





Título
**O Exercício do Direito à Dedução em IVA
- Uma Análise dos Requisitos Fundamentais**



Autora
Joana de Azevedo e Castro Celorico Palma

Edição
Letras e Conceitos Lda.
geral.letraseconceitos@gmail.com

Paginação
Letras e Conceitos Lda.

Impressão
Letras e Conceitos Lda.

1.^a Edição
Janeiro 2021

ISBN
978-989-565-019-4

Depósito Legal
000-000/20

Todos os direitos reservados
© **Letras e Conceitos Lda.**





JOANA DE AZEVEDO E CASTRO CELORICO PALMA

O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA

– UMA ANÁLISE DOS REQUISITOS FUNDAMENTAIS







Dedico este livro,

À minha querida Avó Mimi, a minha eterna melhor amiga e companheira, cuja memória está sempre presente na minha vida, por quem nutro um amor imensurável e sinto infindáveis saudades que transbordam no meu coração...







PREFÁCIO

NO CORAÇÃO DO IVA

O direito à dedução é o coração do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), um imposto hoje largamente dominante no plano mundial, sendo globalmente considerado como a experiência mais avançada da tributação do consumo.

É o direito à dedução que permite distinguir o IVA dos impostos em cascata abandonados nos idos de 1967 pela então Comunidade Económica Europeia, ao acolher o modelo francês de tributação geral do consumo e ao adequá-lo à união aduaneira e ao mercado comum em construção na Europa. É ele que assegura que este imposto incida essencialmente sobre o consumidor final, com exclusão dos consumos intermédios, pondo o investimento a salvo deste tipo de tributação. Enfim, é nele que se fundamenta o princípio da neutralidade do IVA, princípio nuclear na estrutura deste imposto, invocado em múltiplos arestos nacionais e europeus. Daí a sua enorme importância na vida prática, no quotidiano dos operadores económicos, dos contabilistas, dos juristas, dos funcionários das administrações tributárias, das instituições de ação penal e dos tribunais.

Não espanta assim que o direito à dedução seja objeto de particular atenção por parte da doutrina e da investigação fiscal, nomeadamente aquela que se vai fazendo entre nós, com dificuldades várias, no plano das universidades e dos institutos politécnicos.

É à sua análise que, dentro dos limites inerentes a uma dissertação de mestrado, Joana Celorico Palma se propôs fazer, relevando uma sensibilidade jurídica não muito habitual em pessoas de outras formações. E propôs-se fazê-la sobretudo a partir de uma extensa pesquisa e análise da jurisprudência nacional, incluindo a firmada em decisões dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e da que decorre de acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferidos, em regra, ao abrigo do mecanismo do reenvio a título prejudicial previsto nos artigos 275.º e 276.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

A Autora é uma jovem fiscalista, atualmente consultora na firma E&Y, que começou agora a trilhar um caminho que se adivinha de largo futuro. Licenciada em *Contabilidade e Administração* (ramo Fiscalidade) pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, concluiu, nesta mesma instituição, o *Mestrado em Fiscalidade*, com defesa pública da sua dissertação, intitulada “*O exercício do direito à dedução em IVA – uma análise jurisprudencial dos requisitos fundamentais*”, que tive o gosto de ser orientador e que, com pequenas alterações, vê felizmente a luz do dia.

No entanto, a sua caminhada como fiscalista não começa neste momento. Ainda estudante havia sido coautora, em 2015, do artigo “O novo Regime forfetário do IVA dos produtores agrícolas”, publicado na prestigiada Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal (Ano VIII, n.º 3, número de outono), do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF) da Faculdade de Direito de Lisboa. No ano em curso foi igualmente coautora de um livro com finalidades essencialmente pedagógicas (*Direito Tributário em Ação. Casos práticos resolvidos*), com reedição à vista, onde colaborou sobretudo nos exercícios relativos ao Imposto sobre o Valor Acrescentado e, em menor grau, no que toca ao Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas. Na calha está ainda a publicação, na referida revista do IDEFF de um “Comentário ao Proc. 40/2016-T do CAAD”, de 29.06.2016, cujo descritivo é “IRC e IVA – despesas de representação; dedutibilidade de custos; eventos; direito à dedução em IVA”. Para além disso, participou como investigadora e oradora na Conferência sobre Cidadania e Educação Fiscal, realizada em Cáceres em 25.04.2019, no contexto do Projeto Ibérico de Literacia Financeira e Fiscal, um projeto do ISCAL realizado em parceria com a Universidade da Extremadura.

Apresentada a autora, passemos à apresentação deste seu trabalho. Após uma breve introdução sobre as características do IVA, com destaque para a importância do princípio da neutralidade, para a natureza e amplitude do direito à dedução e para os métodos do seu exercício (subtrativo indireto, do reporte e do reembolso), consagrados na legislação europeia (em especial a Diretiva de Consolidação do IVA, - Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28.11.2006) e nacional, o presente trabalho analisa essencialmente três temas.

São eles:

- i) a questão dos requisitos de cuja observação depende, na prática, o exercício do direito à dedução, *requisitos objetivos (formais)*, com particular destaque para a importância da fatura; *subjetivos*, centrando a atenção na qualidade de sujeito passivo e no exercício, por parte deste, de uma atividade económica; e *temporais*, analisando a relação entre facto gerador e exigibilidade do imposto para, em seguida,

- se debruçar sobre a importante questão do prazo de caducidade do direito à dedução;
- ii) as situações de exclusão do direito à dedução, quer as decorrentes de isenções incompletas, quer as derrogações especificamente previstas na já referida Diretiva de Consolidação do IVA e no artigo 21.º do Código do IVA; e
 - iii) o problema do exercício do direito à dedução por sujeitos passivos mistos (aqueles que tanto realizam operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução), e o dos recursos de utilização mista, aos quais são aplicados os métodos da percentagem de dedução (método do *pro rata*) e da afetação real.

Um destaque especial é dado, por fim, ao problema da fraude ao IVA (*nobody is perfect*), em especial da fraude intracomunitária conhecida por "fraude carrossel".

O crescente recurso a este tipo de fraude é, de facto, facilitada pelo desfazamento temporal existente entre a formação do direito à dedução nas transações intraeuropeias (os bens saem sem IVA do Estado membro de origem, ou seja, a "taxa zero"), e o momento em que o seu adquirente (um operador fictício) vende o bem a um terceiro e liquida o IVA nacional no Estado membro de destino. Esse desfazamento permite que o operador fictício desapareça sem entregar o IVA à administração fiscal deste Estado. A lei (europeia e nacional) e a jurisprudência têm tentado combater este tipo de fraude e a Autora dá conta desses esforços e dos vários instrumentos utilizados para esse fim. Mas o recurso a mecanismos de limitação desse direito não resolve o problema de fundo e suscita outras questões nem sempre de fácil resolução.

Daí ser compreensível estarmos perante uma questão inscrita na ordem do dia, pois a larga disseminação deste tipo de fraude fere de morte o princípio da neutralidade do imposto e o seu principal instrumento, o direito à dedução. É esta, aliás, a principal razão que subjaz à recente aprovação do chamado (enfim!) regime definitivo do IVA, centrado, já não num utópico princípio da origem, mas num realista princípio do destino.

Lisboa, 14.10.2019

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS



ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

AT	–	Administração Tributária e Aduaneira
CAAD	–	Centro de Arbitragem Administrativo
CC	–	Código Civil
CEE	–	Comunidade Económica Europeia
Cfr.	–	Cifrando
cit.	–	citado
cits.	–	citados
CIVA	–	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
coord.	–	coordenador
coords.	–	coordenadores
DIVA	–	Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado/Diretiva IVA
EFTA	–	European Free Trade Association
GATT	–	General Agreement on Tariffs and Trade
IVA	–	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	–	Lei Geral Tributária
n.º	–	número
OCDE	–	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
op. cit.	–	obra citada
org.	–	organizador
orgs.	–	organizadores

pp.	–	páginas
p.	–	página
Primeira DIVA	–	Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967
Proc.	–	Processo
Procs.	–	Processos
Prof.	–	Professor
RITI	–	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
Segunda DIVA	–	Diretiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967
Sexta DIVA	–	Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977
ss.	–	seguintes
STA	–	Supremo Tribunal Administrativo
TCAS	–	Tribunal Central Administrativo do Sul
TCAN	–	Tribunal Central Administrativo do Norte
TFUE	–	Tribunal sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	–	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	–	União Europeia



CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. Principais características do IVA

Como é sabido, o IVA¹ classifica-se, em termos gerais, como um imposto indireto, de matriz comunitária, neutro, plurifásico, de obrigação única, não cumulativo, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo (imposto geral), materializando-se como uma espécie de “anestesia fiscal”, assentando no designado método do crédito de imposto, que resultou de um aperfeiçoamento dos impostos cumulativos, ultrapassando as suas insuficiências, nisso constituindo a sua principal virtude.

Em paralelismo com o estipulado no artigo 1.º da DIVA², “(o) princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos

¹ Sobre as características do IVA, vejam-se, nomeadamente, Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991; António Carlos dos Santos, “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Almedina, n.º 3, Ano I, 2008; Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º 1, Almedina, 5ª edição, julho de 2011; Cidália Lança, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado”, *Lições de Fiscalidade* (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, Coimbra, 2012 e Ben Terra e Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives (vol.1): Introduction to European VAT*, Amsterdam, IBFD, 2012.

² É na Primeira DIVA 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967, que surge a caracterização comunitária preliminar deste imposto.

elementos constitutivos do preço. O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive”.

A eficácia do IVA assenta na mecânica do seu *modus operandi*: a tributação do valor acrescentado proporcionado por cada agente económico ao longo da cadeia operativa, sendo, por isso, um imposto cuja base conceptual advém da economia.

1.1. Matriz comunitária

Na génese do processo de harmonização comunitária da tributação do consumo encontramos o Tratado de Roma³.

Em conformidade com Clotilde Celorico Palma⁴, as razões subjacentes ao processo de harmonização do IVA compreendem “...o *objectivo de prevenir que, através da tributação indirecta interna, os Estados membros introduzissem medidas fiscais que pusessem em cheque o objectivo da União aduaneira, (...) a necessidade de serem evitadas distorções de concorrência entre mercados nacionais e entre empresas que operam nesses mercados e, por fim, a instituição do chamado regime de receitas próprias do Orçamento comunitário”.*

A primeira etapa do processo de harmonização coincidiu com a imposição de adesão ao modelo comum do IVA, relativamente aos Estados-membros da anterior Comunidade Económica Europeia (CEE), pela Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967 (Primeira DIVA), e as suas características foram estabelecidas, a nível comunitário, na Diretiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967 (Segunda DIVA), a qual veio aprovar o denominado primeiro sistema comum do IVA.

Na segunda etapa registou-se a aprovação de um segundo modelo comum do IVA, na Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (Sexta DIVA), a qual foi revogada pela Diretiva IVA (DIVA).

A terceira etapa caracterizou-se pela aprovação do Livro Branco para a realização do mercado interno em junho de 1985 e a entrada em vigor do Ato Único Europeu em 1987, com posterior aprovação da Diretiva 91/680/ CEE, de 16 de dezembro de 1991, a qual instituiu um regime transitório de tributação no destino para as transações intracomunitárias.

³ Sobre a temática vejam-se Mário Alexandre, “A Harmonização do IVA: objetivos e estratégias”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 390, abril-junho, 1998; António Carlos dos Santos, “O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?” (em colaboração com Mário Alexandre), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, 2000, pp. 71-99 e Clotilde Celorico Palma, “A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado: *Quo vadis?*”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º5, setembro 2005.

⁴ Cfr. Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra, Almedina, novembro 2015, p. 36.

Na verdade, este imposto possui uma matriz comunitária⁵, fazendo parte integrante do “*acquis communautaire*“, uma vez que a aplicação do sistema comum do IVA, por parte dos Estados-membros da União Europeia (UE), é obrigatória a fim de se atingir a harmonização na tributação do consumo na UE⁶, estando, por conseguinte, os mesmos adstritos às regras definidas nas diretivas, regulamentos e decisões, nos termos do artigo 288.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

1.2. Imposto indireto

O IVA consiste num imposto indireto⁷, uma vez que, em conformidade com a teoria económica clássica, assenta no fenómeno da repercussão económica⁸, encontrando-se refletido no preço dos bens e serviços e correspondendo a uma tributação, efetuada de uma só vez, na fase retalhista.

Este imposto incide sobre o consumo e não sobre o rendimento, sendo que, quando um consumidor adquire algo, tem de pagar não só o respetivo valor do bem mas também a soma correspondente ao IVA.

⁵ Como nota António Carlos dos Santos, “Sobre o imposto europeu”, *AV, Reformar o Orçamento, Mudar a Europa*, Lisboa: ISEG/Comissão Europeia, pp. 73-85 (também publicado *in TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 99, 2008, pp. 24-25), o IVA é: “...um imposto nacional, mas que segue uma matriz comunitária estabelecida por meio de diretivas, constituindo o caso mais típico e mais avançado de harmonização fiscal”. Sobre esta questão conclui o mesmo autor, que “(e)mbora a criação do IVA seja peça essencial da construção europeia e tenha sido vista como embrião de futuro imposto europeu, não é possível qualificar o IVA como um imposto comunitário. A criação do IVA deu-se por razões internas de mercado”.

⁶ Tal como nota António Carlos dos Santos *em Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, 2003, no tocante à fiscalidade indireta, verifica-se um processo de harmonização mais acentuado, sendo que, no que concerne ao IVA, ainda que seja de forma inacabada, existe um modelo comunitário de imposto. Sobre esta temática veja-se ainda do mesmo autor, “Políticas orçamental e fiscal 20 anos depois”, *em Romão, A. (org.), A Economia Portuguesa 20 Anos Após a Adesão*, Almedina, 2006, pp. 437-489.

⁷ Em conformidade com a Decisão arbitral de 10 de novembro de 2014 proferida no Proc. 278/2014-T do CAAD, o “IVA pode definir-se como um imposto indireto tanto de um ponto de vista jurídico (como tal é classificado no Orçamento Geral do Estado), como de um ponto de vista económico, dado que recai sobre a despesa, sendo repercutível (o encargo fiscal é transferível para o consumidor final) e o respetivo facto tributário apresenta um carácter transitório ou acidental”.

⁸ A repercussão fiscal no IVA é um assunto que tem sido pouco analisado pela doutrina portuguesa. Situa-se numa zona de fronteira entre a teoria económica e o Direito. Há quem a qualifique como um fenómeno meramente económico de transferência da carga económica do imposto, enquanto que os juristas tendem a negar-lhe o interesse para a teoria fiscal. Sobre esta questão, veja-se Bruno Botelho Antunes, *A Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, outubro 2008.

Com efeito, tal como explica Juan Calvo Vérguez⁹, “...*el Impuesto sobre el Valor Anãdido se presenta como un impuesto sobre las ventas repercutido por el vendedor al comprador y que el primero (el vendedor) ha de ingresar en el Tesouro*”.

Tal como determina o artigo 37.º do CIVA, a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços, o que reflete a ideia da obrigatoriedade da repercussão do imposto.

Assim, o devedor do imposto procede à sua repercussão (repercute o encargo) para o consumidor final, o qual suporta economicamente o imposto devido.

1.3. Imposto neutro

Note-se que uma das principais características deste tributo é a respetiva neutralidade, cujo desenvolvimento temático irá ser efetuado *a posteriori*.

O IVA¹⁰, ao operar com base no método subtrativo indireto, é um modelo de imposto sobre as transações que observa, tendencialmente, este requisito.

1.4. Imposto geral sobre o consumo

Como nota Sérgio Vasques¹¹, o IVA “... *constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo*”.

Este imposto configura-se como um imposto geral sobre o consumo, devido à sua base de incidência, uma vez que recai sobre a generalidade das transações económicas efetuadas a título oneroso, incidindo sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as operações intracomunitárias e as importações, incluindo as operações assimiladas, e abrangendo todas as fases do circuito económico¹².

Estes conceitos estão definidos no CIVA e no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) pela positiva, com exceção do conceito de prestação de serviços, que se encontra delimitado de forma residual ou negativa, abarcando

⁹ Cfr. Juan Calvo Vérguez, *El derecho de deducción en el IVA*, LA LEY, 1ª edición: junio 2015, p. 17.

¹⁰

¹¹ Cfr. Sérgio Vasques, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, setembro 2015, p. 17. Sobre esta temática veja-se, do mesmo autor, “O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo”, *Cadernos IVA*, Católica Tax, Coimbra, Edições Almedina, 2013, pp. 355-380.

¹² O n.º 2 do artigo 1.º da DIVA classifica este imposto como um imposto geral sobre o consumo.

qualquer operação que não constitua uma transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens¹³.

Este imposto visa tributar o consumo e não o exercício de atividades económicas, sendo que o critério que delimita a base de incidência do IVA é o conceito de atividade económica.

Segundo Bruno Botelho Antunes¹⁴, “(t)oda a construção do IVA tem em vista a tributação do consumo, ou seja, a tributação da riqueza manifestada em cada acto de consumo”, ideia que reflete o princípio da capacidade contributiva.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva na sede deste imposto é limitada uma vez que o objetivo deste tributo é tributar o consumo final, ou seja, a capacidade económica evidenciada no ato de consumo, em detrimento da atividade económica efetuada pelos sujeitos passivos¹⁵.

1.5. Imposto plurifásico

No que respeita à sua taxilogia, o IVA classifica-se como um imposto plurifásico pois a sua liquidação processa-se em todas as fases do processo produtivo, incluindo os produtores, grossistas, retalhistas e consumidores, o que permite alcançar maiores níveis de simplicidade e neutralidade, uma vez que possibilita que o imposto seja cobrado da forma mais geral possível, sendo o mesmo fracionado por todos os operadores que participam no circuito económico.

O IVA é um imposto sem efeitos cumulativos, visto incidir apenas sobre o valor acrescentado do produto ou serviço. Diversamente dos impostos cumulativos ou em cascata, que incidem sobre o montante bruto de cada operação, incluindo impostos pagos nas fases antecedentes da cadeia produtiva, o IVA incide sobre o montante líquido e, apenas, sobre o valor acrescentado, sendo subtraído o valor suportado pelos sujeitos passivos no estágio anterior.

¹³O conceito de transmissão de bens encontra-se disposto no artigo 3.º do CIVA (e as operações assimiladas ao mesmo no artigo 7.º do RITI), o conceito de aquisições intracomunitárias é determinado no artigo 3.º do RITI (e as operações assimiladas às mesmas no artigo 4.º do RITI) e o conceito de importação está estipulado no artigo 5.º do CIVA.

¹⁴Cfr. Bruno Botelho Antunes, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, op.cit., p.63.

¹⁵Neste sentido veja-se Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p. 55. Note-se que há quem entenda que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, incluindo aos impostos sobre o consumo. Sobre esta questão veja-se Bruno Botelho Antunes, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, op.cit., pp. 123-128. Sobre a evolução do princípio da capacidade contributiva veja-se Clotilde Celorico Palma, “A evolução jurídica do princípio da capacidade contributiva”, *Boletim de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 402, pp. 109-145.

A este propósito Rui Laires¹⁶ refere que “... (a) não ocorrência de tal efeito cumulativo resulta da possibilidade de os operadores 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”.

1.6. Obrigação única

Refira-se ainda que o IVA é um imposto de obrigação única¹⁷, pois baseia-se num facto tributário instantâneo e isolado.

Como refere Saldanha Sanches¹⁸, neste tipo de imposto a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei.

1.7. Método subtrativo indireto

O IVA é um imposto que opera através do denominado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados.

Este método, como refere Xavier de Basto¹⁹, constitui “... o processo típico do IVA para evitar a geração de efeitos cumulativos”, materializando-se na chave-mestra do sistema comum do IVA.

Este mecanismo prende-se com a possibilidade conferida aos sujeitos passivos de beneficiarem do direito à dedução do imposto que lhes foi cobrado *ex ante* sobre os seus *inputs*.

O método em análise consiste na técnica de liquidação e dedução do imposto aplicada em cada uma das fases do circuito económico, relativamente aos sujeitos passivos do imposto com direito à dedução, uma vez que os particulares e os sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas são tidos como “consumidores finais” para efeitos de IVA, sendo-lhes outorgado o mesmo.

¹⁶ Cfr. Rui Laires, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Almedina, Cadernos IDEFF, n.º 14, julho 2012, p. 9.

¹⁷ Sobre impostos periódicos e impostos de obrigação única veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado – Volume II*, 5.ª edição 2007, pp. 194 e 195.

¹⁸ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 27.

¹⁹ Cfr. Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional. Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., p. 41.

1.8. Tributo com efeito de “anestesia fiscal”

Este imposto produz, tecnicamente, um efeito de anestesia fiscal dado que, ao incorporar o valor do imposto no preço de aquisição do bem ou serviço, o pagamento do imposto equivale ao pagamento do preço do produto fornecido ou do serviço prestado, tornando assim menos perceptível o montante de carga fiscal a suportar pelo contribuinte, o que, conseqüentemente, provoca uma menor consciência da quantia que depende a esse nível.

Este apenas se sente se houver um aumento das taxas de IVA, de reduzida ou intermédia para normal, uma vez que tal facto aumenta significativamente o preço do bem ou serviço e vice-versa.

2. O princípio nuclear do IVA: a neutralidade

2.1. Neutralidade numa perspetiva geral

Na sua formulação clássica liberal, o princípio da neutralidade era entendido em conformidade com a denominada regra de Edimburgo, “*leave them as you find them*”, a qual postulava uma neutralidade total do imposto, sendo que, para tal, a tributação não deveria alterar a situação relativa anterior dos contribuintes para não causar distorções no mercado²⁰.

Atualmente e de acordo com Pitta e Cunha²¹, “... o imposto é “neutro” quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos de meio económico”. Não obstante, a neutralidade não é total, possuindo diversas limitações²².

²⁰ Neste sentido veja-se Rui Duarte Morais, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, Controlled foreign companies, O art.º 60.º do C.I.R.C.*, Coleção Teses, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pp. 159 e 160. Sobre esta temática, António Carlos dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, op.cit., p.355, refere que a neutralidade compreende a análise da “*escolha dos impostos (e técnicas tributárias) que menos distorções provoquem*”.

²¹ Cfr. Pitta e Cunha, “A tributação do valor acrescentado”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, novembro 2008, p. 113.

²² Como conclui António Carlos dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, op. cit., p. 359, a neutralidade é um conceito relativo mas não absoluto, dado que, no seu ponto de vista, um imposto totalmente neutro não existe, mas é um facto que um imposto pode manifestar-se mais neutro que outro no contexto de uma determinada escolha, e, porventura, menos neutro que um terceiro no contexto diverso de outra escolha.

2.2. Neutralidade a nível comunitário

Como nota Francisco Javier de la Riva Garcia²³, “*el objetivo prioritário de la política fiscal comunitária podría resumirse com la palabra neutralidad*”.

De um ponto de vista internacional, este imposto assegura de forma eficaz os ajustamentos fiscais nas fronteiras através da neutralização das diferenças de tributação, uma vez que os bens são tributados à taxa do país em que são consumidos (devido ao princípio de tributação no país de destino²⁴), independentemente da taxa aplicada na origem, o que permite garantir a sua neutralidade dado que as restituições à exportação e as compensações na importação são efetuadas de forma simples e rigorosa por ser possível proceder ao apuramento da componente fiscal do valor dos bens (com exatidão) em qualquer fase do circuito económico. Neste contexto, o mecanismo da dedução apresenta-se como um elemento chave do sistema comum do IVA.

2.2.1. Neutralidade em relação ao consumo e produção

Em conformidade com António Carlos dos Santos²⁵, “*(o) grande desígnio que rege a intervenção europeia na fiscalidade dos EM é o princípio da neutralidade, neutralidade no consumo e na produção como no IVA(...)*”.

Como nota o mesmo autor²⁶, no que tange à implantação do IVA na Comunidade Europeia, de um ponto de vista económico, “*... the main objective of VAT was the deepening of the economic integration process in the European community(...)*” e num ponto de vista técnico, “*... the objective was the introduction of neutrality in consumption taxation and in the organisation of the enterprises in comparison with the existente turnover taxes having cumulative effects*”.

²³ Cfr. Francisco Javier de la Riva Garcia, “*La política fiscal comunitária y su incidência para España*”, *Documentación Administrativa*, n.º 20, 1984, p. 66.

²⁴ Este materializa-se, em termos genéricos, no facto dos bens serem tributados apenas no país onde ocorre o ato de consumo, não se considerando o país da respetiva origem, sendo inclusive adotado ou permitido pelas organizações de comércio ou de cooperação económica internacional, nomeadamente pelo GATT, pela EFTA, pela OCDE e, até à data, pela UE. Sobre o tema, veja-se Clotilde Celorico Palma, “O IVA e o mercado interno, reflexões sobre o Regime Transitório”, *CCTF* n.º 178, 1998 e António Carlos dos Santos, “Integração Europeia e Abolição das Fronteiras Fiscais. Do Princípio do Destino ao Princípio da Origem?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 327, Separata, outubro-dezembro 1993, pp. 25 e ss.

²⁵ Cfr. António Carlos dos Santos, “Cidadania Europeia, Contribuinte Europeu. Uma Relação com Futuro?”, in Horvath, E. & Conti, M. & Scaff, F.F., *Direito Financeiro, Económico e Tributário. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*, São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 93-94.

²⁶ Cfr. António Carlos dos Santos, “The European common VAT System: merits, difficulties and perspectives of evolution”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, outono 2008, p. 61.

ÍNDICE

CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO	13
1. Principais características do IVA	13
1.1. Matriz comunitária.....	14
1.2. Imposto indireto.....	15
1.3. Imposto neutro	16
1.4. Imposto geral sobre o consumo	16
1.5. Imposto plurifásico	17
1.6. Obrigação única	18
1.7. Método subtrativo indireto.....	18
1.8. Tributo com efeito de “anestesia fiscal”	19
2. O princípio nuclear do IVA: a neutralidade	19
2.1. Neutralidade numa perspetiva geral	19
2.2. Neutralidade a nível comunitário.....	20
2.2.1. Neutralidade em relação ao consumo e produção	20
2.3. Neutralidade no IVA	22
2.3.1. Neutralidade interna e externa.....	23
2.4. Neutralidade como princípio fundamental do direito à dedução.....	24

CAPÍTULO II

NATUREZA E AMPLITUDE DO DIREITO À DEDUÇÃO27

1. Regras gerais do exercício do direito à dedução	27
1.1. Enquadramento na DIVA	31
1.2. Enquadramento no CIVA	32
1.3. Tipos de sujeitos passivos no exercício do direito à dedução	32
2. Métodos de exercício do direito à dedução	32
2.1. Método subtrativo indireto	33
2.2. Método do reporte e de reembolso	33

CAPÍTULO III

REQUISITOS DO DIREITO À DEDUÇÃO37

1. Requisitos objetivos ou formais	37
1.1. Enquadramento na DIVA	39
1.2. Enquadramento no CIVA	39
1.3. A importância da fatura para o exercício do direito à dedução	41
1.4. A fatura como meio de prova no exercício do direito à dedução	43
1.5. Direito à dedução do IVA indevidamente mencionado ou liquidado na fatura	45
1.6. Direito à dedução em caso de violação de obrigações formais, fiscais e contabilísticas	47
1.7. Análise jurisprudencial relativa ao conteúdo necessário da fatura para efeitos do exercício do direito à dedução	52
1.7.1. Artigo 226.º, n.º 3 e 4, da DIVA: número de identificação para efeitos de IVA	55
1.7.2. Artigo 226.º, n.º 5, da DIVA: nome e morada completa do sujeito passivo	56
1.7.3. Artigo 226.º, n.º 6, da DIVA: quantidade e natureza dos bens ou extensão e natureza dos serviços prestados	57
1.7.4. Artigo 226.º, n.º 7, da DIVA: data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços	59
2. Requisitos subjetivos	60
2.1. O conceito de sujeito passivo como condição fundamental para o exercício do direito à dedução	63

2.2. O conceito de atividade económica como condição fundamental para o exercício do direito à dedução	65
2.2.1. Natureza ampla e objetiva	65
2.2.2. Onerosidade da atividade económica	67
2.3. Direito à dedução nos atos preparatórios	67
2.4. Análise da relação direta e imediata	72
3. Requisitos temporais	80
3.1. Definição dos conceitos de facto gerador e exigibilidade previstos na DIVA	82
3.2. O facto gerador e a exigibilidade nas operações tributáveis internas	83
3.2.1. Enquadramento na DIVA	83
3.2.2. Enquadramento no CIVA	86
3.3. O prazo de caducidade como limite temporal do exercício do direito à dedução	88
CAPÍTULO IV	
ISENÇÕES E EXCLUSÕES NO DIREITO À DEDUÇÃO	
EM SEDE DE IVA	
	93
1. As isenções em sede de IVA	93
1.1. As modalidades das isenções relativamente ao direito à dedução	95
1.1.1. Isenções completas	96
1.1.2. Isenções incompletas	97
2. Exclusões do direito à dedução	99
2.1. Exclusões do direito à dedução previstas no artigo 176.º da DIVA	99
2.2. Exclusões por razões conjunturais previstas no artigo 177.º da DIVA ...	101
2.3. Exclusões constantes do artigo 365.º da DIVA	101
2.4. Exclusões constantes do artigo 21.º do CIVA	101
CAPÍTULO VI	
O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO	
PELOS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS	
	105
1. Enquadramento e regras gerais	105

2. Métodos de exercício	111
2.1. Método da <i>pro rata</i>	113
2.2. Método da afetação real	114
CAPÍTULO VI	
A FRAUDE NO IVA	117
1. A fraude a nível intracomunitário	117
2. Fraude carrossel	119
3. Direito à dedução em caso de fraude	123
4. A aplicação de sanções por parte dos Estados-Membros	130
5. Mecanismos previstos no ordenamento jurídico interno de luta contra a fraude	131
5.1. Análise do artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, do CIVA	132
5.2. O mecanismo da responsabilidade solidária previsto nos artigos 79.º e 80.º do CIVA	135
5.3. O mecanismo do reverse charge e o direito à dedução	137
5.3.1. Enquadramento na DIVA	138
5.3.2. Enquadramento no CIVA	138
5.3.3. Consequências gerais no direito à dedução resultantes da sua aplicação	138
5.3.4. Requisitos gerais do direito à dedução em caso de autoliquidação	139
5.3.5. O mecanismo do reverse charge como medida de combate à fraude	141
CAPÍTULO VII	
SÍNTESE CONCLUSIVA	145
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	151
Doutrina	151
Livros, monografias e teses	151
Artigos e estudos	152



ÍNDICE

Jurisprudência 157
Jurisprudência do TJUE..... 157
Jurisprudência do CAAD..... 168
Jurisprudência dos Tribunais Judiciais 170
Legislação 171
Orientações administrativas 172



