos destinatários previstos; estável, o que implica um período mínimo sem alterações; e previsível, permitindo aos destinatários anteciparem as consequências dos seus atos, organizando a sua vida em função do conteúdo da lei (Miranda e Medeiros, 2010, p. 103). Canotilho e Moreira (2007, p. 205) destacam também o facto de o princípio do Estado de Direito Democrático integrar «um amplo conjunto de regras e princípios dispersos pelo texto constitucional, que densificam a ideia de *sujeição do poder a princípios e regras jurídicas*, garantindo aos cidadãos liberdade, igualdade e segurança».

e a concorrência. Neste contexto, vimos *supra*¹⁰⁸ que IVA – Regime Geral, nos termos dos art.º 7.º e 8.º do CIVA, se baseia em faturas, pelo que a obrigação de entregar o imposto ao Estado nasce independentemente (e, em regra antes) do recebimento do preço cobrado aos clientes, no qual o imposto foi repercutido. Esta situação coloca, compreensivelmente, dificuldades sensíveis às empresas que apresentem menor liquidez e tesouraria fraca, por praticarem prazos de recebimento dos clientes mais prolongados, podendo, inclusive, pôr em causa a sua viabilidade. Neste quadro, as empresas afetadas, que serão sobretudo PME, ficam numa situação de debilidade que as coloca numa posição de clara desvantagem face às suas concorrentes no mercado, o que representa, claramente, uma violação ao princípio da neutralidade em sede de IVA.

A criação do IVA – Regime de Caixa teve em vista ir de encontro a esta situação, através de um regime especial de exigibilidade que permite às PME postergar o prazo de entrega do IVA ao Estado até ao momento em que se verifique o recebimento dos respetivos pagamentos por parte dos clientes. Porém, este propósito parece estar a ser posto em causa, na ordem jurídica portuguesa, pelo reduzido âmbito de aplicação do novo regime de IVA, o qual, consagrado no art.º 1.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, só abrange as empresas com volume de negócios até 500.000,00 EUR. Numa tomada de posição pública¹⁰⁹, a Confederação Portuguesa das Micro, Pequenas e Médias Empresas (CPPME) afirmou que as empresas portuguesas com volume anual de negócios inferior a 500.000,00 EUR pertencem essencialmente ao setor do comércio e restauração, cujos clientes pagam a pronto, não se verificando qualquer dilação no recebimento do IVA que justifique a adesão ao IVA – Regime de Caixa. Nesse sentido, a CPPME propôs uma ampliação do âmbito de aplicação deste regime às empresas com volume anual de negócios até 10.000.000,00 EUR, de forma a abranger as pequenas e micro empresas¹¹⁰ do setor secundário (nomeadamente da indústria e

¹⁰⁸ Vide 2.2.1.

¹⁰⁹ «IVA de caixa é uma falsa medida!», Seixal, 29 de maio de 2013. [Consult. 28 jan. 2014] Disponível em WWW: <URL: WWW: <<http://www.cppme.pt/site/index.php/inicio/tomadas-de-posicao/53-iva-de-caixa-e-uma-falsa-medida>>.>

¹¹⁰ Nestas declarações a CPPME baseou-se na classificação adotada pela Comissão Europeia na sua Recomendação n.º 2003/351/CE, de 6 de maio de 2003 (publicada no JO n.º L 124, de 20.05.2003, p. 36), que segue os seguintes critérios:

Figura1: Classificação empresarial de acordo com a Recomendação da Comissão Europeia

	N.º Trabalhadores	Volume de Negócios	Ativo Total
Microempresa	1 a 9	Até 2.000.000,00 EUR	Até 2.000.000,00 EUR
Pequena Empresa	10 a 49	Entre 2.000.001,00 EUR e 10.000.000,00 EUR	Até 10.000.000,00 EUR

construção civil), bem como outras empresas do setor primário e dos serviços, onde se verificam maiores atrasos nos pagamentos e onde, conseqüentemente, o IVA – Regime de Caixa poderá vir a surtir os efeitos desejados pelo legislador. No Fórum de Administradores de Empresas foi também proposto o alargamento do IVA – Regime de Caixa aos sujeitos passivos com volume de negócios até 5.000.000,00 EUR, ainda que de forma gradual, mas tendo em conta a ideia de que «a Economia é feita de todas as empresas»¹¹¹.

Sobre as propostas da CPPME e do Fórum de Administradores, devemos desde já notar que a ampliação do âmbito de aplicação do IVA - Regime de Caixa nos termos apresentados se encontra vedada pela letra do art.º 167.º-A da Diretiva n.º 2006/112/CE, que fixa para os Estados-membros a obrigação de respeitarem, para tal medida, um âmbito de aplicação limitado às empresas que registem, no máximo, um volume anual de negócios de 2.000.000,00 EUR, havendo, ainda assim, consulta obrigatória ao Comité do IVA. No entanto, partilhamos também desta preocupação com a limitação do IVA – Regime de Caixa, quer às empresas com volume anual de negócios até 500.000,00 EUR, como acontece na ordem jurídica portuguesa, quer àquelas cujo volume de negócios atinja os 2.000.000,00 EUR previstos na legislação comunitária. Ao contrário do que acontece no IVA – Regime Geral, no contexto do qual o pagamento do imposto exerce sobre a tesouraria das empresas uma pressão que, para as PME, se pode tornar insustentável, o IVA – Regime de Caixa atende às especiais necessidades destas empresas, mostrando-se, assim, mais eficaz no respeito pelo princípio da neutralidade. Como tal, e porque a neutralidade é um princípio fundamental em sede de IVA,

Média Empresa	50 a 249	Entre 10.000.001,00 EUR e 50.000.000,00 EUR	Até 43.000.000,00 EUR
----------------------	----------	---	-----------------------

Fonte: Recomendação da Comissão Europeia 2003/351/CE, de 6 de maio de 2003

Deve referir-se, porém, que, através da Diretiva n.º 2013/34/EU, de 26 de junho de 2013 (publicada no JO n.º L 182, de 29.06.2013, p. 19) , esta classificação foi redefinida, passando a ter por base o cumprimento de dois dos três limites abaixo fixados, à data do balanço:

Figura 2: Classificação empresarial segundo a Diretiva n.º 2013/34/UE, de 26 de junho de 2013

	Total do balanço	Volume de Negócios Líquido	N.º médio de empregados no período
Microempresa	350.000 EUR	700.000 EUR	10
Pequena Empresa	4.000.000 EUR	8.000.000 EUR	50
Média Empresa	20.000.000 EUR	40.000.000. EUR	250

Fonte: Diretiva n.º 2013/34/UE, de 26 de junho de 2013

¹¹¹ Segundo a publicação Vida Económica [Em linha], no artigo « Regime do IVA de caixa deve ser alargado até aos cinco milhões de euros», de 7 de março de 2014. [Consult, 7 jun. 2014] Disponível em WWW: <URLwww.vidaeconomica.pt/printpdf/139857>.

defendemos, uma vez mais, fazer todo o sentido que o IVA – Regime de Caixa venha a ser consagrado como regime geral deste imposto.¹¹²

A propósito de um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no sentido da inexistência de responsabilidade contraordenacional dos sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime Geral pela entrega tardia do IVA não recebido dos clientes¹¹³, Ferreira (2009) veio analisar a possibilidade de se passar a reportar a liquidação do IVA à data das cobranças.¹¹⁴ Na sua análise, o Autor mostrou-se contra a adoção de tal medida, uma vez que, por um lado «não é exacto que, por dado cliente ou dados clientes não pagarem, não haja fundos na empresa contribuinte de IVA», e, por outro, «as concessões de mais e maiores prazos conduzem o fornecedor a praticar preços mais elevados ou a adicionar encargos sobre os compradores a prazo», o que, de algum modo, pode compensar o custo que a entrega do IVA ao Estado antes ainda de o ter recebido dos clientes representa para os sujeitos passivos (Ferreira, 2009, p. 104-105). Para além disso, «entregar o IVA em relação aos pagamentos [...] seria, então, mais um procedimento perturbador e provocador de mais tarefas e controlos» (Ferreira, 2009, p. 104), uma vez que os sujeitos passivos teriam que verificar, entre as vendas efetuadas, aquelas em relação às quais já teria havido lugar ao pagamento no dia de entrega periódica do IVA, e aquelas em relação às quais ainda não se tinha verificado o pagamento. Finalmente, o Autor (2009, p.105) afirma que um sistema de IVA baseado nos pagamentos «está fora da lógica do IVA, mas também da Contabilidade», uma vez que «pagamentos e recebimentos muitas vezes não se processam em operações de tesouraria, mas, sim, por encontros de contas, pagamentos ou recebimento de saldos em conta-corrente, por cessões de créditos, subrogações em débitos [...]». Face a estas críticas, devemos realçar que estando em causa PME, que, pelas suas características intrínsecas, têm, em regra, fraco poder negocial (e, por isso, concedem aos clientes prazos de pagamento mais longos), não se pode

¹¹² Não ignoramos o facto de a adoção do IVA – Regime de Caixa não ter um impacto real em todas as empresas. Como resulta da própria análise da CPPME apresentada, as vantagens da adoção de um regime de IVA baseado nos pagamentos só se fazem sentir nas empresas que recebam os pagamentos dos clientes mais tarde, pois só elas necessitam da postergação do momento em que se verifica a exigibilidade do IVA. Não obstante, uma vez que as empresas que recebem a pronto, ou a curto prazo, não ficam prejudicadas pela adoção desta medida, entendemos não se encontrar, aqui, qualquer obstáculo à adoção do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado.

¹¹³ Esta questão prende-se com a interpretação do art.º 114º do Regime Geral das Infrações Tributárias e foi analisada num Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 279/08, a 28 de maio de 2008, e também num Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 01482/006, de 16 de setembro de 2008. Os dois Acórdãos, e a questão que lhes é subjacente, foram analisados por Lumbrales e Machado (2008).

¹¹⁴ Embora este artigo seja anterior à criação do IVA – Regime de Caixa, as críticas feitas pelo Autor e aqui enumeradas têm toda a pertinência quando referidas a este novo regime de IVA, pelo que não poderiam deixar de ser referidas, enquanto elemento de contraditório à presente Dissertação.

simplesmente assumir que a pressão exercida na tesouraria destas empresas é compensada por eventuais melhores condições exigidas aos clientes aquando do pagamento. Em relação aos custos da maior complexidade no cumprimento das obrigações declarativas, devemos entender que estes só serão de considerar quando se revelarem superiores ao custo que o pagamento do IVA nos termos em que dispõe o IVA – Regime Geral pode representar para as empresas com menor liquidez. Para além disso, o facto de existirem outros fatores que justifiquem a falta de liquidez de algumas empresas, não exclui o facto de o IVA também ter este efeito; quando tal se verifica, há lugar a uma clara violação do princípio da neutralidade e, na defesa deste princípio, o IVA – Regime de Caixa mostra-se mais eficaz do que o IVA – Regime Geral. Finalmente, vimos já que, sendo o IVA um imposto sobre a despesa/consumo, o IVA – Regime de Caixa, por se basear na despesa (pagamentos e recebimentos) é mais coerente com a lógica do próprio imposto, e deve ser adotado ainda que nem sempre essa despesa se materialize ao nível da tesouraria, mas, ao invés, através de outra operação suscetível de cumprir o contrato entre fornecedor e comprador.

Reconhecemos, assim, que o maior obstáculo à adoção do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado é a falta de vontade dos Estados-membros em adotar tal medida com esse alcance, indiciada pelo facto de, na legislação comunitária, este regime continuar a ser consagrado como opcional, quer para os Estados-membros, quer para os sujeitos passivos que neles operem, e com um alcance limitado a um volume anual de negócios de 2.000.000,00 EUR, nos termos do art.º 167.º-A da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006. Entendemos, porém, ser urgente a discussão desta questão, para que o sistema comum do IVA possa evoluir no sentido de um sistema cada vez mais perfeito, nomeadamente no cumprimento do princípio da neutralidade.

2.2.2.1. O Princípio da Neutralidade e o problema da Fraude e Evasão Fiscais em sede de IVA

O cumprimento das exigências colocadas pelo princípio da neutralidade implica, também, o combate à fraude e evasão fiscais, uma vez que estas práticas ilícitas colocam os agentes económicos que as protagonizam numa posição de vantagem face aos seus concorrentes no mercado. Por isso, aquando da aprovação do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, o legislador introduziu uma alteração na al. d) do n.º 1 do art. 63º-B da Lei Geral

Tributária (LGT), que prevê a possibilidade da AT, sem dependência de autorização judicial, aceder às informações e dados bancários dos sujeitos passivos de IRS e IRC com contabilidade organizada «quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos»¹¹⁵ de modo a que este instrumento de fiscalização também se aplique aos sujeitos passivos que aderirem ao IVA – Regime de Caixa. Esta medida consagra uma derrogação à regra do sigilo bancário (que, nos termos do n.º 2 do art.º 63º da LGT, só deverá ser quebrado mediante decisão judicial), e levanta algumas questões que têm já sido discutidas na doutrina, a propósito da origem do dever de sigilo bancário e seus limites¹¹⁶.

Desde logo, deve atender-se à possibilidade desta regra de levantamento do sigilo bancário poder atuar como dissuasor para algumas empresas que pretendam aderir ao IVA - Regime de Caixa, devido a um (infundado) receio, por parte dos sujeitos passivos, de verem os seus dados bancários, acedidos pela AT, utilizados para fins não fiscais¹¹⁷. Atendendo a esta preocupação, o legislador criou a figura do sigilo fiscal, previsto no art.º 64.º da LGT, que consiste na «proibição que incide sobre os membros da Administração Fiscal de darem conhecimento a terceiros da situação fiscal (e por isso patrimonial) dos sujeitos passivos» (Sanches, 2005, p.35)¹¹⁸. Assim, podemos afirmar que, quando a AT acede aos dados bancários de um sujeito passivo, se dá, como refere Nabais (1998, p. 618) um «alargamento

¹¹⁵ Neste contexto, é importante atender ao art.º 7.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, que estabelece os requisitos de registo das operações abrangidas pelo regime.

¹¹⁶ Em relação à origem do dever de sigilo bancário, a doutrina tem formulado diversas teses, através das quais procura o seu fundamento legal; sobre este tema, vide Azevedo (2012a, p. 216 e ss; 2012b, p. 11 e ss). Relativamente aos limites deste dever, a discussão apresenta-se também problemática, encontrando-se no centro da querela a questão de saber se, para além do interesse público no reforço da confiança dos sujeitos passivos de imposto no sistema bancário, o sigilo bancário terá, ou não, como base a defesa da intimidade da vida privada e familiar, consagrada no art.º 26.º da CRP. Sanches (2000, p. 108) tenta esclarecer esta questão, distinguindo uma esfera de intimidade pessoal, protegida pelo referido art.º 26º, de uma esfera mais ampla, de privacidade, onde inclui os dados bancários sobre os quais recai o dever de sigilo. Esta esfera de privacidade não tem o carácter de direito fundamental e, como tal, poderá ceder nos casos em que a AT necessite de comprovar a veracidade das declarações fiscais prestadas pelos sujeitos passivos. No mesmo sentido, Santos e Palma (2013, p. 139) entendem ser «muito discutível que os elementos sobre a situação patrimonial dos contribuintes (e, por maioria de razão, das empresas) integrem a reserva da sua intimidade pessoal e familiar», salvaguardando, em qualquer caso, o facto de que nem mesmo este direito lhes daria um «pseudo-direito» a fugir às suas obrigações fiscais. Em sentido diverso, porém, Campos (1997, p.17) não admite a violação do sigilo bancário com base em interesses meramente patrimoniais. De qualquer forma, no que diz respeito ao IVA – Regime de Caixa, importa realçar que, sendo os sujeitos passivos do imposto empresas, nunca se poderá falar em intimidade, mas apenas num segredo comercial que, sendo de índole económica, poderá ser ponderado com o interesse público na arrecadação das receitas fiscais (Sanches, 2000, p.106-107 e 2005, p.36).

¹¹⁷ O Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Portugal, Ministério das Finanças, 1996) faz expressa menção a este facto: «(...) há porém que atender à cultura pouco favorável ao fisco e tolerância das infrações fiscais que tem prevalecido em Portugal. É necessário, em especial, levar em conta os receios, mesmo que sejam infundados, de que o enfraquecimento do sigilo bancário perante a administração fiscal possa ser abusivamente aproveitado para fins não fiscais (...).»

¹¹⁸ Exceções a esta regra são os casos do art.º 64.º, n.º2, nos quais cessa o sigilo fiscal.

relativo dos obrigados ao dever de sigilo» (Nabais, 1998, p. 618), muito embora, como alerta Gomes (2010, p. 99), o mecanismo previsto no art.º 64.º da LGT conceda apenas uma «“garantia mediata” ou “posterior” sobre a utilização da informação previamente adquirida (...) depois de concretizada a vulneração da esfera de privacidade, consumada pela via da aquisição da dita informação». De qualquer forma, deve ser sempre considerado o facto de que qualquer acesso da AT a informações protegidas pelo sigilo bancário estará sempre limitado aos dados que se mostrem relevantes para o apuramento da veracidade dos documentos de suporte de registos contabilísticos, tal como resulta da letra da al. d) do n.º1 do art.º63º-B da LGT.¹¹⁹

Em relação a este tema, a CPPME¹²⁰ também se pronunciou, afirmando que, enquanto as empresas com volume anual de negócios inferior a 500.000 EUR, atualmente abrangidas pelo IVA – Regime de Caixa, apresentam, em regra, maiores deficiências ao nível da organização dos registos contabilísticos, levantando, pois, maiores obstáculos ao levantamento do sigilo bancário, as empresas com volume anual de negócios superior àquele valor tendem a já não apresentar o mesmo problema. Com base nesta afirmação, a CPPME entende, assim, uma vez mais, que o âmbito de aplicação do IVA – Regime de Caixa, definido pelo art. 1.º do Anexo ao Decreto-Lei 71/2013, de 30 de maio, deverá ser ampliado, sob pena de não se encontrarem empresas dispostas a aderir. Neste domínio, porém, devemos chamar a atenção para o facto de que, se, pelas razões apontadas *supra*, defendemos a ampliação do âmbito de aplicação do IVA – Regime de Caixa, não ignoramos, contudo, a necessidade de se tomarem medidas com vista a solucionar o problema das empresas onde a contabilidade continua a não existir ou não respeitar os parâmetros legais, atendendo ao facto de que uma empresa contabilisticamente organizada estará em melhores condições de cumprir as suas obrigações fiscais e, também, de enfrentar os desafios do mercado¹²¹.

Com o que foi dito, prevê-se a possibilidade de esta atitude de alguma desconfiança e dúvida perante a AT prejudicar a adesão das empresas ao IVA- Regime de Caixa. Daqui não se poderá concluir, porém, que se deve simplesmente desistir do levantamento do sigilo bancário, devendo, antes, apostar-se no esclarecimento e sensibilização dos sujeitos passivos que possam aderir ao IVA – Regime de Caixa, e à sociedade em geral, de forma a inculcar-lhes uma mudança de atitude e cultura fiscal, transmitindo a ideia de que «o estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever

¹¹⁹ No mesmo sentido, Sanches (2005, p.40): «(...) a verificação da conta bancária serve apenas para verificar a veracidade dessa declaração, pois os dados contidos na conta bancária só poderão acrescentar alguma coisa aos elementos já comunicados à Administração quando se tiverem verificado violações do dever de declarar».

¹²⁰ Vide nota de rodapé n.º109.

¹²¹ Sobre os benefícios de gestão proporcionados pela contabilidade, vide nota de rodapé n.º103.

fundamental de pagar impostos» (Nabais, 2005, p. 57). Num sistema jurídico em que a tributação se baseia em declarações prestadas pelos próprios sujeitos passivos, negar à AT o acesso aos dados bancários necessários à comprovação dessas declarações é, sobretudo, pôr em causa o princípio da igualdade no tratamento dos contribuintes¹²². Este problema reveste-se de uma particular importância em sede de IVA, onde a fraude e a evasão fiscais representaram, entre 2008 e 2010, em Portugal, uma perda estimada de 6.113, 5 milhões de Euros, como mostram os dados da Tabela 2.¹²³

Tabela 2: Estimativa da evasão e fraude fiscal no IVA em Portugal, entre 2008 e 2010

ANOS	IVA POTENCIAL	IVA RECEBIDO (Relatório OE 2010)	GAP (diferença)	Despesa Fiscal (receita perdida devido a isenções – Relatório OE 2010)	Fraude e Evasão Fiscal no IVA (estimativa)
	Milhões €	Milhões €	Milhões €	Milhões €	Milhões €
2008	14.204,4	13.871	333,4	132,2	201,2
2009	14.097,7	10.884,6	3.213,1	161,9	3.051,2
2010	14.310,4	11.271,8	3.038,6	177,5	2.861,1
SOMA	42.612,5	42.612,5	6.585,1	471,6	6.113,5

Fonte: Rosa (2010)

Face a estes números, o legislador nacional tem adotado medidas que poderão representar um contributo útil em sede de IVA – Regime de Caixa.

¹²² Segundo Nabais (1998, p.391), sem a fiscalização da AT acabam por se estabelecer «na prática, dois tipos de contribuintes: os que pagam os impostos determinados (com base) na lei (*maxime*, os trabalhadores dependentes) e os que pagam os impostos determinados, ao fim e ao cabo, com base no que eles desejam declarar (*maxime*, os profissionais liberais e as empresas)». Esta situação acaba por gerar um verdadeiro «*apartheid fiscal*» (Nabais, 2005, p. 71)

¹²³ Estes dados resultam da aplicação de um método de cálculo do *gap* entre IVA potencial e IVA recebido, desenvolvido num estudo da Reckon LL (disponível em WWW:<URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf>), aos dados constantes do Relatório do Orçamento de Estado para 2010 e a dados do INE, permitindo estimar os números da fraude e evasão fiscais em sede de IVA, em Portugal, no período 2008-2010. Na Tabela 2, é especialmente notório o aumento da diferença entre o IVA potencial e o IVA recebido, que, em 2010, atingiu os 3.038,6 milhões de euros, um valor quase dez vezes superior ao registado em 2008 (333,4 milhões de euros). Embora, no mesmo período, se tenha verificado um aumento de cerca de 40 milhões de euros na receita perdida devido a isenções, a verdade é que a maior parte das receitas de IVA não recebidas se podem atribuir, segundo estes dados, à fraude e evasão fiscais.

Uma dessas medidas foi a adoção da inversão do sujeito passivo, também conhecida como *reverse charge* ou reversão da dívida tributária, e definida como o mecanismo pelo qual o adquirente, através do ato de aquisição de determinados bens ou serviços, se torna o sujeito passivo do imposto (Palma, 2009, p. 212)¹²⁴, nos setores onde a fraude e evasão fiscais registavam maior incidência: desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis; construção civil em regime de empreitada e subempreitada; e direitos de emissão, reduções certificadas de emissão ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa (previstos, respetivamente, nas alíneas i) a l) do art. 2.º do CIVA¹²⁵). Tem-se entendido que este mecanismo serve o combate à fraude e evasão fiscais em setores onde este problema assume maiores proporções, e onde, a jusante da cadeia de distribuição, encontramos empresas menos organizadas em termos contabilísticos e cuja fiscalização tem maior custo ou menor eficácia, pelo que se justifica que a obrigação de liquidação do imposto seja atribuída ao destinatário adquirente, quando seja sujeito passivo de IVA. No entanto, em análise ao IVA – Regime de Caixa, Nicolae (2013, p. 88) também formula a hipótese de os sujeitos passivos enquadrados neste regime abusarem da figura da inversão do sujeito passivo, aplicando-a às operações tributáveis independentemente do cliente ser ou não sujeito passivo de IVA, de forma a que o Estado não venha a receber nenhum montante de imposto; exige-se, pois, uma especial atenção da AT no controlo destas operações.

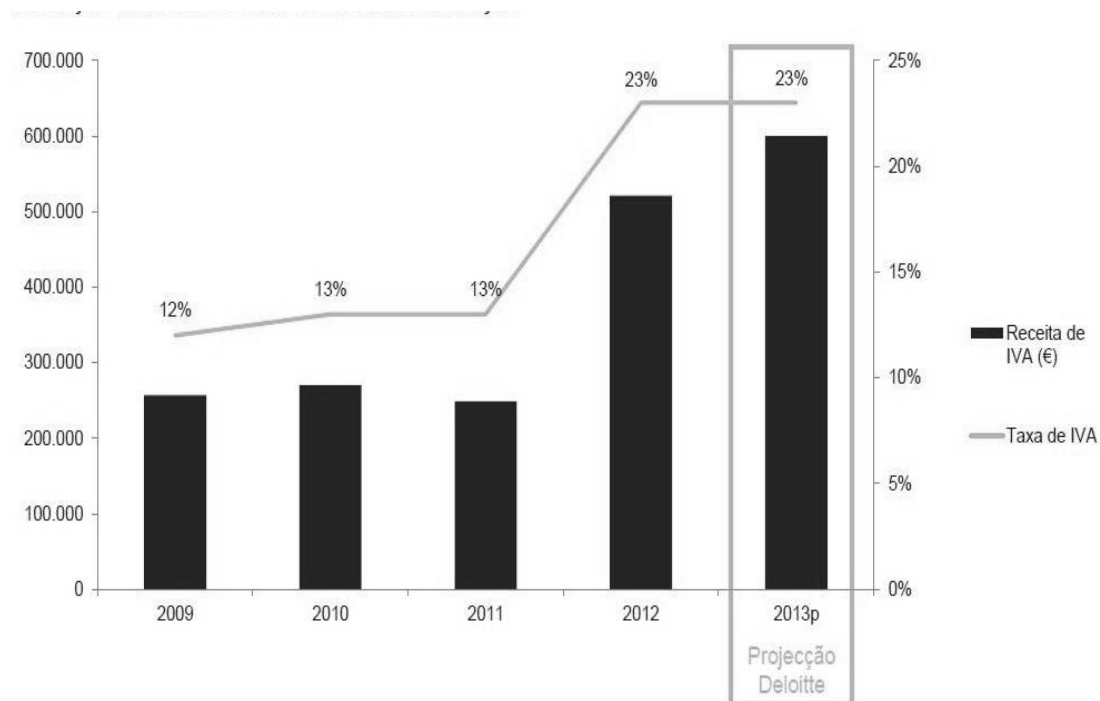
Num outro plano, e mais recentemente, o legislador português centrou-se no setor da restauração, reforçando o controlo da faturação (nomeadamente através da imposição da obrigatoriedade de utilização de um programa de faturação certificado, através da Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro) e incentivando os consumidores ao cumprimento do dever de solicitarem fatura, através da atribuição de um benefício fiscal que consiste numa dedução à coleta de 15% do IVA suportado neste setor em sede de IRS (art.º 66.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

¹²⁴ Nesta condição, o adquirente deve proceder à autoliquidação do IVA, deduzindo ao imposto faturado o montante em relação ao qual tenha direito à dedução; assim, se o adquirente tiver um direito à dedução integral, não terá que entregar IVA ao Estado, porque o IVA liquidado sobre o preço faturado (e que é por ele devido por haver lugar à reversão da dívida tributária) é igual ao montante de IVA dedutível (Pinto, 2011, p. 43).

¹²⁵ Ao nível comunitário, os casos em que os Estados-membros podem aplicar o *reverse charge* estão previstos no art.º 99º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (tendo sido originalmente introduzidos no art. 21.º da Sexta Diretiva pelo n.º7 do art.º 1.º da Diretiva n.º 2006/69/CE, de 24 de julho). Tendo-se mostrado eficaz em certos setores, como é o caso da construção civil, a Comissão Europeia, numa Comunicação de 2008 (documento COM (2008) 109 final, de 22 de fevereiro de 2008), chegou a analisar a possibilidade de aplicar o *reverse charge* com carácter generalizado, tendo concluído que tal medida traria graves problemas aos Estados-membros, podendo inclusive suscitar o nascimento de novos tipos de fraude.

Os resultados destas medidas foram notórios, como ilustram os dados da Figura 3, uma vez que, apesar de, desde 2012, a taxa de IVA aplicável à restauração estar no nível mais elevado de sempre, e num momento em que o rendimento disponível das famílias é inferior, em resultado da crise económica e financeira que o país atravessa, levando, assim, a um importante abrandamento no consumo, as receitas do IVA continuaram a aumentar, mesmo no ano de 2013.

Figura 3: Evolução das receitas e da taxa do IVA na restauração



Fonte: Deloitte (2013)¹²⁶

Ora, o aumento previsto para 2013, que se desliga dos efeitos diretos do aumento da taxa, deve ser interpretado como resultado do esforço de fiscalização e de consciencialização, tanto dos comerciantes, como dos consumidores, para a importância do dever de emitir faturas. Em sede de IVA - Regime de Caixa, estes dados prestam ainda um duplo contributo: por um lado, destacando a importância que a sensibilização dos sujeitos passivos e a fiscalização podem assumir na prevenção da fraude e da evasão fiscais; por outro, indiciando um dos motivos que poderá justificar a fraca adesão das empresas portuguesas a este

¹²⁶ Análise efetuada com base em dados do Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial “ Avaliação da situação económico-financeira específica e dos custos de contexto dos setores da hotelaria, restauração e similares”

regime.¹²⁷ Em relação a este último ponto, é motivo de alguma preocupação o facto de, num setor importante na economia nacional¹²⁸, abrangido pelo âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, os sujeitos passivos de IVA não revelarem interesse em exercer a opção pelo IVA – Regime de Caixa. Vimos, já, que, sendo a restauração, tal como o comércio, um setor onde se pratica, em regra, o pronto pagamento, a adesão ao IVA – Regime de Caixa não terá um impacto real nestas empresas. Porém, se defendemos a aplicação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado, não podemos ignorar que, precisamente por praticarem o pronto pagamento, são estas as empresas onde a associação da exigibilidade do IVA aos pagamentos e da sua dedução aos recebimentos faz mais sentido.¹²⁹

Ainda sobre a questão da fraude e da evasão fiscais, agora no contexto do próprio IVA – Regime de Caixa, a Comissão Europeia, no documento de trabalho que acompanha o Livro Verde sobre o Futuro do IVA¹³⁰, reconheceu algumas potencialidades deste regime na criação de mecanismos de combate à fraude e evasão fiscais, nomeadamente através de um sistema que permitisse que o IVA revertesse diretamente para os cofres do Estado, aquando do pagamento dos bens ou serviços pelo cliente, sempre que esse pagamento fosse feito através de cartão de crédito ou débito. Por outro lado, a Comissão também alertou para o facto de se criar uma situação propensa à fraude ou evasão fiscais, se, não sendo este regime aplicado numa base geral, se permitisse aos sujeitos passivos nele enquadrados a emissão de faturas cujo IVA liquidado não teria que ser pago imediatamente (porque a exigibilidade do imposto só se verificaria com o recebimento do preço), enquanto que os seus clientes, enquadrados no IVA – Regime Geral, poderiam desde logo, com base nessa fatura, exercer o direito à dedução. Além disso, a Comissão não deixou de notar, também, o facto de o IVA – Regime de Caixa ser permeável aos tipos de fraude já existentes no âmbito do IVA – Regime Geral.

¹²⁷ Embora não existam dados oficiais sobre esta matéria, António Domingues de Azevedo, Bastonário dos Técnicos Oficiais de Contas, declarou que, na primeira fase de adesão ao IVA – Regime de Caixa, que decorreu até 30 de setembro de 2013, estavam apenas inscritos 160 sujeitos passivos, o que «é muito pouco». Estas declarações tiveram lugar numa conferência promovida e publicada pela Acege Portugal: «Pagar a Horas, Fazer Crescer Portugal – Segunda Parte» [Registo Vídeo][Em linha]. Publicada a 6 de outubro de 2013 [Consult. 27 abr. 2014] Disponível em WWW: <URL: <https://www.youtube.com/watch?v=JtvB1PTBb-s>>.

¹²⁸ Segundo dados do INE (2014, p. 59), no universo das empresas não financeiras existentes em Portugal, que em 2012 era composto por 1.062 782 empresas, 83.103 pertenciam ao setor do alojamento, restauração e similares. Destas, apenas 3.718 tinham 10 ou mais pessoas remuneradas, demonstrando, assim, a predominância das microempresas.

¹²⁹ As resistências resultantes do levantamento do sigilo bancário, associadas aos dados do Gráfico 1, ao indiciarem o receio dos sujeitos passivos verem exposto o incumprimento das suas obrigações fiscais em sede de IVA, mostram-nos que a fraca adesão ao IVA – Regime de Caixa se pode prender com outras razões, que não deméritos do próprio regime. Esta questão, porém, exige um estudo mais completo, desenvolvido em proximidade com as empresas, que não nos foi possível efetuar no contexto da presente Dissertação.

¹³⁰ Documento SEC (2010) 1455 final, de 1 de dezembro de 2010.

Neste contexto, por exemplo, se um sujeito passivo enquadrado no IVA – Regime de Caixa pretendesse obter um reembolso indevido de IVA, poderia continuar a fazê-lo, bastando-lhe provar (ainda que por meio de documentos falsos) o pagamento dos bens ou serviços nos quais baseasse o seu direito à dedução. Se neste cenário considerássemos, ainda, a hipótese do fornecedor, ou de um operador fictício colocado numa fase anterior da cadeia de produção ou distribuição do bem ou serviço, não ter entregue ao Estado o IVA liquidado, estariam criadas as condições para o funcionamento de um esquema de fraude carrossel¹³¹, entre sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime de Caixa. Assim, deve reconhecer-se, à semelhança do que afirmou a Comissão Europeia, em 2010, que «the cash accounting system cannot be seen as an effective solution to major abuses such as carousel fraud», sendo necessária a adoção de medidas adicionais, nomeadamente ao nível do direito à dedução, de forma a vinculá-lo, em certa medida, ao pagamento do imposto pelo fornecedor.¹³²

Em conclusão, percebe-se que o IVA – Regime de Caixa, tal como o IVA – Regime Geral, não está imune ao fenómeno da fraude e evasão fiscais. Porém, a experiência adquirida no contexto do IVA – Regime Geral deverá servir de exemplo ao legislador, na criação dos mecanismos necessários à prevenção e combate a estas práticas, de forma a assegurar o regular cumprimento das exigências do princípio da neutralidade.

¹³¹ Para um esquema exemplificativo deste tipo de fraude em sede de IVA, *vide* Pereira (2005, p. 411).

¹³² Este mecanismo tinha já sido sugerido pela Comissão Europeia, numa Comunicação, em 2004 (documento COM (2004) 260 final, de 16 de abril de 2004).

Conclusão

Na presente Dissertação, propusemo-nos a analisar o IVA - Regime de Caixa, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, partindo da análise dos aspetos fundamentais do regime do IVA e das suas características enquanto imposto sobre a despesa.

Assim, tivemos a oportunidade de confirmar que o IVA, num quadro geral, é um imposto plurifásico, de pagamento fracionado, cuja coleta é calculada com recurso ao método de crédito de imposto. Deste modo, conjugando a dedução do IVA suportado a montante com a repercussão do imposto para a frente, o legislador conseguiu assegurar que, em regra, a carga fiscal seja suportada apenas pelo consumidor final, sobre quem o IVA incide como se de um imposto monofásico se tratasse.

A doutrina tem classificado o IVA como um imposto de taxa proporcional, (embora existam três taxas de IVA diferentes), estadual, de obrigação única e indireto, o que mereceu a nossa concordância; no entanto, não pudemos acompanhar a mesma doutrina, quando classifica o IVA como imposto sobre o consumo. Na realidade, tivemos a oportunidade de observar que o facto gerador do IVA é a entrega de bens ou a prestação de serviços (art.º 7.º do CIVA), e, consoante se trate do IVA – Regime Geral ou do IVA– Regime de Caixa, a sua exigibilidade se verifica no momento em que a fatura é emitida (art. 8.º do CIVA) ou aquando do pagamento (art. 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio). Assim, uma vez que em nenhum momento a lei faz depender o facto gerador ou a exigibilidade do imposto do ato de consumo, que pode até não se verificar (por ex., se o sujeito passivo doar o bem comprado) entendemos que o IVA deve ser considerado um imposto sobre a despesa/consumo.

Seguidamente, procedemos a uma análise do percurso evolutivo do IVA no quadro da União Europeia, através das suas diferentes fases. Neste percurso, percebemos os condicionamentos que os Estados-membros têm imposto ao desenvolvimento do sistema comum de IVA, no contexto do Mercado Comum, nomeadamente no que diz respeito à harmonização das taxas, essencial à implementação da tributação na origem. A nossa análise terminou com a Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro, que ainda se encontra em vigor, e cujo art.º 167.º-A prevê a possibilidade de os Estados-membros criarem, em atenção às especiais necessidades das PME, regimes optativos de IVA – Regime de Caixa.

Em Portugal, o IVA – Regime de Caixa foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, com um âmbito de aplicação limitado aos sujeitos passivos de IVA com volume anual de negócios não superior a 500.000 EUR. Neste novo regime, o facto gerador do imposto, facto de natureza jurídica ou material que provoca o nascimento da obrigação tributária, é a colocação dos bens à disposição dos adquirentes ou a prestação dos serviços, nos termos do art. 7.º, n.º 1 do CIVA; nesta sede, portanto, o IVA – Regime de Caixa, não difere do IVA – Regime Geral. As diferenças encontram-se, assim, ao nível da exigibilidade, momento a partir do qual a AT pode fazer valer a dívida fiscal contra o sujeito passivo; neste domínio, enquanto o CIVA consagra uma regra de exigibilidade baseada em faturas, sempre que haja lugar à sua emissão (art. 8.º, al. a) e b)), o IVA – Regime de Caixa baseia-se na regra dos pagamentos, de acordo com o art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio. Ora, perante estas regras, e partindo do conceito de IVA enquanto imposto sobre a despesa/consumo, pudemos concluir ser o IVA – Regime de Caixa mais congruente com os objetivos criadores do próprio imposto, uma vez que associa a sua exigibilidade, efetivamente, a um ato de despesa. Assim, encontramos aqui o primeiro argumento para defender a aplicação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado, reservando ao IVA – Regime Geral o quadro optativo, com todas as dificuldades que isso possa encerrar.

Em seguida, dirigimos a nossa análise para o princípio da neutralidade, fundamental em sede de IVA, nos termos do qual, a disciplina do imposto deverá ser conformada de modo a que, por causa dele, os agentes económicos não alterem o seu comportamento no mercado. Observamos, assim, que é com essa finalidade que o legislador criou o mecanismo de dedução do imposto suportado a montante, em conjugação com a repercussão do imposto para a frente, de modo a que a carga fiscal a incidir sobre o bem ou serviço tributado em sede de IVA seja a mesma, independentemente da extensão do seu circuito de produção ou distribuição (evitando, assim, que os agentes económicos procurem integrar estes circuitos de forma a diminuir a carga fiscal). A neutralidade que se pretende para o IVA é, também, a razão que justifica que os sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime Geral, mas cujos fornecedores se enquadrem no IVA – Regime de Caixa continuem a deduzir o IVA suportado nestes fornecimentos com base na fatura, enquanto que, nas relações entre sujeitos passivos enquadrados no IVA – Regime de Caixa, o direito à dedução só nasce depois do pagamento dos bens entregues ou dos serviços prestados.

Da mesma forma, pudemos concluir que foi, também, a preocupação com o cumprimento do princípio da neutralidade que levou à criação do próprio IVA – Regime de

Caixa. Este regime visa, como vimos, evitar a pressão excessiva que a entrega do IVA ao Estado, nos termos do IVA – Regime Geral, exerce sobre a tesouraria de muitas PME, colocando-as numa posição de desvantagem face às concorrentes no mercado. Assim, porque entendemos que o âmbito de aplicação atualmente previsto no Anexo ao Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, não enquadra todas as empresas suscetíveis de beneficiar das vantagens deste regime, encontramos na defesa do princípio da neutralidade mais um argumento que justifica a implementação do IVA – Regime de Caixa com carácter generalizado.

Finalmente, é ainda a defesa deste princípio, que deve conformar todo o regime do IVA, que justifica o combate à fraude e evasão fiscais, também elas práticas suscetíveis de colocar os sujeitos passivos que as praticam em condições de vantagem injustificada face aos concorrentes no mercado. Nesta sede, o legislador, que já previu, no Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, o levantamento do sigilo bancário dos sujeitos passivos que aderirem ao IVA – Regime de Caixa, de forma a verificar a veracidade de documentos de suporte de registos contabilísticos, deverá atuar em duas vertentes: por um lado, esclarecendo os sujeitos passivos sobre a importância deste mecanismo e do seu alcance, de forma a evitar que esta previsão funcione como desincentivo à adesão; por outro lado, mantendo-se atento a novos tipos de fraude que possam surgir, de forma a preveni-los e a combatê-los o mais eficazmente possível, em nome do princípio da igualdade dos contribuintes. O tema da fraude e evasão fiscais está em constante desenvolvimento e, em especial no que toca a novos tipos de fraude que possam surgir, e aos meios para os combater, devemos reconhecer que são matérias que fogem do alcance desta Dissertação, devendo ser desenvolvidas futuramente, com o contributo da experiência que, neste momento, se limita aos casos verificados em sede de IVA – Regime Geral.

Chegados aqui, e com a presente Dissertação, pensamos ter reunido argumentos suficientes para lançar de forma continuada o debate sobre as potencialidades que o IVA – Regime de Caixa pode representar, na construção de um sistema de IVA mais próximo à realidade das nossas empresas. Entendemos, também, que, sendo o princípio da neutralidade uma prioridade no regime jurídico do IVA, desde a Primeira Diretiva, todos os esforços deverão ser desenvolvidos para assegurar o seu cumprimento, e este novo regime – o IVA – Regime de Caixa - apresenta, neste domínio, características únicas que podem servir de base a uma verdadeira reforma do sistema comum de IVA, sempre no sentido do seu

aperfeiçoamento e da garantia dos princípios constitucionais, como sejam, entre outros, o da igualdade e o da equidade.

Bibliografia

- AUJEAN, Michel – Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*. [S.l.]. ISSN 0928-2750. Vol. 21. nº3 (2012), p. 134-143.
- AZEVEDO, Maria Eduarda (2012a) – O Segredo Bancário e a Fiscalidade na Ordem Jurídica Portuguesa. *Lusíada. Direito*. Lisboa. ISSN 2182-4118. Série II, nº 10 (2012), p. 213-236.
- AZEVEDO, Maria Eduarda (2012b) – o Segredo Bancário e a Fiscalidade: A Perspectiva Portuguesa. *Ciência e Técnica Fiscal*. [S.l.]. ISSN 0870-340x. Nº 428 (2012), p. 11-72.
- CAMPOS, Diogo Leite de, [et al.] – *Sigilo Bancário*. 1.^a ed. Lisboa: Edições Cosmos, 1997. ISBN 972-762-037-X.
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*. [S.l.]. Vislis Editores, 2000. ISBN 972-52-0160-4.
- CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I, 4.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1462-8.
- CARQUEJA, Hernâni O. – Teoria da Contabilidade. *Revista Portuguesa de Contabilidade*. Porto. ISSN 2182-2042. Vol. I, nº002 (2011), p.293-324.
- CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, Direcção-Geral dos Impostos – *Sistema Fiscal Português*. [S.l.]: [s.n]. 1997. ISBN 972-653-148-9.
- CORREIA, Arlindo – O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. *Seqüência*. [Em Linha] N.º 31 (1995), p. 42-53. [Consult. 19 de novembro de 2013] Disponível em WWW: <URL: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15773>>
- CRUZ, José Neves – *Economia e Política: Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. ISBN 978-972-32-1583-0.
- DELOITTE – *Orçamento do Estado 2014. IRS. IRC. IVA*. [Em linha] 2013. [Consult. 7 jun. 2014] Disponível em WWW: <URL: <https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/OE14/Or%C3%A7amento%20do%20Estado%202014%20Analises%20e%20Perspectivas%20Out2013.pdf>>

- DOESUM, Ad van; NORDEN, Gert Jan van – The Right to Deduct Under EU VAT. *International VAT Monitor*. ISSN 0925-0832. Vol. 22, nº 5 (2011), p. 323-329
- FAVEIRO, Vítor António Duarte - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Vol.I. [S.l.] Coimbra Editora, 1984.
- FERIA, Rita de la – The 2011 Communication on the Future of VAT: harnessing the economic crisis for EU VAT reform. *British Tax Review*. [S.l.] ISSN 0007-1870. No 2 (2012), p. 119-134.
- FERREIRA, Rogério Fernandes – IVA Insustentável. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. [S.l.]. ISSN 1646-9127. Ano 1, nº4 (2009), p. 99-106.
- GALLO, Salvatore – *Manuale Pratico di Diritto Tributario*. 1.^aed. [S.l.] CEDAM, 1997. ISBN 88-13-20100-1.
- GOMES, Fabio Luiz – *Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os Impostos sobre o Consumo no Mercosul*. Curitiba: Juruá Editora, 2006. ISBN 85-362-1246-2.
- GOMES, Noel – Breve Reflexões sobre a Derrogação do Segredo Bancário por Razões Fiscais; AMORIM, José Campos (coord.) - *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 2010. ISBN 978-972-788-375-2. p. 81-106.
- GOMES, Nuno de Sá – *Manual de Direito Fiscal*. [S.l.] Rei dos Livros, 2003. ISBN 972-51-1039-0
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – *Empresas em Portugal 2012*. [Em linha.] 2014. [Consult. 27 de maio de 2014] Disponível em WWW: <URL: xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=210758098&PUBLICACOEStema=55579&PUBLICACOESmodo=2>
- KENDALL, Keith – Using Destination and Origin Principles in Developing VAT Legislation. *Tax Notes International*. [S.l.] Vol. 42, nº 11 (2006), p. 983-996.
- KRUSE, Dr. Heinrich Wilhelm – *Derecho Tributario: Parte general*. Introd. Perfecto Yebra Martul-Ortega; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega e Miguel Izquierdo Macías-Picavea. 3.^a ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. D.L.1978. ISBN 84-7130-257-8.
- LOPES, Cidália M. Mota - *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas*. [S.l.] Vida Económica, 1999. ISBN 97288307-89-6.

- LOPES, Cidália M. Mota – A minimização dos custos de cumprimento em Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA: análise comparada de experiências internacionais. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. [S.l.] ISSN 1646-9127. Ano 5, nº1(2012)
- LUMBRALES, Nuno B. M., e MACHADO, Paula Braz - Inexistência de responsabilidade contraordenacional pela entrega tardia de IVA não recebido – a jurisprudência do STA e do TCA Sul. *Fiscalidade*. Lisboa. ISSN 0874-7326. Nº 34 (2008), p. 107-116.
- MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da - *Curso de Direito Tributário*. [S.l.] Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1764-3.
- MARTINEZ, Pedro Soares – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1983.
- MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui – *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo I, 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1822-0
- MUÑOZ, Yolanda Martinez – El principio de neutralidade en el IVA en la doctrina del TJCE. *Revista Española de Derecho Financiero*. Navarra. ISSN 0210-8461. Nº 145 (2010), p. 145-192.
- NABAIS, José Casalta – *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Edições Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4377-7.
- NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. ISBN 972-40-1115-1.
- NABAIS, José Casalta - *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*. 1.^a ed. [S.l.] Edições Almedina, 2005. ISBN 972-40-2502-0.
- NEVES, Filipe Duarte - *Código do IVA – Comentado e Anotado*. Porto: Vida Económica, 2010. ISBN 978-972-788-346-2.
- NICOLAE, Ecobici - Who benefits from the VAT cash accounting system in Romania as of January 1, 2013?. *Annals of the “Constantin Brancusi” University of Targu Jiu, Economy Series* [Em linha]. Issue 1 (2013), p. 88-91. [Consult.19 dez. 2013]. Disponível em WWW: <URL: http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2013-01/11_Ecobici%20Nicolae.pdf>
- OGLEY, Adrian - *Principles of Value Added Tax*. [S.l.] Interfisc Publishing, 1998. ISBN 0-9520442-1-8.

- PALMA, Clotilde – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. [S.l.] ISSN 1646-9127. Ano 1, nº4 (2009)
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina, 2005. ISBN 9724026035.
- PINTO, Miguel Silva - Harmonização do IVA na União Europeia – Um Instrumento ou Um Obstáculo Para o Bom Funcionamento do Mercado Interno? . *Ciência e Técnica Fiscal*. [S.l.]. ISSN 0870-340x. Nº 427 (2011), p. 11-72.
- PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada – *Direito Fiscal*. 5ª ed. [S.l.]: Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4792-8.
- PORTUGAL. Ministério das Finanças. Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal – *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. [Em linha]. Lisboa: Ministério das Finanças, 1996. Disponível em WWW: <URL: http://purl.sgmf.pt/COL-MF0028/1/COL-MF0028_pdf/ReformaFiscal.pdf>
- ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 4.ª ed. [S.l.]: Coimbra Editora, 2011. ISBN 978-972-32-1914-2
- ROSA, Eugénio – *OE 2010 – A Evasão e a Fraude Fiscal em Portugal Explicam mais de 3.000 Milhões de Euros do défice de 2009, e não vai diminuir em 2010*. [Em linha] 2010. [Consult. 7 jun. 2014] Disponível em WWW: <URL: <http://www.eugeniorosa.com/Sites/eugeniorosa.com/Documentos/2009/8-2010-OE2010-Evasao-fraude-injustica-fiscal.pdf>>
- SANCHES, J. L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. 3.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1511-3.
- SANCHES, J.L. Saldanha – Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspetiva funcional. *Fiscalidade*. Lisboa. ISSN 0874-7326. Nº21 (2005)
- SANCHES, Saldanha – *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. [S.l.] Coimbra Editora, 2000. ISBN 972-32-0953-5.
- SANTOS, Albano - *Teoria Fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. ISBN 972-8726-23-6.

- SANTOS, António Carlos - The European Common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. [S.l.]. ISSN 1646-9127. Ano 1, nº3 (2008), p. 59-76.
- SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico – A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre a transparência e a protecção do sigilo fiscal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. [S.l.] ISSN 1646-9127. Ano 5, nº4 (2013)
- TAIT, Alan A. - *Value Added Tax, International Practice and Problems*. Reimpressão. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1991. ISBN 1-55775-012-2.
- TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a ed. [S.l.]: Edições Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4155-1
- TERRA, Ben; WATTEL, Peter – *European Tax Law*. 3rd ed. [S.l.] Kluwer Law International, 2008. ISBN 90-411-9868-7.
- TURNIER, William J. - Accomodating to the small business problem under a VAT. *Tax Lawyer*. [Em linha] Vol.47, n.º4, (1993-1994) p. 963-986. [Consult.11 dez. 2013]. Disponível em [WWW: <URL: http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/txlr47&div=53&g_sent=1&collection=journals#973>](http://www.heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/txlr47&div=53&g_sent=1&collection=journals#973)

Bases de Dados Consultadas

DIÁRIO DA REPÚBLICA ELETRÓNICO¹³³ [Em linha] Atualização diária. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dre.pt>>

PORTAL DAS FINANÇAS¹³⁴. [Em linha] Atualização Diária. Disponível em WWW: <URL: [http:// www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)>

EUR-LEX: Acesso ao Direito da União Europeia¹³⁵. [Em linha] Atualização Diária. Disponível em WWW: <URL: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pt>>

¹³³ Para consulta das Leis e Decretos-Lei citados ao longo da presente Dissertação.

¹³⁴ Para consulta dos Códigos Fiscais e Ofícios Circulados citados ao longo da presente Dissertação.

¹³⁵ Para consulta das Decisões, Diretivas e Regulamentos do Conselho, bem como das Recomendações e Comunicações da Comissão Europeia citadas ao longo da presente Dissertação.