

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Ana Carolina de Azevedo Venâncio

**ADMINISTRAÇÃO PRIVADA DE IMPOSTOS E A SUA  
CONCRETIZAÇÃO NO IVA:  
PECULIARIDADES NA SUJEIÇÃO PASSIVA**

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses orientada  
pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras Francisco e apresentada  
à Faculdade de Direito da Universidade Coimbra

Outubro de 2020

Ana Carolina de Azevedo Venâncio

**Administração Privada de Impostos e a sua concretização no  
IVA:**

Peculiaridades na Sujeição Passiva

*Private Administration of Taxes and its realization in VAT:*

*Peculiarities in Passive Subjection*

Dissertação apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade de Coimbra no âmbito  
do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente  
ao grau de Mestre) na Área de Especialização  
em Ciências Jurídico-Forenses

**Orientadora:** Maria Matilde Costa Lavouras Francisco

**Coimbra, 2020**

## **Agradecimentos**

*À minha orientadora, Professora Doutora Maria Matilde Lavouras, pelos conhecimentos transmitidos.*

*À Professora Natália de Almeida Moreno, pela disponibilidade, auxílio e compreensão dispensados.*

*Aos meus pais, irmão, tios e avós, pela educação, formação e apoio incondicional que me deram ao longo de todos estes anos.*

*À memória dos meus avós paternos, por todos os princípios e conselhos transmitidos, nunca serão esquecidos.*

*A todas as minhas colegas e amigas que Coimbra me permitiu conhecer, pelos momentos memoráveis.*

## Resumo

Do dever fundamental de pagar impostos emerge um conjunto de problemáticas, das quais, ao nosso estudo releva o fenómeno da administração privada de impostos e a sua concretização no IVA, enquanto imposto complexo, pragmático e de matriz comunitária.

Neste panorama relacional prático-jurídico, os seus preconizadores – os sujeitos passivos - têm sido, concomitantemente, os verdadeiros responsáveis pela sua administração (privada), assumindo assim, um papel de relevo, nesta matéria.

Esta administração revela-se mais evidente e intensa no IVA e é operada, por intermédio de situações fáctico-jurídicas, das quais se podem apontar e se nos merece apreço, neste estudo académico: o exercício de direito(s) do sujeito passivo, o mecanismo *reverse charge*, a responsabilidade solidária e o sujeito passivo enquanto administrador efetivo do imposto.

Por consequência, esta problemática coloca em relevo debilidades nos sistemas fiscais?!

**Palavras-chave:** IVA, Harmonização fiscal, Sujeito Passivo, Direito de Dedução, *Reverse Charge*, Responsabilidade Solidária, Administração Privada.

## **Abstract**

From the fundamental duty to pay taxes, a set of problematics emerges, of which, in our study, the phenomenon of private tax administration and its realization in VAT is highlighted, as a complex, pragmatic and community-based tax.

In this practical-legal relational panorama, its agents - the passive subjects - have, at the same time, been truly responsible for their (private) administration, thus assuming an important role in this matter.

This administration proves to be more evident and intense in VAT and is operated, through factual-legal situations, which can be pointed out and deserved in this academic study: the exercise of passive subject's rights, the reverse charge mechanism, joint responsibility and the passive subject as an effective tax administrator.

Consequently, this problematic highlights weaknesses in tax systems?!

**Keywords:** VAT, Tax Harmonization, Passive Subject, Right to Deduct, Reverse Charge, The joint and several liability rules, Private Administration.

## **Siglas e Abreviaturas**

Ac. – Acórdão

AF – Administração Fiscal

Al. – Alínea

Als. - Alíneas

Art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDTs – Convenções de Dupla Tributação

CEE - Comunidade Económica Europeia

Cfr. – Conforme

CIEC – Código dos Impostos Especiais do Consumo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

Ed. – Edição

Ibidem – De acordo com o acima referido autor e obra

IEC – Imposto Especial de consumo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISV – Imposto sobre Veículos

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

L. - Lei

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

N.ºs - Números

Pág. – Página

Págs. – Páginas

Proc. – Processo

Procs. – Processos

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RGCO – Regime das Contraordenações

Séc. - Século

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo Sul

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VAT – *Value Added Tax*

# Índice

Agradecimentos .....	2
Resumo.....	3
Abstract .....	4
Siglas e Abreviaturas .....	5
Nota Prévia.....	8
Introdução .....	9
Capítulo I - Da génese do IVA.....	10
1.1 Da Economia Capitalista.....	10
1.2 A Economia de Mercado.....	12
1.3 Do Mercado ao IVA.....	17
1.3.1 Contexto Internacional .....	17
1.3.2 Caso Europeu (No seio da União Europeia) .....	18
1.3.3 Caso Português.....	20
1.3.4 Da necessidade de harmonizar .....	21
Capítulo II - Sujeito Passivo (em sede de IVA) .....	27
2.1 Quem é o sujeito passivo no IVA?.....	27
2.1.1 Enquadramento legislativo.....	27
2.1.1.1 Alterações (pertinentes) ao art.º 2.º do CIVA .....	31
2.1.1.2 Incidência Objetiva e Isenções .....	33
2.1.2 Enquadramento doutrinal .....	34
2.1.2.1 Critérios da independência e continuidade.....	35
2.1.2.2 Noção de empresa .....	36
Capítulo III.....	38
Administração Privada de Impostos e a sua concretização no IVA: peculiaridades na sujeição passiva.....	38
3.1 O sujeito passivo tem direito(s)?.....	38
3.2 Questão das operações <i>reverse charge</i> .....	45
3.3 A Responsabilidade Solidária .....	51
3.4 O sujeito passivo é o próprio administrador do imposto?!.....	57
Conclusão.....	64
Bibliografia .....	67
Jurisprudência .....	71
Outras Fontes Consultadas:.....	73

## **Nota Prévia**

Este estudo académico assenta fundamentalmente no fenómeno da administração privada no IVA, concretizada pelos seus sujeitos passivos.

Pelo que, em sede de delimitação negativa dir-se-á que não se pretende um estudo intensivo dos regimes concretamente aplicáveis ao IVA, como é o caso das isenções, das taxas reduzida, intermédia e normal e, respetiva classificação e associação dos produtos às mesmas, regime do RITI e outros diplomas conexos, e no caso de outros impostos sobre o consumo, os IEC e o imposto sobre veículos ISV ou outros impostos como o IRS, IRC e IMI, pelo que o cotejo e mera referência cinge-se a particulares situações jurídico-concretas, quando comparadas com o IVA.

Tal como matérias extensivas acerca dos sistemas económicos e suas racionalidades, evolução legislativa e factual no que concerne ao imposto em análise nos contextos internacional, europeu e português e, sua consecutiva harmonização histórico-concreta, no seio da União Europeia; ou do processo de execução fiscal e a figura da reversão; não se vislumbrando também aqui um tratamento exaustivo e pormenorizado destas matérias.

Relevando-se que todas as referências que se alude visam um termo de pertinência ao tema proposto.

## Introdução

O tema que se nos propomos apresentar prende-se com o fenómeno da administração privada de impostos e a sua concretização no IVA, que se nos remete, inevitavelmente, para a temática da incidência subjetiva e suas particularidades neste imposto. Justificando-se tal estudo, pela complexidade e transcendência que o imposto vem assumindo no plano das relações prático-jurídicas.

Liminarmente, procederemos a uma contextualização *ratio*-histórica/cultural de alguns dos fatores, que na nossa perspetiva, foram determinantes para a criação e consecutiva consolidação deste imposto, no quadro europeu. Da génese do IVA ao mercado, não olvidando a harmonização fiscal premente em matéria de IVA na construção do projeto europeu, presente no capítulo I.

Pretenderemos neste estudo académico, estabelecer uma ordem lógica de ideias que permita aferir a importância do sujeito passivo de IVA e a sua individualidade quer enquanto imposto sobre o consumo, quer pelos seus preconizadores que, por intermédio das suas obrigações, o efetivam, começando, deste modo, por um desenlace legal passando para um doutrinal da figura do sujeito passivo, no capítulo II.

Neste encadeamento, o dever fundamental de pagar impostos ascende uma problemática em torno da sujeição passiva (principalmente no IVA), da qual podemos demarcar algumas situações curiosas às quais adjetivamos de peculiares: do(s) direito(s) do sujeito passivo à questão do mecanismo *reverse charge*, passando pela responsabilidade solidária e pelo sujeito passivo enquanto administrador (de facto) do imposto, são as situações categóricas que merecerão explicitação jurídico-concreto, no capítulo III.

Destarte, o carácter eminentemente prático deste imposto e a sua eficácia, enquanto meio para a arrecadação de receitas pelos Estados-Membros coloca, ainda assim, em evidência algumas debilidades sistémicas pelas quais os sistemas fiscais vêm-se debatendo, mas que, indubitavelmente, caracteriza o IVA, num quadro fiscal, como um imposto indireto, sobre o consumo, de obrigação única, plurifásico, não cumulativo, neutro, de matriz comunitária e ímpar (entre os demais impostos), ao qual não dispensa uma administração (intensa), ainda que privada!

## Capítulo I - Da génese do IVA

Não raras vezes, tendemos a assumir o presente olvidando o passado, neste sentido incumbimo-nos, neste capítulo, a tarefa de identificar, muito sinteticamente<sup>1</sup>, os alicerces mais relevantes que (na nossa ótica) estiveram na génese do imposto sobre o valor acrescentado (doravante IVA).

Para compreendermos a natureza e o “êxito” do imposto em análise, teremos, indubitavelmente, de atender a algumas considerações preliminares: a primeira consigna-se na evolução do pensamento económico<sup>2</sup>, que permitiu o favorecimento e o desenlace histórico de certos modelos económicos, entre eles o que se nos ocupará este capítulo- economia de mercado- e, a segunda, que inexoravelmente está intrínseca à primeira, prende-se com a problematicidade da racionalidade inerente ao Estado enquanto operador económico em seu relacionamento com o Mercado, que se traduzirá na forma como são articulados os elementos ou pressupostos jurídico-económicos que a sustentam.<sup>3</sup> Ora vejamos:

### 1.1 Da Economia Capitalista

Desde a superação do mercantilismo<sup>4</sup> que se tem assistido à proliferação de teorias económicas liberais, cuja racionalidade esteve na base da formação de um sistema económico, assente, fundamentalmente, nos princípios da livre iniciativa privada e no direito à propriedade, o capitalismo.

---

<sup>1</sup> Por razões de ordem estrutural e de limitações intrínsecas aos trabalhos académicos desta espécie.

<sup>2</sup> Esta evolução foi preconizada por autores, dos quais se destaca, Adam Smith, John Keynes, Jean- Baptiste Say, John Stuart Mill, David Ricardo, Karl Marx, entre outros autores.

<sup>3</sup> Por sistema entende-se a existência “*de uma articulação relativamente estável entre os quadros (ou nas proporções dos elementos que a compõem); verificando-se a passagem para outro sistema quando passa a prevalecer um outro equilíbrio entre os elementos básicos a considerar.*”- cfr. Manuel Carlos Lopes Porto, *Economia: um texto introdutório*, Almedina, 2014, 4.<sup>a</sup> Edição, pág. 73.

<sup>4</sup> Foi uma doutrina económica que vigorou entre os séculos XV e XVIII que se postulava por um conjunto de ideias político-económicas, que assentavam, fundamentalmente, na adoção de medidas protecionistas praticáveis pelos Estados. - cfr. Mark Blaug, *História do Pensamento Económico*, Vol. I- págs. 43 a 72.

Tal modelo é, na sua essência, alicerçado por um elemento nuclear a ter em conta, o capital.<sup>5</sup> Neste sentido, a forma como o “*operativo capital e as suas respectivas acumulação, transformação, (re)conversão, retroalimentação e expansão*”<sup>6</sup> define e individualiza este sistema económico em relação aos restantes.

No tema que se nos ocupa, importa explicar, resumidamente, que a afluência de uma economia como a capitalista só seria concretizável com uma política menos interventiva por parte do Estado e por um conjunto de leis próprias<sup>7</sup>, conferindo aos agentes económicos personificados em empresas<sup>8</sup> a faculdade de mover-se livremente no mercado, postulados por prerrogativas de livre iniciativa e por interesses próprios, que na linha do vulto economista Adam Smith essa regulação seria através de uma “mão invisível”. Ou todos nos lembramos da célebre expressão metafórica que Aníbal Almeida recorreu para personificar o estado: “*trata-se, sim, de um parente ou vizinho felizmente afastado.*”<sup>9</sup> Por sua vez, este autor vai mais longe e afirma que a presença do Estado no quadro económico revela-se um “*mal necessário*” e que o mesmo para além de consumidor é esbanjador por natureza.

Nesta linha de raciocínio, se o próprio Estado enquanto agente económico<sup>10</sup> é o maior esbanjador, porquê, concentrar nas suas mãos os fatores económicos que colocam em marcha uma economia? Ora, talvez por razões ideológicas, mas não nos atrevemos a descrevê-las, podendo mesmo correr o risco de anular a abordagem científica que nos propusemos apresentar e, além disso, alguns autores encarregaram-se dessa tarefa de forma distinta.<sup>11</sup> Isto não significa, portanto, que o Estado não deva ter um papel no contexto económico, até porque “*O Estado tem as suas finanças (...) precisa de fazer despesas com a produção dos bens.*”<sup>12</sup> ou na perspetiva de Milton Friedman a função do Estado é

---

<sup>5</sup> Fala-se aqui de capital em sentido amplo, enquanto fator de produção e enquanto fator de obtenção de lucro. Adam Smith na sua obra *Da Riqueza das Nações*, Livro II distinguiu este meio, em capital circulante e capital fixo; e Natália de Almeida Moreno, Conferência *O Retorno do Estado Interventor*, Slide 40.

<sup>6</sup> Natália de Almeida Moreno, Conferência *O Retorno do Estado Interventor*, Slide 38.

<sup>7</sup> “*(...) sistema regido por leis próprias, de acordo com as quais poderiam fazer-se os cálculos e predições dos acontecimentos.*” António José Avelãs Nunes, *Noção e objeto da Economia Política*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXXVII, 1994, Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, Coimbra, pág. 205.

<sup>8</sup> Fala-se aqui de empresas em sentido amplo.

<sup>9</sup> *Sobre o Estado e o Poder, A Economia e a Política*, Almedina, pág. 13.

<sup>10</sup> E no próprio exercício das suas funções.

<sup>11</sup> Pense-se por exemplo, em Milton Friedman, *Capitalismo e Liberdade*, tradutor Jaime Araújo, Lisboa, 2018, Conjuntura Atual Editora ou numa perspetiva oposta: Karl Marx, *Capital*.

<sup>12</sup> José Joaquim Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, pág. 19.

“essencial como fórum para estabelecer «as regras do jogo» e como árbitro para interpretar e fazer cumprir as regras estabelecidas”<sup>13</sup>.

O que aqui se preconiza em conformidade com o que se expôs *supra* é que o seu distanciamento proporcionou “a entrada em cena” de outros agentes económicos, os privados, que como já se constatou: “*O esforço natural de cada indivíduo para melhorar a sua condição, se não for restringido, resultará na prosperidade da sociedade.*”<sup>14</sup>. Como veremos no ponto 1.2., as regras estabelecidas que Friedman invoca são as regras e princípios universais orientadoras de uma economia de mercado.

Inevitavelmente, esta abertura do espaço económico propiciou uma autonomização e independência dos privados, atribuindo aos particulares um papel central, enquanto operadores e agentes no panorama económico, marcando, assim, uma mudança tendencial do paradigma: a administração privada, que terá uma concretização autónoma e logicamente aplicável ao tema em análise no Capítulo III.

Por sua vez, estes fatores foram determinantes para a consolidação do sistema económico analisado, com as características que conhecemos atualmente.

Note-se que estas premissas de livre iniciativa e de mercado livre revelam-se imprescindíveis para a criação de um dos alicerces da CEE que veremos com mais detalhe nos pontos 1.3.2 e 1.4. desta dissertação.

Após esta explanação dos pressupostos característicos de um sistema capitalista e que constituem a base de um conjunto de modelos que se edificaram pelo globo, debruçarmos-emos por um em particular: a economia de mercado.

## **1.2 A Economia de Mercado**

No ponto precedente abordámos, quase num epítome, as linhas estruturantes do capitalismo. Neste ponto tentaremos escrutinar com mais detalhe as linhas orientadoras e

---

<sup>13</sup> Milton Friedman, *Capitalismo e Liberdade*, tradutor Jaime Araújo, Lisboa, 2018, Conjuntura Atual Editora, pág. 42.

<sup>14</sup> Aníbal Almeida, *Sobre o Estado e o Poder, A Economia e a Política*, Almedina, pág.12 apud Smith 1921, *Index*, s.voc. ‘Industry’, pág. 221 I, e Livro II, cap. III, ‘On the accumulation of capital’, pág. 142 II.

próprias da economia de mercado. Começemos por uma discussão doutrinária acerca da (dis)similitude em relação ao capitalismo e à economia de mercado.

Epistemologicamente, a economia de mercado não se reduz ao capitalismo... Todavia, alguns autores reconduzem a primeira à segunda e vice versa -Pense-se em Marx por exemplo, que nas críticas que apresentou ao sistema, não fazia uma distinção, ainda que implícita, ao sistema capitalista da economia de mercado “(...) *punha no mesmo saco mercado e capitalismo.*”<sup>1516</sup> - Porém, há outros autores que contrariam esta tese e defendem que a sua separação material prende-se, essencialmente, por razões históricas<sup>17</sup>: “*Serão capitalismo e economia de mercado sinónimos? (...) Assimilar capitalismo e mercado advém de uma posição abusivamente dogmática que não faz justiça à riqueza das experiências históricas de mercado.*”<sup>1819</sup>.

Nesta sequência, também há quem afirme que “*O mercado é a pedra toque das economias capitalistas. (...) o mercado é o único mecanismo racional de afetação de recursos e também o único instrumento com base no qual se podem analisar e explicar não só os fenómenos económicos, mas também os fenómenos sociais.*”<sup>20</sup>. Aqui compreendemos não uma tradução de uma figura com a outra, mas tão só a consideração de que este modelo se revelar o “mais adequado” (na ótica deste autor e em linha doutrinária com os marginalistas) no âmbito de um sistema capitalista: “*(...) o mercado resolve espontânea e naturalmente, da única forma racional (e justa)*”.<sup>21</sup>

Passemos agora para uma análise mais reflexiva acerca do tema que sugerimos apresentar, começando por uma noção prévia de mercado<sup>22</sup> e de economia de mercado. A primeira figura traduz-se numa instituição em que ocorrem: “*transações onerosas, sinalagmáticas e não co-ativas, a partir das quais são distribuídos e alocados recursos*

---

<sup>15</sup> Roger Guernerie, *A economia de mercado*, Instituto PIAGET, pág. 30.

<sup>16</sup> A própria ala liberal, no seu grande grosso ia ao encontro desta perspetiva: “*sem possibilidade de vender ou de comprar a empresa, não há qualquer mercado!*”- Ibidem, pág. 31.

<sup>17</sup> A este propósito, António Avelãs Nunes in *Noção e Objeto da Economia Política*, explica que o capitalismo como sistema produtivo nasce em contraposição de uma velha sociedade feudal, “*(...) fazendo caminho à custa da transformação e da destruição desta.*”- pág. 202 e 203.

<sup>18</sup> Ibidem, pág. 31.

<sup>19</sup> Talvez seria o mesmo que assimilar socialismo a comunismo!

<sup>20</sup> António Avelãs Nunes, *Reflexão sobre a Economia Política, recordando a Lição do Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XCIV, Tomo I, Coimbra, 2018, pág. 8.

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> Etimologicamente esta palavra remete para um espaço ou um conjunto de espaços que formam “o mercado”, mas aqui o que se pretende é situá-la num quadro jurídico-económico e não literal.

*escassos*”<sup>23</sup>, enquanto a segunda objetiva-se na “*centralidade das trocas e transações, que passam, assim, a constituir a razão e o objetivo das intencionais ações económicas humanas, especial e particularmente dirigidas à entrega e aquisição de tais recursos escassos por intermédio do mercado.*”<sup>24</sup>. Ora, das propostas sugeridas podemos salientar os termos “transações onerosas” e “troca e transações; entrega e aquisição”. Como veremos *infra* a articulação destes conceitos, num quadro institucionalmente económico, está diretamente refletida na base da incidência objetiva do IVA, mas acima de tudo conferirá o fundamento material da sua criação e sucessivo campo de aplicação.

No entanto, este modelo é manifestamente complexo e, como tal, carece de uma explicitação mais descritiva e concreta. O mercado rege-se pelas chamadas leis de mercado, leis essas que se resumem à lei da oferta, à lei da procura e à lei da oferta e da procura.<sup>25</sup> Mas esta herança deixada pelos subjetivistas-marginalistas não é assim tão redutora, precisa de uma contextualização histórico-concreta. Vejamos: as chamadas leis de mercado são resultado de alguns contributos de estudiosos, dos quais se destaca o francês Jean-Baptiste Say, que rejeitando algumas teorias dos clássicos, entre elas a ideia de conflitualidade de classes ou a conceção dos fatores de produção, avança a teoria dos três fatores de produção, que por sua vez, pretende explicar a “(...) *teoria da distribuição do rendimento como a teoria da formação dos preços dos fatores de produção, em função do jogo da oferta e da procura nos respetivos mercados.*”<sup>26</sup> Say prescreve ainda que: “(...) *as relações de produção são desencadeadas pelo empresário, que vai comprar os ‘serviços produtivos’ fornecidos pela natureza, pelo trabalho e pelo capital, pagando os seus titulares o preço que se fixar no mercado de cada um deles.*”<sup>27</sup> Vislumbra-mos, aqui, a perceção de uma lógica de mercado mais aproximada com a que reconhecemos no plano atual.

Nesta sequência, analisaremos estas leis de mercado sem atender a considerações demasiado profundas. Como explicam os manuais de Economia Política, o preço forma-se em função da oferta e da procura existentes no mercado. A *ratio* oferta/procura funciona da

---

<sup>23</sup> Natália de Almeida Moreno, Conferência *O Retorno do Estado Interventor*, Slide 37.

<sup>24</sup> *Ibidem*, Slide 38.

<sup>25</sup> Para um estudo mais elucidativo e rigoroso sobre as leis de mercado analise-se: Manuel Carlos Lopes Porto, *Economia: um texto introdutório*, Almedina, 2014, 4.ª Edição, Capítulos III, IV e V; José Luís Caramelo Gomes, *Lições de Direito da Concorrência*, Almedina, pág. 32 e seguintes.

<sup>26</sup> António José Avelãs Nunes, *Noção e objeto da Economia Política*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXXVII, 1994, Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, Coimbra, pág. 228.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

seguinte forma: “(...) o preço é função da procura e da oferta (da procura e da oferta globais), aumentando quando aumenta a procura ou diminui a oferta, e diminuindo quando a procura diminui ou a oferta aumenta. Enquanto na lei da procura se vê como a quantidade procurada (variável dependente) varia em função do preço (variável independente) e na lei da oferta como a quantidade oferecida (variável dependente) varia também em função do preço...”<sup>28</sup> Constata-se pelo exposto, que o preço assume aqui, uma função influenciadora, de condutas e comportamentos nos consumidores, agindo enquanto consumidores finais ou agindo na administração do seu negócio, enquanto adquirentes situados ao longo da cadeia produtiva.<sup>29</sup> Mas também “(...) fixam ao mesmo tempo, tanto a sua remuneração, por exemplo, salarial, como o seu poder de compra (o preço mais ou menos elevado dos bens de consumo onera mais ou menos o seu orçamento.”<sup>30</sup>, desdobrando-se, desta forma, numa dupla função relacional.

Neste encadeamento lógico, conclui-se que o modo como estes agentes e os consumidores se posicionam no mercado tem uma reação natural e quase automática na formação dos preços que é, obviamente, resultado do “*número de entidades participantes, do lado da oferta e do lado da procura.*”<sup>31</sup> e não consequência de uma intervenção direta do Estado.

Em consonância com o que se expôs, o mercado que se objetiva aqui não resulta de formulações matemáticas, como alguns autores tenderam a reconduzir a economia a uma ciência exata<sup>32</sup>, mas sim de comportamentos humanos inseridos em determinada comunidade e munidos de determinadas instituições legais: “*We need to understand human action in terms of the meaning and value formation (...) but as processo of experimental interpretation involving individuals embedded within and between different communities.*”<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> Manuel Carlos Lopes Porto, *Economia: um texto introdutório*, Almedina, 2014, 4.<sup>a</sup> Edição, pág. 132.

<sup>29</sup> “*Orientam as decisões dos agentes económicos- compras, vendas (...)*” - Roger Guernerie, *A economia de mercado*, Instituto PIAGET, pág. 59.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> *Ibidem*, pág. 129.

<sup>32</sup> Cfr. António José Avelãs Nunes, *Noção e objeto da Economia Política*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXXVII, 1994, Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, Coimbra, pág. 276 e ss.

<sup>33</sup> “*Market choice and market action are therefore socially situated, and We need to think in terms of the legal institutions that can enable us to exchange beyond our community boundaries.*” - Robin Paul Malloy, *Law in a market context, an introduction to market concepts in legal reasoning*, Cambridge University Press, págs. 29 e 30.

Fazendo uma desconstrução das definições invocadas, aquando da apresentação das noções de mercado e economia de mercado e, chamando à colação a delimitação do objeto de estudo da Economia Política formulada por Teixeira Ribeiro: “(...) *ciência que estuda as escolhas que se traduzem em relações de troca ou as afetam*(...)”<sup>34</sup>, podemos aferir que é esta dinâmica das trocas que está na génese de uma economia como a de mercado, mais se diz que é esta dinâmica a trave mestra deste modelo. O mesmo autor completa o seu raciocínio afirmando que estão, neste campo, em causa transmissões de bens voluntárias<sup>35</sup> e onerosas.

Ora, estas estipulações vão ao encontro às propostas que aludimos destes dois conceitos demasiado amplos, pois só uma onerosidade de bens e serviços ditaria o funcionamento da economia. E isto porque, tendo em conta que os recursos são demasiado escassos faz-se necessário um fator variável que os distribuía (preço), valendo reiterar o que alguns autores já vêm defendendo: racionalização dos recursos/fatores produtivos.

Relevante neste tocante a circunstância de os Estados se financiarem, ou em linguagem mais técnica obterem receitas, principalmente pela via dos impostos, prestações unilaterais coativas que assentam em três manifestações da capacidade contributiva: o património, os rendimentos e o consumo. Como é intuitivo, na base atual, das receitas estaduais estão os impostos que incidem sobre as empresas e as dinâmicas sinalagmáticas que caracterizam o mercado ou e em simultâneo, através do “lucro” que a empresa obtém, provenientes dessas mesmas trocas, aquisições e transmissão de bens/serviços (impostos sobre o rendimento). Ademais, os termos “entrega” e “aquisição” também assumem aqui uma categorização relevante em matéria de IVA, estas duas ações constituirão, como veremos a seguir, a base de incidência do imposto e por sua vez ditarão os termos da sua aplicação.

Escusado será dizer (mas nunca é demais lembrar) que a adoção de determinado modelo económico influenciará, naturalmente, a forma como se organiza uma sociedade e trará à tona problemáticas metodológicas referentes a outros ramos, pense-se na política ou

---

<sup>34</sup> Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXIII, 1980, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pág. 164.

<sup>35</sup> Ao contrário das transmissões coativas exigidas pelo Estado e, matéria objeto de estudo das Finanças Públicas.

no direito, por exemplo, “*Keep in mind that law and legal institutions operate in relation to law and legal institutions.*”.<sup>36</sup>

### 1.3 Do Mercado ao IVA

Chegados aqui, resta-nos descrever as circunstâncias que propiciaram a criação e aplicação do IVA, fazendo um desenlace histórico e espacial dos fatores dominantes, recorrendo a uma narrativa gradativa: começando por uma contextualização internacional, seguindo-se a europeia e terminando em Portugal.

#### 1.3.1 Contexto Internacional

A criação e consecutiva aplicabilidade teórico-prática de um imposto com a natureza do IVA só seria possível com a edificação de uma economia de mercado. Não poderia ter sido de outra forma.

É a partir do início do séc. XX que se começam a entoar “vozes” no mundo ocidental, avançando a necessidade de a tributação orientar-se a novas lógicas e manifestações de capacidade contributiva, no seio de um sistema capitalista de mercado. De um lado, nos Estados Unidos da América, Thomas Sewall Adams, desenvolveu um método de “*invoice-credit*” como alternativa à tributação das operações “*business income taxation*”, entre o ano 1910 e o 1921<sup>37</sup> e o segundo, com a introdução de uma ideia semelhante ao VAT que conhecemos atualmente por Wilhelm Von Siemens<sup>38</sup>, que “*(...) proposed the VAT in 1918 as a ‘refinement’ or improvement to the German cascading turnover tax*”<sup>39</sup>.

Mais tarde, em 1954, Maurice Lauré<sup>40</sup>, a quem se atribui a comum designação de ‘pai do IVA’, introduz no sistema fiscal francês<sup>41</sup> um mecanismo tributário, de tal modo inovador,

---

<sup>36</sup> Robin Paul Malloy, *Law in a market context, an introduction to market concepts in legal reasoning*, Cambridge University Press, pág. 56.

<sup>37</sup> Kathryn James, *The rise of The value- added tax*, Cambridge University Press, 978-1-107-04412-8, pág. 1.

<sup>38</sup> Alain Charlet e Jeffrey Owens, *An International Perspective on VAT*, Tax Notes International, Vol. 59, number 12, September 20, 2010, pág. 2.

<sup>39</sup> Kathryn James, *The rise of The value- added tax*, Cambridge University Press, 978-1-107-04412-8, pág. 1.

<sup>40</sup> Em 1952, assumiu um cargo na Direção Geral dos Impostos, assim designada após a reforma da Autoridade Tributária- Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, pág.45.

<sup>41</sup> A herança deixada pela Primeira e Segunda Guerra Mundial forçou que a França reunisse esforços para fazer face a uma grave conjuntura económica, como tal, iniciaram uma reforma da fiscalidade indireta. Para um

que serviu de modelo e inspiração para a criação de um imposto (geral) sobre o consumo, posteriormente adotado por uma Organização Internacional, a CEE (Comunidade Económica Europeia). Esse mecanismo assentava na tributação apenas do valor acrescentado dos produtos, mantendo o direito à dedução e alargando o seu âmbito de aplicação.<sup>42</sup> Foi a célebre lei de 10 de Abril de 1954<sup>43</sup> que corporizou este modelo tributário, criando assim a *taxe sur la valeur ajoutée*, a qual, embora inovadora padecia de algumas fragilidades, tais como a não inclusão da prestação de serviços<sup>44</sup> e a tributação cumulativa.

Foram dados os primeiros passos para a criação de um imposto metodologicamente complexo, mas economicamente eficaz...

### 1.3.2 Caso Europeu (No seio da União Europeia)

Desde a criação da CEE<sup>45</sup>, em 1957, que a criação de um mercado comum tem sido um dos principais propósitos a alcançar e com o qual o Tratado de Roma se debateu.

Como tal, foi levada a cabo um conjunto de medidas destinadas primeiramente, a organizar uma política fiscal europeia e, de seguida, a efetivar uma harmonização na mesma matéria. Claro falamos aqui, concretamente, do IVA. O próprio Tratado de Roma já pretendia atenuar os efeitos prejudiciais da tributação cumulativa<sup>46</sup> sobre as transações, outrora aplicada pelos Estados-Membros<sup>47</sup> e este foi desde o início o objetivo nuclear da CEE, pois a criação de um mercado comum passava por este processo. E isto verifica-se, posteriormente, com o Relatório Neumark<sup>48</sup> que constatou que a aplicação de diferentes

---

estudo mais detalhado acerca da reforma fiscal indireta, consultar Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, págs. 45 e 46 e Ubaldo Cesar Balthazar, *A génese do imposto sobre o valor agregado*, Revista Sequência nº56, Junho 2008.

<sup>42</sup> Este alargamento abrangia para além das matérias-primas, as despesas de investimento.- Ibidem, pág. 46.

<sup>43</sup> Misabel Abreu Machado Derzi, *Revista Internacional de Direito Tributário*, Julho/Dezembro de 2004, Delrey, pág. 417.

<sup>44</sup> Era uma faculdade atribuída aos próprios sujeitos passivos.- Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, pág. 46.

<sup>45</sup> Para um estudo mais afincado sobre esta matéria consultar Nuno Valério, *História da União Europeia*, Editorial Presença.

<sup>46</sup> Que hoje sabemos que colocaria em causa o Princípio da neutralidade fiscal.

<sup>47</sup> Veja-se por exemplo, o artigo 97º do mesmo diploma que previa um mecanismo para diminuir os efeitos quer da tributação das importações, quer da atribuição de reembolsos às exportações, efeitos esses derivados da cobrança de impostos sob a forma cumulativa. Esse mecanismo consistia na fixação de taxas médias de imposto de produtos ou espécies de produtos.

<sup>48</sup> A origem deste nome adveio do economista alemão Fritz Neumark, presidente do Comité Fiscal e Financeiro, em 1960.

taxas gerava distorções da concorrência, entre os Estados-Membros para além de “(...) favorecer artificialmente a concentração das empresas.”<sup>49</sup>

Por conseguinte, entram em vigor duas Diretivas, ambas de 11 de Abril de 1967, que definiam um regime, ainda que transitório, do IVA. A Primeira Diretiva IVA- Diretiva n.º 67/227 versava sobre os princípios estruturantes do modelo comum do IVA a adotar, e a Segunda Diretiva IVA – Diretiva n.º67/228 estabelecia a componente substancial que compunha o sistema tributário indireto na CEE, tais como a definição de transmissão de bens e prestação de serviços<sup>50</sup>.

No decurso de oito anos, a Comissão Europeia reúne esforços no sentido de promover ou verdadeiramente criar um mercado único europeu, onde não existisse quaisquer obstáculos alfandegários entre os Estados-Membros, o que resultou no programa do Livro Branco do Mercado Interno (1985).<sup>51</sup>

Nesta sequência surgem as Diretivas, n.º 2006/112 (doravante designada Diretiva IVA) e a Diretiva n.º 2008/8, esta última que veio alterar o princípio geral de tributação das relações intracomunitárias (princípio da origem vs princípio do destino) - fixando, as regras para a localização das prestações de serviços: operações B to B (Business-to-business) aplica-se o princípio do destino, operações B to C (Business-to-consumer) o princípio da origem<sup>52</sup>, com as exceções introduzidas com o sistema de mini balcão único, que em 2021 irá se expandir, dada a entrada em vigor, das Diretivas e-commerce, Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto que as transpõe.

Como se pôde constatar com esta sintética categorização, a adoção e, conseqüente aplicação do IVA na UE não foi linear<sup>53</sup>, enfrentou diversos obstáculos mas, a partir de incrementais adaptações e melhorias, tem vindo a concretizar as muito positivas potencialidades desde que é (ou tem sido considerado) o imposto sobre o consumo mais bem conseguido/arquitetado na atualidade.

---

<sup>49</sup> Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, pág. 48.

<sup>50</sup> Clotilde Celorico Palma, *Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo*, Tributação Indireta (IVA E IEC), Jurisdição Administrativa e Fiscal, Maio, pág. 36.

<sup>51</sup> Para um estudo mais aprofundado sobre esta matéria consultar Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 55 e seguintes.

<sup>52</sup> Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 62.

<sup>53</sup> Para um estudo mais alargado acerca da harmonização fiscal do IVA consultar, Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, págs. 26 a 36.

### 1.3.3 Caso Português

Até 1966, Portugal era desprovido de um imposto geral sobre o consumo, apesar de algumas reformas fiscais levadas a cabo pelos sucessivos governos das primeiras décadas do séc. XX, onde se destaca a reforma fiscal de 1922<sup>54</sup> que contou com a introdução, do imposto sobre o valor das transações e às quais acarretava inúmeros problemas, pense-se desde já no facto de o imposto ter de ser liquidado mensalmente<sup>55</sup>.

Contudo, o imposto sobre o valor das transações não possuía as características de um verdadeiro imposto geral sobre o consumo (o atraso económico-social do país refletia-se em matérias desta índole), o que acontecia é que se procedia a uma tributação presumida, tendo por base os valores da produção industrial e do valor das transações mercantis, cujos cálculos resultavam em valores estimados e não reais.<sup>56</sup>

Só verdadeiramente, em 1966, já na vigência do Estado Novo é que foi implementado um imposto geral sobre o consumo, o Imposto de Transações<sup>57</sup> e, relativamente mais tarde<sup>58</sup>, o imposto de transações sobre a prestação de serviços.

*“No respeitante ao imposto de transações, refira-se que se tratava de um imposto monofásico, incidente sobre as transações no grossista ou no importador.”*<sup>59</sup>

Com a introdução do IVA na CEE e a entrada quase inevitável de Portugal nesta Organização, o país reuniu esforços para receber este imposto e isto, verifica-se com a organização da Comissão do Imposto sobre o Valor Acrescentado, presidida por José Xavier de Basto e pelo período transitório que se manteve, sensivelmente, desde 1984 com vista a preparar a “chegada” do IVA.

---

<sup>54</sup> Analisar Sérgio Vasques (2011), pág. 31 e ss para um maior esclarecimento acerca da reforma fiscal de 1922.

<sup>55</sup> Esta foi uma das críticas apontadas por um dos deputados do Palácio do Congresso, Tomé de Barros Queiroz, que se passa a citar: *“O que isso representa de trabalho para os numerosos contribuintes, e para os funcionários? Lembrou-se que esta pertinência tem de repercutir-se doze vezes ao ano?”*- cfr. Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 66.

<sup>56</sup> *Ibidem* pág. 67.

<sup>57</sup> *“(…) incapaz de gerar o nível de receitas desejado, o que se traduzia num nível elevado da taxa concentrada no estádio grossista e no aumento das situações de fraude e evasão fiscal.”*- Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, pág. 36.

<sup>58</sup> Com a entrada em vigor do DL n.º 374-D/79 de 10 de Setembro- Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 70.

<sup>59</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição, pág. 434.

O IVA é formalmente introduzido a 1 de Janeiro de 1986, mas fora antes aprovado pela Lei n.º 42/83 de 31 de Dezembro que por sua vez, autoriza o DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro que no seu artigo 1.º declara: “*É aprovado o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado que faz parte do presente decreto-lei.*”

### **1.3.4 Da necessidade de harmonizar**

Na sequência, do que se tem vindo a defender até então e dada a divergência dos sistemas fiscais dos países comunitários, urgiu a necessidade quase impreterível, de se proceder a harmonização fiscal<sup>60</sup>, no domínio de alguns impostos<sup>61</sup> talvez, mais ainda no tocante à tributação do consumo.<sup>62</sup>

Impreterível porque, por um lado, deve(u)-se a uma imposição comunitária para a entrada de qualquer Estado-Membro na Organização, impôs-se a substituição dos sistemas fiscais de cada um deles, pelo menos, em matéria de tributação sobre o consumo (geral) a um pressuposto obrigatório de adesão; e, por outro, para garantir a reunião de pressupostos tendentes à criação do mercado único e livre. Mas quais as razões que se poderão apontar para persistir esta (incessante) necessidade de se proceder a harmonização fiscal, especialmente em matéria de IVA? Para melhor respondermos a esta questão desenvolveremos um raciocínio estruturado, do qual mobilizaremos algumas considerações pertinentes. Vejamos:

O desenvolvimento de um mercado comum demandava tal harmonização, já que a existência de diferentes regimes jurídico-fiscais acarretaria problemas, que, oportunamente, se elencarão. Há mesmo quem defenda: “*(...) que a harmonização fiscal cumpre objetivos instrumentais*”, “*(...) um meio para conseguir o objetivo da integração económica completa do espaço comunitário, compreende-se que os progressos da harmonização fiscal vão a par*

---

<sup>60</sup> Aqui, à semelhança, de Maria Matilde Lavouras, in *Harmonização Fiscal e Liberdade de Circulação de Capitais na União Europeia*, Coimbra, 2008, mobilizaremos este termo “*(...) por forma a fazer referência ao processo de aproximação de legislações que consiste na eliminação das disparidades entre ordenamentos jurídicos de diferentes países num certo domínio.*”, pág. 3, nota n.º 1.

<sup>61</sup> Por exemplo, pense-se nos impostos diretos... Para um estudo expositivo e explicativo nesta matéria, leia-se *Ibidem*, págs. 5 e ss.

<sup>62</sup> “*(...) numa certa perspetiva, só os impostos indiretos, porque componentes do preço dos bens e serviços, construírem obstáculo à referida livre circulação.*” – cfr. José Casalta Nabais in *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira, 2006, Coimbra Editora, pág. 507.

*com os da integração económica, isto é, com a criação de um verdadeiro mercado comum (...)*”<sup>63</sup>.

Nesta lógica, para melhor explicitar o nosso raciocínio, voltemos à *ratio* da tributação e *o dever fundamental de pagar impostos*<sup>64</sup>. Como os manuais de Finanças Públicas ou de Fiscalidade melhor ensinam, o propósito nuclear é o de arrecadar, ao Estado, receitas, ditas receitas fiscais, acresce ainda, o poder de tributar (ínsito a todos os Estados), tal como infere do próprio texto constitucional (cfr. arts. 102.º e 103) ou de teses doutrinárias.<sup>65</sup>

Ora, no seio de uma União Económica, como (também) é a União Europeia, demarca-se uma complexa tensão entre todos os Estados que competem entre si para arrecadar receitas fiscais e, tratando-se de uma economia globalizada na UE, por sua vez, num mercado comum, com empresas com alta capacidade de mobilidade que concorrem em definir taxas mais favoráveis; por outro lado, tendo isto em conta, articular o poder de tributar e fomentar atividades económicas num território (correspondente a cada Estado-Membro) e, que depende da definição de regras comuns de localização, efetivadas por intermédio da harmonização.

Mais se refere, que neste ponto não se infere pertinência a destrinça e identificação, dos atos jurídicos comunitários (diretivas, regulamentos, decisões) de regulamentação e implementação desta política harmonizadora<sup>66</sup>, mas tão só evidenciar as razões jurídico-fiscais que influenciaram a arquitetura do IVA e, seus mecanismos neutralizadores/harmonizadores.

Mas não nos desviemos da tarefa que aqui nos encarregamos. É de doutrina nacional<sup>67</sup> e europeia assente que esta harmonização cumpre o propósito de criação de mercado interno. Em IVA, porque deve-se, no nosso entendimento, por um lado, às características próprias

---

<sup>63</sup> José Xavier de Basto, *A Adopção por Portugal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (I.V.A) da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, 1982, pág. 8.

<sup>64</sup> José Casalta Nabais.

<sup>65</sup> “*Na verdade, no poder do estado (moderno) destaca-se, como uma das suas mais importantes manifestações, o poder de criar ou estabelecer impostos.*”, José Casalta Nabais, na obra *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira, 2006, Coimbra Editora, pág. 497 e *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, pág. 269 e ss.

<sup>66</sup> Para um estudo com mais detalhe leia-se Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, págs. 78 e ss.

<sup>67</sup> Releia-se, neste tocante, a citação que se invocou de José Xavier de Basto.

do imposto e, por outro, intrínseco ao primeiro, à tipologia do imposto - tributação do consumo, consumo esse que assenta em bens e serviços.

Ora da primeira argumentação, como é sabido, o IVA é um imposto geral<sup>68</sup> sobre o consumo, pelo que uma primeira política de aproximação de legislações em sede de impostos especiais sobre o consumo seria incongruente e impraticável, sem que primeiro se definissem um conjunto de matérias essenciais (por exemplo: localização das operações ou fixação das taxas) e, segundo o seu leque de destinatários é tão abrangente – os consumidores - que permite assegurar a pretensão acima aludido, a respeito da obtenção e redistribuição de receitas a favor de cada Estado-Membro, segundo regras de tributação.

Além disso, enquanto imposto indireto, de obrigação única, plurifásico e não cumulativo – “(...) *incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método subtrativo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados.*”<sup>69</sup>.

A par da característica fundamental da neutralidade, que assegura todo o processo produtivo e transaccional, revelando-se aqui a lógica mais evidente do IVA que se postula pela tributação do consumidor e, não do produtor, transmitente ou retalhista, enquanto tais – “*Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma da organização do seu processo produtivo.*”<sup>70</sup>. Ora, “(...) *independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma.*”<sup>71</sup> e cuja pragmaticidade se pode acrescentar ao leque de características do IVA, até aqui se revela simplificado, na medida em que: “(...) *este imposto assegura de forma adequada os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessários com a adopção do princípio de tributação no país de destino, princípio adoptado em sede de IVA para as transacções internacionais.*”<sup>72</sup>

Em suma, características moldáveis a criação de um mercado interno e que viabilizaram uma política harmonizadora em matérias económico-fiscais, tal como se infere da leitura da

---

<sup>68</sup> “(...) *tributa essencialmente, todo o ato de consumo (...) o IVA incide, em regra, sobre todas as transações económicas a título oneroso.*” – Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, pág. 18.

<sup>69</sup> *Ibidem*, pág. 15.

<sup>70</sup> *Ibidem*, pág. 20.

<sup>71</sup> *Ibidem*, pág. 21.

<sup>72</sup> *Ibidem*.

revista Fisco, no artigo *A Harmonização Fiscal Europeia e o Sistema Português: “Adoptado o modelo IVA como aquele que melhor promoveria a visada neutralidade concorrencial, assegurada a generalidade do seu campo de aplicação através da cobertura de todos os estádios de produção e comercialização das mercadorias e das prestações de serviços e da rigorosa limitação do campo das isenções (...)”*<sup>73</sup>

Uma nota que merece ser apreciada neste estudo prende-se com a temática dos impostos especiais sobre o consumo (IEC), tem-se levado a cabo tentativas de aproximação de legislações<sup>74</sup> e de mecanismos comuns, mas que devido “(...) ao modo de funcionamento e o eixo em torno do qual gira a disciplina dos IEC distingue-os dos demais impostos indiretos (...) Com efeito não será de estranhar que a harmonização positiva dos IEC tenha seguido uma lógica marcadamente aduaneira, patente no recurso a institutos típicos e experimentados no âmbito do Direito aduaneiro.”<sup>75</sup> A harmonização como a conhecemos em IVA, não se verificou nem tão pouco se aproximou aos IEC, definindo-se, praticamente taxas mínimas, entre outras políticas menos exigentes, ainda que prementes.<sup>7677</sup>

Ainda em relação a outros impostos sobre o consumo pise-se que há certos impostos que não foram harmonizados, pense-se no imposto sobre veículos (ISV) e o sugar tax. O primeiro que se caracteriza por ser um imposto monofásico e que em regra “(...) não são sujeitos passivos do ISV os consumidores, à semelhança do que acontece com os impostos especiais sobre o consumo (...), mas sim todos os que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, que esta introdução seja efetuada regularmente pelos operadores registados (...).”<sup>7879</sup>, cujo código entrou em vigor pela Lei n.º22-A/2007, de 29 de Junho, não se verificou até à data políticas comuns comunitárias. Já o segundo, embora integrado parcialmente no CIEC<sup>80</sup> (e, em sintonia com o que se afirmou em parágrafo anterior a sua redação resultou do exercício de transposição por imposição europeia), encontra regulamentação em diplomas

---

<sup>73</sup> Autoria de Paulo de Pitta e Cunha, Revista n.º 28, Fevereiro de 1991.

<sup>74</sup> Exemplo disso é a transposição de legislação europeia, nesta matéria, resultando no ordenamento jurídico português, na entrada em vigor do CIEC.

<sup>75</sup> Tânia Carvalhais Pereira, *A articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu*, pág. 106, in *Tributação indireta (IVA e IEC)*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, CEJ, 2019

<sup>76</sup> Caso da aprovação do Código Aduaneiro Europeu, em 2013 – *Ibidem*.

<sup>77</sup> Cfr. Paulo de Pitta e Cunha, Revista Fisco n.º28, de Fevereiro de 1991, *A Harmonização Fiscal Europeia e o Sistema Fiscal Português*, pág. 26.

<sup>78</sup> A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes in *Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação – Códigos Anotados*, pág. 44.

<sup>79</sup> A este propósito, leia-se parecer emitido a 28/10/2019, elaborado pela Provedoria de Justiça.

<sup>80</sup> Arts.º 87.º- A a 87.º- F.

autónomos e especificamente portugueses, como é o caso da Portaria n.º32/2017, de 18 de Janeiro. Não se admitindo, uma harmonização na verdadeira aceção e política como em IVA.

Por outro lado, a supressão de obstáculos suscetíveis de distorções concorrenciais ou que originassem a dupla tributação são dois dos grandes motivos, pelo qual se ponderou por uma política harmonizadora, essencialmente em matéria de IVA, pois basta pensar na aplicação de taxas amplamente diferentes entre os Estados-Membros ou na onerosidade acrescida que os produtos e serviços assumiriam, vindo a constituir assim, manifestamente uma afronta a princípios norteadores da UE e dos próprios Estados-Membros, que se pressupõem assumir Estados de Direito Democrático. Cabalmente exemplifica-se os princípios da não discriminação<sup>81</sup> tributária, ínsito nos arts.º 90.º e ss (especificamente em torno dos impostos indiretos), do Tratado de Funcionamento da UE ou em jurisprudência europeia, por exemplo.

Quanto a este ponto, analise-se o Acórdão do TJUE, processo n.º C-309/06<sup>82</sup>: “*Além disso, o princípio geral da igualdade de tratamento, cuja violação se pode caracterizar, em matéria fiscal, por discriminações que afetam operadores económicos que não são forçosamente concorrentes mas que se encontram numa situação comparável relativamente a outros aspetos, opõe-se a uma discriminação (...)*”; ou princípios base do IVA, nomeadamente o da neutralidade e que encontra concretização legal no próprio preâmbulo da Diretiva IVA.

Por seu turno, também se afere de jurisprudência consagrada, que para além dos propósitos concorrenciais e dissimiladores de possíveis violações principiológicas, os paradigmáticos fenómenos de fraude, evasão fiscal e, estabelecimento de paraísos fiscais, são outros dos motivos que se pode apontar para a consolidação de políticas de harmonização: “*O Conselho afirma que resulta dos considerandos desta que ela se destina a proteger os interesses financeiros da Comunidade e dos Estados-Membros, a melhor garantir a competitividade e a neutralidade fiscal do mercado interno e a limitar os riscos de fraude.*”<sup>83</sup> E, corroborando o que se disse *supra*, o mesmo Ac. esclarece que: “*(...) faz*

---

<sup>81</sup> A propósito deste princípio, como dispõe Maria Matilde Lavouras *in Harmonização Fiscal e Liberdade de circulação de capitais na União Europeia*, Coimbra, 2008, “*Apesar de o Tratado, no seu art.º 12.º apenas proibir a discriminação com base na nacionalidade, o Tribunal tem entendido que existem formas de discriminação indireta (...)*”, pág. 15, nota n.º 30.

<sup>82</sup> De 10/04/2008.

<sup>83</sup> Ac. do TJUE, de 29 de Abril de 2004, Proc. n.º C-338/01.

*parte da estratégia comunitária destinada a pôr em prática regimes fiscais sem distorção da concorrência e orientadas para o mercado único (...).*

Destarte, resulta do n.º5 do art.º 200.º do TFUE<sup>84</sup>, a proibição de fixação de quaisquer taxas alfandegárias e, isto como se concluiu, anteriormente, estipulação contrária colocaria em causa toda a ideologia propugnada pela livre circulação de bens e serviços, onde o IVA assume um papel de relevo, pois constitui um meio idóneo e eficaz à obtenção de receitas pelos Estados-Membros. Tendo em conta, que o IVA incide sobre bens e serviços, a necessidade de regulamentação europeia não poderia deixar de se acentuar.

Neste encadeamento lógico, se o imposto incide sobre as mercadorias (bens) e serviços é aqui o enfoque para que se elimine quaisquer barreiras que limitem a aceção de um (verdadeiramente) mercado livre e único, no seio de uma economia de mercado. Neste sentido, José Casalta Nabais remata afirmando que “(...) *a harmonização fiscal não constituir um fim em si mesmo, mas um meio para eliminar os obstáculos à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais dentro da Comunidade (...)*”.<sup>85</sup>

Neste seguimento expositivo, é indiscutível que (...) *o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária.*”<sup>86</sup>.

A título de conclusão dir-se-á que harmonização fiscal ainda enfrenta alguns desafios, note-se, por exemplo, a amplitude das taxas de IVA nos países da UE (cujas taxas normais compreendem-se entre 16% a 27%), a insuficiente cooperação entre as administrações fiscais ou a heterogeneidade dos sistemas fiscais de cada Estado-Membro, pelo que a ausência de definição de certas matérias em normas comunitárias, permite uma margem discricionária à adoção de parâmetros diferentes por cada país.

---

<sup>84</sup> “*A introdução ou modificação de direitos aduaneiros que incidem sobre as mercadorias importadas pelos países e territórios não deve originar, de direito ou de facto, qualquer discriminação direta ou indireta entre as importações provenientes dos diversos Estados-Membros.*”

<sup>85</sup> *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira, 2006, Coimbra Editora, pág. 507.

<sup>86</sup> *Ibidem*, pág. 24.

## Capítulo II - Sujeito Passivo (em sede de IVA)

O capítulo anterior permitiu-nos reunir suficientes pressupostos para a formação de um entendimento base jurídico-económico acerca da lógica arquitetónica do IVA, neste capítulo pretende-se colocar o sujeito passivo em relevo, pois como veremos, *infra*, é este o (verdadeiro) administrador do imposto.

### 2.1 Quem é o sujeito passivo no IVA?

Para melhor conseguirmos responder a esta questão, teremos de enquadrar, jurídica e legalmente, normas atinentes à sujeição passiva, no âmbito do IVA, através de um desenlace legal da ideia de sujeito passivo e seus fatores determinantes, percorrendo todos os pressupostos constantes em cada um dos pontos das normas.

De seguida, convocaremos um conjunto de conceitos e noções pertinentes para a temática em apreço: uma primeira noção legal, onde se afere a análise a do art.º 2.º do CIVA em conformidade com o direito europeu, bem como respetivas alterações e adições à norma portuguesa, sem prejuízo de invocação oportuna da figura do sujeito passivo, perante o RITI<sup>87</sup>, no capítulo III – 3.2 e uma alusão genérica, em matéria de incidência objetiva e isenção; uma segunda abordagem de considerações de estudiosos, a que chamaremos doutrinal.

#### 2.1.1 Enquadramento legislativo

Como é sabido, o conceito de sujeito passivo encontra consagração legal<sup>88</sup>, em matéria de IVA, logo no art.º 2.º do diploma português concretamente aplicável. Mas a sua positivação resultou da transposição do artigo 4.º, no que toca aos sujeitos passivos, da

---

<sup>87</sup> O art.º 2 igualmente prevê, um conjunto de casos de sujeição passiva, no âmbito de operações dignas da mesma qualificação.

<sup>88</sup> À luz do princípio da legalidade (fiscal), tratando-se de matérias prementes, não poderia ser de outra forma.

Diretiva IVA e, subsequentemente, com as alterações legislativas ao Código do IVA pelo DL n.º195/89<sup>89</sup>, de 12 de Junho.

A noção do sujeito passivo, não sofreu alterações significativas desde a entrada em vigor da Segunda Diretiva, assumindo-se já naquela altura como “(...) *qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas no n.º2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.*”

Esta norma, embora inspirada no art.º 4.º da Diretiva IVA (e do qual não podia se desviar muito) revelou-se bem estruturada, estabelece uma delimitação positiva e negativa clara, sem prejuízo de algumas situações duvidosas<sup>90</sup>: tinha um campo de aplicação, ao nível de incidência subjetiva bastante alargado, contemplando todos os setores da atividade económica, quer exercida de modo reiterado, quer ocasional (n.º 1 alínea a)) por pessoas singulares ou coletivas. Desta alínea demarca-se que o Código do IVA inclui as atividades agrícolas para efeitos de qualificação como sujeitos passivos, ao passo que o Código Comercial exclui do âmbito de designação de comerciantes os agricultores ou aqueles que se dedicam acessória ou habitualmente a atividades agrícolas, tal como se depreende dos artigos 230.º &1 e seguintes do Código Comercial.

A noção que adverte à ideia de sujeito passivo e que (ainda se mantém) está subjacente à Diretiva IVA é que têm de estar verificados dois pressupostos essenciais: o exercício da atividade de um modo independente e que este exercício se manifeste com carácter de habitualidade. Para melhor explicar estas expressões, a Diretiva IVA avança com uma noção negativa: “n.º4- *A expressão «de modo independente» ... exclui a tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.*” O carácter de habitualidade é avançado por F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos: “*A habitualidade será a prática reiterada de atos de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços.*”<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Este artigo no seu n.º1 alínea a) teve uma redação primitiva que consistia numa diferença na parte final “(...) *tal operação preencha os pressupostos da incidência real da contribuição industrial ou do imposto profissional.*” (CIVA de 1986)

<sup>90</sup> Como é o caso por exemplo da clarificação de expressões como “poderes de autoridade”.

<sup>91</sup> *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*, 2.ª edição, 1989, pág. 70.

Faz-se uma outra observação à parte final da alínea a) n.º1 “(...) *pressupostos da incidência real de IRS e de IRC*”, aqui está expresso um dos princípios orientadores referente à tributação das empresas e que tem previsão constitucional, no artigo 104.º/2<sup>92</sup>: o princípio do rendimento real que mais não é do que a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.<sup>93</sup>

Isto explica-se, primeiro pela própria lógica do imposto - visa-se a tributação do consumo e não dos rendimentos ou lucros (dos quais estão encarregues o IRS e o IRC<sup>94</sup>, respetivamente) – e, segundo, porque um contrato de trabalho não implica a prestação de um serviço ou a transmissão de um bem.<sup>95</sup>

Não obstante, esta consideração a Diretiva IVA, inclui no n.º3 como sujeito passivo aqueles que realizem uma operação ainda que a título ocasional.<sup>96</sup>

Em análise da redação atual da norma e firmando da vigência atual do que se explicou até então, para efeitos de operações intracomunitárias, a al. d) do n.º1, remete para o RITI, depreendendo-se que os “empresários” que efetuem tais operações, nos termos do art.º 2 desse diploma adquirem essa subjetividade no IVA.

Ou pela análise das alíneas b) a m) – à exceção da al. c) – denota-se que a proveniência do bem ou o objeto da atividade económica em relevo de tributação torna os adquirentes (dos bens e serviços) sujeitos passivos (hipóteses de *reverse charge*), como se passará a explicar com mais profundidade no capítulo III, ponto – 3.2.

Atenta-se agora, para o caso *sui generis*, da al. c) onde tornam-se sujeitos passivos de IVA (o que acarreta uma série de circunstâncias obrigacionais, nos termos do Direito Fiscal) pelo facto de: “(...) *mencionarem indevidamente fatura.*”. Ora aqui, não se vislumbra

---

<sup>92</sup> “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”- artigo 104.º n.º2 da CRP.

<sup>93</sup> Nas palavras de José Casalta Nabais, este princípio foi resultado do acolhimento de um modelo de tributação concorrente ao modelo da tributação pelo rendimento normal, que outrora teve aplicação no direito fiscal português.- *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição, Almedina, Págs. 42 a 48.

<sup>94</sup> Sem prejuízo de regimes atípicos, como é caso da transparência fiscal.

<sup>95</sup> Ao contrário dos contratos de prestação de serviços que estes sim estão sujeitos a tributação em IVA (chamados recibos verdes) e que se distinguem dos contratos de trabalho, desde logo porque o trabalhador encontra-se vinculado à entidade patronal, ao passo que no primeiro caso verifica-se uma certa independência que assiste ao prestador de serviços- neste sentido veja-se, João Leal Amado, *Contrato de Trabalho noções básicas*, Coimbra Editora.

<sup>96</sup> “Os Estados-membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no n.º2 (...)”.

a prática do facto gerador como habitualmente o conhecemos. Também este ponto terá um tratamento mais detalhado, no capítulo seguinte, ponto – 3.2. deste estudo.

Ainda na delimitação positiva podemos aferir que o legislador qualificou como sujeitos passivos as pessoas coletivas de direito privado, onde se incluem as sociedades comerciais e civis, as cooperativas, as empresas públicas, as fundações e as associações (ainda que não tenham carácter lucrativo). Por conseguinte, as pessoas coletivas de direito público são: o Estado, as Regiões Autónomas, os Municípios e as Freguesias.<sup>97</sup>

Passando agora para os “não sujeitos passivos” podemos referir, que em regra, as pessoas coletivas de direito público (indicadas *supra*) reconduzem-se a esta categoria<sup>98</sup>, na linha da consideração do n.º2 do CIVA e n.º5 da Diretiva IVA. Mas como, popularmente se diz “Não há regra sem exceção!”, havendo casos em que estes sujeitos são classificados como sujeitos passivos, são eles: quando realizem as atividades económicas elencadas no n.º3 “(...)salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa:”.<sup>99</sup>

Ao passo que, quando estes pratiquem atividades como as mencionadas no n.º3 deste art.º presume-se o não exercício efetivo do *ius imperium* e, portanto suscetíveis de tributação em IVA.

Esta exclusão do âmbito da sujeição passiva prende-se com o facto de que o exercício de poderes públicos, de império, não configura nem pode ser qualificado como atividade económica, pelo que tributar sujeitos que exercem atividades que estão fora do âmbito dos impostos. Pelo contrário, já serão tributados os atos que não são exclusivos ou próprios de pessoas públicas.

Por fim, o n.º4 da norma em apreço confere ao Ministro das Finanças uma margem para definir “(...) caso a caso, as atividades suscetíveis de originar distorções na

---

<sup>97</sup> Para um estudo mais profundo sobre a Administração Pública em sentido organizatório, analisar José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, 5.ª Edição, págs. 14 a 16.

<sup>98</sup> A este propósito, analise-se Acórdão do TJUE, de 29/10/2015, proc. n.º C-174/14, tendo como objeto a problemática das normas de não incidência subjetiva, neste caso a respeito de uma empresa pública portuguesa (da RAA) – Sudaçor, S.A.

<sup>99</sup> “Nessa base, essas entidades apenas não serão sujeitos passivos quando se verifiquem cumulativamente duas condições: i) atuem no âmbito dos seus poderes de autoridade e ii) a não sujeição a imposto gere distorções de concorrência.” - Bruno Botelho Antunes, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, pág. 66.

*concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.*” Desta norma podemos comentar dizendo que é atribuída uma certa discricionariedade<sup>100</sup> ao Governo.

### **2.1.1.1 Alterações (pertinentes) ao art.º 2.º do CIVA**

Foram dezenas<sup>101</sup> as alterações operadas ao art.º 2.º do CIVA desde a sua entrada em vigor até ao ano transato (2019). Não se aferindo pertinência para este estudo que se discrimine todas as alterações, elencaremos aquelas que, na nossa ótica, destacam algumas das peculiaridades que serão objeto de desenvolvimento no seguinte capítulo.

Vejamos. A entrada em vigor do DL n.º 206/96, de 26 de Outubro, alterou a alínea e) do n.º1 do art.º 2.º, na medida em que serviu para clarificar as operações intracomunitárias a par da alínea d) já existente que foi objeto de comentário por parte de Emanuel Vidal Lima<sup>102</sup>, como já se referiu com a alteração legislativa antecedente, foi alargado o elenco de sujeitos passivos, *“(…) de forma a abarcar, respetivamente: as entidades que realizem operações intracomunitárias, às quais se refere o artigo 2.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI); certos casos de reversão da dívida («reverse charge»), ou de inversão do sujeito passivo, em que é o próprio adquirente do serviço, sujeito passivo do território nacional, registado em IVA e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição, que se torna devedor do imposto pelo facto da aquisição, a que se referem as operações mencionadas nos seguintes números do artigo 6.º do CIVA:”*

Em sede de comentário, dir-se-á que estas alterações visaram fundamentalmente, uma diminuição dos encargos administrativos dos operadores económicos, a par da harmonização de legislação comunitária até então levada a cabo.

Sem prejuízo das mais diversas, quase anuais, alterações à legislação em IVA, a norma que é objeto da nossa análise, só em 2002 através do DL n.º 179/2002 e face à

---

<sup>100</sup> Para melhor compreender o fenómeno da discricionariedade, no seio da Administração Pública, ler José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, 5.ª edição, pág. 54 e ss.

<sup>101</sup> Concretamente onze.

<sup>102</sup> *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Comentado e Anotado, 7.ª edição, Porto Editora, pág. 65.

transposição da Diretiva n.º 2000/65/CE, de 17 de Outubro é que foi alvo de introduções significativas, neste caso ao nível da determinação do devedor do imposto.

Aditou-se a al. g) ao n.º1, onde se demarca, uma vez mais, a abrangência cada vez maior dos agentes económicos considerados sujeitos passivos, relevante o tocante a qualificação, passou-se a considerar sujeito passivo o adquirente de bens ou serviços mencionadas na al. g), onde se salienta uma peculiaridade: em vez de se considerar o transmitente o sujeito passivo, esse papel é relegado para o adquirente. Isto passa-se na linha com o princípio da tributação do destino e com o mecanismo *reverse charge*, que melhor explicação merecerá no capítulo subsequente.

Em 2006 e 2007, na sequência da entrada em vigor da Lei n.º33/2006, de 28 de Julho e do DL n.º21/2007, de 29 de Janeiro, somam-se mais alterações, desta vez em matéria de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços relacionadas (tabeladas em anexo E) e, da construção civil, acrescentou-se as als. i) e j), respetivamente que estabelecem, que os sujeitos passivos que tenham direito à dedução (ainda que parcial): “(...)quando sejam adquirentes de serviços de (...)”.<sup>103</sup> E introdução semelhante foi a operada mais recentemente, em 2019, com a reforma ao artigo, através da emanação do DL n.º165/2019, de 30 de Outubro e, ao abrigo de autorização legislativa concedida ao Governo e, cuja entrada em vigor, deu-se no dia 1 de Janeiro de 2020. A adenda cingiu-se à adição de mais uma alínea ao n.º1, a al. f), desta vez no ramo silvícola.

Estas medidas destinam-se a combater, essencialmente, a fraude e a evasão fiscal que se verificava nos setores, pois procuram evitar a fuga ao imposto no circuito económico que se manifestava na não emissão de fatura e, cuja solução passou pela inversão do sujeito passivo, nas operações internas e, que inicialmente destinavam-se a operações que envolviam sempre um adquirente/prestador não residente. Já estas (novas) hipóteses visam abranger também casos internos, em que ambos, o transmitente/prestador e adquirente são – *rectius*, podem ser residentes.<sup>104</sup> . Isto foi possível, repise-se com o mecanismo de inversão do sujeito passivo.

---

<sup>103</sup> Diário da República n.º 20/2007, Série I de 2007-01-29.

<sup>104</sup> Elisabete Cardoso, Revista *VidaEconómica: Autoliquidação no setor da silvicultura- 2020*, 29/11/2019.

### 2.1.1.2 Incidência Objetiva e Isenções

A noção de sujeito passivo está intrinsecamente relacionada com a incidência objetiva do imposto<sup>105</sup>. Isto porque só saberemos quem, se soubermos o quê. A objetividade que se invoca é esclarecida nos artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º do CIVA e, demonstra que para sabermos quem é que efetua operações tributáveis e, como tal sobre quem recai obrigações e direitos fiscais temos, antes de mais, de perceber o que são operações tributáveis e quais os critérios para a sua determinação.

Fazendo uma pequena observação em relação às isenções, estas encontram-se reguladas nos artigos 9.º<sup>106</sup>, 13.º, 14.º, 15.º e 53.º<sup>107</sup> do mesmo diploma, a par de isenções especialmente consignadas noutros diplomas<sup>108</sup>, dir-se-á que, em sentido amplo, prevê situações em que estamos perante todas as características intrínsecas a um sujeito passivo: praticam operações tributáveis, são independentes, dedicam-se a uma atividade económica... mas gozam de um regime especial - isenção.<sup>109110</sup> Para o nosso estudo parece-nos relevante, embora não se pretenda um estudo exaustivo sobre esta matéria nem tampouco uma análise crítica, referir que aqui o que está em causa não é uma delimitação negativa de sujeitos passivos, mas tão só um regime categórico que se vislumbra por diversas razões, podendo-se adiantar uma delas: de se pretender favorecer certas atividades consideradas essenciais, como é o caso da saúde.

A este propósito, mobilize-se, a destrição entre não sujeição e isenção, que passa pelo facto de, no primeiro caso, não se vislumbrar os pressupostos jurídico-factuais da prática de um facto tributário e, cuja previsão legal não conste, daí não existir tributação; já no segundo caso, o conceito de isenção, em Direito Fiscal, implica a não exigibilidade total ou parcial

---

<sup>105</sup> Para um estudo mais detalhado sobre esta temática, ler: José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição, pág. 551 a 553; Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, pág. 42 a 63.

<sup>106</sup> Este artigo apresenta uma lista taxativa de serviços e prevê exclusivamente isenções nas operações internas, do qual a isenção traduz-se no facto destes operadores não liquidarem o imposto mas em contrapartida também não deduzem IVA das aquisições.

<sup>107</sup> Já este artigo contempla um regime especial que confere a possibilidade aos operadores económicos de estarem a beneficiar deste regime mediante a verificação de determinados pressupostos, apresentando uma maior abrangência relativamente ao anterior.

<sup>108</sup> Por exemplo, no RITI, no caso das isenções completas.

<sup>109</sup> Para uma melhor compreensão sobre esta matéria consultar: José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição, pág. 553 a 555 e 562; Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, pág. 115 a 140.

<sup>110</sup> Algo diferente são as chamadas isenções do consumidor, que se distingue das referenciadas. Neste sentido, cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição, págs. 554 e 555.

da obrigação principal, sendo que nos casos de isenção total, não recai sobre o sujeito passivo a obrigação de entrega do imposto, já nos casos de isenção parcial, ao sujeito passivo é “aliviada” a coleta ilícida, estando obrigado ao cumprimento de parte da obrigação principal.

Ao passo que, em consonância com o que se constatou, o regime de isenção, em IVA é atípico em cotejo com os restantes impostos, tal como constata douto e recente Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, n.º de processo: 0287/08.0BEFUN 01687/13, de 20/05/2020: *“Pelo contrário, no IVA as isenções produzem a interrupção do mecanismo de tributação, sem possibilidade, em muitos casos, de transferir a carga tributária para fases posteriores, uma vez que o imposto suportado não pode ser recuperado e vai adicionar-se ao custo de produção do bem ou do serviço aumentando, em consonância, o preço a pagar pelo consumidor.”*.

Ora, em IVA, teremos igualmente de diferenciar o regime de isenção tipicamente aplicável nas chamadas isenções completas/pletas, em que, efetivamente, existe isenção plena, o sujeito passivo fica totalmente desonerado de cumprir a obrigação fiscal. Quer isto dizer, quanto ao facto gerador por ele praticado, não tem de pagar qualquer quantia de imposto ao Estado, já que não liquida o imposto nas operações ativas, sem prejuízo do direito de renúncia, previsto nos arts.º 12.º e 53.º do CIVA. Maior problemática surge nas operações suscetíveis de isenção incompletas, em que nas operações passivas, por exemplo, o adquirente fica sem o direito de dedução, tornando-se, nestes casos no verdadeiro e final suportador do encargo económico do imposto.

Todo este regime explica-se por um lado, para simplificar os procedimentos contabilísticos e por outro, não limitar o direito à dedução dos restantes sujeitos passivos, pois tal isenção nos mesmos termos aplicáveis aos restantes impostos, originaria distorções nas restantes fases da cadeia de produção.

### **2.1.2 Enquadramento doutrinal**

Para densificar a figura do sujeito passivo e, após análise da noção jurídico-legal da noção oferecida quer pelo CIVA português, quer pelas Diretivas, neste ponto, escrutinaremos alguns critérios elementares, socorrendo-nos de considerações doutrinárias,

que no nosso entender, permitam aferir e compreender, com mais rigor, a noção inerente ao sujeito passivo, em sede de IVA.

### 2.1.2.1 Critérios da independência e continuidade

Para estarmos perante um sujeito passivo, têm de estar reunidos dois requisitos: o da independência (essencial) e o da continuidade, sendo este último accidental. Quem o anota é, Sérgio Vasques, que retira esta ilação dos artigos n.º 9.º e 10.º da Diretiva IVA e de alguns acórdãos proferidas pelo TJUE. Vejamos:

Ora, o primeiro elemento, o dito essencial, é explicado tendo por base razões de praticabilidade, como a independência conferida às entidades patronais que atuam pelo seu próprio interesse e responsabilidade no exercício da atividade económica e, como tal excluem-se os assalariados e aqueles que se encontram de alguma forma vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho. Ademais, “(...) *há toda a vantagem em deslocar para as entidades patronais a liquidação do imposto que irá incidir sobre um preço de venda em que estará compreendido também o custo do fator do trabalho.*”<sup>111</sup> Esta questão também foi objeto de estudo por parte de José Xavier de Basto, que refere que esta exclusão é indispensável, de forma a evitar a dupla tributação e a garantir o ciclo económico natural.<sup>112</sup>

Este critério foi explorado pelo TJUE<sup>113</sup>, no caso J. Heerma vs Administração Fiscal holandesa cujo acórdão<sup>114</sup> proferido no sentido de estabelecer que, a respeito de agentes económicos que, quando agem: “(...) *em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade*” está verificado o pressuposto da independência.

Por seu turno, o critério da continuidade, designado pelo art.º 2.º do CIVA sob o termo “habitualidade”, reconduz-se ao conjunto de operadores económicos que o IVA visa mobilizar para efetivar a sua função de entrega do imposto (e não só). O carácter de habitualidade é justificado por alguns: “(...) *apenas é exequível a imposição das obrigações*

---

<sup>111</sup> Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 162.

<sup>112</sup> *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, Caderno CTF n.º 164, 1991, Ministério das Finanças, pág. 141.

<sup>113</sup> Recentemente *vide* Ac. n.º C-420/18, de 13/06/2019, IO vs inspecteur Van de Rijksbelastingdienst, no tocante a este critério.

<sup>114</sup> Proc. n.º C-23/98, de 27/01/2000.

*tributárias a entidades que tenham algum nível de organização (...)*<sup>115</sup>, o mesmo autor conclui que este requisito não é absoluto, pense-se no mecanismo de *reverse charge*, como veremos a seguir.

Diz-se accidental porque também podem ser sujeitos passivos aqueles que não revestem os pressupostos/características já indicadas e, retiramos esta ilação do próprio verbo empregue na Diretiva IVA: “podem”. Este verbo confere uma margem discricionária aos Estados-Membros para decidir se atos isolados, ou realizados a título ocasional possam conferir aos seus agentes as vestes de sujeitos passivos. O que pode ser explicado por diversas razões: “(...) *estes atos isolados tendem a revestir baixo valor e a ser praticados por pequenos contribuintes, dificilmente se justificando do ponto de vista financeiro a sobrecarga que a sua tributação gera para os contribuintes e para a administração. Por outro lado, estes atos isolados situam-se frequentemente na linha divisória entre a esfera pessoal e a esfera empresarial dos contribuintes, não se mostrando clara a sua integração no mercado.*”<sup>116</sup>

Parece-nos que Portugal optou por incluir estes atos e, isto constata-se pela seguinte expressão: “*São sujeitos passivos... pratiquem uma só operação tributável... independentemente dessa conexão, tal operação (...)*” presente na alínea a) do n.º1 artigo 2.º do CIVA.

### **2.1.2.2 Noção de empresa**

Também há quem reconduza a noção de sujeito passivo à noção de empresa, como explicam diversos autores<sup>117</sup> é deveras ampla. O recurso a “empresas” tem uma razão de ser: veja-se por exemplo o art.º 104.º n.º2 da CRP que, em matéria de impostos dispõe: “*A tributação das empresas (...)*”, a própria lei emprega tal termo, já em alguns países da UE, a sua associação revela-se mais evidente, como é o caso da Alemanha que define o sujeito passivo como empresário.<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> Bruno Botelho Antunes, na obra *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, págs. 68 e 69.

<sup>116</sup> Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, págs. 164 e 165.

<sup>117</sup> Para um estudo mais aprofundado sobre esta matéria consultar, Jorge Manuel Coutinho de Abreu, *Da empresarialidade: as empresas no direito*, Coimbra, Almedina e *Curso de Direito Comercial- Vol. II.*, Almedina.

<sup>118</sup> Sérgio Vasques, *O imposto sobre o valor acrescentado*, pág. 161.

Esta associação não é desprovida de fundamento, é quase inevitável não pensarmos em empresas quando falamos em sujeitos passivos, desde logo pela sua índole económico-social, cujo objetivo nuclear é a obtenção de lucro e a criação de riqueza e, o facto de as empresas se caracterizarem por um nível de organização superior que permite uma maior eficácia na realização jurídico-fiscal da sua função.

Não obstante, como é sabido, em matéria fiscal, e para além da noção mais restrita adotada pelo Direito Comercial, também as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos, embora se reconduzam ao regime de isenção de IVA pela prática de atividades conexas ao carácter social, podem praticar operações suscetíveis de tributação, em sede deste imposto, pense-se, por exemplo, numa associação que, obtém parte de receitas de carácter comercial, nomeadamente publicidade, exploração de bar/buffet, sem prejuízo de tipificações específicas, como é o caso de operações para arrecadação de fundos, estando isentas ao abrigo do n.º20 do art.º 9.º do CIVA.

Nesta matéria, *Casalta Nabais* atribui um carácter *sui generis* às empresas e assinala que “(...) o direito fiscal, tanto em sede geral como em sede dos seus específicos segmentos ou setores, não conhece qualquer conceito ou noção de empresa.”<sup>119</sup> O que não significa que as empresas não configuram o objeto primário do direito fiscal. Aqui o que se pretende é realçar que neste ramo do direito, a substância/materialidade prevalece sobre a forma-princípio da prevalência da substância sobre a forma.<sup>120</sup>

O que se pode constatar que o sujeito passivo (em IVA) não se reconduz *a tout* a figura de empresa, enquanto estrutura organizacional de meios, nem tão pouco assume nem assumirá o encargo do imposto por repercussão legal, à luz da al. a) do n.º4 do art.º18.º da LGT. O sujeito passivo é, pois um verdadeiro percussor e administrador do imposto, como veremos *infra*.

---

<sup>119</sup> *Introdução do Direito Fiscal das Empresas*, 3ª Edição, Almedina, pág. 13.

<sup>120</sup> Segundo o entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul através do Acórdão de 23/02/2017, proc. n.º 637/09.2BELRS: “Segundo o princípio da prevalência da substância sobre a forma, nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal é o apuramento da efetiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.”

## Capítulo III

### Administração Privada de Impostos e a sua concretização no IVA: peculiaridades na sujeição passiva

Chegados aqui, torna-se necessário e, até impreterível identificar (algumas) situações, que no nosso entender, são específicas e especiais, num quadro jurídico-fiscal, concreta e logicamente aplicáveis aos sujeitos passivos do imposto objeto deste estudo.

Atentemos:

#### 3.1 O sujeito passivo tem direito(s)?

Numa primeira abordagem, respondemos (talvez de forma precoce), afirmativamente.

Ora, no IVA, o sujeito passivo, excecionalmente, dispõe de direito(s), direito(s) esse(s) característico(s) e exclusivo(s) deste imposto indireto, avance-se o paradigmático direito de dedução, do qual são os sujeitos passivos ou no caso da aplicação do mecanismo *reverse charge*<sup>121</sup>, aqueles que pratiquem operações suscetíveis de enquadramento neste âmbito (e que são propriamente os sujeitos passivos nestas hipóteses), como se desenvolverá de seguida.

O direito de dedução torna-se deveras simples, mas ainda assim, complexo. Com o intuito de explicitar, sinteticamente, a sua lógica e razão de ser, analogicamente concretizável com o tema que se nos propomos apresentar, enquadramos o seu mecanismo e o porquê de se vislumbrar basilar à tarefa de administração do imposto.

Por conseguinte, o instituto do direito de dedução encontra-se previsto, em legislação nacional no capítulo V, Secção I do CIVA e, já desde a vigência da Primeira Diretiva IVA,

---

<sup>121</sup> Situação acautelada nos arts. 194.º a 199.º da Diretiva IVA.

estando, no plano atual, definido os termos deste direito nos arts.º 167.º e seguintes da Diretiva IVA.

É de jurisprudência assente<sup>122</sup> que, o mecanismo do direito à dedução foi o expediente encontrado para garantir o procedimento neutral (princípio da neutralidade fiscal) das diversas fases da cadeia de produção de bens e serviços (plurifásico), permitindo a desoneração do sujeito passivo do imposto (impedir o efeito cumulativo) e “transmitindo-o”, pela via da repercussão obrigatória (art.º 37.º) para o consumidor final, cumprindo assim os propósitos lógico-jurídicos do IVA. Ora, daqui depreende-se que o direito à dedução assume um papel de relevo, de garante das funções e princípios substanciais do IVA, enquanto imposto de matriz comunitária.

Esse procedimento concretiza-se na prática, consoante as operações praticadas<sup>123</sup> e, referindo-nos ao regime geral neste ponto, ao método subtrativo indireto, previsto no n.º1 do art.º 22.º do CIVA, que se traduz na dedução do valor suportado do imposto na aquisição dos bens e serviços, logo o valor repercutido a montante nesta operação será deduzido.

Note-se que o exercício deste direito não é pleno, como vimos liminarmente, no capítulo antecedente, no caso das isenções, há sujeitos passivos que dispõe deste direito, ainda que limitado, caso das hipóteses previstas no art.º9.º do CIVA (caso paradigmático das isenções incompletas, aludidas no capítulo II – ponto 2.1.3) ou aqueles a quem a lei<sup>124</sup> não lhes permite o direito de dedução, em virtude da prática de transmissão de bens ou serviços intracomunitárias – arts.º 14.º, 15.º e 16.º do RITI.

A par do método subtrativo indireto podemos destacar, o direito ao reembolso que é uma figura conferida pelo n.º 5 e regulamentada nos pontos seguintes do *ex vide* art.º 22.<sup>º125</sup>e, está metodologicamente relacionado com o direito de dedução. Esta relação jurídico-fiscal explica-se pelos contornos práticos do IVA e, pelo facto do direito ao reembolso não se consubstanciar num “direito” na verdadeira aceção ou etimologicamente, da palavra,

---

<sup>122</sup> “Segundo o entendimento do TJUE, o direito de dedução é um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela EU, o qual garante o princípio da neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas sujeitas a IVA.”, Acórdão n.º 10290/13.3YIPRT.L1.S1, de 05/07/2018, proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça.

<sup>123</sup> Carecendo as restantes, ou parte delas, de explicação autonomizada no capítulo póstumo.

<sup>124</sup> Dos arts.º 194.º a 199.º do RITI.

<sup>125</sup> Sem prejuízo do Despacho normativo 17/2014 que estabelece o regime e pressupostos que os reembolsos solicitados pelos sujeitos passivos nos termos do artigo 40.º CIVA têm de cumprir.

constitui pois, um método pelo qual o sujeito passivo lança mão para efetivar o exercício do direito de dedução.<sup>126</sup>

Repise-se, que o direito ao reembolso não é, obviamente, exclusivo do IVA, a problematidade aqui inerente relaciona-se com natureza e destinatário do imposto. Ao invés do que acontece, em sede de IRS ou IRC, por exemplo, o valor a reembolsar foi outrora tributado aos sujeitos passivos e destinatários diretos do imposto, ainda que excessivamente tributado. Já no caso que se invoca, o sujeito passivo, lembre-se que não é o destinatário do imposto, não é a ele que se pretende o suporte da carga fiscal, mas sim o consumidor. Pelo que, esta questão, carecendo de concretização mais explícita, induz-nos, concomitantemente, para a principiologia e temática associada, da capacidade contributiva.

Atentemos, como se afirmou *supra*, a lógica intrínseca ao princípio da neutralidade é, fundamentalmente, “anestesiar” o efeito intrusivo na capacidade contributiva do sujeito passivo que, pela lógica da tributação do consumo deveria e, no final de contas, recair sobre aquele que, efetivamente, consome. Nestes termos, em linha com um dos princípios estruturantes, em matéria fiscal, previsto no n.º 1 do art. 4.º da LGT, o princípio da capacidade contributiva<sup>127</sup>: “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva (...)*”<sup>128</sup>. Em torno da estrutura dos impostos indiretos este princípio tem uma expressão mais tímida, ou nas palavras de José Casalta Nabais “*(...) uma expressão de 3.º grau nos impostos sobre o consumo.*”<sup>129</sup> Da explicação avançada pelo mesmo autor<sup>130</sup>, podemos desdobrá-la em duas razões que se reportam à própria natureza destes impostos, especialmente em torno do IVA, note-se o tocante a circunstância que “aos olhos do Estado” ou, para efeitos de tributação, torna-se irrelevante a identidade do consumidor, pois não é sobre este que recai a obrigação tributária – “*(...) nos impostos sobre o consumo, em que o*

---

<sup>126</sup> A par dos métodos subtrativo indireto e do método do reporte, estando este último, consoante dita Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, N.º1: “*Caso o imposto a deduzir seja superior ao imposto liquidado, o sujeito passivo deverá recorrer ao método do reporte, de acordo com o qual em excesso será reportado para o período de tributação seguinte (n.º4 do art.º 22.º)*”, pág. 159.

<sup>127</sup> Para um estudo exaustivo e elucidativo em torno deste princípio, consultar, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, págs. 441 a 464.

<sup>128</sup> Iminentemente, intrínseco ao princípio da igualdade fiscal, mas que não encontra recorte constitucional direto e expresso.

<sup>129</sup> *Ibidem*.

<sup>130</sup> Na mesma obra, págs. 480 e 481.

*onerado com o encargo fiscal é deixado no anonimato do mercado (...)”, a segunda, prende-se por razões de ordem de mercado e concorrenciais, cuja capacidade contributiva é ditada pelo preço, aqui em sentido amplo, dos bens e serviços – “(...) graças à repercussão do imposto nos preços dos bens e serviços, a tributação é medida através de uma capacidade contributiva (ou capacidade de pagar) objetiva e típica, pois que assenta numa relação de normalidade lógica entre a capacidade de adquirir bens e serviços e a capacidade contributiva.”. Ora, não poderia ser de outra forma. Seria incomportável e impraticável estabelecer-se uma metodologia idêntica a avaliação e, aplicação da capacidade contributiva de cada contribuinte, ao IVA (ou outros impostos sobre o consumo).*

Assim sendo, por quanto vimos dizer, da falta de dedução, resultaria uma evasão da capacidade contributiva do sujeito passivo, assim o direito de dedução (independentemente do método recorrido) atua para restabelecer a neutralidade (colocada em causa), e não em virtude de um excesso de tributação, mas porque acabou por impactar, na prática, indevidamente, a situação económica de quem não é detentor da capacidade contributiva que se pretende atingir.

Ora, quando o exercício do direito de dedução é insuficiente para neutralizar a carga fiscal, de modo a suprir o que o sujeito passivo suportou a montante, nas suas operações passivas, analisemos uma situação semelhante, que resultou a suspensão da instância pelo Supremo Tribunal de Justiça que procedeu ao reenvio, para o TJUE, no caso Biofase – Indústria de Reciclagens, S.A. vs Flexipiso – Pavimentos, S.A., proc. N.ºC-8/17<sup>131</sup>. Em que, na sequência de uma inspeção tributária, realizada pela administração tributária portuguesa “(...) considerou que devia ter sido aplicada a taxa normal de IVA de 21% e procedeu a liquidações adicionais (...)”, ao invés da taxa reduzida faturada a 5% (no período compreendido entre Fevereiro de 2008 e Maio de 2010).

Neste seguimento, a empresa liquidou a diferença devida (o acréscimo ao Estado) e, convenientemente, solicitou o reembolso das importâncias acrescidas à outra parte (litigante), também sujeito passivo de IVA e, já após emissão de documentos retificativos, que se desonerou destes montantes, fundamentando-se do prazo de caducidade aludido, no art.º 98, n.º2 do CIVA e do erro sobre os pressupostos que incorreu o sujeito passivo ao classificar a taxa reduzida. Decompondo, esta argumentação, explica-se que o prazo de

---

<sup>131</sup> De 12/04/2018.

caducidade invocada reportava-se à altura da emissão das faturas, onde constava a taxa reduzida e não da receção dos documentos retificativos, para efeitos de contagem de prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução (n.º2 do art.º 98.º). Note-se que intrínseco à questão principal e prejudicial estavam questões, quer de forma, quer temporais, o que se nos permite introduzir a temática que se pretende aludir a seguir.

Deste litígio, impõe-se, para o nosso estudo uma questão matricial coincidente com a questão prejudicial do reenvio: de que forma é a que a legislação portuguesa pode limitar o exercício do direito de dedução sabendo da necessidade destes institutos para garantir a neutralidade pretendida com as operações sujeitas a IVA?

Desta exposição e com o propósito de responder-mos, assertiva e convenientemente, à questão, chama-se à narrativa (e a este estudo), os critérios formais exigíveis em fatura, para o exercício do direito de dedução, não se pretendendo elencá-los, exhaustivamente<sup>132</sup> mas aferir de que forma, os elementos formais podem impedir o exercício deste direito.

Ora, a emissão de fatura (ou documento equivalente) constitui um dever e obrigação legal dos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º1 do art.29.º, conjuntamente com os requisitos previstos no n.º5 do art.º 36.º do CIVA: “(...) *dado que, para além de fornecer uma série de informações à Administração Fiscal possibilitando-lhe exercer um controlo mais eficaz, permite ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução.*”<sup>133</sup>, sem prejuízo dos sujeitos passivos que se encontram dispensados<sup>134</sup>, ou de operações que dispensam a admissibilidade de certos requisitos, conforme as regras introduzidas pela entrada em vigor do DL n.º28/2019, de 15 de Fevereiro.<sup>135</sup> Da expressão citada depreende-se, que a faturação assume uma bipolaridade funcional, por um lado, confere os elementos essenciais: avaliação e póstuma qualificação da operação, aplicação da taxa respetiva, apuramento do valor a deduzir aos sujeitos passivos e devidos ao Estado, entre outros; tendentes ao exercício de fiscalização atribuído à AT, em sede de IVA e, por outro lado, é requisito e pressuposto para

---

<sup>132</sup> Até porque Sérgio Vasques *in Impostos sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, págs. 340 a 346 já o fez.

<sup>133</sup> Pág. 176 da obra *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, N.º1 de, Clotilde Celorico Palma.

<sup>134</sup> É o caso das situações previstas na al. a) do n.º3 do art.º 29.º do CIVA.

<sup>135</sup> A título exemplificativo, numa operação entre sujeito passivo e particular (não sujeito passivo), nos casos de prestação de serviços, dispensa-se a inclusão de elementos identificativos previstos no art.36.º/5 na fatura, em operações de valor inferior a 100€; já nas transmissões de bens essa possibilidade é conferida àqueles que realizem operações comerciais em valor inferior a 1000€.

o exercício do direito de dedução<sup>136</sup>, isto porque, o próprio direito à dedução depende também *ad substantiam* da taxa mencionada em fatura e, posteriormente incidente – *“Isto decorre no sentido do sentido e da finalidade de uma fatura, que consiste, designadamente, em estabelecer um paralelismo entre um imposto devido e a dedução.”*<sup>137</sup>

Embora o caso *sub judice*, atribua uma função essencial (e bem) no panorama do IVA à fatura, relevando alguns requisitos formais, como se viu a menção, da taxa (que acaba por transpor já para o plano da materialidade do procedimento dedutivo), o que é certo, é que estas exigências têm tido, na nossa perspetiva, uma relevância demasiado rígida, inoportuna e desproporcional nos elementos que devem constar das faturas<sup>138</sup>, pela Administração Tributária.<sup>139</sup> Podendo-se explicar pela, discricionariedade conferida pela Diretiva IVA nesta matéria, aos próprios Estados-Membros para que estabeleçam os elementos a constar em fatura.

Ainda a respeito das faturas e do que de mais se vem dizendo, o advogado-geral nomeado para o processo, ainda em análise, admite *que*: *“(...) o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe de dados necessários para verificar que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor requisitos suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução deste imposto que possam ter por efeito frustrar o exercício desse direito.”*

---

<sup>136</sup> Das conclusões do advogado-geral – J. Kokott –, no âmbito do mesmo processo, clarifica que: *“Ao contrário, as exigências formais do referido direito regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o bom funcionamento do sistema do IVA, como as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas.”*

<sup>137</sup> *Ibidem*.

<sup>138</sup> A este propósito, no caso mais recente, exigiu-se, por intermédio do DL n.º28/2019, de 15 de Fevereiro, a constância do código QR (código de barras bidimensional), nas faturas emitidas a partir de 1 de Janeiro de 2020 (adiado a sua entrada em vigor, entretanto, devido a pandemia instalada no país e no mundo originada pela – COVID-19); Estando já o ATCUD (código de validação número sequencial) em vigor, propugnando a Portaria n.º195/2020, de 13 de Agosto, o seguinte: *“ATCUD (...) deve constar obrigatoriamente todas as faturas (...)”*.

<sup>139</sup> Embora, teoricamente e tal como atenta o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, n.º 439/09.6BESNT, de 21/05/2020: *“(...) a própria AT no Ofício Circulado n.º30091/2006, e vem sendo sufragado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, não devem ser erigidas interpretações maximalistas da forma quanto aos requisitos da fatura.”* Não se vislumbrando, muitas vezes na prática, esta conduta por parte da AT, olhe-se por exemplo, para um caso, identificado em Ofício n.º 42/8 em que a designação do sujeito passivo, na fatura, foi abreviada: de “unipessoal limitada” por “UNIP.LDA”, facto que originou a aplicação de uma coima + taxa de justiça, por entender que a fatura não estaria em conformidade com a lei.

Em suma, resulta do próprio entendimento do Acórdão proferido pelo TJUE (e de outros Acórdãos neste sentido) que conclui: “ *Os artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º, 182.º e 219.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro, nos termos da qual, em circunstâncias como as que (...) o benefício do direito à dedução do IVA é recusado (...)*”

Ou note-se ainda, expressão do art.º 36.º n.º5, al. b): “ *(...) especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável (...)*”, especificamente a respeito das prestações de serviços. A interpretação desta norma levantou a legitimidade de dedutibilidade do imposto por parte da AT, em relação a uma sociedade de advogados, no caso n.º C-516/14<sup>140</sup>, questão discutida, em primeira instância sob apresentação de reclamação graciosa, após indeferimento da decisão, relegada para o Centro de Arbitragem Administrativa e, de seguida, em sede de reenvio prejudicial para o TJUE, por emitirem faturas sob descrição: “*honorários de serviços jurídicos prestados*”.<sup>141</sup> Ora, também aqui a AT considerou insuficientes os descritivos constantes em fatura, recusando sob este fundamento - “*(...) carácter incompleto das faturas em causa.*”. Ora, em sede de comentário dir-se-á que a própria terminologia recorrida pelo legislador neste artigo suscita dúvidas, pois “os elementos necessários” são conceitos de vera elásticos, indeterminados e extensíveis a interpretações demasiado formalistas (podendo assumir diversas formas), deixando uma grande margem discricionária à Administração Pública para a consideração deste tipo de casos.

Vejam os ainda, situação que, no que concerne a critérios temporais, o limite definido no art.º 78.º n.º3, de dois anos para a emissão de notas de débito e/ou crédito, na sequência de erros incluídos nas faturas. Com o fim de regularizar o imposto (ou a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado) recorre-se a este expediente, de forma a permitir quaisquer erros de forma (nas faturas) e materiais (erro sobre os pressupostos). No segundo caso, basta pensar numa entrega insuficiente de mercadoria a um comerciante, que não foram entregues bens que haviam sido encomendados, mas incluídos em fatura. Tendo em conta, que este erro

---

<sup>140</sup> De 15/09/2016.

<sup>141</sup> Situação semelhante foi discutida no processo n.º 290/2019-T, de 29/11/2019, no CAAD.

manifestado numa operação contabilística dir-se-á, em linha com o entendimento de jurisprudência comunitária: "(...) sancionar o não cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas do sujeito passivo com a negação do direito de dedução vai claramente além do que é necessário para atingir o objetivo de assegurar a correta aplicação destas obrigações (...)"<sup>142</sup>. Também aqui sujeito passivo vê-se limitado (ainda que por critérios de segurança jurídica) do seu direito.

Acresce ainda a circunstância, de por vezes, por largos períodos de tempo (meses), em linha, com o n.º8 do art.º 22.º do CIVA, o sujeito passivo ver-se privado de usufruir de montantes respeitantes ao IVA que outrora liquidara e, que restringem a sua atividade económica o que implica a falta direta de liquidez das tesourarias.

Em suma, clarifica-se que não se vem defendendo a não aplicação de prazos ou de critérios temporais, até porque em conformidade com o Direito e Jurisprudência Europeia e, não se nos olvidando que também à luz da segurança jurídica, confere-se essa admissibilidade, desde que se cumpra o princípio de equivalência e "(...) não torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade)".<sup>143</sup>.

### **3.2 Questão das operações *reverse charge***

Admitindo a amplitude e complexidade desta matéria e, por uma questão de delimitação ao que se nos parece conveniente tratar neste estudo, tecer-se-á, para o efeito, algumas considerações em torno do papel do sujeito passivo, fazendo um recorte jurídico-legal de algumas situações que se nos merece pertinência, e constando o enfoque na lógica e propósitos inerente a este mecanismo.

Ora, as operações *reverse charge* são aquelas que como tivemos oportunidade de aludir ao longo deste estudo e, fazendo aqui uma especificação autónoma, dizem respeito

---

<sup>142</sup> Acórdão do TJUE, de 7 de Março de 2018, proc. n.º C-159/17.

<sup>143</sup> Acórdãos do TJUE, procs. n.ºs: C-332/15, de 28 de Julho de 2016; C-95/2007, de 8 de Maio de 2008.

genericamente a operações intracomunitárias (autonomizado em código próprio- RITI)<sup>144</sup> e a certas operações internas (factos tributáveis concretamente determinados em legislação atinente a certos setores, previstas no CIVA).

Em legislação comunitária, este mecanismo está regulado e previsto nos arts.º 193.º a 203.º da Diretiva IVA. E, debruçando-se nos no art.º 193.º que se passa a transcrever: “*O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestação de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa (...)*” impõe-se a seguinte questão: quem é a outra pessoa?

Desenlace-se: há casos, como os acautelados nos arts.º 200.º, 201.º e 203.º, todos da Diretiva IVA, onde “*(...) o facto gerador do imposto é deslocado para outro ponto, daí resultando uma alteração do sujeito passivo.*”<sup>145</sup>. Aqui definiram-se critérios diferentes dos tipicamente exigíveis (quem presta serviços ou transmite bens), por exemplo, o critério previsto no art.º 203.º: “*O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.*”. Ou outros, como maioritariamente se verificam, os casos que se assiste a transferência da titularidade da obrigação de liquidar o imposto para outro que não o que praticou o facto gerador, ou seja, neste caso desloca-se para o “adquirente”. Sérgio Vasques caracteriza estas operações como “*(...) um entorse evidente ao sistema (...)*”.<sup>146</sup>

Paralelamente, a propósito das figuras do facto gerador e exigibilidade do imposto, menciona-se os art.º 2.º al. e) e ss e art.º 1.º do CIVA e RITI, respetivamente, o que se verifica, nestes casos situações desviantes às figuras típicas presentes nos arts.º 7.º e 12.º e 13.º dos diplomas identificados, onde nas hipóteses de *reverse charge* se precipita que o facto gerador é, no caso do CIVA, a aquisição de bens e/ou serviços e no caso do RITI, a regra geral respeitante ao facto gerador é mesmo as que resultem de: “*(...) aquisições intracomunitárias de bens (...)*”. Tal como refere o art.º 1 deste diploma. Bem como da conjugação de regras de localização das operações, como teremos oportunidade de explicitar *infra*.

De grosso modo, nestas operações, tal como o nome indica existe a inversão do sujeito passivo, que concentra noutra pessoa que não o sujeito passivo conforme o retratámos

---

<sup>144</sup> Para uma análise mais aprofundada sobre o regime aplicável destas operações consultar: Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, N.º1 de, págs. 205 a 245.

<sup>145</sup> Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, pág. 166.

<sup>146</sup> *Ibidem*.

globalmente no capítulo II, o adquirente dos bens ou serviços ou outro que assuma as vestes dos critérios legais, a responsabilidade de liquidar e deduzir o IVA.

Destarte, indiciam-se duas situações peculiares. A primeira prende-se com a lógica que preconiza este mecanismo em relação ao sujeito passivo e, que é diferente. Neste caso, dá-se uma operação contabilística de liquidação e dedução, em simultâneo (autoliquidação)<sup>147</sup>, a jusante da aquisição de bens e prestação de serviços pelo adquirente ou destinatário do imposto, na aceção da Diretiva IVA; a segunda releva-se na identificação de sujeitos passivos que na aceção legal do art.º 2 n.º2 do CIVA (como tivemos oportunidade de reiterar), tipicamente não se incluíam neste âmbito, é o caso do Estado e demais pessoas coletivas públicas. Pelo disposto do art.º 2.º, n.º 1, al. c) do RITI, qualificam-se como sujeitos passivos e, por isso, devedores do IVA quando adquirem bens resultantes de operações intracomunitárias. A par destes, encontramos, no mesmo art.º, mas no n.º 2, o caso de particulares e pessoas singulares ou coletivas, no que concerne a atividades tendo como objeto meios de transporte novos.

Não obstante, este mecanismo invoca-se nos a temática do princípio da origem vs princípio do destino (regras de localização de operações). Nas operações intracomunitárias e de modo a efetivar a inversão do sujeito passivo, aplicou-se de um modo geral o princípio do destino, tal como corrobora jurisprudência portuguesa: *“É certo que decorre do princípio da tributação no destino, no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens que a tributação em sede de IVA ocorre no país de destino dos bens, de acordo com a taxa nele vigente.”*<sup>148</sup>. Sem prejuízo, da redação dada pela entrada em vigor do DL n.º 47/2020, da al. c) do art.º 6.º-A do CIVA, que estabelece a regra B to C, quando o sujeito passivo no ano civil anterior ou no ano em curso, não ultrapasse o montante de 10 000€ ou outras situações previstas no mesmo.

Por conseguinte, nas operações internas encontra-se vigente o sistema que consiste no seguinte: nas operações entre sujeitos passivos<sup>149</sup> aplica-se a regra da tributação do destino, já nas operações entre sujeitos passivos e consumidores<sup>150</sup>, o princípio aplicável é o da tributação no país de origem, sendo que nos casos previstos no n.º6 aplica-se a regra do

---

<sup>147</sup> Na prática se traduz num resultado nulo.

<sup>148</sup> Acórdão n.º0696/17, de 03/05/2018, do Supremo Tribunal Administrativo.

<sup>149</sup> B-to-B (Business-to-business).

<sup>150</sup> B-to-C (Business-to-consumer).

domicílio do prestador de serviços. Não obstante, de aplicação de regras especiais que deroguem as regras gerais expostas. Vejamos algumas: a regra da localização do imóvel, que em harmonia com as als. a) dos n.ºs 7 e 8 do art.º 6.º do CIVA e com o Ofício Circulado n.º 30191, de 08/06/2017, independentemente da localização dos seus intervenientes (e desde que os serviços tenham relação suficientemente direta com esses bens) a operação será tributada no local onde está situado o imóvel<sup>151</sup>; ou o n.º 9 em conjugação com o n.º10 depreende-se a sua aplicação em relação a consumidores (não sujeitos passivos de IVA), cuja regra é a do domicílio do destinatário; olhe-se também para a situação do n.º11 que não prevê tributação em Portugal, quando o adquirente está estabelecido ou domiciliado fora da UE (exceção ao n.º6 al. b)), entre outras exceções presentes nos n.ºs 7 e seguintes, não desconsiderando o recente art.º 6.º-A do CIVA.

Regime também constante em operações no próprio território nacional que disponham de taxas de IVA diferentes é o caso das Regiões Autónomas da Madeira (taxa normal a 22%) e dos Açores (taxa normal a 18%) em consonância com o n.º2 do DL n.º347/85, de 23 de Agosto e o *ex vide* art.º 6.º do CIVA.

Porém, são vários os motivos que podemos apontar para advertir a aplicação generalizada desta regra de localização, ao invés do princípio da origem. A primeira prende-se por questões de ordem administrativa: *“Evitar que o prestador de serviços ou o transmitente do bem se tenham de registar ou nomear um representante fiscal num Estado-Membro diferente do seu, aliviando-o de um encargo administrativo.”*<sup>152</sup>. Ou pense-se, na própria lógica e arquitetura do IVA: tributar o consumidor, ora é no “destino” que se encontrarão os consumidores, daí vislumbrar-se uma maior aproximação do destinatário do imposto com a aplicação de uma regra desta índole; aproximação essa que se justifica, igualmente, para efeitos de controlo e fiscalização por parte do Estado-Membro onde se localize o consumidor, sem prejuízo da fraude carrossel que se aludirá no ponto, imediatamente a seguir. Evitar as distorções na concorrência é outro dos motivos que se pode desvendar, originadas pelas diferentes taxas de IVA, aplicadas na UE. Os países que aplicassem uma taxa (substancialmente) inferior teriam uma maior procura de serviços e bens, em detrimento dos países, cujas mercadorias e serviços fossem tributados a taxa de

---

<sup>151</sup> Alterações operadas pelos Regulamentos de Execução n.º282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011 e, n.º1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro, com a introdução dos arts.º 13.º-B, 31.º-A e 31.º-B.

<sup>152</sup> Clotilde Celorico Palma, *Estudos de Imposto sobre o IVA*, pág. 33.

IVA mais elevadas e, deste modo, formulariam preços mais (des)vantajosos. O que geraria uma desigualdade concorrencial, o que não se pretende (pelo menos na teórica) num mercado único e livre.<sup>153</sup>

Também se foi verificando, a “inversão do ónus da liquidação”, nas palavras de jurisprudência comunitária<sup>154</sup> a determinados setores e, em linha com a harmonização fiscal imposta pela política comunitária. Também a legislação portuguesa acautelou algumas situações suscetíveis de maior risco de fraude e evasão fiscal. São os casos previstos nas als. i) a m) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA.

Ora, o que acontecia é que operadores do(s) setor(es) beneficiavam do direito de dedução, mas na realização de operações objeto das suas atividades abestiam-se (alegadamente) da emissão de faturas, com o propósito de reter o valor do imposto. Pelo que, equacionou-se esta alternativa. Alguns autores complementam, afirmando que: *“A característica comum é a de que o regime reverse charge ocorre sempre a jusante da cadeia de abastecimento, eliminando o elo tido por mais fraco no início da cadeia. As empresas de menor dimensão, com maior risco de fraude, não facturam imposto, ficando tal tarefa a cargo de empresas «mais facilmente controláveis», em regra de maior dimensão.”*<sup>155</sup>.

O próprio DL n.º21/2007, de 29 de Janeiro, que implementa este mecanismo aplicável a um dos setores referenciados, no seu preâmbulo reforça que: *“Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.”*

Na prática, este sistema de “autoliquidação” prescreve alguns dos problemas já identificados no direito de dedução, como é o caso das formalidades constantes nas faturas, aqui exige-se, a menção à expressão “IVA – autoliquidação”, tal como reflete o n.º13 do art.º 36.º do CIVA ou os prazos legais, que limitam o exercício do direito. Ou mesmo dificuldades

---

<sup>153</sup> Todavia, em sede de comentário, diga-se que também se identifica desvantagens a este sistema, uma dela é o facto de obrigar *“(…) a Comissão Europeia a redobrar os cuidados com o combate à fraude fiscal: «o facto de o regime transitório do IVA implicar a circulação de bens sem pagamento de imposto entre estados-membros, cria inevitavelmente riscos, especialmente de fraude-carrossel».*”, in Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, pág. 61.

<sup>154</sup> Por exemplo, nos processos n.º C-95/07 e C-96/06, Acórdão do TFUE, de 08/05/2008.

<sup>155</sup> Clotilde Celorico Palma, *IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ISSN, 1646-9127. A. 1, n.º4 (2008), pág. 217.

acrescidas na interpretação e consecutivo enquadramento legal das operações, o que motivou a crescente afluência generalizada de pedidos de informação vinculativas à AT (solicitadas ao abrigo do art.º 68.º em conformidade com o princípio da informação lembrado no art.º 67.º da LGT), principalmente em atividades como as *supra* mencionadas.<sup>156</sup>

Estas dificuldades também foram retratadas nos tribunais, onde erros sobre os pressupostos de facto ou de direito e os prazos para a sua regularização estão em evidência, reiterando o TJUE e por correlação, os portugueses, na medida em que vêm defendendo que “(...) o direito a dedução deve ser entendido de forma ampla, de molde a assegurar o princípio da neutralidade, não podendo ser negado pelas Autoridades Tributárias, com fundamento na existência de erros materiais ou de irregularidades contabilísticas.”<sup>157</sup>. Estes erros são propícios a correções, na sequência de ações inspetivas e, pelas quais se reclamam liquidações adicionais de imposto, juros compensatórios e coimas. Isto foi o que aconteceu, no caso apreciado pelo Supremo Tribunal Administrativo (em sede de recurso de revisa), proc. n.º 01079/12, de 27/02/2013. O prestador de serviços é uma sociedade que se dedica “à prestação de serviços de construção civil” e a recorrente sujeito passivo e adquirente do serviço providenciado por aquela. Ora, ao invés de se ter enquadrado legal-factualmente as operações da atividade daquela, no âmbito do regime de *reverse charge*, aplicou-se (incorretamente, é certo) o método subtrativo indireto (dedução a montante), incorrendo numa “ilegalidade” – nas palavras da AT-, isto porque, o erro estava intrinsecamente relacionado com a liquidação indevida do imposto, por parte do prestador de serviços. Mormente, de acordo com a alínea j) do n.º1 d art.º 2.º do CIVA era sobre esta quem recaía o dever de entregar aos cofres do Estado o imposto e, portanto devedora perante a AT.

Nestes termos, compreende-se que a introdução do sistema como o de autoliquidação ou também designado *reverse charge*, acarreta custos e obrigações acrescidas para os sujeitos passivos, encargos esses que passaram a abranger sujeitos passivos que outrora não se incluíam no regime “tradicional”, na decorrência do alargamento do leque de sujeitos passivos. Relevante no tocante a circunstância da liquidação e pagamento do imposto se

---

<sup>156</sup> Por exemplo, analise-se o proc. n.º14722 que remete para o Ofício-Circulado n.º30.101, de 2007, onde se constata que: “(...) a norma (art.º2 n.º1 j) em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil.”.

<sup>157</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proc. n.º 44/19.9BCLSB, de 28/11/2019.

concentrar num único momento: “(...) aumentando a vulnerabilidade da receita em situações de incumprimento, insolvência, falência, etc., tanto maior quanto menor for o montante definido como limite para o funcionamento do sistema.”<sup>158</sup>.

Assim, cumpre referir, das dificuldades da aplicação do mecanismo de *reverse charge* e que trazem à tona problemas de sistema mais profundos<sup>159</sup>, indubitavelmente justifica-se a sua tipificação. A componente prática associada ao combate à evasão fiscal, a par da tentativa de extinção da dupla tributação, o que se pode diferenciar até aqui dissimilitudes/destrinças relevantes em relação a outros impostos. Veja-se o caso do IRC, por exemplo, os mecanismos de combate à dupla tributação, estão maioritariamente dependentes e concentrados<sup>160</sup> nas CDTs (Convenções de Dupla Tributação), ao passo que no IVA, a dupla tributação é acautelada por mecanismos como o *reverse charge*, concretizáveis por intermédio de uma política fiscal comum, nomeadamente a harmonização fiscal.

### 3.3 A Responsabilidade Solidária

O legislador fiscal, na parte final do n.º3 do art.º 18.º da LGT estabelece, a par do contribuinte e do substituto, o responsável como sujeito passivo. O que significa, em termos práticos, que para além de pender sobre este uma série de obrigações acessórias, pende a obrigação principal (pagamento da dívida tributária) – art.º 31.º do mesmo diploma legal.

Isto explica-se pela pretensão do legislador de escolher como “(...) responsável tributário quem tem relação com o contribuinte direto e que por isso, pode influenciar o comportamento desse contribuinte direto ou fiscalizar esse mesmo comportamento.”<sup>161</sup>

A regra geral, em Direito Fiscal radica no regime da subsidiariedade (art.º 22.º n.º4 da LGT) em detrimento da solidariedade, pelo que este regime só será aplicável nos casos expressamente previstos e identificados na lei.

---

<sup>158</sup> Clotilde Celorico Palma, *IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ISSN, 1646-9127. A. 1, n.º4 (2008), pág. 225.

<sup>159</sup> Como é o caso do exercício do direito de dedução, por exemplo ou da (insuficiente) cooperação das administrações fiscais entre os Estados-Membros.

<sup>160</sup> Sem prejuízo da regra da territorialidade, intuída no n.º2 do art.º 4.º do CIRC.

<sup>161</sup> Diário da República eletrónico (DRE) – Responsabilidade Tributária (lexionário).

No ramo do Direito Fiscal, o responsável é tido como a “*pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação tributária solidariamente com o sujeito passivo propriamente dito.*”<sup>162</sup>. Assumindo já a exigência de imposição legal, a solidariedade “*(...) em sentido técnico ou jurídico é caracterizado por solidariedade de sujeitos; identidade da prestação; e eadem causa obligandi.*”<sup>163</sup>

Ora, transpondo esta temática para o seio das relações jurídico-fiscais estabelecidas em IVA, o princípio aplicável é o da responsabilidade solidária (na sua vertente passiva), tal como propugnam os arts.º 79.º, 80.º, 80.º-A e 80.º-B<sup>164</sup> do CIVA. O que significa que: “*(...) ao responsável é imposto o pagamento da dívida, sem cuidar se o contribuinte direto tem ou não bens penhoráveis suficientes para o pagamento dessa dívida. Na responsabilidade solidária, o credor – Estado – pode exigir a qualquer um deles – ao contribuinte direto e/ou responsável – o pagamento do quantitativo em dívida.*”<sup>165</sup>.

Ora, em sede de processo de execução fiscal ao contrário dos responsáveis subsidiários que podem exigir, primeiramente o esgotamento dos bens ao(s) devedor(es) principa(is) e que o expediente da reversão só se verifique mediante a verificação dos respetivos pressupostos<sup>166</sup>, já os responsáveis solidários são chamados a responder pelo pagamento (integral) coercivo da dívida tributária.

Esta decorrência legal foi resultado, pelo menos no respeitante a dívidas decorrentes de operações intracomunitárias, da transposição do art.º 205.º da Diretiva IVA e que se passa a transcrever: “*Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.*”.

Pela índole do IVA, naturalmente que as relações que se estabelecem são plurais e, daí fontes das quais nascem obrigações plurais<sup>167</sup>, uma vez que toda a metodológica-arquitetura do imposto em análise se desenha por um conjunto de sujeitos (passivos) que

---

<sup>162</sup> Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª Ed., pág. 271.

<sup>163</sup> *Ibidem*.

<sup>164</sup> Os art.º 80.º-A e 80.º-B, foram resultado da adição operada pela entrada em vigor da Lei n.º47/2020, de 24 de Agosto.

<sup>165</sup> Diário da República eletrónico (DRE) – Responsabilidade Tributária (lexionário).

<sup>166</sup> A este propósito leia-se Pedro Vidal Matos, *A reversão do processo de execução fiscal*, Revista da Ordem dos Advogados, 2008, pág. 973 e ss.

<sup>167</sup> Pluralidade de sujeitos fala-se aqui, do lado passivo.

constituem toda a cadeia de produção, intervenientes no quadro jurídico-económico, designado pelo próprio art.º 80.º do CIVA, por “circuito económico”.

Pelo que se expôs, percebe-se a intencionalidade subjacente ao legislador comunitário (e conseqüentemente o português) ao instituir o princípio base de responsabilização solidária passiva em relação a dívidas fiscais, motivos de conveniência e praticabilidade, mas fundamentalmente combater e impedir fraudes, o que se traduz na prática na obtenção indevida de reembolsos do IVA, nomeadamente a chamada fraude em carrossel (intrinsecamente propicia ao IVA).

Como explicam Joaquim Miranda Sarmiento e Tiago Santos<sup>168</sup>, a este respeito, a fraude em carrossel desenrola-se, a partir de um sujeito passivo de um determinado Estado-Membro (A), que realize uma operação tributável: transmite bens e, por isso isento (nos termos do art.º 14.º al. a) do RITI, ao sujeito passivo de um outro Estado-Membro (B), por sua vez, vende os bens a outro sujeito passivo do mesmo Estado-Membro (C), “(...) recebe o IVA da venda mas não o entrega às autoridades fiscais, e desaparece. Pede então o reembolso da compra que fez a B, e a perda para o Estado é igual ao valor pago por C a B.” E assim sucessivamente...

Este tipo de fraudes implica pelo menos a existência de uma operação intracomunitária, isto porque, em todo o procedimento de troca, por intermédio do mecanismo *reverse charge*, deixa à mercê imposto não taxado (e carente de fiscalização) durante uma larga e extensa cadeia de transmissão, colocando em evidência a fragilidade deste mecanismo, nas palavras dos referidos autores “(...) permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento (...)”<sup>169</sup> Neste sentido, os mesmos elucidam, em linha com o Tribunal Central Administrativo Sul<sup>170</sup>, que: “(...) a “fraude carrossel” implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizem transações entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não liquida IVA nos termos do RITI. No entanto, deduz IVA suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina

---

<sup>168</sup> In Revista do Ministério Público n.º133, Janeiro: Março de 2013, *A fraude carrossel em sede de IVA – conceitos e contexto europeu*.

<sup>169</sup> Pág. 171.

<sup>170</sup> Acórdão de 24/05/2012, proc. n.º 05523/12.

*assim, ilegitimamente, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado (...)*<sup>171</sup>

O Tribunal Central Administrativo Sul, no seu Acórdão de 17/10/2019, proc. n.º 603/12.0BELRA, complementa que: *“Na fraude carrossel pode nem sequer haver circulação física de mercadorias, mas apenas uma aparência documentada dessa circulação.”*

Não nos olvidemos, da fiscalização (intrínseca) ao sujeito passivo aos anteriores sujeitos intervenientes no circuito económico, por exemplo, exigindo fatura de quem foi o seu fornecedor, para que possa exercer o seu direito de dedução. Logo, também aqui se compreende a opção pela regra da responsabilidade solidária, pela arquitetura do IVA, o comportamento fraudulento de um sujeito passivo depende sempre do conluo ou, no mínimo, omissão de algum dos sujeitos passivos<sup>172</sup>. Também aqui se verifica mais uma tarefa “administrativa” do sujeito passivo por efetividade deste “controlo cruzado”<sup>173</sup>.

Ora, não desconsiderando esta argumentação e reforçando-se que este instituto para a AT a par de outras administrações fiscais europeias, como é o caso do Reino Unido, na nossa perspetiva, funciona como uma válvula de segurança (jurídico-fiscal), que esta se pode socorrer, para reaver imposto não liquidado e reembolsos indevidos, aquando da verificação de indícios deste tipo de fraude.

Permite-se assim, ao abrigo dos arts.º *ex vide*, ao Estado interpelação a um dos sujeitos passivos, *“(...) em qualquer fase do circuito económico.”*<sup>174</sup> com o fim de responder com o seu património, pela prestação integral da dívida.

Neste encadeamento lógico, ao analisar os arts.º em apreço, verifica-se que o legislador português, no art.º 80.<sup>º</sup><sup>175</sup> tabelou como critério de presunção do conhecimento das operações simuladas o preço. Ora, também aqui indicia-se, inexoravelmente, o reflexo

---

<sup>171</sup> Págs. 170 e 171.

<sup>172</sup> *“Tal normativo legal vem impor ao adquirente, ele próprio sujeito passivo, e como tal conhecedor da disciplina legal, que o controle a correção da factura emitida pelo seu fornecedor (...)”* - Rui Duarte Morais, *O tempo para o exercício do direito á dedução do IVA: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (7.ª Secção) de 05/07/2018, Proc. n.º 10290/13.3YIPRT.LI.SI, in Cadernos de Direito Privado, Braga, ISSN 1645-7242, n.º64 (2018), pág. 52.*

<sup>173</sup> *Ibidem*, pág. 63.

<sup>174</sup> Art.º 80.º do CIVA.

<sup>175</sup> Até à entrada em vigor da Lei de Orçamento de Estado (Lei n.º 55-B/2004) de 2005, este artigo numerava-se pelo 72.º-A.

daquilo que se afirmou aquando da economia de mercado no que concerne ao seu suporte físico e ideológico para um imposto como o IVA. Mas não nos desviemos, o n.º1 do mesmo artigo, na parte final, declara que são responsáveis solidários, os sujeitos passivos (abrangidos pela al. a), n.º 1 do art.º2) que *“tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.”* Por conseguinte, o n.º3 esclarece o critério de presunção: *“(…) sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico.”*. Parece-nos deveras amplo e impreciso este critério, pois não havemos como definir “preço razoável” e, determinante o tocante o facto que, em sede de economia de mercado, os preços fluem consoante muitos fatores, tais como tivemos oportunidade de aludir, por exemplo, a oferta e a procura, não se tolerando que este fator seja determinante para o “conhecimento da fraude ou incumprimento tributário”.

Em regime similar mas ainda assim diferente em alguns parâmetros é o previsto no art.º 79.º, cuja aplicabilidade se respeita a operações intracomunitárias<sup>176</sup>, intervindo aqui como responsável solidário, o adquirente sobre o fornecedor. Admitindo-se ao chamamento de tais sujeitos passivos (pelo RITI) à liquidação de IVA devido, pelo n.º1, em situações de emissão de faturas inexistentes ou irregulares, perante a AT – *“(…) contenha uma indicação inexata quanto ao nome ou endereço das partes intervenientes (...)”*, ou quando as faturas pugnam por irregularidades em relação aos bens transmitidos ou serviços fornecidos (natureza, preço ou montante do imposto devido). Embora, o n.º2 preveja a liberação do responsável solidário chamado a responder pela “dívida”, no n.º5 continua a figurar como devedor mesmo que *“(…) prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao sujeito que na fatura figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.”*. Isto nos casos em que o *“(…) o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura (...)”* – n.º4.

A título de comentário crítico-reflexivo, principiam-se ainda assim, situações de responsabilidade de dívidas alheias que se nos faz levantar questões (razoáveis, diríamos até) de legitimidade e (in)imputabilidade para o Estado lançar mão deste regime, com o intuito de “exigir” a um contribuinte diferente do sujeito passivo a responder com o seu

---

<sup>176</sup> Embora, a norma em nada limitar a sua incidência às suas operações intracomunitárias.

património por dívidas alheias, flagrantemente em situações como a descrita no art.º 79.º do CIVA. Ou originando situações de “injustiça material”, visto que muitos sujeitos passivos (...) *podem ser responsabilizados sem terem qualquer culpa pelo facto de outros sujeitos passivos cometerem crimes fiscais.*”<sup>177</sup>.

E como é sabido, no plano jurídico-fiscal do IVA e nos termos do n.º 1 do art.º 37.º do diploma legal referenciado, a possibilidade de repercutir o imposto ao sujeito passivo transmitente acarreta a obrigação do sujeito passivo adquirente pagar o imposto, mas podendo de seguida deduzir o imposto que lhe era repercutido. A quebra desta cadeia desencadeia situações de injustiça ou de violação do princípio da neutralidade fiscal, como se viu anteriormente.

Acresce ainda o facto do ónus da prova recair sobre o sujeito passivo (transmitente), no caso de operações intracomunitárias, em conformidade com o douto Acórdão de 17/10/2019, proc. n.º 603/12.0BELRA, do Tribunal Central Administrativo Sul: “(...) *recai sobre o expedidor dos bens a prova dos factos associados à expedição e da efetiva remessa dos bens e não à AT a prova de que essa remessa não se efetuou (cfr. artigo 74.º, n.º1, da LGT e 342.º, n.º 1 e 2, do CC)*”. Note-se que resulta da lei (art.º 14.º/1/a) e do próprio entendimento de jurisprudência portuguesa (cfr. Acórdão *supra* referenciado) que para o transmitente se isentar das operações, basta que o mesmo coloque os bens à disposição do adquirente e “(...) *e certificar-se que estes são enviados para fora do território do respetivo Estado-Membro. Não lhe compete controlar o processo de envio (...)*”<sup>178</sup>. Sendo certo, que cabe a AT a prova de que a situação em apreço indicia a prática de esquemas fraudulentos, nos termos dos arts.º 75.º, n.º2, al) a) da LGT, contrariando a presunção de boa fé postulada no n.º 1 do mesmo artigo.

Mas ainda em matéria probatória, atenta-se ao reparo que Rui Duarte Morais<sup>179</sup> fez: ao reconhecer que o sujeito passivo “solidário” está limitado pela prova a apresentar pelo adquirente. E ainda chama a atenção para o facto: “(...) *o art.º 79.º do Código do IVA não*

---

<sup>177</sup> Consideração de Crosby Bauschulte, *The Law Alone Give Us, Freedom – Gullaging in VAT law.*” In The EC Tax Journal, 7, pág. 89 a 111.

<sup>178</sup> Acórdão anteriormente citado.

<sup>179</sup> *O tempo para o exercício do direito á dedução do IVA: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (7.ª Secção) de 05/07/2018, Proc. n.º 10290/13.3YIPRT.L1.S1, in Cadernos de Direito Privado, Braga, ISSN 1645-7242, n.º64 (2018), pág. 50.*

*prevê, como fundamento de dispensa da responsabilidade solidária, o decurso do prazo para a dedução do IVA por parte do adquirente.”.*

Uma outra questão pertinente a colocar é o facto de, em sede de responsabilidade solidária, serem também devidas as obrigações pecuniárias acessórias? Os arts.º 30.º e 31.º da LGT, não deixam margem para dúvida, concluindo-se que também estas são devidas, bem como pela análise de um leque de Acórdãos, em que a AT peticiona também, para além do montante devido do imposto, juros compensatórios, entre outros montantes pecuniários.

Em relação aos efeitos dos atos praticados pelo devedor solidário, entende-se que: *“(…) os efeitos a favor ou contra um dos devedores solidários, que resultem dos actos de um deles, favorecem-nos ou prejudicam-nos a todos e cada um deles, sem prejuízo dos direitos e deveres que existam nas suas obrigações internas.”*<sup>180</sup>

Substancialmente diferente é por exemplo, o regime da liquidação de IMI, no caso de sujeitos passivos insolventes, a responsabilidade solidária é relegada para os usufrutuários, nos termos do art.º 8.º n.ºs 2 e 3 do CIMI.

### **3.4 O sujeito passivo é o próprio administrador do imposto?!**

Ao dever fundamental de pagar impostos<sup>181</sup> emerge uma bipolaridade de agentes responsáveis pela sua administração. Essa bipolaridade é preconizada por um lado, pela Administração Tributária e por outro pelos particulares (em sentido lato).

Porém, tem-se assistido ao longo do tempo, a uma mudança, progressiva do paradigma jurídico-fiscal, a que nós designamos por administração privada de impostos.

Alguns autores, já haviam retratado este fenómeno: *“(…) é de referir que se assiste actualmente, um pouco por toda a parte, à entrega dos particulares (contribuintes e terceiros) de parte significativa das tarefas de administração ou gestão dos impostos,*

---

<sup>180</sup> Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª Ed., pág. 377.

<sup>181</sup> Para um estudo aprofundado sobre esta matéria leia-se, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*, Almedina.

*vinculando-os, sem qualquer compensação, ao lançamento, liquidação e cobrança de diversos impostos (...).*<sup>182</sup>.

A designação privada remonta aos seus preconizadores, no nosso caso, aos sujeitos passivos, teoria que se nos merece acolhimento neste subcapítulo.

Vejamos, José Casalta Nabais *in Introdução do Direito Fiscal das Empresas*<sup>183</sup> partilha do nosso entendimento, na medida em que considera que as empresas assumem igualmente o papel de administradores ou gestores de impostos: *“Pois bem, segundo este novo paradigma, aos particulares, o que quer dizer fundamentalmente às empresas, pertence agora o principal papel activo da administração ou gestão dos impostos, o qual se vai traduzindo em duas importantes manifestações. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelas empresas (...)”* e *“De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da administração tributária (...), limita-se, na quase totalidade dos casos, a apurar o imposto com base exclusivamente nos dados fornecidos pelos contribuintes (...)”*<sup>184</sup>.

Inexoravelmente, que este “fenómeno peculiar”, como adjectivou o autor, não é exclusivo do IVA, estando presente nos impostos na sua generalidade, mas a título de exemplo, pense-se nos casos apontados pelo autor, em IRS, do instituto de liquidação, por intermédio da retenção na fonte ou nos casos de substituição tributária. Mas o que aqui pretendemos demonstrar é que esta gestão levada a cabo pelos sujeitos passivos é mais intensa. Demonstremos em que termos...

Intrinsicamente, inerente à figura dos sujeitos passivos está em harmonia com os arts.º 30.º e 31.º da LGT, para além da obrigação principal, inúmeras obrigações acessórias (n.º2), Ora, em sede de direito fiscal e por uma delimitação negativa, depreende-se serem todas aquelas que não se reconduzem à obrigação principal.

Em específico, na temática do IVA, podemos elencar, com auxílio do art.º 29.º do CIVA um conjunto de obrigações e deveres acessórios: comece-se pela declaração de início, de alteração ou cessação da atividade, contemplada na al. a), que se traduz na prática, na iniciativa (imposta) aos sujeitos passivos de darem conhecimento à AT (e conseqüentemente

---

<sup>182</sup> Ibidem, pág. 557, nota n.º1044.

<sup>183</sup> 3.ª Ed., Almedina, págs. 21 a 28.

<sup>184</sup> Págs. 23 e 24.

à Segurança Social), do início ou cessação do início de atividade comercial ou industrial (e, por isso, suscetível de liquidação de IVA) ou, no caso da ocorrência de alguma alteração substancial, pense-se na alteração do objeto social, sede ou morada fiscal dos sujeitos passivos; elaboração e respetivo envio de declarações periódicas (mensais ou trimestrais), onde consta todas as operações e o cálculo contabilístico do imposto do período que deram lugar ao valor a liquidar ao Estado ou da existência de crédito de imposto, que na prática transitará para o período seguinte ou que, por seu turno, resulte no pedido de reembolso do IVA (n.º 1, al. c); a par da elaboração e envio de declaração recapitulativa periódica (mensal ou trimestral) das transmissões intracomunitárias, em que os sujeitos passivos indicam as suas vendas, prestações de serviços e operações triangulares<sup>185</sup>; elaboração de declaração empresarial simplificada, usualmente designada apenas IES, em que são discriminados todos os atos contabilísticos da atividade do sujeito passivo e as suas demonstrações, contendo entre os vários anexos e do qual se nos merece pertinência, o anexo L (à exceção das consideradas micro entidades) que contempla todas as operações suscetíveis de IVA (deduções, liquidações, operações internas e externas) e os anexos M, N e P, concretamente preenchidos e tratando-se de regimes especiais e aquisições a fornecedores de valor superior a 25 000€, respetivamente – als. d), e) e f) do n.º 1.<sup>186</sup>

Objetivamente exige-se ainda, pela leitura da al. g) do n.º 1 do mesmo artigo que se passa a transcrever: “*contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto*”, que permita reunir todos os elementos declarativos da atividade económica dos sujeitos passivos.

Em complemento em tudo o que se disse, mas não se pretendendo o elenco minucioso e exaustivo das tarefas administradas pelos sujeitos passivos já expostas, devida e autonomamente neste capítulo, constatar-se-á que estes são os verdadeiros administradores do imposto em análise, em sentido prático.

Elucidativo disso, a par das obrigações acessórias, é por exemplo, quando o sujeito passivo exerce o seu direito de dedução ou reembolso, do qual implica a emissão de faturas, faturas essas que como podemos comprovar no ponto 3.1 são a cargo do sujeito passivo (com todas as formalidades constantes no art.º 36.º n.º5). Tendo por base a fatura ou documento

---

<sup>185</sup> Caso de operações que envolvam mais do que dois países.

<sup>186</sup> Os anexos referenciados são os mapas recapitulativos.

equivalente, ele próprio determina a aplicação da taxa, mediante a identificação das operações suscetíveis de tributação, bem como o apuramento do IVA a entregar aos cofres do Estado. Acresce ainda o facto, no caso da existência de um crédito a favor do mesmo, é-lhe possibilitada a transferência para o mês/trimestre seguinte, ou caso o montante perfaça 3000€, o sujeito passivo poderá imediatamente solicitar o reembolso à AF. Limitando-se aqui a AT a uma mera fiscalização interna, por intermédio de ações inspetivas.

Ou note-se o caso das operações *reverse charge*, em que se assiste a um alargamento da incidência subjetiva, e que por sua vez tornam-se titulares de obrigações e deveres fiscais (nos termos da conjugação dos arts.º 30, n.º1, al. b), 31.º da LGT) o que implica por exemplo, ao chamamento figurado em sede de responsabilidade solidária. Também aqui a gestão privada verifica-se pela aplicação do mecanismo de autoliquidação efetuada pelo próprio sujeito passivo que deduz e liquida (não obstante, do conceito de autoliquidação, em sentido estrito, que no caso do IVA, seria a encargo dos consumidores porque estes sim são os destinatários do imposto e que como compreendemos seria, manifestamente impraticável)<sup>187</sup>.

Bem como, toda a responsabilidade solidária passiva a que o sujeito passivo, nos termos dos art.º 79.º, 80.º e 80.º-A está sujeito, podendo responder patrimonialmente perante a AT, suprimindo alguma falha identificada no circuito económico e não deixando de apresentar documentação pertinente à identificação das operações, taxas, apuramento e liquidação (adicional ou não) do imposto, ainda que culpa não tivesse, efetuando, deste modo, fiscalizações e “controlos cruzados”.

Relevante o tocante, os encargos acrescidos e cada vez mais onerosos que os sujeitos passivos enfrentam, nomeadamente pela aquisição de softwares e hardwares informáticos e respetiva instalação de plataformas e sistemas, certificados pela AT, cada vez mais sofisticados e modernizados, bem como as assistências técnicas e os custos associados à mão-de-obra especializada nestas áreas (art.º 29.º n.º1 al. h)).<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> A este respeito leia-se, José Casalta Nabais, no livro *Introdução do Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Ed., Almedina, pág. 23, nota n.º37.

<sup>188</sup> Também aqui José Casalta Nabais demarca esta dificuldade – “*O que pode significar que os contribuintes e demais sujeitos tributários tenham de suportar pesados encargos relativos à aquisição de material e serviços informáticos só para cumprir os chamados deveres acessórios (...), os quais acabam assim por os onerar bastante mais do que o cumprimento da obrigação de imposto.*”, na obra *Introdução do Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Ed., Almedina, pág. 27.

Vislumbre-se, que a capacidade administrativa-económica não é idêntica em todos os sujeitos passivos, pois uma microempresa não detém a mesma estrutura e capacidade colaborativa que uma pequena ou média empresa, mas ainda assim, as obrigações e deveres fiscais são essencialmente os mesmos, em tudo o que se tem vindo a fundamentar legal e doutrinariamente, sugere a definição de parâmetros proporcionais e equilibrados em matéria de obrigações fiscais acessórias.

Apesar de já existirem alguns expedientes pelos quais os pequenos retalhistas e agricultores, por exemplo, presentes na secção IV, subsecções II e III do CIVA, se podem socorrer e que servem, no entanto, para mitigar toda a complexidade do imposto, como é o caso deste tipo de regimes especiais, sendo certo que tais medidas revelam-se ainda insuficientes.

Agora equacione-se a hipótese de ocorrência de alegados incumprimentos fiscais e, na sequência de ações inspetivas por parte da AT, retificam-se apuramentos do imposto acrescido de juros moratórios ou mesmo, em circunstâncias de última *ratio* propõem-se procedimentos de contraordenações, muitas das vezes pelo incumprimento de obrigações acessórias como, por exemplo, o atraso na entrega de declarações periódicas, originando a aplicação de coimas (sempre acrescido de outros montantes). A este propósito entra em cena o Direito Administrativo Sancionatório.

Como é sabido, historicamente, o Direito Administrativo Sancionatório, outrora designado Direito Penal secundário, foi resultado, para alguma doutrina<sup>189</sup> de um progressivo “movimento descriminalizador”. Ainda assim e, embora autonomizado do Direito Penal, as semelhanças são evidentes, o Direito Administrativo Sancionatório convoca princípios base deste ramo, nomeadamente os princípios da legalidade, da culpa, conjunto de pressupostos que compõem o facto ilícito, entre outros. A este propósito, é de salientar ainda, a existência prática e funcional destes dois ramos de direito público, pois, procede-se a uma aplicação subsidiária de normas jurídico-penais nos processos contraordenacionais, tal como influi do art.º 32.º Decreto-Lei nº433/82, de 27 de Outubro, acerca do RGCO ou até mesmo da alínea a) do art.º 3.º do RGIT.

---

<sup>189</sup> Miguel Prata Roque in *O Direito Sancionatório Público enquanto bissetriz (imperfeita) entre o Direito Penal e o Direito Administrativo*, pág. 114

A convocação destas semelhanças explica-se pelo facto de estarmos perante uma matéria deveras sensível e suscetível de comissão de factos ilícitos, tendentes à violação e transgressão de direitos fundamentais da comunidade ou, no nosso caso, dos seus administrados...

Atenta-se, a este disposto, a aplicação de coima pela AF apreciada já em litígio no Supremo Tribunal Administrativo<sup>190</sup>, que: *“pelo pagamento fora de prazo do imposto devido na declaração periódica de IVA 2014/09, ocorrido em 11/11/2014, cujo prazo para cumprimento terminou a 10/11/2014, infração prevista nos artigos 114.º n.ºs 2 e 5 al. a) e 26.º n.º4 RGIT.”*, foi concretamente determinada o montante de coima: 36.460,44€. Ora, compreende-se que da situação não houve prejuízo efetivo para o Estado, dado a regularização da dívida, ter sido imediatamente no dia a seguir. Portanto, não se justificaria na prática, a aplicação de coima tão desproporcional dado o critério temporal do incumprimento e, acresce ainda a situação fáctica-jurídica preencher (pelo menos) um dos requisitos suscetível de dispensa e atenuação especial da coima, previsto na al. a) do art.º 32.º do RGIT, sem prejuízo da equação da aplicação de admoestação (art.º 51.º do RGCO).

Esta atuação *a posteriori* da AT, induz manifestamente para a existência de: *“(…) administração pública cabe, cada vez mais, uma função fundamentalmente passiva, uma função de vigilância e controlo.”*<sup>191</sup> E como aponta José Casalta Nabais, este fenómeno *“(…) coloca não poucos problemas, quer os ligados ao reforço dos poderes da administração que, deste modo, passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a evasão e evasão fiscais, quer os relativos à necessidade acrescida de salvaguarda dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes e demais sujeitos passivos fiscais que passaram a ser destinatários de uma multiplicidade de novos e cada vez mais complexos e onerosos deveres fiscais.”*<sup>192</sup>

Em linha com o mesmo autor *supra* citado questione-se: *“(…) até onde é constitucionalmente legítimo ir nesta progressiva conversão dos particulares e suas organizações numa “administração fiscal indireta ad hoc” sem violação dos direitos,*

---

<sup>190</sup> Acórdão n.º01154/16.0BESNT, de 24/04/2019.

<sup>191</sup> Cfr. José Casalta Nabais, *Introdução do Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Ed., Almedina, pág. 23.

<sup>192</sup> *Ibidem*, pág. 25.

*liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos.*"<sup>193</sup>, Pela submissão de ações inspetivas e judiciais, originando cobranças mais gravosas na sequência de incidência de coimas, (acrescidas de custas processuais e custos administrativos), juros compensatórios e moratórios, muitas das vezes desproporcionais e irrazoáveis face à gravidade do incumprimento, o que não se concede à luz dos princípios norteadores da atuação administrativa postulados nos arts.º 7.º e 8.º, respetivamente, no CPA e, art.º 266.º, n.º2 da CRP.

---

<sup>193</sup> *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, pág. 557, nota n.º1044.

## Conclusão

Em tudo o que se tem vindo a expor, conclui-se que a evolução do pensamento económico contemporâneo (*lato sensu*) tendeu a adoção do comportamento do Estado em seu relacionamento com o mercado como o conhecemos no plano atual, essencialmente, no mundo ocidental.

Nestes termos, a articulação dos pressupostos jurídico-económicos pautados por princípios de livre iniciativa privada e compatibilidade (entre as iniciativas público e privadas) configurou-se num modelo económico como a economia de mercado (capitalista). O que ditou, inevitavelmente, a génese do IVA e sua implementação e, consecutiva consolidação, no seio da União Europeia, moldado pelas matrizes de um verdadeiro mercado concorrencial, quer na sua neutralidade quer na sua alargada abrangência de destinatários.

O pragmatismo atinente às exigências de mercado resultaram no mecanismo lógico-arquitetónico do IVA (cada vez mais moldado pelas mutações de mercado) que encontra suporte económico-institucional num mercado como o da UE e esta, por sua vez encontra neste imposto um meio jurídico-fiscal impreterível para a corporização de um dos pilares principiológicos e formadores da UE, a criação de um mercado livre e comum.

Nesta sequência, a harmonização fiscal é, especialmente nos impostos sobre o consumo, uma condição necessária para assegurar a efetividade de um mercado interno na UE. Esta harmonização tem sido mais intensa e premente no IVA, por um lado por questões de ordem naturais e tipológicas referentes ao imposto e, por outro, pela própria lógica do mercado, como é o caso de evitar distorções concorrenciais ou evitar a dupla tributação, o que permitiu, indubitavelmente, maior aproximação de legislações com maior densidade de sistemas jurídico-fiscais.

Do dever fundamental de pagar impostos ao dever fundamental de cobrar impostos (histórico e constitucionalmente assumido) ascende uma complexa tensão entre os Estados-Membros, perspetivando-se no IVA um meio idóneo e eficaz para a obtenção de receitas. Constituindo, até aos dias de hoje a maior receita fiscal.

Posto isto, num quadro jurídico-económico (tendencialmente) harmonizado como ao que se retratou, a figura do sujeito passivo desenha-se segundo diretrizes comunitárias, podendo-nos encontrar consagração legal no art.º 4.º da Diretiva IVA e, após transposição no ordenamento jurídico português, no atual at.º 2 do CIVA e art.º 2.º do RITI.

Assim sendo, o sujeito passivo é legal e doutrinariamente reconhecido como uma figura complexa, pois pode-se desdobrar numa estrutura organizacional de meios (empresa), em associações e cooperativas, em adquirentes (importadores/exportadores) ou até no Estado e demais entes públicos (art.º2, n.º3 do CIVA e art.º 2.º, n.º 1, al. c) do RITI) em suma, todos aqueles agentes económicos, que em conformidade com o princípio da prevalência do mérito sobre a forma, transmitam bens e/ou prestam serviços ou, no caso, de aplicação do mecanismo *reverse charge*, àqueles que se tornam adquirentes dos bens e serviços (inversão do sujeito passivo), no âmbito de operações intracomunitárias ou em casos especificamente previstos na lei (art.º 2.º n.º 1, demais alíneas, à exceção da al. a)).

Constata-se assim, que o sujeito passivo pode assumir as vestes daqueles que pela prática de determinadas operações (tributáveis) lhe conferem esse estatuto, ao qual reconhecemos com maior assertividade o seu carácter *sui generis*, no seio do Direito Fiscal.

Pelo exposto, podemos afirmar que os sujeitos passivos são os verdadeiros administradores de facto do imposto, quando emitem fatura, deduzem (por intermédio do método subtrativo indireto), solicitam reembolso, auto liquidam (por intermédio de *reverse charge*), assumem a responsabilidade solidária e todas as (numerosas) obrigações acessórias (sem prejuízo da principal) do IVA.

No entanto, não raras vezes vêm-se privados da sua tarefa quando ao dispor do seu direito de dedução, conferido e legitimado por lei, que na prática reconduz-se a inúmeros deveres acarretos ao exercício do seu direito (o paradigmático dever de emissão de fatura), bem como entraves e objeções, quer a nível formal e concomitantemente, a nível temporal, o que não se pode conceber, pois tal oneração a um agente que não o que (teoricamente) é o destinatário do imposto, coloca à margem aqueles que no procedimento lógico do IVA (e na prática) são os verdadeiros administradores.

Ou quando se lhes exigem um conjunto de obrigações que tendem a extravasar e exceder a incidência subjetiva (ou os elementos necessários para o apuramento do imposto),

tornando-se demasiado burocráticas e onerosas (questão da capacidade contributiva e colaborativa) para os sujeitos passivos e, nesta sequência quando se lhes aplicam coimas e juros compensatórios exorbitantes, muitas das vezes originando litígios, em sede judicial pelo alegado incumprimento e alegadas infrações punidas e previstas, essencialmente, no RGIT e outros diplomas legais.

Cingindo-se, a AP, na nossa ótica, a interpretações da lei, demasiado formalistas e rígidas, devendo-se pautar, ao invés por critérios razoáveis e proporcionais, conforme dita o CPA na atuação administrativa, nos arts.º 7.º e 8.º, respetivamente e o próprio texto constitucional, no art.º 266.º n.º2.

Destarte, verifica-se que todas estas situações (peculiares) desvirtuam aquela que seria a obrigação principal do sujeito passivo e, ainda tendem a colocar em causa, de forma abrupta o princípio estruturante do IVA, o da neutralidade.

Inequivocamente, esta dissertação permite-nos concluir que a verdadeira obrigação principal do sujeito passivo, em sede de IVA, é ser o administrador privado do imposto!

## Bibliografia

- ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. *Curso de Direito Comercial- Vol. II.*, Almedina;
- ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Da empresarialidade: as empresas no direito*, Coimbra, Almedina;
- AFONSO, A. Brigas de, e FERNANDES, Manuel T., *Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação – Códigos Anotados*;
- ALMEIDA, Aníbal, *Sobre o Estado e o Poder, A Economia e a Política*, Almedina;
- AMADO, João Leal, *Contrato de Trabalho noções básicas*, Coimbra Editora, 2015;
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Lições de Direito Administrativo*, 5.<sup>a</sup> Edição;
- ANTUNES, Bruno Botelho, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina;
- BASTO, José Xavier de, *A Adopção por Portugal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (I.V.A) da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, 1982;
- BASTO, José Xavier de, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, Caderno CTF n.º 164, 1991, Ministério das Finanças;
- BLAUG, Mark, *História do Pensamento Económico*, Vol. I;
- BAUSCHULTE, Crosby, *The Law Alone Give Us, Freedom – Gullaging in VAT law.*” In The EC Tax Journal, 7;
- CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição;
- CARDOSO, Elisabete, *Revista VidaEconómica: Autoliquidação no setor da silvicultura-2020*;

- CHARLET, Alain, e OWENS, Jeffrey, *An International Perspective on VAT*, Tax Notes International, Vol. 59, number 12, September 20, 2010;
- CUNHA, Paulo de Pitta e, *A Harmonização Fiscal Europeia e o Sistema Português*, in Revista Fisco n.º28, Fevereiro de 1991;
- DERZI, Misabel Abreu Machado, *Revista Internacional de Direito Tributário*, Julho/Dezembro de 2004, Delrey;
- FERNANDES, F. Pinto, e SANTOS, J. Cardoso Dos, *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*, 2.<sup>a</sup> edição, 1989;
- FRIEDMAN, Milton, *Capitalismo e Liberdade*, tradutor Jaime Araújo, Lisboa, 2018, Conjuntura Atual Editora;
- GUERNERIE, Roger, *A economia de mercado*, Instituto PIAGET;
- JAMES, Kathryn, *The rise of The value- added tax*, Cambridge University Press, 978-1-107-04412-8;
- LAVOURAS, Maria Matilde, in *Harmonização Fiscal e Liberdade de Circulação de Capitais na União Europeia*, Coimbra, 2008;
- LIMA, Emanuel Vidal, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Comentado e Anotado*, 7.<sup>a</sup> edição, Porto Editora;
- MALLOY, Robin Paul, *Law in a market context, an introduction to market concepts in legal reasoning*, Cambridge University Press;
- MATOS, Pedro Vidal, *A reversão do processo de execução fiscal*, Revista da Ordem dos Advogados, 2008;

- MORAIS, Rui Duarte, *O tempo para o exercício do direito á dedução do IVA: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (7.ª Secção) de 05/07/2018, Proc. n.º 10290/13.3YIPRT.L1.S1*, in *Cadernos de Direito Privado*, Braga, ISSN 1645-7242, n.º64 (2018);
- MORENO, Natália de Almeida, Conferência *O Retorno do Estado Interventor*;
- NABAIS, José Casalta, *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira, 2006, Coimbra Editora;
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição;
- NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição, Almedina;
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina;
- NUNES, António José Avelãs, *Noção e objeto da Economia Política*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXXVII, 1994, Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, Coimbra.
- NUNES, António Avelãs, *Reflexão sobre a Economia Política, recordando a Lição do Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XCIV, Tomo I, Coimbra, 2018;
- PALMA, Clotilde Celorico, *Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo*, Tributação Indireta (IVA E IEC), Jurisdição Administrativa e Fiscal, Maio;
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina;

- PALMA, Clotilde Celorico, *IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ISSN, 1646-9127. A. 1, n.º4 (2008);
- PEREIRA, Tânia Carvalhais, *A articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu*, in *Tributação indireta (IVA e IEC)*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, CEJ, 2019.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Economia: um texto introdutório*, Almedina, 2014, 4.<sup>a</sup> Edição;
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XXIII, 1980, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra;
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora;
- ROQUE, Miguel Prata, *O Direito Sancionatório Público enquanto bissetriz (imperfeita) entre o Direito Penal e o Direito Administrativo*;
- SARMENTO, Joaquim Miranda, e SANTOS, Tiago, Revista do Ministério Público n.º133, Janeiro: Março de 2013, *A fraude carrossel em sede de IVA – conceitos e contexto europeu*;
- VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina;

## **Jurisprudência**

- Acórdão do TJUE, de 27/01/2000, proc. n.º C- 23/98;
- Acórdão do TJUE, de 29/04/2004, proc. n.º C-338/01;
- Acórdão do TJUE, de 10/04/2008, proc. n.º C-309/06;
- Acórdão do TJUE, de 08/05/2008, proc. n.º C-95/07;
- Acórdão do TJUE, de 08/05/2008, proc. n.º C-96/06;
- Acórdão do TJUE, de 29/10/2015, proc. n.º C-174/04;
- Acórdão do TJUE, de 28/07/2016, proc. n.º C-332/15;
- Acórdão do TJUE, de 15/09/2016, proc. n.º C-516/14;
- Acórdão do TJUE, de 07/03/2018, proc. n.º C-159/17;
- Acórdão do TJUE, de 12/04/2018, proc. n.º C-8/17;
- Acórdão do TJUE, de 13/06/2019, proc. n.º C-420/18;
- Acórdão do STA, de 03/05/2018, proc. n.º 0696/17;
- Acórdão do STJ, de 05/07/2018, proc. n.º 10290/13.3YIPRT.L1.S1;
- Acórdão do STA, de 24/04/2019, proc. n.º 01154/16.0BESNT;
- Acórdão do STJ, de 20/05/2020, proc. n.º 0287/08.0BEFUNO1687/13;
- Acórdão do TCA Sul, de 24/05/2012, proc. n.º 05523/12;
- Acórdão do TCA Sul, de 23/02/2017, proc. n.º 637/09.2BELRS;
- Acórdão do TCA Sul, de 17/10/2019, proc. n.º 603/12.0BELRA;
- Acórdão do TCA Sul, de 28/11/2019, proc. n.º 44/19.9BCLSB;
- Acórdão do TCA Sul, de 21/05/2020, proc. n.º 439/09.6BESNT;
- Decisão Arbitral de CAAD, proc. n.º 290/2019 – T.

Todos disponíveis em:

<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>

<http://www.dgsi.pt/>

<https://caad.org.pt/>

## **Outras Fontes Consultadas:**

- Parecer emitido a 28/10/2019 da Provedoria de Justiça;
- Informação vinculativa: Ofício Circulado n.º 30091/2006;
- Informação vinculativa: Ofício Circulado n.º 30191, de 08/06/2017;
- Informação vinculativa: Ofício Circulado n.º 30.101, de 2017;
- Diário da República Eletrónico (DRE) – lexionário.