



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Daniel José Néri Reis

**A IMPLEMENTAÇÃO NO SISTEMA FISCAL
PORTUGUÊS DA DIRETIVA 2018/1910 SOBRE AS
TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS**

**Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças
orientado pelo Professor Doutor Daniel Martins Geraldo Taborda e
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra**

Agosto de 2020



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

A IMPLEMENTAÇÃO NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS DA DIRETIVA 2018/1910 SOBRE AS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS

DANIEL JOSÉ NÉRI REIS

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

RELATÓRIO DE ESTÁGIO APRESENTADO À FACULDADE DE ECONOMIA DA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

ORIENTADOR

DANIEL MARTINS GERALDO TABORDA

AGOSTO, 2020

Agradecimentos

À minha família, um agradecimento especial por todo o apoio e força que me deram, o espírito com que encaram a vida sempre me servirá de exemplo, e se hoje estou aqui a vocês o devo. Obrigado por me deixarem trilhar o meu próprio percurso, mas acima de tudo, obrigado pelo amor incondicional e valores que me transmitiram.

À Filipa, um enorme obrigado pela paciência, pela cumplicidade, pelo carinho, por todas as palavras de incentivo e por estares sempre presente ao longo deste percurso. Sabes bem o que significas para mim!

A todos os meus amigos e colegas, por todos os momentos de companheirismo, pela força que me transmitiram e pela total compreensão da minha ausência em muitas datas. As nossas histórias podem ter várias vírgulas, mas nunca um ponto final.

Ao Prof. Doutor Daniel Taborda pela disponibilidade e empenho que sempre demonstrou, pela exigência com que pautou a sua orientação, pelos ensinamentos e conselhos que me transmitiu. Sem a sua ajuda este trabalho não seria possível.

Agradecer a toda a equipa da Direção de Finanças de Coimbra, desde o Dr. Jaime Devesa e a Dra. Rosa Maria Zenóglia Lopes pela oportunidade de estagiar nesta instituição e pela constante preocupação que demonstraram, passando pelo Dr. Paulo Pastilha, pelo constante acompanhamento e apoio disponibilizado no decorrer do estágio, até aos inspetores tributários do SPGAI, por toda a ajuda e pelos momentos de alegria que me proporcionaram.

Uma palavra final para a Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, por ter sido a minha casa ao longo destes cinco anos, a todos os funcionários que dela fazem parte e a todos os docentes da Licenciatura em Gestão e do Mestrado de Contabilidade e Finanças por todos os conhecimentos que me transmitiram e pelo apoio prestado na minha vida académica.

Nestes tempos de pandemia que atravessamos em que os contactos devem ser evitados, a todos um abraço de eterna gratidão!

Resumo

A União Europeia através da aplicação das diretivas IVA e da abolição das fronteiras fiscais e dos controlos aduaneiros relativamente a trocas intracomunitárias, adotou um regime comum de IVA transversal a todos os Estados membros. Este regime prevê que para operações realizadas no seio da Comunidade, se aplique um método de tributação no destino, assim, no âmbito das operações intracomunitárias, verificam-se transmissões de bens, em regra, isentas de imposto, e aquisições intracomunitárias que suportam a tributação.

Este regime que à partida seria temporário e transitório, permanece até aos dias de hoje, muito por culpa dos elevados ajustes que seriam necessários para efetuar uma transição suave e harmonizada em todos os Estados membros. Na vigência deste regime tem se verificado elevados níveis de fraude no IVA, traduzidos pelos números crescentes do VAT GAP. Só em 2017, a diferença entre o que devia ter entrado nos cofres dos Estados membros e o que realmente foi entregue, situa-se nos 137 mil milhões de euros. Este facto, associado à importância que o IVA apresenta nas receitas fiscais dos países, torna imprescindível a promoção de alterações no tratamento deste imposto de modo a reduzir os elevados números de fraude e evasão fiscal.

Este relatório tem como finalidade estudar as alterações propostas pelo Regulamento de Execução 2018/1912 e pela Diretiva 2018/1910 do Conselho, e a sua implementação no sistema fiscal português através da Proposta de Lei nº7/XIV. Estes atos legislativos europeus vieram, não só regular e simplificar o tratamento das vendas à consignação e das operações em cadeia em operações intracomunitárias, mas também definir e clarificar o papel do registo no VIES e da Declaração Recapitulativa na aplicação da isenção prevista para as transmissões de bens, bem como, as regras de documentação a aplicar na expedição ou transporte de bens do território nacional para outro Estado membro.

Palavras Chave: Operações intracomunitárias, Diretiva, operações em cadeia, vendas à consignação, VIES.

Abstract

The European Union, through the application of the VAT directives and the abolition of fiscal borders in relation to intra-community trade, has adopted a common VAT system across all member states. This regime states that, for transactions carried out within the community, a method of taxation at destination is applied. This way, within intra-Community transactions, there are transfers of goods that are exempt from taxes, by rule, and intra-community acquisitions that support taxation.

This regime, which initially would be temporary and transitory, remains until this day, largely because of the high adjustments that would be necessary to originate a smooth and harmonized transition in all member states. In the duration of this regime, there are been high levels of VAT fraud, which can be spotted in the increasing numbers of VAT GAP. Only in 2017, the difference between what should have entered the coffers of the state members and what was actually delivered, represents a gap of 137 billion euros. This fact, associated with the importance that the VAT presents in the countries tax revenues, makes it essential to promote changes in the treatment of this tax in order to reduce the high numbers of tax evasion and fraud.

This report aims to study the amendments proposed by the Execution Regulation 2018/1912 and by the Directive 2018/1910 of the Council, and their implementation in the Portuguese tax system through the Proposed Law nº7/XIV. These European legislative acts have, not only regulated and simplified the treatment of consignment sales and chain transactions in intra-community transactions, but also defined and clarified the role of registration in VIES and the Recapitulative Declaration in the application of the exemption expected for transfer of goods, as well as, the rules of documentation to be applied when shipping or transporting goods from national territory to another member state.

Key Words: Intra-community transactions, Directive, chain transactions, consignment sales, VIES.

Índice

Lista de Acrónimos e Abreviaturas	vii
Lista de Tabelas	viii
Lista de Figuras	viii
Introdução e Objetivo.....	1
1. Apresentação da Instituição Acolhedora	3
1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira	3
1.1.1. Princípios e Valores	4
1.1.2. Estrutura Orgânica	5
1.2. Inspeção Tributária e Aduaneira.....	5
1.2.1. Missão, Visão e Valores.....	5
1.2.2. Objetivos Estratégicos.....	6
1.2.3. Entidades Relacionadas.....	7
1.2.4. Procedimento de Inspeção Tributária.....	9
1.2.5. Etapas do Procedimento	10
1.3. Direção de Finanças de Coimbra	12
1.4. Tarefas desenvolvidas ao longo do estágio	14
1.4.1 Reflexão Crítica.....	16
2. Normas Relevantes.....	19
2.1. O IVA	19
2.1.1. Conceito Territorial	21
2.1.2. Incidência Subjetiva.....	22
2.1.3. Operações Tributáveis.....	23
2.1.4. Localização das Operações.....	24

2.2. Transmissões Intracomunitárias.....	25
3. Revisão de Literatura.....	29
3.1. VAT Gap.....	29
3.2. Fraude Carrossel.....	30
4. Diretiva 2018/1910 e Regulamento de Execução 2018/1912.....	33
4.1. Simplificação das Vendas à Consignação.....	33
4.2. Operações em Cadeia.....	39
4.3. Validação do NIF no “Sistema VIES” e Declaração Recapitulativa.....	40
4.4. Harmonização da Documentação.....	43
4.5. Resumo das Alterações.....	44
5. Proposta de Lei Nº7/XIV – Alteração ao RITI.....	47
5.1. Análise de Artigos.....	47
5.1.1. Artigo 7ºA – Regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens.....	47
5.1.2. Artigos 4º, 7º, 12º, 23º e 30º - Alterações decorrentes do novo artigo 7º - A.....	48
5.1.3. Artigo 14º - Alterações no tratamento das operações em cadeia, registo no VIES e declaração recapitulativa.....	50
5.1.4. Artigos 16º e 17º - Alterações decorrentes de reformulação do artigo 14º.....	51
5.1.5. Artigos 31º - Obrigações de Registo Contabilístico.....	52
5.2. Implicações destas Alterações.....	52
Conclusões.....	57

Lista de Acrónimos e Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Código de Atividade Económica

CASE – Center for Social and Economic Research

CCP – Confederação do Comércio e Serviços de Portugal

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRMS – Common Risk Management System

DFC – Direção Finanças de Coimbra

DGAIEC – Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção Geral dos Impostos

DGITA – Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

DSAFA – Direção de Serviços Antifraude Aduaneira

DSGR – Direção de Serviços de Gestão de Risco

DSIFAE – Direção de Serviços de Investigação de Fraude e Ações Especiais

DSPCIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária

IATOC – Instituto para Apoio a Técnicos Oficiais de Contas

ITA – Inspeção Tributária e Aduaneira

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OLAF – Organismo Europeu de Luta Antifraude

OMA – Organização Mundial das Alfândegas

PECFEFA – Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras

PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

PRAITA – Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

VAT – Value Added Tax

VIES – VAT Information Exchange System

VTTL – Theoretical Net VAT Liability

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Receitas Fiscais Portugal (Pordata)..... 21

Tabela 2 - Lucros das Sociedades envolvidas no Carrossel, Elaboração Própria 32

Tabela 3 - Resumo das Alterações, Elaboração Própria 46

Lista de Figuras

Figura 1 - Organograma DFC, Elaboração Própria..... 13

Figura 2 - VAT GAP Report 2019 - Evolução do VAT Gap na UE..... 30

Introdução e Objetivo

Desde meados do séc. XX, com a adoção de um sistema comum para o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), na sequência da primeira e segunda Diretiva 67/227/CEE do Conselho sobre a harmonização das legislações dos Estados membros, foi assumido um compromisso de estabelecer um regime de IVA que regulasse toda a União Europeia. Ao longo dos últimos anos, especialmente com a abolição das fronteiras fiscais entre os Estados membros, no final de 1992, foi dado um passo significativo para atingir este objetivo. Nessa altura, ainda não se encontravam reunidas condições técnicas, nem políticas para a implementação do desejado regime, pelo que foram adotados diferentes regimes transitórios que se prevê que venham a ser substituídos por um regime de IVA definitivo.

Apesar da abolição de fronteiras fiscais dentro da EU, ser um marco importante para o objetivo de harmonização do tratamento do IVA por toda a comunidade, permitiu também o aparecimento de um conjunto de instrumentos fraudulentos com o objetivo de apropriação do IVA devido. Com o desaparecimento destas fronteiras, as mercadorias circulam no espaço Europeu isentas de imposto, tendo ainda o sujeito passivo, em algumas situações, o direito à dedução do imposto suportado a montante da operação. Assim, preocupados com a utilização abusiva deste regime e, conseqüente diminuição das receitas, tem se verificado por parte da Comissão e dos Estados membros, um reforço de medidas de combate à fraude e evasão fiscal em sede de IVA no seio da UE. Em 2016, foi apresentada pela comissão Europeia uma proposta para estabelecer um sistema definitivo do IVA, no que toca ao comércio efetuado entre empresas dos diferentes Estados membros, cuja tributação se basearia no princípio do destino dos bens. Esta proposta levantou algumas dúvidas ao Conselho, que convidou a Comissão a esclarecer algumas dúvidas respeitantes ao papel do número de identificação de IVA e às provas de transporte necessárias para aplicação da isenção intracomunitária, ao regime de vendas à consignação e às operações em cadeia.

Na sequência do exposto, surge este relatório que se encontra dividido em dois grandes grupos. O primeiro exposto no capítulo 1, pretende caracterizar a entidade acolhedora, neste caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Coimbra. Será realizada uma análise profunda do topo para a base, isto é, inicialmente abordarei as características e orgânica da AT no geral, de seguida debruçar-me-ei no ramo da AT onde fui colocado, a Inspeção Tributária e Aduaneira, e por fim o serviço regional onde decorreu o estágio, a Direção de Finanças de Coimbra. Os capítulos posteriores formam o segundo grupo, acima referido, que se traduz na parte científica deste relatório. Num primeiro momento, será possível observar um resumo das noções do CIVA e do RITI necessárias para melhor compreensão do comércio intracomunitário de bens, bem como uma análise aos conceitos de *VAT Gap* e Fraude Carrossel. A parte principal do relatório prende-se com o estudo e análise do Regulamento de Execução 2018/1912 e a Diretiva 2018/1910 sobre as transmissões intracomunitárias e com a sua implementação no sistema fiscal português, através da Proposta de Lei nº7/XIV.

1. Apresentação da Instituição Acolhedora

Neste capítulo, encontra-se uma descrição da instituição acolhedora, neste caso a “Autoridade Tributária - Direção de Finanças de Coimbra”. Os dados e informações foram recolhidos de uma forma geral no endereço eletrónico da Autoridade Tributária e Aduaneira, no Plano Nacional e Regional de Atividades da AT, bem como no PNAITA e PRAITA que regulam a atividade da inspeção tributária.

1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira, vulgarmente denominada de AT, surgiu no dia 1 de janeiro de 2012 com a concentração numa única instituição da DGAIEC, da DGCI e da DGITA. É um serviço da administração direta do Estado com autonomia administrativa e tem como principal missão administrar os impostos e outros direitos, assim como exercer o controlo da fronteira externa de Portugal e da UE, no que toca a assuntos fiscais, económicos e de proteção da sociedade¹. Pretende ser vista e considerada tanto pelas instituições como pelo público em geral como uma organização resiliente, com excelente capacidade de resposta aos desafios do dia a dia, devido à capacidade e conhecimento dos seus recursos humanos e tecnológicos. Constitui uma referência dentro da administração pública nacional pela prestação de um serviço de qualidade encontrando-se ao nível das melhores administrações fiscais e aduaneiras estrangeiras.

A AT tem a seu cargo um elevado número de funções e competências, das quais se destaca a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, consumo e património, de direitos aduaneiros e outras receitas do Estado e instituições públicas. Também é responsável pela realização de inspeções tributárias e de controlos relativos à circulação de mercadorias em território nacional, pela cooperação com organismos europeus assegurando a negociação e execução de acordos e convenções internacionais, por promover uma correta aplicação da legislação e propor alterações que considere relevantes. Por último, também compete à AT, a realização e promoção

¹ Artigo 2º, Nº1 do Decreto-Lei nº118/2011, de 15 de dezembro.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

de ações de investigação em termos fiscais com vista a aperfeiçoar a legislação e o apoio ao governo na definição da política fiscal, prestar informações e apoio aos contribuintes sobre o cumprimento das suas obrigações fiscais, e assegurar o controlo da fronteira externa da EU e a representação da fazenda pública nos tribunais.

1.1.1. Princípios e Valores

A AT rege e pauta a sua atividade segundo vários princípios e valores. No que toca aos princípios destaca-se os **princípios da legalidade**, da flexibilidade organizativa, da desburocratização, da desconcentração administrativa, da valorização dos recursos humanos e da coordenação interadministrativa. O primeiro implica que a AT na execução das suas tarefas deve estar em concordância com as disposições legais e garantir o respeito pelas garantias dos clientes. O **princípio da flexibilidade organizativa** visa garantir uma otimização permanente da adequação dos recursos humanos aos objetivos a atingir em determinado período. O **princípio da desburocratização** tem como intenção subjacente a racionalização dos procedimentos administrativos, nomeadamente através da simplificação e redução da informação a submeter pelos contribuintes, bem como do aumento da comodidade nos contactos com os serviços através da intensificação do uso de meios eletrónicos. O **princípio da valorização dos recursos humanos** consagra uma constante motivação e participação ativa dos trabalhadores através de formação permanente e planos de carreira baseados no mérito, por último, o **princípio da coordenação interadministrativa** defende a cooperação da AT com outras entidades e autoridades tributárias e aduaneiras de outros países.

Para além dos princípios a AT também orienta as suas atividades segundo um conjunto bem definido de valores, entre eles, **Ética Organizacional**, que se manifesta através da justiça e equidade que a AT garante aos seus colaboradores e aos contribuintes e operadores económicos com que se relaciona. **Transparência**, a AT disponibiliza informação fiscal, de uma forma clara e oportuna, a todos os interessados que tenham o direito a aceder a essa informação. **Imparcialidade**, que se traduz na forma objetiva e imparcial com que a AT se relaciona com os contribuintes. **Responsabilização**, a informação da atividade da AT é pública a todos os cidadãos.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Colaboração, a Autoridade Tributária colabora com outras instituições públicas, nacionais e internacionais, na realização da sua atividade. **Profissionalismo**, o serviço prestado pela AT é composto por um elevado nível técnico e de competência devido aos conhecimentos e formação dos colaboradores e, por último, a **Inovação** que transmite a atitude recetiva da instituição à implementação de novas e melhores práticas das administrações fiscais.

1.1.2. Estrutura Orgânica

A AT é dirigida por uma diretora-geral, auxiliada por 12 subdiretores-gerais de áreas específicas e pelo Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira (CAAT). Este conselho é constituído pela própria diretora-geral e pelos subdiretores-gerais, bem como pelo diretor do centro de estudos fiscais e aduaneiros, da UGC e das direções de finanças de Lisboa e Porto.² Para além disto a AT é composta por serviços desconcentrados de âmbito regional e local, os primeiros são decompostos em direções de finanças e alfândegas, e os segundos em serviços de finanças, delegações aduaneiras e postos aduaneiros.

1.2. Inspeção Tributária e Aduaneira

No meu estágio na Direção de Finanças de Coimbra, fui colocado na área de Inspeção Tributária, assim considero importante fazer uma análise e enquadramento desta área de atuação da Autoridade Tributária, bem como enunciar os passos e procedimentos a seguir num processo de inspeção tributária.

1.2.1. Missão, Visão e Valores

A Inspeção Tributária e Aduaneira é composta por 4 direções de serviços, DSPCIT, DSIFAE, DSAFA e DSGR e está presente em todas as direções de finanças e alfândegas dos serviços desconcentrados (21 e 15 respetivamente), para além disto também é composta pela Unidade dos Grandes Contribuintes - UGC. Esta área dispõe de 2176 colaboradores³, divididos entre as áreas tributária e aduaneira, com um grau de

² Artigo 5º do Decreto de Lei 118/2011.

³ Dados retirados do PNAITA 2018.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

especialização cada vez maior, sendo capazes de superar os desafios diários e de se adaptar a novas realidades de forma cada vez mais célere.

A Inspeção Tributária e Aduaneira propõe-se a combater a fraude e evasão fiscal, adotando medidas dissuasoras de incumprimento por parte dos agentes económicos, procurando fomentar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. A ITA pauta a sua atividade por uma busca incessante de justiça e equidade nos encargos fiscais de cada cidadão, para além disto, pretende garantir a proteção e segurança da fronteira externa, dos interesses económicos nacionais e da UE bem como facilitar o comércio legítimo.

Decorrente da missão, a Inspeção Tributária pretende ser vista pela população em geral, bem como por todas as instituições públicas, como uma referência na luta contra a Fraude e Evasão Fiscal e na garantia da segurança da fronteira externa. Para isto assenta a sua atividade num grupo de valores bem definidos que incluem: a **Ética**, decorrente do respeito pelos princípios da integridade, isenção e sigilo fiscal, a **Qualidade**, que pauta todas as atividades e serviços prestados ao cidadão, o **Rigor**, verificado pela competência e imparcialidade dos seus serviços, a abertura à **Inovação e Mudança**, traduzida pela fácil e rápida adaptação a novas realidades e desafios e por fim, a **Credibilidade e Transparência**, dois valores indispensáveis para a confiança dos cidadãos no tratamento fiscal.

1.2.2. Objetivos Estratégicos

Decorrente dos objetivos da AT, a ITA definiu três objetivos estratégicos que orientam toda a sua atividade e que procura atingir consistentemente. São eles: Combater a fraude e evasão fiscal e aduaneira e a economia paralela, aumentar a eficácia e eficiência das atividades e reforçar a cooperação nacional e internacional, bem como garantir a proteção e segurança da fronteira externa.

O primeiro é a base de toda a atividade inspetiva e visa garantir uma maior justiça na repartição dos esforços fiscais por parte dos cidadãos e instituições. Este objetivo mede-se pelo aumento dos níveis do cumprimento voluntário e diminuição do “*Tax Gap*”, ou seja, a diferença entre o valor dos impostos que, em teoria, é devido ao Estado,

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

e o que é efetivamente cobrado. De forma a concretizar este objetivo estratégico, a ITA procura descortinar novas condutas fraudulentas e práticas de operações ilegais, bem como novos esquemas de evasão fiscal. Para isso, desenvolveu várias medidas que são executadas diariamente, nomeadamente, a intensificação da sua presença no terreno, o aumento do controlo de programas de faturação certificados pela AT e o fomento de um uso constante da informação proveniente de outras instituições fiscais internacionais. De forma a aferir a eficácia destas medidas, encontram-se a jusante da atividade da ITA, indicadores que transmitem informação acerca do número de contribuintes e operadores económicos registados no sistema, da equidade fiscal, do número de comportamentos ilícitos e da condenação dos infratores.

A eficácia e eficiência da inspeção tributária e aduaneira apenas poderá conhecer evoluções notórias através de uma agilização dos processos que os torne mais acessíveis e promova a simplificação e melhoria da qualidade do trabalho desenvolvido. Assim, é essencial a modernização e informatização das ferramentas de controlo e dos métodos de trabalho, para além disto o “know-how” e experiência dos recursos humanos também se reveste de grande importância pelo que uma adequada formação e especialização dos inspetores é essencial para obter os resultados desejados.

Por último a cooperação nacional e internacional e a proteção e segurança da fronteira externa configura um objetivo importantíssimo para a ITA e apenas pode ser reforçado através não só, do trabalho em conjunto e de parcerias entre as mais diversas administrações, mas também pela cooperação judicial e incremento de mecanismos de troca de informação com outras administrações fiscais e organismos internacionais. Para além disto é importante a presença da administração em comités e grupos de projeto internacionais de forma a manter um equilíbrio adequado entre aquilo que é o controlo e a facilitação do comércio legítimo.

1.2.3. Entidades Relacionadas

Como consta do capítulo anterior, no mundo cada vez mais globalizado em que nos encontramos, a partilha de informação e cooperação internacional reveste-se de cada vez maior importância. O sucesso das empresas e instituições está cada vez mais ligado ao acesso e partilha de informação em tempo real, assim, tal como as outras

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

instituições, a ITA, tem de alinhar a sua atividade nesta direção, recorrendo a novas abordagens nomeadamente a utilização recorrente dos instrumentos de cooperação internacionais e nacionais, proporcionando assim, um acesso a informação cada vez mais rápida e fiável de forma a potenciar a deteção e punição de comportamentos fraudulentos, garantir a receita fiscal e cumprir os objetivos de fomentação de cumprimento voluntário e combate à fraude e evasão.

Posto isto, importa referir as entidades com que a ITA se relaciona diretamente e colabora permanentemente de forma a cumprir os seus objetivos, nomeadamente, o **Governo**, cujas relações assentam na contribuição para a arrecadação das receitas fiscais presentes no orçamento bem como a operacionalização do PECFEFA, outros **Organismos Internacionais e Públicos**, nomeadamente as outras instituições Fiscais e Aduaneiras, o CIAT, IOTA e OCDE, com as quais estabelece relações de cooperação e colaboração, os **Contribuintes e a Sociedade em Geral**, para os quais a AT presta serviços nos domínios da prevenção, controlo, correção de modo a assegurar e garantir a justiça e equidade fiscal e, por fim, a **União Europeia**, com a qual a AT assegura a cooperação administrativa e assistência mútua e colabora na gestão de sistemas indispensáveis para a sua atividade, como é o caso dos sistemas VIES, Eurofisc e CRM.

Estes sistemas são mecanismos de fácil acesso que fomentam a cooperação administrativa entre os vários Estados membros com o objetivo de combater a fraude no IVA. O VIES consiste num meio eletrónico de informação acerca do registo para efeitos de IVA no que toca a transmissões intracomunitárias. O Eurofisc permite uma rápida e eficaz troca de informações entre os Estados membros sobre suspeitas de atividades fraudulentas. Cada Estado membro fica incumbido de designar um especialista em IVA, com o objetivo de partilhar experiências e conhecimento sobre diferentes tipos de fraude e outros assuntos que considere relevantes. Por fim, o CRM é um sistema que atua preferencialmente sobre o risco, é um sistema fundamental para a UE uma vez que facilita a troca de informações entre os operacionais no terreno e os centros de análise de risco, permitindo o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão de risco, facilitando a intervenção da UE nestas matérias.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

1.2.4. Procedimento de Inspeção Tributária

Segundo o nº 1 do artigo 2º do RCPITA “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.” Para este efeito, são responsabilidades da ITA:

- A confirmação das declarações dos sujeitos passivos e averiguação de factos tributários não declarados;
- A inventariação de bens para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- A prestação de informações oficiais em processos de litigância judicial sobre questões tributárias e esclarecimento dos sujeitos passivos sobre os seus deveres perante a AT;
- A realização de estudos sobre o comportamento dos sujeitos passivos, a evolução dos setores económicos, perícias e exames técnicos de qualquer natureza;
- A informação sobre os pressupostos dos benefícios fiscais que dependam de reconhecimento da AT e direitos invocados pelo sujeito passivo perante a mesma;
- A promoção do sancionamento das infrações tributárias e cooperação com outras instituições no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude.

Para além dos valores que pautam as atividades da ITA, os procedimentos de inspeção tributária têm de obedecer aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação conforme previsto no artigo 5.º do RCPITA. O primeiro impõe que a ITA investigue o cumprimento das obrigações fiscais, por parte dos sujeitos passivos, e que recolha provas e indícios da existência de possíveis irregularidades com vista a satisfação do interesse público e a descoberta da verdade material. O princípio da proporcionalidade defende que a atuação do inspetor tributário se deve cingir ao objetivo inicial, não podendo exceder o seu âmbito. O princípio do contraditório dá a possibilidade ao sujeito passivo em causa, de se pronunciar sobre os factos de que é acusado e, por último, o princípio da cooperação implica que a ITA e a

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

entidade a inspecionar colaborem de forma a descobrirem a verdade dos factos. A ausência desta cooperação por parte dos sujeitos passivos pode constituir, por si só, um fundamento para aplicação de tributação a partir de métodos indiretos.

Os procedimentos de inspeção tributária podem ser catalogados de acordo com o seu lugar, o âmbito e extensão. Quanto ao lugar os procedimentos podem ser classificados em internos ou externos, dependendo se são efetuados exclusivamente nas instalações da AT, através de uma análise rigorosa dos documentos enviados pelo sujeito passivo, ou se exigem uma deslocação dos inspetores tributários às entidades inspecionadas⁴. No que toca ao âmbito e extensão, o procedimento de inspeção pode ser geral ou polivalente, abrangendo toda a situação tributária do sujeito passivo, ou parcial ou univalente, quando tiver por objeto apenas alguns tributos e deveres do mesmo, podendo englobar mais do que um período de tributação, conforme prevê o artigo 14º do RCPITA.

1.2.5. Etapas do Procedimento

Qualquer procedimento de inspeção tributária não pode ter início sem uma prévia seleção de contribuintes. Uma vez que existe uma disparidade enorme entre o número de inspetores tributários e o número de contribuintes, deve ser efetuada uma alocação de recursos eficiente, focando as atenções nos contribuintes que apresentem maior risco de evasão e maior probabilidade de correção do imposto, diminuindo desta forma o número de ações sem correção. Esta seleção pode ser realizada a partir de uma verificação de desvios significativos com base em informações internas, como o cadastro, o património, dívidas fiscais e resultados de inspeções anteriores, ou externamente, através de denúncias, informações de outras entidades competentes ou a pedido do próprio contribuinte.

Após feita a seleção do contribuinte e antes de avançar para o passo seguinte, é importante analisar cada contribuinte e o respetivo motivo da inspeção tributária. Se o procedimento de inspeção tem como objetivo o controlo da situação tributária dos

⁴ Na necessidade de efetuar um procedimento externo, a Inspeção Tributária deve notificar o sujeito passivo com uma antecedência mínima de 5 dias relativamente ao seu início, de acordo com o artigo 49º do RCPITA.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

sujeitos passivos, é aberta uma Ordem de Serviço, caso a ação de inspeção tenha apenas a finalidade de consulta e recolha de informação, o controlo de bens ou serviços ou a contagem e valorização de inventários, é aberto um despacho. Na abertura de um despacho, devem ser referidos os seus objetivos, a identificação da entidade e dos funcionários incumbidos da sua execução. A ordem de serviço deverá conter o número de ordem, a data de emissão, e o serviço responsável pelo procedimento de inspeção, a identificação dos funcionários incumbidos do ato inspetivo, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar. Para além disto, também é necessário referir o âmbito e a extensão da ação de inspeção (nº 3 e 5 do artigo 46º do RCPITA).

Após a abertura de uma ordem de serviço, inicia-se a fase mais importante do processo de inspeção, onde os inspetores tributários procedem a uma análise acerca da situação tributária dos contribuintes, verificando o cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo, recolhendo provas indicadoras de irregularidades⁵. Após o inspetor tributário ter em sua posse todos os dados e elementos necessários, procede-se à elaboração de um projeto relatório, onde estão expostos todos os factos apurados, as conclusões do processo de inspeção e, caso haja motivo, as respetivas correções da matéria tributável devidamente fundamentadas. Este relatório deverá conter os elementos previstos no nº 3 do artigo 62º do RCPITA.

No fim da elaboração deste projeto, o contribuinte é notificado, tendo um prazo entre 15 a 25 dias para exercer o seu direito à audição onde deve expor os seus argumentos. No fim do direito de audição é elaborado o relatório final, que contem uma alínea adicional onde a AT toma uma posição sobre o sujeito passivo, ou aceita os seus argumentos, ou mantém as conclusões iniciais. Neste momento, é levantado um auto de notícia, onde estão explícitas as infrações cometidas e são aplicadas as respetivas sanções. Para finalizar o procedimento de inspeção tributária, o relatório final é enviado ao sujeito passivo por carta registada, num prazo de 10 dias⁶.

⁵ Caso a inspeção tenha decorrido em ambiente externo, no final desta fase é necessário enviar ao contribuinte uma nota de diligência a dar como concluídos os atos de inspeção.

⁶ Previsto no nº 2 do artigo 62º do RCPITA.

1.3. Direção de Finanças de Coimbra

Tal como referido no ponto 1.1.2, a AT apresenta na sua estrutura serviços desconcentrados de âmbito regional e local, compostos respetivamente por direções de finanças e alfândegas ou serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros. O estágio curricular decorreu principalmente nas instalações da direção de finanças de Coimbra que constitui um serviço desconcentrado da AT⁷ e se encontra situada no grupo II⁸, juntamente com as direções de finanças de Aveiro, Braga, Faro, Leiria, Santarém, Setúbal e Viseu. Estas Direções de Finanças partilham as mesmas funções que estão bem explícitas no artigo 36º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro. Assim, compete à DFC:

- Assegurar a orientação e o controlo da AT na respetiva área e coordenar os serviços de finanças em colaboração com as alfândegas;
- Executar as atividades atribuídas pela AT e aplicar a lei tributária em casos concretos;
- Aplicar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária;
- Informar acerca dos procedimentos que padecem de decisão superior;
- Prestar esclarecimentos e informar os contribuintes sobre exposições e documentos relativos à sua atividade;
- Garantir a contabilização de receitas e a tesouraria do Estado, a arrecadação dos tributos, bem como controlar a obrigação fiscal dos sujeitos passivos;
- Assegurar as atividades de inspeção e justiça tributária desenvolvendo e aplicando os procedimentos inerentes a cada uma;
- Coordenar a atuação dos serviços de finanças no que toca à gestão e cobrança;
- Executar outras atividades atribuídas por ordem superior;

A Fig.1. apresenta um organograma da direção de finanças de Coimbra, onde é possível verificar a existência de quatro principais divisões: Justiça Tributária, Planeamento e Coordenação, Tributação e Cobrança e Inspeção Tributária, que pela sua importância, apresenta duas divisões independentes e três equipas de apoio, sob a

⁷ Artigo 35º, nº2, alínea g), da Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro.

⁸ Artigo 43º, nº1, alínea b), da Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

alçada da diretora adjunta. Como referido anteriormente, a realização do estágio foi essencialmente na área da inspeção tributária da DFC pelo que considero importante fazer uma análise mais exhaustiva dos elementos e equipas que compõem esta divisão, bem como as suas funções e competências.

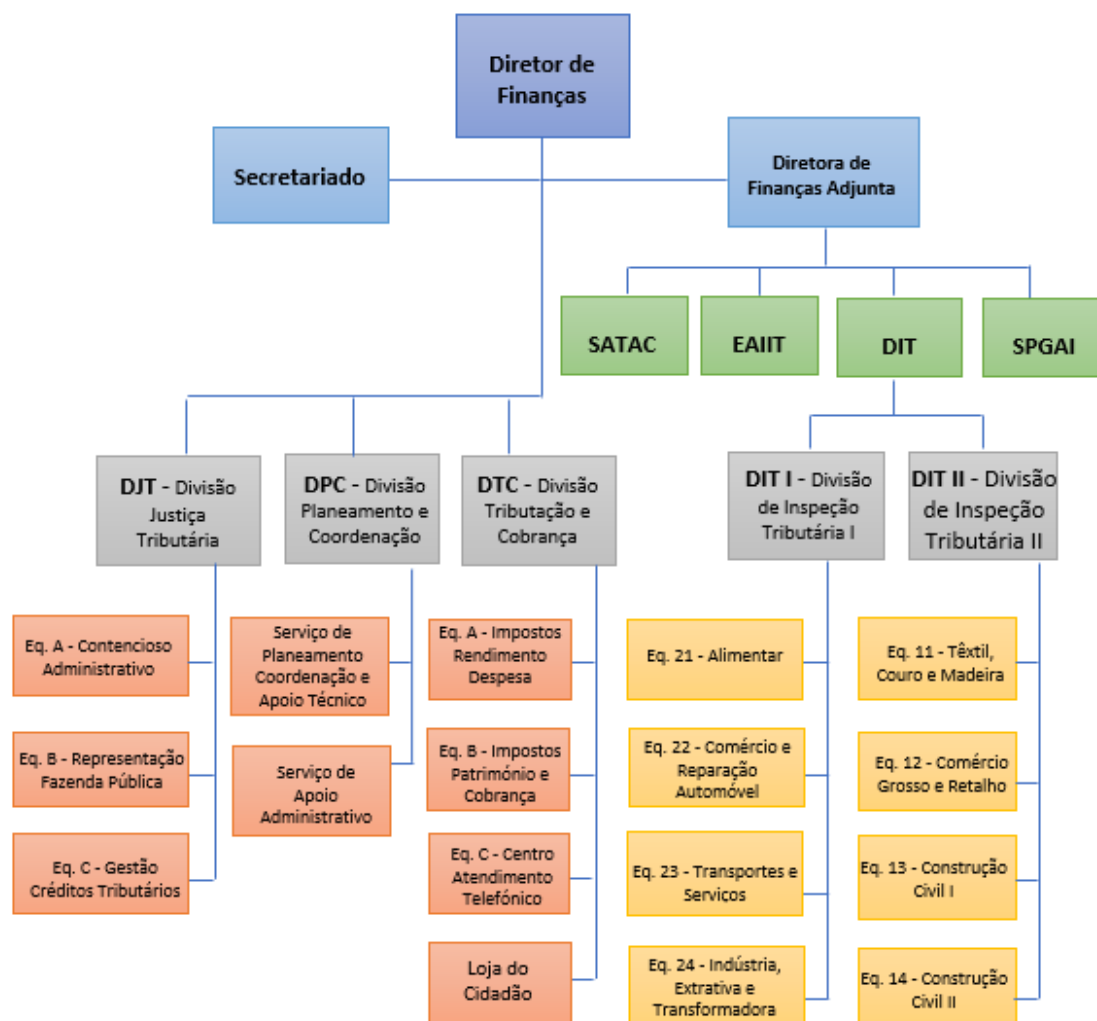


Figura 1 - Organograma DFC, Elaboração Própria

As duas divisões presentes na Inspeção Tributária encontram-se subdivididas em oito equipas consoante os setores onde exercem a sua atividade (CAEs) sendo acompanhadas por outras três equipas com funções muito específicas, o Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal (SATAC), a Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT) e o Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI). A divisão de Inspeção Tributária I é composta por quatro equipas, a saber,

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

alimentar, comércio e reparação automóvel, transportes e serviços e indústria extrativa e transformadora, por outro lado, empresas das áreas da construção civil, comércio grosso e retalho e têxtil, couro e madeira são inspecionadas pela divisão II.

O SATAC apura a situação tributária dos contribuintes através da análise de denúncias existentes e tenta obter provas de eventuais crimes tributários, quando se verificarem suspeitas de eventuais situações de evasão ou fraude fiscal, estando em permanente comunicação com o ministério público. Para além disso, também lhe compete instaurar processos de inquérito conforme previsto no RGIT.

À EAIIT compete a análise de casos simples de incumprimento fiscal que não envolvam análise externa por parte da AT, a organização de todo os processos relacionados com a atividade funcional da inspeção tributária e a receção e distribuição de pedidos de revisão por parte dos contribuintes⁹. Também é da competência da EAIIT a colaboração com a DPC no arquivo de documentos relativos à área da inspeção.

O SPGAI tem como principais atribuições a elaboração do Plano Regional de Inspeção e a seleção de contribuintes a inspecionar pelas diversas equipas através de critérios bem definidos. Para além disto, também é da competência desta equipa a preparação de protocolos com outras entidades¹⁰, a prestação de apoio contabilístico e informático aos inspetores e o controlo das atividades efetuadas pela inspeção e respetiva análise estatística.

1.4. Tarefas desenvolvidas ao longo do estágio

A possibilidade oferecida pelo Mestrado de Contabilidade e Finanças de desenvolver um estágio curricular para obtenção do grau de mestre, é, na minha opinião, uma enorme mais valia uma vez que proporciona aos alunos um primeiro contacto com o mercado de trabalho, completando e aprofundando os conhecimentos obtidos durante os respetivos cursos superiores. Foi com este pensamento presente que optei por efetuar um estágio na Direção de Finanças de Coimbra e elaborar o respetivo relatório em vez de escrever a típica tese. Devido à situação de pandemia que

⁹ Artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária.

¹⁰ Principalmente câmaras municipais, disponibilizando informação para o controlo fiscal.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

atravessamos a minha passagem pela Direção de Finanças de Coimbra ficou reduzida a dois meses, facto que lamento e que me impossibilitou de aproveitar esta experiência ao máximo e usufruir dela na sua plenitude. Independentemente disto considero que o estágio me permitiu desenvolver conhecimentos e competências na utilização de certas metodologias e programas específicos, bem como a nível do relacionamento pessoal.

Desde o primeiro dia, em que tive a oportunidade de visitar as instalações da DFC e entrar em contacto com as várias equipas que a compõem, percebi que todos os funcionários estavam empenhados em ajudar os estagiários a atingir da melhor forma possível os seus objetivos, disponibilizando o seu apoio em tudo o que fosse necessário. Após uma conversa com a Dra. Rosa Zenóglia Lopes e com o Dr. Jaime Devesa, os estagiários foram colocados nas equipas que melhor se enquadravam com o conteúdo do relatório de estágio, no meu caso fui colocado no SPGAI, que como referido anteriormente, configura um serviço de planeamento e gestão de apoio à inspeção.

Os primeiros tempos na DFC foram no sentido de conhecer a instituição e o departamento onde me encontrava, tendo uma forte componente teórica através da análise de inúmeros documentos legais. Esta parte do estágio revelou-se extremamente útil para uma correta e informada descrição da entidade de acolhimento neste relatório, uma vez que a DFC no geral, e a ITA em particular, regem a sua atividade conforme o previsto nestes diplomas. Destes documentos é importante destacar os Decretos-Lei que aprovam a lei orgânica da AT, DL nº118/2011, de 15 de dezembro, e do Ministério das Finanças, DL nº117/2011, de 15 de dezembro, a Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, que estabelece a estrutura nuclear da AT e o PNAITA e PRAITA, que regem a atividade anual da ITA.

Ao longo da minha permanência no SPGAI, acompanhei de perto o trabalho dos inspetores tributários desta equipa durante todo o processo de inspeção, verificando todos os procedimentos a que estão sujeitos. O seu conhecimento acerca das mais variadas normas fiscais e a correspondente aplicação a casos reais, foi sem dúvida uma mais valia. Para além disto, tive a oportunidade de contactar com aplicações informáticas utilizadas pelos funcionários da DFC para a realização das suas atividades. Estas revestem-se de enorme importância para um correto trabalho de inspeção, uma

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

vez que permitem analisar toda a informação dos contribuintes, nomeadamente a entrega das declarações devidas, o seu património e as suas obrigações fiscais. Tive ainda a possibilidade de ler declarações e relatórios enviados pelos contribuintes e experimentar *softwares* relacionados com o tema deste relatório, que me permitiram adquirir um conhecimento indispensável à sua realização, como é o caso das declarações recapitulativas e do VIES.

1.4.1 Reflexão Crítica

Antes de iniciar a reflexão crítica ao estágio na DFC, importa referir que esta é baseada apenas nos dois meses em que estive em estágio, não tendo, portanto, conhecimento das atividades e tarefas que iria desenvolver nos meses seguintes e que poderiam influenciar a minha opinião. Como referido anteriormente, todos os funcionários da DFC, independentemente da sua equipa, foram incansáveis e bastante prestáveis para comigo, não hesitando em esclarecer todas as minhas questões e dúvidas, quer para a realização do relatório, quer para conhecimento pessoal. Esta disponibilidade que todos tiveram para comigo, representa o bom relacionamento profissional que se vive dentro da DFC, onde se respira um espírito de interajuda e boa-disposição, fundamentais para o sucesso desta direção de finanças, que ano após ano consegue atingir os objetivos traçados pelo PNAITA.

De pontos negativos, acho importante destacar o facto de não ter tido oportunidade de acompanhar os inspetores tributários em ações de fiscalização no terreno. Considero que seria uma experiência bastante vantajosa e enriquecedora, no entanto, é de fácil compreensão que, sendo eu um estagiário, não possuía as credenciais necessárias para efetuar tal operação, podendo pôr em risco a posição da AT num eventual litígio em tribunal. Para além disso, gostaria também de ter tido um papel mais ativo nas tarefas desenvolvidas, não me limitando ao meu papel de observador. Considero que, para estágios futuros, seria interessante os estagiários percorrerem várias equipas, de modo a ficar com uma noção mais exata dos limites e das funções específicas de cada uma. Por fim, também lamento não ter tido oportunidade de marcar presença em nenhuma formação nas instalações da DFC, contudo acredito que se o estágio tivesse tido a sua duração prevista, tal facto teria acontecido.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Em conclusão, faço um balanço muito positivo da minha experiência na DFC. Apesar de esta experiência ter sido forçosamente interrompida, considero que aprendi bastante nos dois meses em que estive em estágio, tendo uma visão muito mais ampla do dia a dia de um inspetor tributário e das diversas situações com que têm de lidar diariamente. Posto isto considero a DFC uma instituição de referência para quem pretenda realizar um estágio curricular para obtenção do grau de mestre em Coimbra.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as
Transmissões Intracomunitárias

2. Normas Relevantes

2.1. O IVA

O IVA é a forma mais usual de taxar o consumo um pouco por todo o Globo sendo o responsável pela maior fatia das receitas fiscais de cada Estado, está presente em mais de 150 países, incluindo todos os países da OCDE, com exceção dos Estados Unidos. (Vasques, 2015; Herbain, 2015; Zídkova, 2014; James, 2011) “Trata-se, muito simplesmente, da mais formidável criatura fiscal até hoje concebida” (Vasques, 2005, p.49). Para Palma (2005, p.57), o “fenómeno IVA” baseia-se no facto de:

“Desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” deste Imposto. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos na gasolina que gastamos (...) mas, regra geral, e contrariamente aos tributos diretos, não sentimos o peso deste imposto.”

No nosso país, o IVA é regulado pelo Código do Imposto sobre o valor acrescentado (CIVA)¹¹, que em 1 de janeiro de 1986 substituiu o antigo IT (Imposto sobre o Valor das Transações). A introdução do IVA em Portugal surgiu principalmente devido à necessidade da uniformização das normas de tributação indireta com vista a adesão à CEE (Braz e Cunha, 2009). De acordo com Oliveira, existiram várias outras razões para a alteração do imposto do IT para o IVA, das quais se destaca o facto de o IT não conseguir acompanhar as crescentes necessidades do Estado ao nível da despesa. Uma vez que a incidência do antigo imposto era demasiado limitada, a única solução seria aumentar as taxas para valores inoportáveis, fomentando a fraude fiscal. Assim, isto traduziu-se no fim do IT e o aparecimento do IVA em Portugal, que desde a sua implantação tem sido o maior financiador do Estado em termos de receita fiscal.

Este imposto incide em todas as fases do ciclo económico, desde a produção até ao retalho sendo por isso um imposto plurifásico (Lança, 2015). É também um imposto não cumulativo, uma vez que o IVA dos outputs se líquida a jusante, sendo o imposto suportado a montante nos inputs dedutível, assim o imposto a entregar ao Estado consiste na diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível. Nas palavras de Laires “não ocorrência de tal efeito cumulativo resulta da possibilidade de os operadores

¹¹ Aprovado pelo DL nº394-B/84, de 26 de dezembro.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

económicos disporem, por via de regra, do direito à dedução ou ao reembolso do IVA que lhes foi repercutido na fase precedente pelos seus fornecedores” (Laires, 2012, p.9). O IVA assume ainda uma neutralidade económica, na medida em que o imposto suportado numa primeira operação, sendo dedutível, não influencia os preços praticados ao longo de todo o circuito económico. A neutralidade no consumo é garantida quando o imposto não tiver interferência nas escolhas dos consumidores por diferentes bens ou serviços, e na produção, quando não influencie os produtores a introduzir qualquer modificação no seu processo produtivo (Basto, 1991; Palma, 2015).

A Tabela 1 apresenta as receitas fiscais do Estado Português nos três principais impostos, segundo dados da Pordata. Surge a conclusão inequívoca, que desde o ano de 2000, o IVA tem sido o maior responsável pela receita fiscal do Estado, superando o IRS e o IRC de forma considerável, cumprindo assim na plenitude os objetivos para os quais foi criado. O CIVA surge diretamente ligado à sexta diretiva (77/388/CEE, de 17 de maio de 1977), que traçou os objetivos a atingir pelos diferentes Estados membros, deixando aos legisladores, desde que não ultrapassassem os limites impostos pela diretiva, a liberdade de tomarem opções que melhor se adaptem ao seu país. Segundo Dias (2005), este facto impossibilitou que fosse alcançada uma verdadeira harmonização em sede de IVA na UE, pelo que esta diretiva tem sido alvo de modificações ao longo dos anos, tendo sido reformulada com a publicação da Diretiva 2006/112/CE, de 26 de novembro, que ainda constitui a base legal do IVA na UE. Posto isto, considero importante fazer uma pequena análise às normas mais importantes do CIVA e conhecer as medidas tomadas pelo legislador para transpor as Diretivas IVA para Portugal, nomeadamente no que toca a conceitos de territorialidade, incidência subjetiva e objetiva e localização das operações, termos que considero indispensáveis para o estudo das operações intracomunitárias.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Anos	IRS	IRC	IVA
2000	6 739,5€	4 469,7€	8 672,8€
2001	7 163,5€	4 077,0€	8 966,0€
2002	7 258,4€	4 430,8€	9 956,6€
2003	7 379,4€	3 768,1€	10 562,0€
2004	7 398,1€	3 891,8€	10 340,7€
2005	7 753,3€	3 721,3€	11 671,6€
2006	8 233,3€	4 333,0€	12 401,1€
2007	9 050,5€	5 689,4€	13 196,4€
2008	9 334,4€	5 952,0€	13 427,5€
2009	8 950,9€	4 540,3€	10 883,4€
2010	8 936,7€	4 591,6€	12 145,9€
2011	9 831,0€	5 167,6€	13 051,6€
2012	9 085,5€	4 280,5€	12 800,1€
2013	12 311,5€	5 095,0€	13 249,1€
2014	12 854,0€	4 519,1€	13 814,1€
2015	12 695,7€	5 248,3€	14 844,3€
2016	12 215,2€	5 229,6€	15 082,5€
2017	12 230,1€	5 751,7€	16 001,4€
2018	12 904,5€	6 340,0€	16 670,3€
Total	182 325,5€	91 096,8€	237 737,4€

Tabela 1 - Receitas Fiscais Portugal (Pordata)

2.1.1. Conceito Territorial

Para efeitos de IVA e para compreender o CIVA em toda a sua extensão, é necessário esclarecer algumas noções no âmbito territorial, assim o nº2 do artigo 1º do Código do IVA apresenta algumas definições que importa resumir antes de nos debruçarmos sobre este tema. Território nacional é considerado o território português, tal como definido no artigo 5º da Constituição da República Portuguesa, ou seja, “Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira”.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

País terceiro é definido como um país não pertencente à União Europeia. Incluem-se nesta definição vários territórios que pertencem a Estados Membros, entre eles: “Ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha e Livigno, da República Italiana”. Para além disto, o CIVA ainda apresenta o conceito de Território terceiro que inclui vários territórios de Estados Membros, que salvo alguma indicação, são também tratados como Países terceiros, destacam-se as ilhas Canárias, Monte Atos, ilhas Anglo-Normandas, ilhas Aland e Campione d’Italia e águas nacionais do lago de Lugano¹².

Para além destas noções também é importante esclarecer alguns conceitos ligados à transmissão de bens. Posto isto, transporte intracomunitário de bens ou passageiros consiste num transporte cujos lugares de partida e chegada se situem em Estados membros diferentes, os lugares de partida e chegada indicam respetivamente, os lugares onde efetivamente se inicia e termina o transporte.

Um exemplo muito simples da importância destes conceitos está presente na Informação Vinculativa referente ao processo nº442, por despacho do SGD do IVA, de 1 de abril de 2010 que versa sobre uma transmissão efetuada a um cliente francês (UE) com os bens a serem entregues num país terceiro. Nesta situação não estamos perante uma transmissão intracomunitária de bens, mas sim uma exportação, uma vez que os bens não são transportados a partir de território nacional para outro Estado membro, mas sim para um País terceiro. Posto isto o tratamento em termos de isenções, faturas, prazos e reembolsos tem de ser enquadrado de acordo com o previsto no CIVA e não no RITI.

2.1.2. Incidência Subjetiva

O nº1 do artigo 2º do CIVA define sujeitos passivos de IVA como: “As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres”. Também se encontram

¹² Campione d’Italia e águas nacionais do lago de Lugano são considerados Territórios Terceiros em virtude da Proposta de Lei nº7/XIV, aprovada por unanimidade na generalidade em 12/02/2020 e na Votação final global a 23/07/2020.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

sujeitas a IVA as pessoas singulares ou coletivas que pratiquem apenas uma operação tributável conexa com a sua atividade, ou que cumpra os pressupostos de incidência do IRS ou IRC, as que realizem importações de bens, operações intracomunitárias e as que mencionem indevidamente IVA na fatura.

Assim, e apesar de os consumidores finais serem efetivamente quem suporta o imposto, os sujeitos passivos são aqueles que exercem a atividade económica, se não estiver presente nenhum mecanismo de *reverse charge*. Este mecanismo, também denominado de autoliquidação, acontece quando o adquirente de bens, é também o responsável pela liquidação do imposto, ao contrário do habitual. A autoliquidação do IVA tem como objetivo a redução de altos níveis de fraude e evasão fiscal em determinados setores de atividade, dos quais se destaca a construção civil. Para além disto também é obrigatória aquando de transmissões intracomunitárias de bens, cujo lugar de chegada seja o território nacional.

2.1.3. Operações Tributáveis

Segundo a legislação portuguesa, estão sujeitas a IVA as “transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo”, bem como as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional.¹³ De acordo com o artigo 3º do CIVA, transmissão de bens consiste na “transferência onerosa de bens corpóreos¹⁴ por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”, exclui-se deste conceito as cessões de estabelecimento comercial ou de património a um sujeito passivo, capazes de constituir uma atividade independente e as cedências de bens não embalados para fins comerciais por parte das cooperativas aos seus sócios desde que cumpram os limites definidos na Portaria nº 521/89, de 8 de julho. Para além disto, as amostras e as ofertas de valor igual ou inferior a 50 euros e cujo valor global anual não exceda 5 por mil do volume de negócios do ano civil anterior, também não se enquadram no conceito de transmissão de bens, não sendo por isso sujeitas a imposto.

¹³ Artigo 1º, Nº1 do CIVA.

¹⁴ A energia elétrica, o gás, o calor e o frio são considerados bens corpóreos.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

As prestações de serviços são definidas pelo CIVA como as operações que não sejam transmissões de bens, importações ou aquisições intracomunitárias, nomeadamente a utilização de património ou serviços da empresa para uso do seu titular ou pessoal, a entrega de móveis por encomenda, quando o produtor não forneça todos os materiais. Também constitui uma prestação de serviços, a cedência de um jogador de futebol decorrente do acordo entre dois clubes, bem como as indemnizações de promoção e valorização presentes no contrato de trabalho. Por fim, uma importação de bens ocorre quando entram em território nacional bens originários de países ou territórios terceiros.

2.1.4. Localização das Operações

Conforme previsto no nº 1 do artigo 6º do CIVA, são tributáveis em Portugal “as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.” É também tributada a transmissão feita pelo importador e, no caso de ocorrerem antes da importação, todas as transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro. Numa situação em que durante um transporte intracomunitário de passageiros a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio ocorra uma transmissão de bens, esta só é tributável se o lugar de partida se situar em Portugal e o lugar de chegada noutro Estado membro.

No que toca à localização das prestações de serviços, o nº6 do artigo 6º do CIVA consagra uma regra geral que depende da natureza do adquirente. Assim, quando o adquirente for um sujeito passivo de IVA¹⁵, a prestação de serviços é geralmente tributada no local onde este tenha a sua sede ou estabelecimento estável. Quando o adquirente não for um sujeito passivo de IVA¹⁶, a prestação de serviços é, por norma, tributada no local onde o prestador tenha a sua sede ou estabelecimento estável. Concluindo, ao utilizar a regra geral, uma operação B2B é tributada em Portugal se o

¹⁵ Operação B2B – Business to Business.

¹⁶ Operação B2C – Business to Consumer.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

adquirente for sujeito passivo português, e uma operação B2C, quando o prestador de serviços também reúne estas condições.

A utilização da regra geral para averiguar o país de tributação em sede de IVA, está sujeita à não verificação de determinadas exceções previstas no CIVA. As exceções dividem-se de acordo com as operações em que se enquadram. As exceções que podem ser aplicadas nos dois tipos de Operações (B2B e B2C) estão presentes nos números 7 e 8 do artigo 6º do CIVA, por outro lado, as exceções que apenas se enquadrem na prestação de serviços a não sujeitos passivos (B2C) encontram-se explícitas nos números 9 a 11 do mesmo artigo.

2.2. Transmissões Intracomunitárias

Se o IVA, no que toca ao mercado interno, já não é um imposto relativamente fácil de compreender e administrar, num mundo cada vez mais globalizado como o atual, onde muitas das transações e transmissões de bens são efetuadas fora das fronteiras de cada país, verificam-se inúmeras situações de possível dupla e não tributação. Na Europa, a adoção do IVA é um pré-requisito para fazer parte da EU, uma vez que está equipado para taxar as aquisições intracomunitárias e isentar as transmissões para outro Estado membro (Cnossen, 2010).

Com a publicação da Diretiva 91/680/CEE, que resultou na criação de um único território aduaneiro e abolição das fronteiras fiscais, as operações entre países da União Europeia passaram a denominar-se de aquisições e transmissões intracomunitárias deixando de lado termos como importação e exportação. Assim, verificam-se operações intracomunitárias quando exista uma transmissão de bens entre dois sujeitos passivos de IVA localizados em dois Estados membros diferentes. Dentro das operações intracomunitárias, as transmissões de bens são, em regra, isentas de imposto, deixando a tributação para as aquisições, respeitando assim o princípio de tributação no local de consumo dos bens.

Em Portugal, as operações Intracomunitárias sujeitas a IVA são reguladas por um código próprio, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, vulgarmente denominado de RITI. Este código reúne normas paralelas ao CIVA sobre estas operações,

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

nomeadamente em termos de incidência, localização e isenções. O artigo 3º do RITI define aquisição intracomunitária de bens como a “obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.” Estas operações apenas são tributadas em território nacional se se verificarem as condições previstas no artigo 1º do RITI, entre elas, o registo, para efeitos de IVA, do adquirente dos bens em Portugal e do vendedor noutro Estado membro desde que não se encontre abrangido por qualquer regime de isenção de pequenas empresas, não seja efetuado em território nacional a instalação ou montagem dos bens adquiridos e não se verifique uma sujeição ao regime de vendas à distância¹⁷ nas operações em causa.

Tal como as aquisições, o conceito de transmissão de bens intracomunitárias também está exposto no RITI, “Consideram-se transmissão de bens, para além das previstas no artigo 3º do CIVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa.”¹⁸ O mesmo artigo define ainda uma série de operações que consistem numa simples movimentação física de bens, não sendo por isso consideradas transmissões, nomeadamente a transferência de bens que vise a instalação ou montagem noutro Estado membro ou a transmissão a bordo de um navio, avião ou comboio, bem como as vendas à distância. Para além disto, desde que os bens sejam expedidos de volta para o país de origem, também não são consideradas transmissões de bens a transferência de bens com vista a serem alvo de peritagens ou quaisquer outras prestações de serviços a efetuar ao sujeito passivo no Estado membro de chegada, bem como a transferência de bens para utilização temporária em prestações de serviços a efetuar pelo sujeito passivo no Estado membro de chegada.

¹⁷ As vendas à distância são vendas de bens intracomunitárias, expedidas pelo vendedor ou por sua conta, destinadas a não sujeitos passivos ou beneficiários de algum regime de derrogação. Este regime não se aplica a meios de transporte novos, nem a bens sujeitos a impostos especiais de consumo. Estas vendas são tributadas no país de destino quando o volume de negócios anual do sujeito passivo situado no Estado membro de origem exceda os 35.000 euros.

¹⁸ O conceito de transmissão intracomunitária de bens está presente no nº1 do artigo 7º do RITI.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Concluindo, as transmissões intracomunitárias dividem-se em duas operações complementares. Uma transmissão de bens isenta no país de origem e uma aquisição intracomunitária de bens tributada no país de destino, sendo o imposto liquidado pelo adquirente, devido ao já referido, mecanismo de *reverse charge*. As transmissões de bens estão isentas de imposto conforme previsto no artigo 14º do RITI, desde que o adquirente esteja registado para efeitos de IVA no outro Estado membro, e se encontre abrangido por um regime de tributação de aquisições intracomunitárias de bens. Estas isenções são completas, uma vez que não sendo liquidado o IVA dos outputs, é possível deduzir o imposto suportado nos inputs para a realização de transmissões de bens, tal como prevê o nº2 do artigo 19º do RITI.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as
Transmissões Intracomunitárias

3. Revisão de Literatura

3.1. VAT Gap

A Comissão europeia define VAT GAP, como a diferença entre a receita esperada de IVA (VTTL) e os proveitos efetivamente cobrados. Este indicador permite aferir uma estimativa de receita tributária perdida devido, não só a fraude e evasão fiscal, bem como fruto de insolvências, erros administrativos ou planeamento fiscal lícito (Zídková, 2014). Normalmente o VAT Gap é expresso em termos relativos, como percentagem do VTTL, isto é, o valor de IVA que teoricamente seria cobrado (CASE, 2019). Segundo os relatórios do CASE de 2019, no ano de 2017, a EU perdeu cerca de 137,5 milhares de milhões, o que representa cerca de 11.2% de toda a receita de IVA.

Keen (2013) e os estudos do CASE (2019) propõem soluções diferentes para o conceito de VAT Gap. Ambos concordam que o VAT Gap se divide em duas componentes: o *compliance e policy gap*. O primeiro compreende as diferenças em termos de IVA devido a fraude fiscal, falências e insolvências enquanto que o segundo implica os valores perdidos de IVA devido à aplicação de isenções e taxas reduzidas. É aqui que reside a maior diferença, Keen (2013) considera que o VAT Gap deve ser igual à soma dos dois indicadores enquanto que os estudos do CASE defendem que o VAT Gap é igual ao *compliance gap*, uma vez que o VTTL já reflete as reduções de taxa e as isenções, e que o *policy gap* deve ser analisado de uma forma separada. Assim, importa explicar que, neste relatório, o conceito de VAT Gap será o adotado pelos estudos do CASE, ou seja, são ignoradas as diferenças de IVA que seriam cobradas se não existissem isenções e taxas reduzidas.

Com os esforços de todos os países da União, tem sido possível diminuir estes valores ao longo do tempo, como se pode verificar na Fig.2. Nomeadamente, no ano de 2017 verificou-se uma diminuição do VAT Gap total em cerca de 8 milhares de milhões de euros. Dentro dos países da UE, estes valores apresentam uma variação enorme, existindo países como o Chipre e o Luxemburgo com valores de VAT Gap inferiores a 1% bem como países com VAT Gap superior a 30%, como é o caso da Grécia e da Roménia. Várias razões surgem como possível explicação para estes factos, como é o caso da

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

existência de diferenças dentro dos Estados membro acerca dos mais variados temas como conformidade fiscal, fraude, falências, evasão e administração fiscal. Para além destes fatores também é preciso ter em atenção outras circunstâncias como o desenvolvimento económico e a qualidade dos estudos estatísticos nacionais.

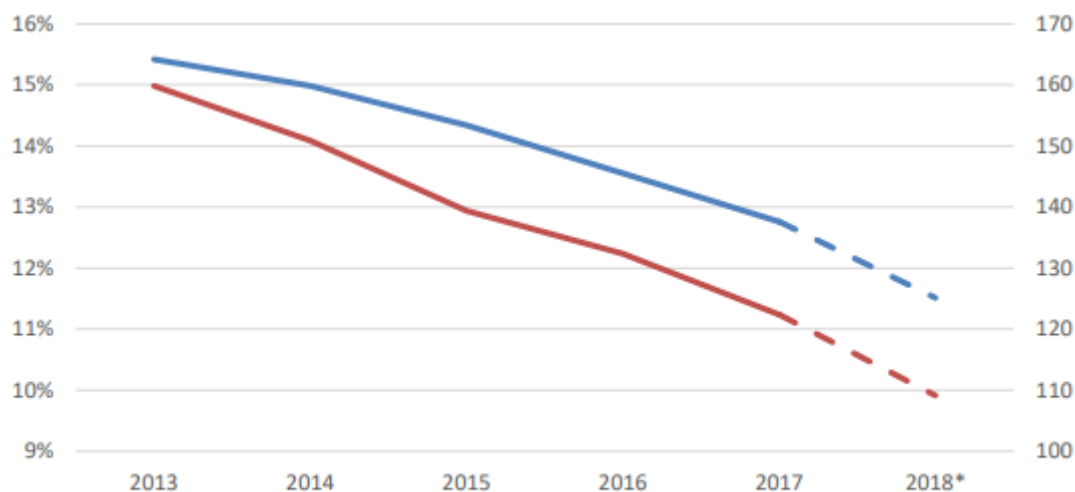


Figura 2 - VAT GAP Report 2019 - Evolução do VAT Gap na UE

3.2. Fraude Carrossel

Fraude Fiscal é definida no artigo 103º do RGIT como: “condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.” Assim, o RGIT considera fraude a “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.” No entender de Sergiou (2012), a fraude na União Europeia em sede de IVA está a crescer a um ritmo alarmante, quer em termos de números, quer a nível da sofisticação dos instrumentos fictícios utilizados.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Um dos tipos mais vulgares e comuns de esquemas fraudulentos utilizados por meio das transmissões intracomunitárias consiste na chamada “Fraude Carrossel”. Segundo Keen e Smith (2006), Ainsworth (2011) e Podlipnik (2012), a base desta fraude reside no facto de uma empresa adquirir bens ou serviços de uma outra instituição situada noutro Estado membro, suportar IVA, mas não o entregar à Autoridade Tributária. Depois de se verificar o apropriação do imposto devido ao Estado e antes de ser detetada a fraude, a empresa desaparece. O carrossel começa com uma transmissão intracomunitária de bens isenta de IVA da empresa A, *Conduit Company*, para a empresa B, *Missing Trader*, de Estados membros diferentes. A empresa B adquire os bens sem pagar IVA e de seguida vende-os à empresa D, *Broker*, liquidando o IVA, mas não o entregando posteriormente às autoridades tributárias, desaparecendo, entretanto, do mapa. A empresa D pede o reembolso da compra que fez a B e de seguida realiza nova transmissão intracomunitária de bens isenta de IVA para a empresa A fechando o carrossel. Frequentemente, o carrossel passa por outras empresas como é o caso da C, *Buffer*¹⁹, apenas com o objetivo de tornar as investigações das Autoridades Tributárias mais difícil, beneficiando de uma pequena margem de lucro.

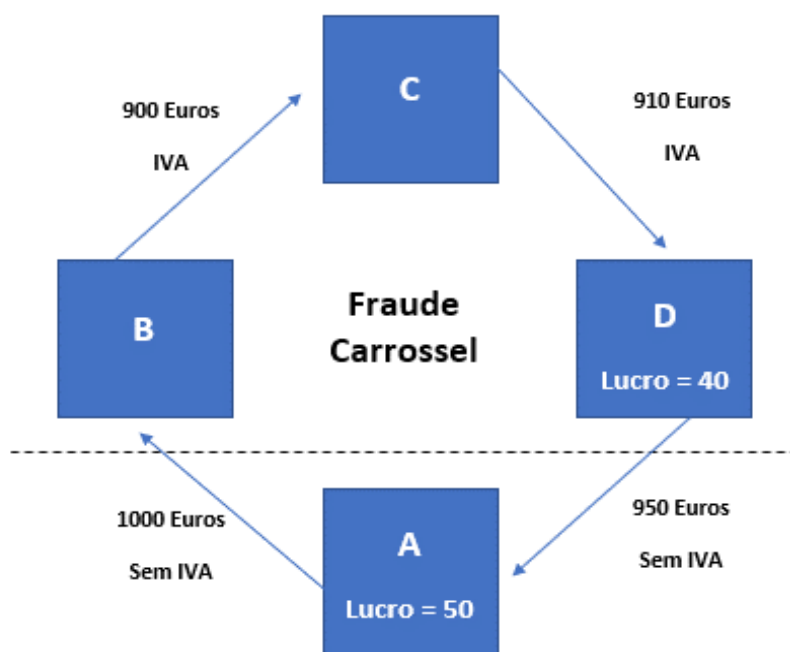


Figura 3 - Fraude Carrossel, Keen and Smith (2006)

¹⁹ O *Buffer* nem sempre está envolvido na fraude, apesar de ter consciência de que o está a fazer. Tem como função evitar o contacto entre o *Missing Trader* e o *Broker*.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as
Transmissões Intracomunitárias

A Fig.3. representa um esquema tipo de fraude carrossel na União Europeia. Após comprar bens à empresa A, a empresa B vende-os à empresa C por um valor abaixo do preço de mercado, para garantir que consegue realizar a operação. O prejuízo nesta operação vai ser compensado pelo facto de não entregar o IVA devido ao Estado, como se pode verificar na seguinte equação: $\text{Lucro da Empresa B} = (900 \times 1.23) - 1000 = 107$. De seguida a empresa C pede o reembolso do valor pago à empresa B, resultando assim num prejuízo de 207 euros para o Estado, uma vez que a empresa B não realizou o pagamento desta quantia. A tabela 2 apresenta um resumo das operações presentes na fraude carrossel, detalhando os valores no seio de cada sociedade, a partir da *Conduit Company* até ao *Broker*. Concluindo, como se pode verificar com um simples exemplo, a fraude carrossel é relativamente simples de aplicar, pelo que o Carrossel é um dos maiores e mais frequentes esquemas fraudulentos no que toca ao IVA, uma vez que explora ao máximo as fragilidades do sistema do IVA nas transmissões intracomunitárias, principalmente a existência de um mecanismo de *reverse charge*, a tributação no destino nestas transações e a livre circulação de pessoas e mercadorias no espaço europeu.

	CUSTO	VENDA	LUCRO	IVA DED	IVA LIQ	IVA DEVIDO	IVA PAGO	LUCRO FINAL
A – CONDUIT COMPANY	950	1000	50	-	-	-	-	50
B – MISSING TRADER	1000	900	-100	0	207	207	0	107
C - BUFFER	900	910	10	207	209.3	2.3	2.3	7.7
D - BROKER	910	950	40	209.3	0	-209.3	-209.3	249.3

Tabela 2 - Lucros das Sociedades envolvidas no Carrossel, Elaboração Própria

4. Diretiva 2018/1910 e Regulamento de Execução 2018/1912

Considerando o exposto no capítulo anterior e a grande fatia que o IVA representa na carga fiscal dos países da comunidade, a UE tem tentado implementar medidas de uniformização do tratamento em sede de IVA, de forma a reduzir as possibilidades de instrumentos fraudulentos e a diminuição do VAT Gap. Assim, no dia 4 de dezembro de 2018, foi publicado no Jornal Oficial da União Europeia a Diretiva 2018/1910 que introduz determinadas regras no IVA no que toca às transmissões intracomunitárias. São impostas três medidas de harmonização e simplificação com vista a clarificar o papel da identificação no sistema VIES para efeitos de IVA, o tratamento das operações em cadeia e o regime das vendas à consignação.

Para além desta diretiva também foi publicado em Jornal Oficial o Regulamento de Execução 2018/1912, que não necessitando de ser transposto para a lei nacional, já se encontra em vigor desde janeiro de 2020, e veio estabelecer novas regras quanto aos elementos de prova e requisitos necessários para aplicação da isenção do IVA em termos de transmissões intracomunitárias.

4.1. Simplificação das Vendas à Consignação

As vendas à consignação desde sempre têm constituído tema de discussão entre os autores das áreas da contabilidade e fiscalidade sobre a melhor forma e a altura correta de contabilizar e reconhecer estas vendas. Nas situações em que as transações são efetuadas dentro do mesmo país a situação já se encontra normalizada e prevista nos códigos internos, contudo, quando se trata de transmissões entre Estados diferentes não se verifica o mesmo, existindo diferentes formas de atuar consoante os países envolvidos.

Consignação define-se como o processo pelo qual um fornecedor transfere os bens para a localização do cliente sem receber qualquer pagamento até à venda ou utilização dos mesmos (Blackstone e Cox, 2004). Deste modo, as vendas à consignação consistem numa entrega temporária de bens por parte do **consignante** ao **consignatário** para que este realize a sua venda, o consignatário apesar de ser o responsável por estes

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

bens, não é o seu detentor, pelo que não deve proceder a qualquer contabilização. Esta operação não engloba nenhum pagamento e os bens continuam a pertencer ao “consignante” até ao momento da eventual venda, que apenas se considera efetiva quando as mercadorias estiverem à disposição do cliente final. Neste momento, o consignatário tem de comunicar a venda ao consignante, para que este emita a fatura da venda dos bens ao consignatário, e este, por sua vez ao adquirente final. De acordo com a alínea c) do nº3 do artigo 3º do CIVA, as transferências de bens entre consignante e consignatário consideram-se transmissões de bens conforme previsto no nº1 do mesmo artigo, não obstante, segundo o nº5 do artigo 7º, o imposto apenas é devido no momento em que o consignatário coloque os bens à disposição do adquirente. A não devolução dos bens enviados à consignação, no prazo de um ano, também integra o conceito de transmissão de bens, tornando-se o imposto devido e exigível no fim desse prazo (alínea d) do nº3 do artigo 3º e nº6 do artigo 7º do CIVA). No caso de se verificar uma entrega de mercadorias à consignação, de acordo com o artigo 38º do CIVA, devem ser emitidas faturas até 5 dias úteis do momento do envio das mercadorias e do momento em que o imposto se torna exigível. Apesar de estas situações já se encontrarem regularizadas no CIVA, foram prestados vários esclarecimentos sobre este tema nomeadamente através do Ofício-Circulado nº 30.072 da DSIVA, de 28 de junho de 2004, da Informação Vinculativa referente ao Processo nº F061 2004308, com despacho do Diretor-Geral dos Impostos de 24 de julho de 2008 e da Informação Vinculativa referente ao processo nº 1084, com despacho do SDG dos Impostos de 1 de outubro de 2010, cujas conclusões se encontram expostas de seguida.

O Ofício-Circulado nº 30.072 veio esclarecer que, nos termos do artigo 7º do CIVA, considera-se que os bens são colocados à disposição, nomeadamente:

c) Nas transmissões de bens entre comitente e comissário ou entre consignante e consignatário, no momento em que o comissário ou consignatário os colocar à disposição do seu adquirente;

d) Nas mercadorias entregues à consignação, no termo do prazo de um ano a contar da data da entrega ao consignatário, caso não se verifique a sua devolução dentro desse prazo.

Para além disto, de forma a ir ao encontro da alínea f) do nº5 do artigo 36º do CIVA, que prevê que a fatura contenha a data em que os bens foram colocados à

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

disposição do cliente, o mesmo Ofício-Circulado esclarece que na emissão da primeira fatura pelo consignante ao consignatário, não existe a necessidade de cumprir o disposto anteriormente, uma vez que não se verifica qualquer facto gerador. A Informação Vinculativa referente ao processo nº F061 2004308, acerca do alinhamento dos processos de faturação com o exposto no CIVA, reforça a ideia de que numa situação de envio de mercadorias à consignação, não se procede à liquidação de imposto uma vez que ainda não se verificou qualquer transação, contudo, há lugar à emissão de uma fatura por razões de informação e controlo. Quando o imposto for devido, será então efetuada a sua liquidação, devendo ser processada uma fatura que faça referência à fatura emitida aquando do envio das mercadorias, conforme previsto no nº2 do artigo 38º do CIVA. A Informação Vinculativa referente ao processo nº 1084 refere uma empresa que pretende celebrar contratos de fornecimento de matérias de primas, colocando-as nos armazéns dos seus clientes, sem que haja transferência de propriedade enquanto não se verificar o seu consumo e incorporação no processo produtivo. Segundo esta Informação Vinculativa, estas situações devem ser tratadas como transmissões de bens entregues à consignação, aplicando-se, portanto, o disposto nas alíneas c) e d) do nº3 do artigo 3º e nos números 5 e 6 do artigo 7º, ambos do CIVA. Para além disto, a empresa também deve emitir uma fatura, nas condições previstas no artigo 38º. Para verificar o momento em que os bens são incorporados no processo produtivo para emissão da correspondente fatura, o cliente deve enviar para a empresa vendedora um documento onde conste a data em que utilizou efetivamente as matérias primas colocadas no seu armazém, referindo a fatura emitida na altura da entrega dos bens.

A complexidade deste tema levou o Instituto para Apoio a Técnicos Oficiais de Contas a emitir um parecer para melhor compreensão do tratamento contabilístico e os procedimentos a serem seguidos nestas situações. Assim, segundo o IATOC, apesar destas vendas serem alvo de faturação, conforme previsto no nº1 do artigo 38º do CIVA, apenas devem ser reconhecidas no momento em que o consignatário proceda à venda efetiva das mercadorias. No momento da entrega dos bens, as empresas que efetuem vendas à consignação devem registar na sua contabilidade um débito na conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros, creditando a conta 321 – Armazém. Quando o

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

consignatário proceda à venda dos bens e o comunique ao consignante, este tem o dever de emitir a fatura com liquidação do respetivo IVA fazendo referência à fatura inicial de entrega dos bens. Nesta altura devem ser efetuados os seguintes registos: débito na conta 211 - Clientes e respetivo crédito nas contas 71 – Vendas e 2433 – IVA Liquidado, débito na conta 611 – CMVMC e crédito da conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros.

Imaginemos o seguinte caso bastante simples, mas muito elucidativo do que se trata uma situação de vendas à consignação. Uma loja de calçado desportivo (consignatário) recebe uma proposta para vender calçado casual, algo que o gerente duvida que seja do agrado dos clientes. O fornecedor (consignante) entrega-lhe umas caixas do novo tipo de calçado, sem qualquer compromisso de forma a avaliar a reação dos clientes a este novo produto, se não se verificar nenhuma venda o fornecedor recolhe o material, se houver alguma venda o gerente procede ao pagamento da mercadoria transacionada. Como visto anteriormente, o CIVA na alínea c) do nº3 do seu artigo 3º inclui as vendas à consignação no conceito de transmissão de bens, estando por isso sujeitas a IVA.²⁰ Este imposto torna-se exigível no momento em que o “consignatário” coloque os bens à disposição do cliente, ou não devolva as mercadorias dentro do prazo de um ano a contar da data de entrega, conforme previsto pelos nº 5 e 6 do artigo 7º do CIVA. O mesmo código também prevê a emissão de uma fatura pela entrega de mercadorias à consignação (guia de consignação), no prazo de cinco dias úteis a partir do momento em que as mercadorias foram enviadas, cuja existência deve ser referida na fatura emitida pelo consignante ao consignatário. Esta fatura por si só não constitui nenhum fato gerador de imposto.

Devido à complexidade e especificidade das vendas à consignação, é muito frequente ver nos tribunais portugueses diferendos sobre esta temática. Neste sentido considero importante destacar decisões que os nossos tribunais têm tomado acerca destas matérias, assim sendo, apresento de seguida resumidamente um acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra acerca de uma situação de vendas à consignação. A empresa I Lda. instaurou embargos de terceiro contra MT e MA Lda. pedindo o

²⁰ Alínea a), N.º1, Artigo 1º do CIVA.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

reconhecimento de propriedade sobre dois quadros, com o consequente levantamento e restituição de posse dos mesmos. Nas alegações invocou que procedeu à entrega destes quadros para exposição e venda à MA, que não os vendendo ficava encarregue de proceder à sua devolução. Por outro lado, a MT contestou que a proprietária dos bens era a MA, pois com o fim do prazo de consignação, a posse e propriedade dos quadros tinham-se transferido para a MA, que acedeu a entregá-los a si como forma de pagamento de uma dívida. Após o julgamento foi dada a razão à empresa I, pelo que foram julgados procedentes os embargos e declarado o seu direito de propriedade aos quadros referidos. Na base desta decisão, esteve o facto de não se verificar a transferência de propriedade dos bens para a consignatária com a não devolução dos bens, dentro do prazo estipulado. Numa situação de impossibilidade de venda dos quadros, a empresa MA não tinha a opção de ficar com os bens, pelo que deveria proceder à sua restituição, não podendo utilizá-los para o pagamento de uma dívida. A decisão do Tribunal da Relação de Coimbra foi ao encontro do exposto anteriormente sobre esta temática.

No caso das vendas à consignação através de dois Estados membro diferentes a situação é mais complicada uma vez que muitos Estados membros apresentam medidas de simplificação destas vendas enquanto que outros não o fazem²¹, o que causa dúvida e complexidade nas transações intracomunitárias. Caso nenhum regime de simplificação seja aplicado, a transferência de bens pelo consignante constitui operações assimiladas²² a uma transmissão intracomunitária no país de origem e a uma aquisição intracomunitária no país de destino. No momento da venda dos bens, verifica-se uma transmissão de bens do consignante para o consignatário dentro do mesmo Estado membro. As operações assimiladas a transmissões intracomunitárias de bens são isentas de IVA conforme previsto na alínea c) do artigo 14º do RITI, contudo as aquisições intracomunitárias não o são, isto implica que o fornecedor esteja registado para efeitos de IVA no Estado Membro de destino dos bens. Alguns países já adotaram regimes de simplificação que afasta a necessidade deste registo, contudo, esta medida

²¹ Portugal é um dos países que não apresenta qualquer mecanismo de simplificação aplicável ao mecanismo de vendas à consignação.

²² Alínea a), Nº1, Artigo 4º e 7º do RITI.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

não decorreu de nenhuma imposição da UE, mas sim da vontade expressa destes Estados membros, causando diferenças no tratamento de IVA e colocando mais um obstáculo à concretização do objetivo de uniformização e harmonização do tratamento do IVA dentro da união.

Para resolver este problema, a UE adotou uma medida comum a todos os Estados membros com o objetivo de uniformizar o tratamento das vendas à consignação. Assim foi introduzido na Diretiva 2018/1910 um regime de simplificação que permite a um sujeito passivo não ter de se registar no Estado membro de chegada dos bens. Posto isto, à Diretiva 2006/112/CE que regula o sistema comum europeu do IVA foi adicionado o artigo 17^ºA que veio esclarecer o tratamento fiscal que deve ocorrer numa situação de vendas à consignação. Considera-se que existe um regime de vendas à consignação quando: “Os bens são expedidos ou transportados por um sujeito passivo, ou por um terceiro por conta deste, para outro Estado membro, tendo em vista a entrega dos bens nesse Estado membro, numa fase posterior e após a sua chegada, a outro sujeito passivo habilitado a adquirir a propriedade desses bens nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos”. Para além disto, o sujeito passivo que procede à expedição não pode ter sede ou estabelecimento estável no Estado membro de destino dos bens e tem de indicar a identidade do adquirente bem como o número de identificação de IVA. Quando se verificarem estas condições, a transferência por parte de um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado membro não pode ser assimilada a uma entrega de bens a título oneroso, não sendo, portanto, desde logo, uma operação tributada em IVA. Apenas quando ocorra a transferência do direito de dispor dos bens para o consignatário é que se considera efetuada uma transmissão de bens por parte do consignante no Estado membro onde os bens foram expedidos e uma aquisição intracomunitária pelo consignatário no Estado membro de chegada dos bens. No caso de ser ultrapassado o prazo de 12 meses, a partir do momento da chegada dos bens ao país de destino sem que ocorra efetivamente a entrega dos bens ao consignatário, e estes não tenham sido reexpedidos para o Estado membro de origem, considera-se então, que ocorreu uma operação assimilada a transmissão de bens e uma aquisição intracomunitária que tem de ser tributada.

4.2. Operações em Cadeia

Tal como acontece com as vendas à consignação, devido à sua composição e estrutura, as operações em cadeia têm gerado muita discussão e dúvidas acerca do correto tratamento de IVA para estas operações. As operações em cadeia, consistem em duas ou mais transmissões consecutivas e num fluxo de transferência de bens entre várias empresas, isto é, a empresa A vende à B que de seguida vende à C, que estão situadas em diferentes Estados membros, conforme se pode ver na figura 3. Muitas vezes, por comodidade e razões logísticas, os produtos são transferidos diretamente da empresa A para a C.

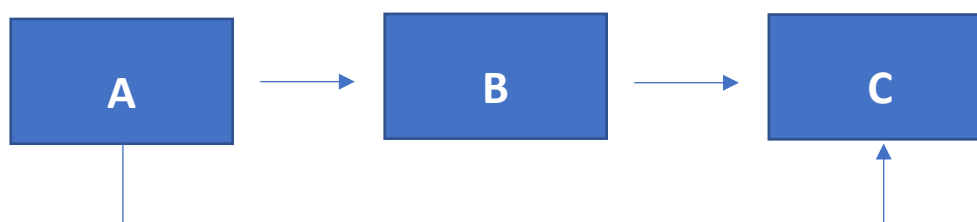


Figura 4 - Operações em Cadeia, Elaboração Própria

Esta situação pode criar graves problemas e potenciar situações de dupla-tributação ou não-tributação e um aumento de situações litigiosas uma vez que existe uma falha na regulamentação destas matérias nas legislações dos Estados membros. A Diretiva 2018/1910 também prevê uma solução para estas situações, assim à Diretiva 2006/112 foi adicionado o seguinte artigo.

“Artigo 36º-A

1. Caso os mesmos bens sejam objeto de entregas sucessivas e sejam expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para outro Estado-Membro diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário na cadeia, a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega efetuada ao operador intermediário.
2. Em derrogação do disposto no nº1, a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega de bens efetuada pelo operador intermediário caso este tenha comunicado ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

3. Para efeitos do presente artigo, entende-se por “operador intermediário” um fornecedor da operação em cadeia que não seja o primeiro fornecedor da operação em cadeia e que proceda por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens.

4. O presente artigo não se aplica às situações abrangidas pelo artigo 14^oA”

Posto isto, com a introdução destas novas indicações, podemos concluir que o tratamento em sede de IVA das operações em cadeia ficou muito mais simples e intuitivo tendo sido dado um grande passo no que toca à uniformização dentro da UE. Com as novas regras introduzidas, dissipam-se todas as dúvidas acerca da operação que beneficia da isenção prevista nas transmissões de bens. O artigo prevê que numa situação de transmissões sucessivas, em que os bens são transferidos diretamente, do primeiro membro da cadeia para o último, a transmissão de bens tem de ser atribuída à primeira transmissão, neste caso da empresa A para B. A transmissão subsequente é considerada uma operação interna do Estado membro de chegada, tendo de ser tributada como tal. Por outro lado, caso o operador intermediário indique à primeira empresa da cadeia o número de identificação de IVA do Estado membro inicial, a transmissão de bens é atribuída à segunda operação (B para C), sendo a transmissão efetuada pela entidade A considerada uma operação interna do Estado membro de expedição.

4.3. Validação do NIF no “Sistema VIES” e Declaração Recapitulativa

Como já referido o sistema VIES é um instrumento de fácil acesso pelas autoridades tributárias dos vários países da EU, fomentando a cooperação e partilha de dados, que apresentam grande importância no combate à fraude no IVA. Consiste num meio eletrónico de partilha de informação acerca do registo para efeitos de IVA nos diferentes Estados membros. Apesar de ser mecanismo imprescindível para o combate à fraude fiscal, até 2020, e com base na jurisprudência do TJUE²³, a falta de registo no VIES, do número de identificação do IVA do adquirente de bens, no âmbito de uma operação intracomunitária, não permitia, por si só, afastar a aplicação da isenção para as transmissões intracomunitárias prevista no artigo 14^o do RITI. Tal como o Sistema

²³ Processo nº 545/2017-T, do CAAD, com decisão em 12 de abril de 2018, sobre a isenção prevista no artigo 14^o do RITI.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

VIES, a declaração recapitulativa é um instrumento de grande importância no que toca ao combate à fraude fiscal. Este documento consiste num anexo à declaração periódica de IVA, e deve ser composto por alguns dados dos sujeitos passivos dos diferentes Estados membros com que a empresa efetuou operações tributáveis, nomeadamente o país de destino dos bens, o número fiscal do adquirente e o valor da transação. Assim, é possível o cruzamento de dados garantindo que os impostos devidos foram efetivamente cobrados. A declaração recapitulativa²⁴ deve ser entregue às autoridades fiscais de cada Estado Membro, por todos os sujeitos passivos que efetuem transmissões intracomunitárias de bens ou prestações de serviços a contribuintes com sede noutra Estado Membro.

A Diretiva 2018/1910 introduziu pequenas, mas importantes alterações no que toca ao Registo no VIES, assim foi alterado o artigo 138º da diretiva vigente, passando a ter a seguinte redação:

“1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território, mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;

b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.”

Com estas alterações introduzidas com a nova diretiva, o registo do número de identificação de IVA do adquirente dos bens no VIES e a sua comunicação ao fornecedor deixa de ser um requisito formal para passar a ser uma condição substantiva para aplicação da isenção. No que concerne à declaração recapitulativa, a diretiva também introduziu algumas alterações com a adição de um parágrafo ao artigo 138º e a reformulação do artigo 262º.

²⁴ Artigo 23º, N.º1, alínea c) do RITI, que regula as obrigações dos sujeitos passivos.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

“1-A. A isenção prevista no nº1 não se aplica caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262º e 263º relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264º , a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.”

“Artigo 262º

1. Os sujeitos passivos registados para efeitos do IVA devem apresentar um mapa recapitulativo de que constem os seguintes elementos:

a) Adquirentes registados para efeitos do IVA a quem tenham efetuado entregas de bens nas condições previstas no artigo 138º, nº1, e nº2, alínea c);

b) Pessoas registadas para efeitos do IVA a quem tenham efetuado entregas de bens que lhes tinham sido entregues através das aquisições de bens intracomunitárias a que se refere o artigo 42º;

c) Sujeitos passivos e pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem tenham prestado serviços que não estejam isentos no Estado-Membro em que as operações são tributáveis, e relativamente aos quais o imposto seja devido pelo destinatário por força do artigo 196º.

2. Para além das informações a que se refere o nº1, todos os sujeitos passivos devem apresentar informações sobre o número de identificação IVA dos sujeitos passivos destinatários dos bens, expedidos ou transportados ao abrigo do regime das vendas à consignação nas condições estabelecidas no artigo 17-A, bem como quaisquer alterações das informações apresentadas.”

O parágrafo adicionado ao artigo 138º, em efeitos práticos, tem a mesma influência que as alterações introduzidas para o sistema VIES, isto é, a apresentação da declaração recapitulativa deixa de ser uma formalidade para passar a ser uma condição de aplicação da isenção. A reformulação do artigo 262º, para além de dividir os elementos previamente presentes na declaração recapitulativa por alíneas, permitindo uma mais fácil compreensão do que é pedido, acrescentou ainda novos pontos a ser entregues na mesma declaração. Assim, na declaração recapitulativa, para além de constarem os adquirentes de bens cuja transmissão se encontre isenta de imposto, também devem ser referidas as empresas às quais foram prestados serviços não isentos e que portanto sejam devedores de imposto bem como os sujeitos passivos destinatários de bens ao abrigo do regime de vendas à consignação.

4.4. Harmonização da Documentação

A isenção de IVA aplicada às transmissões intracomunitárias de bens exige provas de saída dos bens do território nacional para outro Estado Membro. Este facto tem gerado algumas incongruências e litígios, uma vez que os diferentes Estados membros têm noções diferentes do que estas provas devem ser. Anteriormente à entrada em vigor do novo regulamento, em Portugal, eram considerados como válidos para comprovar a expedição ou transporte de território nacional para outro Estado membro os seguintes documentos: contratos de transporte, faturas das empresas transportadoras, guias de remessa e a declaração por parte do adquirente de ter efetuado uma aquisição intracomunitária de bens num determinado Estado membro.²⁵ Devido à falta de legislação no IVA sobre estas matérias, o legislador europeu optou por uniformizar estas regras ao longo de toda a UE. Estas medidas já se encontram em vigor desde 1 de janeiro de 2020, uma vez que ao contrário das medidas anteriores, esta encontra-se presente no Regulamento de Execução 2018/1912 e não na Diretiva 2018/1910.

O Regulamento de Execução 2018/1912, veio introduzir algumas alterações no Regulamento nº282/2011 no que toca a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias. Foi inserido neste regulamento o artigo 45ºA que veio dar indicações precisas aos Estados membros acerca da presunção relativa à expedição ou transporte de bens de território nacional para países dentro da Comunidade, acabando com a, até aí, grande discrepância entre as provas necessárias para conceção de isenção prevista no artigo 14º do RITI, que cada país praticava. O artigo 45ºA distingue as provas de transporte ou expedição em dois tipos: elementos de tipo A e tipo B. Os elementos de Tipo A são documentos relacionados com o transporte dos bens, nomeadamente uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo ou uma fatura emitida pelo transportador. Por outro lado, os elementos de tipo B são apólices de seguro ou comprovativos de pagamento relativos ao transporte ou expedição dos bens, documentos oficiais emitidos por uma entidade pública que confirmem a chegada dos bens ou um recibo emitido por um armazém do Estado

²⁵ Dados retirados do Ofício-Circulado nº30.009/1999, de 10 de dezembro.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

membro de destino que confirme a armazenagem dos bens. Para além destes elementos o artigo também considera a existência de um elemento de tipo C que consiste numa declaração escrita por parte do adquirente, indicando que o transporte ou expedição dos bens foi da responsabilidade dele, mencionando o Estado membro de destino, a data de emissão e de chegada, o seu nome e morada, a quantidade e natureza dos bens, e a identificação da pessoa que aceita os bens por ele.

Posto isto, considera-se que os bens foram transportados de um Estado membro para outro se o fornecedor tiver em sua posse pelo menos dois documentos, não contraditórios, emitidos por duas partes independentes, do vendedor e do adquirente. Os documentos referidos podem dois elementos do tipo A ou um elemento do tipo A e outro do tipo B, que confirmem o transporte ou a expedição, emitidos por duas entidades independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente. Se o transporte for efetuado pelo adquirente, o fornecedor tem de ter ainda, em sua posse, o elemento de prova tipo C, para que seja concedida a isenção. O adquirente tem até ao décimo dia do mês seguinte à operação para facultar este documento ao vendedor.

4.5. Resumo das Alterações

Importa, portanto, fazer um resumo destas pequenas alterações impostas pela Diretiva 2018/1910 e pelo Regulamento de Execução 2018/1912 nos objetivos de uniformização do tratamento do IVA por toda a comunidade Europeia e a diminuição dos casos de litigância e evasão fiscal. As vendas à consignação desde sempre têm constituído graves problemas no que toca à uniformização do tratamento fiscal um pouco por toda a UE, visto que nem todos os Estados membros tratavam a situação de igual forma. Assim os legisladores optaram por tomar uma medida de simplificação que prevê que a transferência de bens entre Estados membros não seja considerada uma operação intracomunitária, desde que se verifique uma situação de vendas à consignação. Posto isto, apenas no momento em que o consignatário passe a dispor dos bens como proprietário (quando forem retirados do stock), é que se verifica uma transmissão de bens por parte do Consignante e uma aquisição intracomunitária tributada no Estado membro de destino dos bens. As operações em cadeia têm originado muita litigância e situações de dupla e não tributação, uma vez que não era

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

explícito a qual das operações da cadeia era alocada a transmissão de bens, quando o transporte era feito diretamente do primeiro fornecedor para o último cliente. Com as novas alterações, ficou definido que a transmissão de bens é atribuída à primeira operação, exceto quando a entidade intermediária indique ao fornecedor o número de IVA no país de expedição e assim a transmissão intracomunitária de bens seria alocada à segunda transmissão, sendo a primeira operação considerada uma operação interna. O registo do número de identificação de IVA do adquirente e a sua comunicação ao fornecedor dos bens, bem como a entrega da declaração recapitulativa, que agora representam condições substantivas para a aplicação da isenção, eram, até a implementação da diretiva, apenas um requisito formal, não sendo possível a negação da isenção com base na falta destes. A documentação que prova o transporte de bens do território nacional para outro Estado membro é uma das condições para a aplicação da isenção em sede de IVA. Com a adoção das medidas previstas na diretiva, estas provas estão muito mais claras e menos sujeitas a instrumentos fraudulentos. É então necessário apresentar por parte do fornecedor, 2 elementos de prova do tipo A ou 1 elemento do tipo A e outro do tipo B, não contraditórios e emitidos por duas partes independentes, do vendedor e do comprador. Caso o transporte seja efetuado pelo adquirente dos bens, o fornecedor também tem de mostrar uma declaração escrita do adquirente a confirmar que os bens foram transportados para o outro Estado membro. A tabela seguinte apresenta resumidamente as imposições previstas pela nova diretiva, acima descritas, bem como a comparação com a situação atual, mostrando inequivocamente os benefícios que a sua implementação trará ao tratamento do IVA, não só em Portugal como em todos os Estados membros.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

	Antes	Depois
Vendas à Consignação	Muita litigância no tratamento fiscal	Transmissão intracomunitária de bens, apenas no momento da retirada dos bens em stock
Operações em Cadeia	Muita litigância no tratamento fiscal	Em regra, transmissão de bens isenta na primeira transmissão
Sistema VIES e Declaração Recapitulativa	Requisito Formal	Condição Substantiva para aplicação da Isenção
Documentação	<p>Documentos Comprovativos de Transporte</p> <p>Faturas das Empresas</p> <p>Guias de Remessa</p> <p>Declaração por parte do Adquirente</p>	<p>Transporte Adquirente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2 Elementos Prova Tipo A • 1 Tipo A e 1 do Tipo B • 1 Elemento Prova Tipo C <p>Transporte Fornecedor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2 Elementos Prova Tipo A • 1 Tipo A e 1 do Tipo B

Tabela 3 - Resumo das Alterações, Elaboração Própria

5. Proposta de Lei Nº7/XIV – Alteração ao RITI

Tal como referido anteriormente, ao contrário dos regulamentos da UE, que apresentam um carácter vinculativo em todos os seus elementos e que a partir do momento em que são publicados no Jornal Oficial entram imediatamente em vigor em todos os Estados membros, as diretivas apenas fixam os objetivos a atingir e as linhas gerais sobre um determinado tema que os Estados membros devem seguir na transposição para a leis internas. Assim, em Portugal, surgiu a Proposta de Lei nº7/XIV, entretanto já aprovada pela Assembleia da República, que visa assegurar a transposição da Diretiva 2018/1910 para a ordem jurídica nacional. Tal como visto no capítulo anterior, esta diretiva introduz medidas de simplificação e harmonização no que toca ao tratamento do IVA nas operações intracomunitárias, que, com a aprovação desta proposta de Lei passam a ter também aplicação no nosso país.

5.1. Análise de Artigos

A Proposta de Lei nº7/XIV, tendo como objetivo a transposição para a lei nacional da Diretiva 2018/1910, introduz na legislação nacional três medidas de harmonização e simplificação relativas ao tratamento intracomunitário do IVA. Estas medidas como referido no capítulo anterior passam pela clarificação do papel do número de identificação de IVA para a aplicação da isenção prevista para as transmissões de bens, a simplificação do tratamento das operações em cadeia e do regime de vendas à consignação. Para isto, verificou-se a existência de algumas alterações no RITI, nomeadamente, nos artigos 4º, 7º, 12º, 14º, 16, 17º, 23º, 30º e 31º, bem como a introdução do novo artigo 7º-A.

5.1.1. Artigo 7ºA – Regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens

A alteração mais visível no RITI, foi precisamente a introdução do artigo 7ºA, que versa sobre o regime de vendas à consignação nas transações intracomunitárias, que pela especificidade da sua natureza, requereu um pouco mais de atenção e maior rigor por parte dos legisladores. Este artigo segue as indicações da diretiva no que toca aos

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

requisitos para a existência de um regime de vendas à consignação. Assim, não estamos perante operações assimiladas a transmissões de bens, quando:

“a) Os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro tendo em vista a sua posterior transmissão, no prazo máximo de um ano, a outro sujeito passivo que se tenha comprometido a adquirir a propriedade desses bens nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos;

b) O sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede nem estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens;

c) O sujeito passivo destinatário da transmissão de bens esteja registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de chegada dos bens e a sua identidade e respetivo número de identificação sejam conhecidos do sujeito passivo referido na alínea anterior, no momento em que se inicia a expedição ou transporte;

d) O sujeito passivo referido na alínea b) proceda ao registo dessa transferência nos termos do artigo 31º e inclua os respetivos dados na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23º”

Para além de esclarecer os critérios para a verificação de um regime de vendas à consignação, o novo artigo 7º-A, nos pontos seguintes, ainda prevê a manutenção deste regime com uma possível substituição do sujeito passivo da alínea c), desde que todas as outras condições se mantenham. Caso não ocorra a transferência efetiva dos bens entre o consignante e o consignatário, mas se verifique a reexpedição dos bens para o país de origem dentro do prazo de um ano, também se mantêm as condições. Por fim e tal como expresso na diretiva, desde que estejam reunidas as condições acima transcritas, só quando ocorrer a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário para o consignatário é que se verifica “uma transmissão de bens nos termos do n.º 1 do artigo 14º pelo sujeito passivo que procedeu à expedição ou transporte dos bens por si ou por sua conta” e “aquisição intracomunitária de bens pelo sujeito passivo a quem os bens são transmitidos no Estado membro para onde os bens foram expedidos ou transportados”, conforme previsto no nº4 do novo artigo 7º-A do RITI.

5.1.2. Artigos 4º, 7º, 12º, 23º e 30º - Alterações decorrentes do novo artigo 7º - A

As alterações ao RITI relacionadas com o regime de vendas à consignação não se ficam pela introdução do artigo 7ºA, sendo efetuadas algumas alterações relevantes nos artigos 4º, 7º, 12º, 23º e 30º. No artigo 7º sobre as operações assimiladas a transmissões de bens foi inserido um novo ponto, que, não obstante o exposto no artigo 7ºA, define

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

situações em que se considera a ocorrência de uma transmissão de bens para outro Estado membro. Assim, estamos perante uma operação assimilada a uma transmissão de bens a título oneroso quando:

a) O termo do prazo de um ano após a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino sem que os bens tenham sido transmitidos para o sujeito passivo referido na alínea c) do n.º 2 ou na alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º-A;

b) Quando, dentro do prazo referido na alínea anterior:

i) Os bens forem transmitidos a uma pessoa que não seja o sujeito passivo referido na alínea c) do n.º 2 ou na alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º-A, no momento dessa transmissão;

ii) Os bens forem expedidos ou transportados para fora da União Europeia ou para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente transferidos, antes do início dessa expedição ou transporte;

iii) Ocorra destruição, perda, furto ou roubo dos bens, se devidamente comprovados, na data em tal facto se verificar ou for detetado pelo sujeito passivo;

iv) Se deixe de verificar qualquer das demais condições previstas nos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A, no momento em que a condição deixar de estar preenchida.

Como visto anteriormente as operações intracomunitárias são compostas por duas operações complementares, a transmissão e a aquisição intracomunitária de bens. O artigo 7º debruça-se única e exclusivamente sobre a primeira parte desta dicotomia, pelo que, também é necessário, uma alteração na legislação que regula as aquisições intracomunitárias. Essa alteração está presente no novo ponto 4 do artigo 4º que não considera uma aquisição intracomunitária a transferência de bens referida no nº1 do artigo 7ºA que regula o regime de vendas à consignação, exceto quando ocorra alguma das situações previstas no nº4 do artigo 7º, acima transcrito. Nas situações abrangidas pelo nº4 do artigo 4º, ou seja, situações em que se aplique o regime de vendas à consignação, o IVA é devido nos momentos previstos no nº4 do artigo 7º, segundo indicação do novo ponto 3 do artigo 12º que regula o facto gerador de imposto. O artigo 23º, que versa sobre as obrigações gerais do sujeito passivos, também sofreu uma ligeira alteração, de modo a incluir as transmissões isentas relacionadas com regime de vendas à consignação nas declarações recapitulativas a enviar pelos sujeitos passivos. Na sequência desta alteração, o artigo 30º, que estipula os prazos para apresentação da declaração recapitulativa, também sofreu uma reformulação, passando a incluir no seu

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

nº4 “as alterações das informações prestadas relativamente às transferências de bens abrangidas pelos nºs 1 a 3 do artigo 7º-A”.

5.1.3. Artigo 14º - Alterações no tratamento das operações em cadeia, registo no VIES e declaração recapitulativa

Não obstante a importância de todos os artigos do RITI, o artigo 14º, sendo o responsável por regular uma área sensível como as isenções nas transmissões, é um dos mais discutidos e sobre o qual recai mais atenção. Posto isto, é natural que a implementação da Diretiva 2018/1910 no sistema fiscal português tenha implicações para este artigo. Este artigo sofreu várias alterações na sua constituição que se traduzem em mudanças relativamente às operações em cadeia, à declaração recapitulativa e ao registo para efeitos de IVA no VIES.

O nº1 do artigo 14º previa que estavam isentas de imposto as “transmissões de bens (...) com destino ao adquirente, quando este seja pessoa singular ou coletiva registada para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição (...)”. A Proposta de Lei nº7/XIV introduz uma simples, mas muito importante, alteração neste primeiro ponto. Neste sentido, apenas estão isentas de imposto as “transmissões de bens (...) que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição”. Daqui podemos retirar que, para além da inclusão do número de identificação para efeitos de IVA do cliente, pertencente a outro Estado membro, também a sua comunicação ao transmitente dos bens se traduz numa condição substantiva para aplicação da isenção de IVA. Para além disto, foram aditados ao artigo 14º os seguintes pontos:

2 - A isenção prevista na alínea a) do número anterior não tem aplicação quando o sujeito passivo transmitente não cumprir a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, salvo se o sujeito passivo, em casos devidamente justificados, corrigir a falta detetada, sem prejuízo da penalidade que ao caso couber.

3 - Quando os mesmos bens sejam objeto de transmissões sucessivas e sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado-Membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário na operação em cadeia, a expedição ou transporte é imputado à transmissão de bens efetuada ao sujeito passivo intermédio.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

4 - Não obstante o disposto no número anterior, quando o sujeito passivo intermédio comunique ao fornecedor o respetivo número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, emitido em território nacional, a expedição ou transporte é exclusivamente imputado à transmissão de bens efetuada pelo sujeito passivo intermédio.

5 - Para efeitos dos n.ºs 3 e 4, entende-se por «sujeito passivo intermédio» um sujeito passivo que não seja o primeiro fornecedor na operação em cadeia, que proceda por si próprio ou por sua conta à expedição ou transporte dos bens.

O novo nº2 do artigo 14º do RITI prevê uma não aplicação das isenções previstas para as transmissões intracomunitárias de bens, caso o sujeito passivo responsável pela transmissão dos bens não submeta uma declaração recapitulativa relativamente a estas transmissões. Não obstante, caso o sujeito passivo corrija a falta detetada, desde que devidamente justificada, não se impedirá a aplicação da isenção prevista. Os restantes números dizem respeito às alterações relativas às operações em cadeia. Assim, de acordo com a diretiva, foram introduzidas medidas de simplificação que visam atenuar as situações de dupla e não-tributação dentro da comunidade. Segundo os números 3º e 4º do artigo 14º do RITI, quando se verificarem transmissões sucessivas de bens, a partir do território nacional para outro Estado membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último membro da cadeia, a expedição ou transporte é imputado à transmissão de bens efetuada ao sujeito passivo intermédio. Caso este último, comunique ao fornecedor o número de identificação para efeitos de IVA em território nacional, a expedição ou transporte é então imputada à transmissão de bens efetuada por este sujeito. O último ponto deste artigo, apesar de não prescrever nenhuma regra de tratamento das operações em cadeia, reveste-se de enorme importância uma vez que esclarece o conceito de sujeito passivo intermédio, várias vezes referido ao longo do artigo. Deste modo, de acordo com o nº5 do artigo 14º do RITI, sujeito passivo intermédio é considerado aquele que, não sendo o primeiro fornecedor, proceda por si próprio à expedição ou transporte dos bens em causa.

5.1.4. Artigos 16º e 17º - Alterações decorrentes de reformulação do artigo 14º

Um pouco por toda a legislação portuguesa, verificam-se várias referências e citações entre os diferentes atos legislativos. Posto isto, não é de estranhar que ao longo de artigos de um mesmo código também seja possível encontrar inúmeras referências entre eles. Não sendo o RITI uma exceção à regra, é natural que a reformulação que

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

ocorreu no seu artigo 14º leve a alterações em outros artigos que o citam de forma direta. Assim, os artigos 16º e 17º sofreram apenas alterações pontuais no nº2, alínea b) e nº2 respetivamente, no que se refere à citação do artigo 14º do RITI.²⁶

5.1.5. Artigos 31º - Obrigações de Registo Contabilístico

O artigo 31º do RITI prevê várias operações que padecem de um registo na contabilidade das instituições, nomeadamente em termos de operações intracomunitárias de bens. Com as alterações previstas nesta proposta de Lei, principalmente no que toca ao regime de vendas à consignação, é normal que sejam acrescentados alguns pontos neste artigo. Assim, ao nº1 do artigo 31º do RITI são acrescentadas as seguintes alíneas que passam a ser objeto de registo por parte das empresas na contabilidade.

f) As transferências de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a outro Estado-Membro, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 a 3 do artigo 7.º-A;

g) Os bens recebidos pelo sujeito passivo que tenham sido expedidos ou transportados, a partir de outro Estado-Membro para o território nacional, por sujeitos passivos registados para efeitos do IVA em outro Estado-Membro, ou por sua conta, ao abrigo de um regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens vigente nesse Estado-Membro idêntico ao previsto no artigo 7.º-A.

5.2. Implicações destas Alterações

Como vimos no ponto anterior, a Proposta de Lei nº7/XIV visa assegurar a transposição para o sistema fiscal português da Diretiva 2018/1910, de 4 de dezembro, introduzindo medidas de otimização e harmonização sobre matérias de IVA que não se encontravam totalmente esclarecidas. Com as alterações traduzidas nesta proposta de Lei, são introduzidas no nosso país alterações significativas no comércio intracomunitário de bens, clarificando o papel do número de identificação para efeitos de IVA na aplicação da isenção prevista para as transmissões de bens, o tratamento das operações em cadeia e do regime de vendas à consignação. Para além das medidas provenientes da diretiva também é importante referir os requisitos impostos pelo

²⁶ Os artigos 16º e 17º passam a referir a “alínea c) do nº1 do artigo 14º” ao invés da “alínea c) do artigo 14º” como anteriormente.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Regulamento de Execução 2018/1912 para presumir que tenha ocorrido uma expedição ou transporte a partir de um Estado membro para outro.

No que se refere às condições para a aplicação da isenção nas transmissões intracomunitárias de bens, introduz-se como condição substantiva para aplicação da isenção de IVA, para além da utilização do número de identificação de IVA do adquirente dos bens, a sua comunicação ao transmitente dos bens. Na sequência desta informação, o transmitente dos bens é obrigado a submeter a declaração recapitulativa das transmissões isentas, sob pena de ver negada a isenção prevista para a transmissão de bens. As empresas deverão assegurar a validade do número de identificação fiscal dos clientes e devem validar este número do VIES frequentemente, de modo a assegurar que não lhes é negada a isenção. Esta medida apesar de, à primeira vista, parecer simples gerou alguma discordância entre a confederação do Comércio e Serviços de Portugal e a Ordem dos Contabilistas Certificados aquando da sua aprovação no Parlamento. Os primeiros defendem que as medidas introduzidas “criam excessivos custos de cumprimento e atribuem à administração fiscal poderes discricionários, potenciando situações de incerteza jurídica”. Segundo a CCSP, a isenção nas transmissões intracomunitárias, transformar-se-á num risco para o vendedor, dado a dificuldade para obter os documentos necessários, constituindo um obstáculo ao objetivo de tributação no destino pela UE. No que toca à obrigação de submissão de uma declaração recapitulativa, a CCSP, considera que a perda de isenção é uma consequência demasiado pesada, tendo em conta que a declaração recapitulativa apenas serve para “informar o Estado membro de destino da presença dos bens no seu território”. Por outro lado, a OCC, defende que não existirão grandes alterações em termos práticos, pois as alterações previstas já eram adotadas pelos sujeitos passivos nacionais. Na minha opinião, esta alteração ao RITI clarifica os procedimentos evitando assim situações de litigância entre a AT e os sujeitos passivos. Apesar da necessidade de os sujeitos passivos redobram a atenção e terem de disponibilizar mais informação, considero esta alteração um passo importante para o combate à fraude e evasão fiscal.

As alterações ao RITI no âmbito das operações em cadeia, vieram finalmente estabelecer qual das transmissões sucessivas é que beneficiava da isenção prevista para as transmissões de bens. Considera-se então que a transmissão de bens isenta é a

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

primeira transmissão da cadeia, exceto quando o sujeito passivo intermédio comunique ao primeiro fornecedor que também é sujeito passivo com número de identificação de IVA naquele território. Neste caso, a primeira transmissão é tributada, sendo a transmissão efetuada pelo sujeito passivo intermédio isenta. Na preparação das suas atividades, as empresas devem organizar a cadeia de transmissão de bens de forma a que a alocação do transporte seja fácil e rápida. Se as empresas definirem previamente o enquadramento em IVA dos elementos da cadeia, podem evitar obrigações de registo de IVA noutros Estados membros. A aprovação desta medida foi geral, tendo reunido o consenso de todos os intervenientes. Era uma alteração à lei que já se impunha há bastante tempo, e é de esperar que se traduza numa diminuição das situações de dupla e não tributação, que a ausência de legislação nesta área poderia desencadear.

A alteração ao regime de vendas à consignação veio introduzir no nosso país uma medida de simplificação, já aplicada em determinados países da UE. Com a transposição da diretiva para os diferentes países, foi possível uniformizar os procedimentos de vendas à consignação por toda a UE, o que até então não se verificava, levando a inúmeras situações de litigância. Assim, deixa de ser obrigatório o registo de IVA no Estado membro de destino por parte do fornecedor de bens vendidos à consignação²⁷. O simples transporte dos bens para o país de destino deixa de ser considerado uma operação assimilada a transmissão intracomunitária de bens. Apenas são declaradas transmissão intracomunitária, pelo fornecedor, e aquisição intracomunitária de bens, pelo adquirente, quando este último proceda à venda ao cliente final ou passe o prazo de um ano após a expedição ou transporte dos bens. Nestas situações, os sujeitos passivos envolvidos têm a obrigação de possuir registos de expedição e receção dos bens vendidos à consignação, e o fornecedor tem de incluir estas vendas numa zona específica da declaração recapitulativa. Estas alterações ao RITI vieram provocar mudanças no seio das empresas, mais que não seja, atendendo ao facto de existirem registos em sede de IVA que deixam de ser necessários. Para além disto, as empresas

²⁷ Considera-se que estamos perante um regime de vendas à consignação, quando estejam cumpridas as condições previstas no novo artigo 7ºA, expostas no ponto 5.1.1.

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

devem estar atentas às alterações nas declarações a emitir, nos processos de faturação e no retorno do IVA.

Apesar de não estar presente na Proposta de Lei nº7/XIV, uma vez que se encontra prevista num regulamento, não estando, portanto, a sua aplicação dependente da transposição para a legislação nacional, considero relevante mencionar as implicações das alterações introduzidas nas provas de transporte das transmissões intracomunitárias de bens. Presume-se que os bens foram transportados de um Estado membro para outro se o fornecedor tiver na sua posse dois documentos não contraditórios, emitidos por duas partes independentes. Caso o transporte dos bens seja efetuado pelo adquirente, o fornecedor tem ainda de ter em sua posse uma declaração do adquirente a confirmar este facto. Para manter a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens as empresas têm de provar a saída dos bens de território nacional de acordo com as novas regras, assim têm de verificar se os procedimentos e acordos com fornecedores, clientes e transportadoras vão ao encontro das novas regras.

Tal como nas alterações relativas à inclusão do número de identificação de IVA como condição substantiva para aplicação da isenção, esta medida não gerou consenso entre as instituições chamadas a emitir um parecer, desta vez, a CCP e OCC surgem lado a lado nas críticas a esta medida. Apesar de, à partida, a medida parecer benéfica e contribuir para a segurança jurídica e fiscal dos Estados membros, também é verdade que sobrecarrega os operadores económicos com formalidades potenciando situações de insegurança jurídica e o aumento dos custos de cumprimento. Segundo o parecer da CCP “não se compreende a razão pela qual são exigidos, consoante o caso, 2 ou 3 elementos de prova, como se houvesse elementos de prova que à partida, se isolados se presumem “falsos”, e haja necessidade de outro não contraditório (seja lá o que isso quer dizer) para se passar a presumir verdadeiro”. A redação do regulamento sugere que o transporte de bens para outro Estado membro é realizado por empresas de transporte especializadas, não sendo introduzidas alternativas nos meios de prova a entregar quando o transporte é efetuado por meios próprios do vendedor ou do

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

adquirente²⁸. Nestes casos em que se verifica uma impossibilidade de obtenção dos elementos de prova referidos na lei, deveria estar prevista a possibilidade de apresentação de meios de prova alternativos. Estas situações vão conduzir a muitas situações de contingência fiscal, uma vez que a inspeção tributária poderá alegar a falta dos requisitos formais para a presunção de transporte dos bens para outro Estado membro. Também se prevê um aumento dos níveis de liquidação do IVA na origem por parte dos vendedores que não queiram correr qualquer risco fiscal, contrariando o princípio de tributação no destino.

²⁸ Quando o transporte dos bens é efetuado por conta própria do adquirente ou do fornecedor, torna-se impossível o cumprimento dos requisitos formais previstos no regulamento. Documentos do tipo A como declaração de expedição CMR, conhecimento de embarque, fatura do frete aéreo, apenas são possíveis quando se verificar o transporte dos bens por parte de uma empresa transportadora.

Conclusões

As alterações impostas pelo Regulamento de Execução 2018/1912 e pela Diretiva 2018/1910, ambos de 4 de dezembro, transpostas para a legislação nacional pela Proposta de Lei nº7/XIV, revestem-se de enorme importância para a harmonização do tratamento de IVA na comunidade, uma vez que não se prevê para breve a implementação de um regime definitivo deste imposto para o comércio intracomunitário. Estas alterações, apesar de alguns pareceres em contrário, introduzem, no meu ponto de vista, melhorias necessárias no regime de vendas à consignação, nas operações em cadeia, no papel do número de identificação de IVA e das provas de transporte para efeitos das isenções previstas para as transmissões intracomunitárias.

No regime de vendas à consignação foi introduzida uma medida de simplificação que decreta que deixa de ser obrigatório o registo para efeitos de IVA no Estado membro de chegada dos bens, por parte do fornecedor. Nestas situações, deixam de se verificar operações assimiladas a transmissões e aquisições intracomunitárias de bens na expedição das mercadorias, mas apenas no momento da venda efetiva dos bens entregues à consignação. Relativamente às operações em cadeia, fica esclarecido que a expedição ou transporte dos bens, por parte do fornecedor diretamente para o último elemento da cadeia situado noutro estado membro, tem de ser alocado à primeira transmissão, beneficiando essa operação da isenção de IVA prevista para as transmissões intracomunitárias. Nos casos em que o elemento intermédio também seja sujeito passivo no país de origem dos bens, a isenção é atribuída à transmissão de bens efetuada por este sujeito, sendo a primeira transmissão considerada uma operação interna. O papel do número de identificação para efeitos de IVA e da Declaração Recapitulativa foi esclarecido, passando a aplicação da isenção prevista para as transmissões intracomunitárias a estar dependente destas informações, evitando litigância desnecessária entre os sujeitos passivos e a AT. A juntar as estas medidas, importa também referir as alterações aos meios de prova necessários para aplicação das isenções ligadas às transmissões intracomunitárias de bens impostas pelo Regulamento de Execução 2018/1912. O fornecedor tem de ter em sua posse dois elementos de

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

prova, dois do tipo A ou um do tipo A e um do tipo B, não contraditórios e emitidos por partes independentes. Nas situações em que o adquirente efetue o transporte, ainda é pedido uma declaração adicional emitida pelo adquirente, onde este refira que procedeu ao transporte dos bens em causa. Apesar de os resultados da aplicação destas medidas no seio da UE apenas serem visíveis daqui a uns anos, acredito que o balanço será extremamente positivo e os objetivos de redução de fraude e evasão fiscal serão plenamente alcançados.

Contudo, é de lamentar que no final de julho de 2020, quase dois anos depois da publicação da diretiva, a respetiva proposta de Lei ainda não tenha sido transposta para o ordenamento jurídico do nosso país. Considerando que no último dia 23 de julho foi aprovado o texto final apresentado pela Comissão de Orçamento e Finanças relativo a esta proposta de Lei, após uma votação na especialidade e uma aprovação por unanimidade na generalidade no dia 14 de fevereiro, a promulgação desta proposta de Lei e a respetiva publicação em Diário da República estarão para breve. Esta demora leva Portugal a estar atrasado em relação a países como a Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, Finlândia, Hungria, Irlanda, Letónia, Lituânia, Malta, Países Baixos e Suécia que já incorporaram o prescrito na diretiva nas respetivas legislações nacionais.

Devido a este atraso na transposição deste ato legislativo europeu para a ordem jurídica nacional, surgiu um problema, uma vez que a publicação desta lei ocorrerá após a data de entrada em vigor de 1 de janeiro de 2020. Este facto podia trazer insegurança jurídica para os sujeitos passivos e conduzir a situações de dupla tributação nas operações intracomunitárias, o que levou a uma mudança na proposta de Lei após reunião da Comissão de Orçamento e Finanças no dia 21 de julho. Assim foi introduzida na especialidade, uma alteração no artigo 7º da proposta de Lei, acerca da produção de efeitos, que prevê um alargamento do prazo para cumprimento das obrigações resultantes das alterações previstas na proposta de Lei até 31 de dezembro de 2020. No futuro considero que os legisladores nacionais devem ser mais céleres na transposição de diretivas europeias, de forma a não propiciar o aparecimento destas situações incómodas.

Referências

Ainsworth, R. (2010). *VAT Fraud and Technological Solutions, The VAT Reader – What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*. 204-223

Basto, X. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Lisboa.

Blackstone, J., & Cox, J. (2004). *APICS Dictionary, 11th Edition*. APICS Publishing, 2.

Brás, C., & Cunha, J. (2009). *Os Efeitos Redistributivos Do Iva Em Portugal*. Banco de Portugal / Boletim Económico, 79–94.

Center for Social and Economic Research (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report [Base de dados]*, setembro 2019. Varsóvia

Cnossen, S. (2010). *Three VAT Studies*. In CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis.

Crawford, I., Keen, M., & Smith, S. (2010). *Value added tax and excises. Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, 275–362.

Dias, A. (2005), *O Sistema Comum do IVA – A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem*, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Herbain, C. (2015). *VAT Neutrality*. Primento Digital Publishing

James, K. (2011). Exploring the Origins and Global Rise of VAT. *Tax Analysts*, pp.15-22.

Keen, M. (2013). The anatomy of the vat. *National Tax Journal*, 66(2), 423–446. <https://doi.org/10.17310/ntj.2013.2.06>

Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT fraud and evasion: What Do we know and what can be done? *National Tax Journal*, 59(4), 861–887. <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.4.07>

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Laires, R. (2012). *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Almedina, Cadernos IDEFF, nº14.

Lança, C. (2015). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Lições de Fiscalidade (J. R. Catarino & V. B. Guimarães), Almedina, Coimbra.

Oliveira, A. M. (2010). *IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado Um Imposto neutro*. 2010, 188.

Palma, C. (2005). *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?* Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa/ISCAL, Lisboa

Palma, C. (2015). *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra

Podlipnik, J. (2012). *Missing trader intra-community and carousel vat frauds - ECJ and ECtHR case law*. Croatian Yearbook of European Law and Policy, 8(2012), 457–472. <https://doi.org/10.3935/cyelp.08.2012.135>

Sergiou, L. (2012). *Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union*. 2(2), 9–21.

Vasques, S. (2005). Origem e Finalidade dos Impostos Especiais de Consumo. *REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO*, p. 49.

Vasques, S. (2015). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra

Zídková, H. (2014). Determinants of VAT gap in EU. *Prague Economic Papers*, (4), 514–530. <https://doi.org/10.18267/j.pep.496>

Legislação Consultada

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro – Aprovação do CIVA

A Implementação no Sistema Fiscal Português da Diretiva 2018/1910 sobre as Transmissões Intracomunitárias

Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro - Aprovação da Lei Orgânica do Ministério das Finanças

Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro - Aprovação da Lei Orgânica da AT

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro

Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro

LGT – Lei Geral Tributária

Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro - Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

Proposta de Lei nº7/XIV [Governo], de 18 de dezembro de 2019

Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RITI – Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias

Orientações Administrativas

Informação vinculativa, Processo nº F061 2004308, por despacho do Diretor-Geral dos Impostos, de 24 de julho de 2008

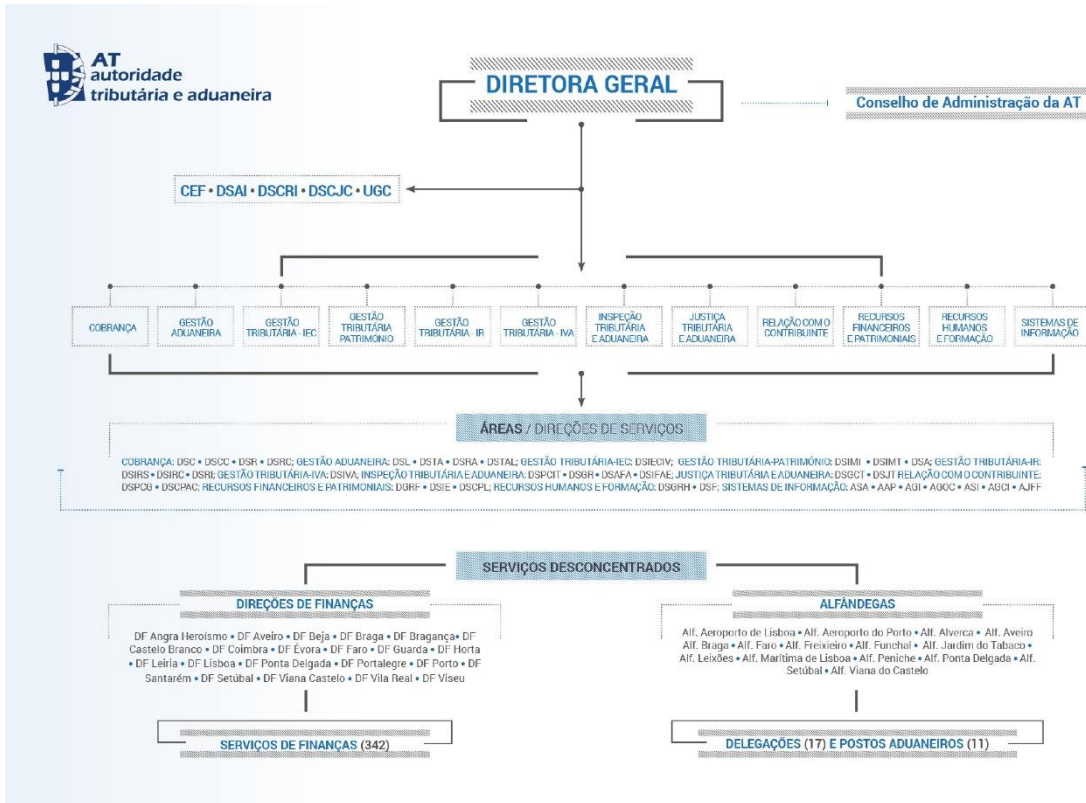
Informação Vinculativa, Processo nº 442, por despacho do SGD do IVA, de 1 de abril de 2010

Informação Vinculativa, Processo nº 1084, por despacho do SDG dos Impostos, de 1 de outubro de 2010

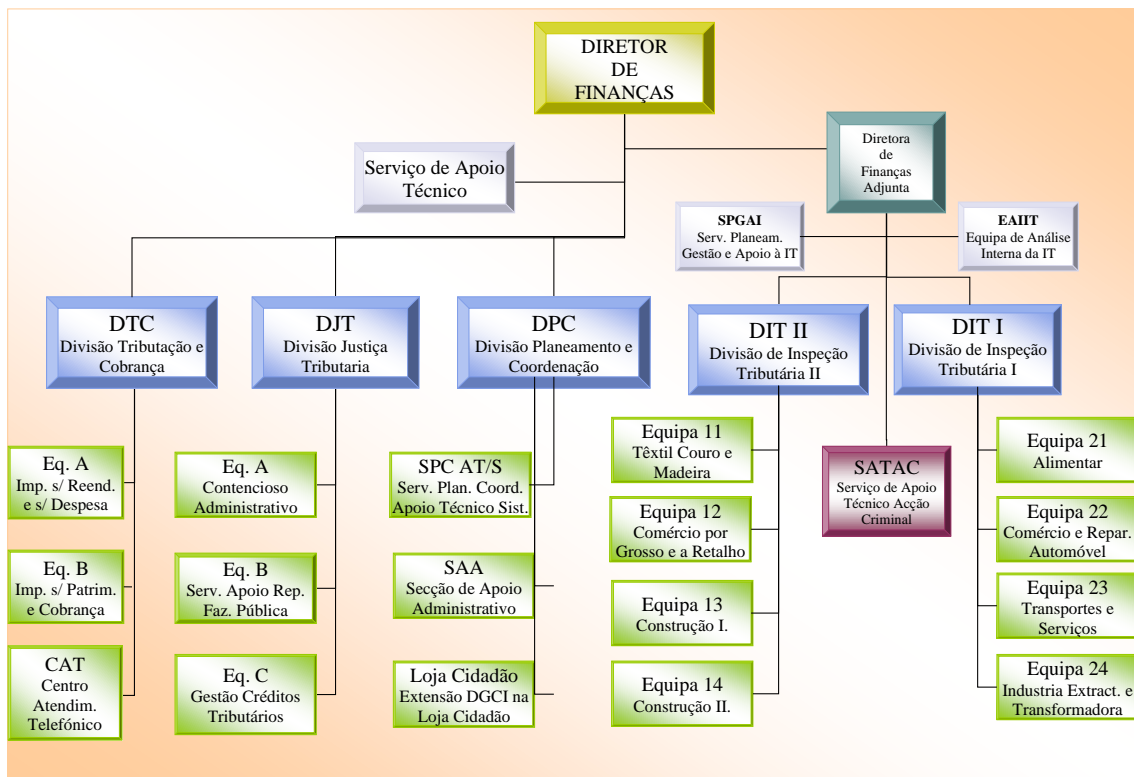
Ofício-Circulado nº30.009 da DSIVA, de 10 de dezembro de 1999

Ofício-Circulado nº 30.072 da DSIVA, de 28 de junho de 2004

Anexos



Anexo 1 - Organograma Sintético, AT



Anexo 2 - Antigo Organograma, DFC

