

MANUAL 2023

IWA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO



**MINISTÉRIO DO
PLANEAMENTO, FINANÇAS
E ECONOMIA AZUL**

**DIRECÇÃO DOS
IMPOSTOS**
SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| PARTE I – OS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO..... | 1 |
| 1. Os impostos sobre consumo..... | 1 |
| 2. Vantagens e inconvenientes dos impostos sobre o consumo..... | 2 |
| 3. Os vários tipos de impostos sobre o consumo..... | 4 |
| 3.1. - Impostos monofásicos..... | 4 |
| 3.2. - Impostos (plurifásicos) de tipo cumulativo..... | 7 |
| 3.3. Breve caracterização do imposto de consumo em vigor em São Tomé e Príncipe até à introdução do IVA..... | 11 |
| 3.4. O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)..... | 15 |
| PARTE II – O CÓDIGO DO IVA..... | 24 |
| 1. CAPÍTULO I. Disposições Preliminares..... | 24 |
| 2. CAPÍTULO II. Incidência Subjectiva e Objectiva..... | 27 |
| 1. A incidência subjectiva e objectiva do imposto (artigos 3º a 8º)..... | 27 |
| 1.1. A incidência pessoal (artigo 1.º). Aspectos gerais - Sujeito passivo e consumidor final..... | 27 |
| 1.2. O conceito de sujeito passivo do artigo 3º..... | 28 |
| 1.3. Os não sujeitos passivos – artigo 3º nº 2..... | 38 |
| 2. A incidência real ou objectiva (artigos 4.º a 8º)..... | 42 |
| 2.1. As transmissões de bens – artigo 5º..... | 43 |
| 2.2. As prestações de serviços – artigo 6º..... | 54 |
| 2.3. Os vales..... | 57 |
| 2.4. As importações – artigo 8º..... | 60 |
| 3. A localização das operações tributáveis - artigos 9º e 10º..... | 64 |
| 3.1. A localização das transmissões de bens – artigo 9º..... | 64 |
| 3.2. A localização das prestações de serviços- artigo 10º..... | 68 |
| 4. O facto gerador e a exigibilidade do imposto – artigos 11º e 12º..... | 80 |
| 5. O Valor Tributável - artigos 13º, 14º e 15º..... | 88 |
| 5.1. Valor tributável nas operações internas – artigo 13º..... | 88 |
| 5.2. O caso específico do valor tributável nas operações de jogo e de seguros – artigo 14º..... | 97 |

| | |
|---|-----|
| 5.2.1. Apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro..... | 97 |
| 5.2.2. – Seguros não isentos..... | 98 |
| 5.3. Valor tributável nas importações – artigo 15º..... | 99 |
| 6. Taxas – artigo 16º..... | 102 |
| 7. Isenções – artigos 17º a 20º..... | 108 |
| 7.1. Isenções nas operações internas..... | 109 |
| 7.2. Isenções nas importações – artigo 18º..... | 116 |
| 7.3. Isenções conexas com Regimes aduaneiros especiais – artigo 19º..... | 119 |
| 7.4. Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais – artigo 20º..... | 122 |
| 8. Direito à Dedução – artigos 18º a 26º | 127 |
| 8.1. O direito a dedução. Aspectos gerais..... | 127 |
| 8.2 – O imposto dedutível – artigo 21º..... | 127 |
| 8.3. Exclusões e limitações do direito à dedução- artigo 22º..... | 130 |
| 8.4 – Exercício do direito à dedução- artigos 23º e 24º..... | 133 |
| 8.5. Dedução parcial- artigo 25º..... | 140 |
| 8.6. Operações de seguros- artigo 26º..... | 144 |
| 9. -Pagamento do imposto – artigos 27º e 28º..... | 148 |
| 9. 1 – A responsabilidade pelo pagamento do imposto – artigo 27º..... | 148 |
| 9.2. O Pagamento do imposto – artigo 28º..... | 149 |
| 10. Outras obrigações dos sujeitos passivos – artigos 29º a 43º | 153 |
| 10.1. O elenco das outras obrigações dos sujeitos passivos para além do pagamento..... | 153 |
| 10.2 – Obrigações dos sujeitos passivos não residentes – artigo 30º..... | 159 |
| 10.3. A declaração de início de actividade – artigo 31º..... | 160 |
| 10.4. A declaração de alteração de actividade – artigo 32º..... | 162 |
| 10.5. A declaração de cessação de actividade – artigo 33º..... | 163 |
| 10.6 – A obrigação de facturação e dispensa de emissão de factura – artigos 34º e 36º..... | 171 |
| 10.7- Repercussão do imposto – artigo 35º..... | 171 |

| | |
|---|-----|
| 10.8. Declaração periódica – artigo 37º..... | 171 |
| 10.9– Contabilidade – organização e registo de operações – artigos 38º a 41º | 172 |
| 10.10- Registo e arquivo das operações e documentos de suporte – artigos 39º, 40º e 42º...175 | |
| 10.11 – Rectificações do imposto – artigo 43º..... | 176 |
| 11.– Regime especial - artigos 44º a 49º..... | 180 |
| 12. Determinação oficiosa do Imposto – artigos 50º a 54º..... | 187 |
| 13. Responsabilidade E modelos declarativos – artigos 55º e 56º..... | 191 |
| 14. Medidas transitórias – artigo 57º..... | 192 |
| 15. Anexos..... | 195 |

PARTE I – OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

1. Os impostos sobre o consumo

Os impostos sobre o consumo são comuns em todo o mundo desenvolvido, com mais de 170 países usando um modelo do tipo valor acrescentado (o que inclui não apenas o designado de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) mas também os designados de Imposto sobre Bens e Serviços – *Goods and Sales Tax (GST)* - e de Imposto Geral sobre o Consumo – *General Consumption Tax (GCT)* – cuja mecânica e funcionamento são de todo similares) como principal fonte de receita. Num período de pouco mais de 40 anos a adopção do IVA aumentou praticamente sete vezes (de 25 países em 1977 para cerca de 168 países em 2019). Segundo dados de 2022, este imposto tornou-se uma importante fonte de receita para os mais de 160 países analisados, que o aplicam, arrecadando, em média, mais de 30% da receita total de impostos. Como parcela do PIB, representa entre 4% nos países em desenvolvimento e mais de 7% nas economias avançadas, podendo dizer-se que, no geral, o IVA resistiu à globalização e a sua participação na receita fiscal tem vindo a aumentar nas últimas décadas. Do ponto de vista da receita, os impostos sobre o consumo podem fornecer uma fonte significativa e estável de financiamento para os governos. Em recessões económicas, o consumo tende a diminuir menos do que a rendimento, de modo que os governos que dependem mais da receita de impostos sobre o consumo sofrem menos pressão para incorrer em *déficits* significativos

De facto, ao longo dos últimos 30 anos, os impostos baseados no consumo, em termos de receita total arrecadada, representam 33% da tributação total em toda a OCDE (de acordo com o *Relatório de Consumo de 2018 da OCDE Tendências fiscais*), apenas marginalmente atrás dos impostos sobre o rendimento (essencialmente, imposto sobre o rendimento das pessoas e imposto sobre o rendimento das sociedades, combinados), que representam 34%.

A expectativa é a de que os impostos sobre o consumo sejam a forma dominante de tributação nos próximos anos.

2. Vantagens e inconvenientes dos impostos sobre o consumo

Pretendidos como uma forma de tributação sobre o consumo ou sobre a despesa, e como tal de repercussão obrigatória para o consumidor final de bens e serviços, eles apresentam vantagens e inconvenientes relativamente às restantes formas de obtenção de receitas fiscais, nomeadamente sobre os impostos directos ou impostos sobre o rendimento.

Os impostos directos exigem, em geral, maiores e mais complexas estruturas administrativas, capazes de garantir um correcto apuramento da matéria colectável, gerando maiores custos de gestão, fiscalização e cumprimento resultando também mais propícios aos fenómenos de evasão fiscal. Tais inconvenientes são bem menores nos impostos indirectos (sobre o consumo, ou sobre bens e serviços), cuja mecânica e funcionamento se apresenta, no geral, muito mais simples. Por outro lado, a sua existência sempre se revelará de algum modo correctiva (ou pelo menos minoradora) das receitas fiscais, já que se o rendimento não declarado (e conseqüentemente não tributado) for posteriormente utilizado no consumo será então e desta feita surpreendido pela respectiva tributação (o efeito “correctivo” final dependerá da propensão ao consumo).

Além de que a tributação do consumo funciona, do ponto de vista das receitas públicas, bem melhor que a do rendimento, tanto em conjunturas de depressão económica (estabilizando um certo valor de receita que a diminuição dos rendimentos não asseguraria), como em período de tendência inflacionista (em que acompanha muito mais de perto a subida do nível de preços, não ocasionando, pois, a mesma perda receita real para o Estado).

E ainda o interesse não despiciendo neste tipo de tributação daquilo que habitualmente se designa por anestesia fiscal: os contribuintes de direito, porque meros cobradores de imposto (uma vez que a carga fiscal se destina a ser suportada pelo consumidor final), resistem-lhe menos, enquanto que os contribuintes de facto, os consumidores finais, ao pagarem o imposto em parcelas mínimas à medida que gastarem o rendimento na aquisição de bens e serviços para satisfação das suas necessidades, não sentem tão fortemente o peso do imposto como acontece com o corte directo de rendimento que

caracteriza os impostos sobre o rendimento, cujo montante bruto é explicitamente diminuído pelo valor da retenção na fonte ou do imposto a final pago.

Finalmente, não deve esquecer-se que a tributação do consumo pode desempenhar papel importante na promoção ou desincentivo ao aforro e ao investimento, consoante o nível com que seja estabelecida. Pode ainda servir de importante instrumento de combate à inflação e de orientação de consumos, fazendo-o de forma administrativamente mais fácil, já que o universo dos respectivos sujeitos passivos é menor e dotado de melhores estruturas organizativas, ao mesmo tempo que faz menor apelo a uma determinação complexa da matéria colectável.

Ao lado destas vantagens, vários têm sido os inconvenientes assacados aos impostos sobre o consumo. Desde logo o seu carácter regressivo. Se por um lado se pode defender que é a efectivação do consumo que melhor caracteriza a capacidade contributiva de cada um, não deixa igualmente de aceitar-se que uma justa tributação implicará necessariamente uma tributação progressiva consoante a capacidade contributiva de cada um. Só que, sendo a propensão marginal ao consumo maior nas classes pobres, que têm necessidade de gastar uma maior parcela, senão mesmo a totalidade, do rendimento de que dispõem, o imposto não deixará de acarretar uma distribuição fortemente regressiva. E o argumento apresenta-se reforçado se estes impostos se limitarem a incidir sobre as transações de bens, por ser certo que alguns tipos de serviços, sobretudo os mais comuns dos estratos económicos mais altos, não resultariam abrangidos pelo imposto. Por tal razão é essencial que a tributação seja abrangente de todo o consumo, seja o mesmo feito na aquisição de bens ou na aquisição de serviços.

Dois outros aspectos devem ser apontados: a possibilidade destes impostos poderem conduzir ao aparecimento ou agravamento da inflação, via repercussão do aumento dos preços e conseqüentemente do custo de vida, e o efeito negativo em épocas de deflação, em que conduzirá a crescentes contracções do consumo e da procura com os inevitáveis reflexos no nível do investimento. A exigência é a

de que a conjuntura económica à data da entrada em vigor seja devidamente analisada e se adoptem as medidas necessárias para evitar ou minorar eventuais efeitos negativos.

3. Os vários tipos de impostos sobre o consumo

Os impostos em análise têm revestido ao longo deste século formas múltiplas que começaram como impostos sobre as transacções, do tipo cumulativo, que adiante se caracterizarão, assumindo actualmente, e como forma mais perfeita, o modelo de imposto sobre o valor acrescentado. No intermédio ficaram as modalidades circunscritas à tributação num só estágio (produtor, grossista e retalhista). Embora, frequentemente, se constate a existência de formas híbridas ou mistas combinando elementos retirados de vários dos modelos apresentados, iremos, por razões de carácter simplificador e pedagógico, estudá-los separadamente. Subordinados a este contexto, poderemos, então, referenciar do seguinte modo os vários tipos de impostos sobre as transacções ou sobre o consumo:

Impostos monofásicos:

- Sobre o produtor;
- Sobre o grossista;
- Sobre o retalhista.

Impostos plurifásicos:

- Sobre o valor total da transacção – imposto cumulativo;
- Sobre o valor acrescentado.

3.1. - Impostos monofásicos

Como o nome indica, trata-se de tributação que recai sobre uma única fase ou estágio do processo de produção/distribuição dos bens. Admitindo as fases clássicas de tal processo somos conduzidos à consideração dos Impostos sobre a

produção; dos Impostos sobre o comércio por grosso e dos Impostos sobre o comércio a retalho.

Supondo os seguintes circuito e valores de transacção, e uma taxa única e constante de 10%, a tributação operada por cada um destes modelos seria:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos cofres públicos |
|----------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Valor Líquido | Imposto | Valor Líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | 100 | 100 |
| Grossista | 1 000 | 100 | 1 500 | ..... | ..... |
| Retalhista | 1 500 | ..... | 1 800 | ..... | ..... |
| Consumidor Final | 1 800 | ..... | ..... | ..... | ..... |
| Receita fiscal total | | | 100 | | |

QUADRO 1 – Imposto monofásico sobre o produtor

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos Cofres públicos |
|----------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Valor Líquido | Imposto | Valor Líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | ..... | ..... |
| Grossista | 1 000 | ..... | 1 400 | 140 | 140 |
| Retalhista | 1 400 | 140 | 1 840 | ..... | ..... |
| Consumidor Final | 1 840 | ..... | ..... | ..... | ..... |
| Receita fiscal total | | | 140 | | |

QUADRO 2 – Imposto monofásico sobre o grossista

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos cofres públicos |
|----------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Preço líquido | Imposto | Preço líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | ..... | ..... |
| Grossista | 1 000 | ..... | 1 400 | ..... | ..... |
| Retalhista | 1 400 | ..... | 1 700 | 170 | 170 |
| Consumidor Final | 1 870 | ..... | ..... | ..... |  |
| Receita fiscal total | | | | 170 | |

QUADRO 3 – Imposto monofásico sobre o retalhista

Os exemplos apresentados supõem como pressupostos que o circuito de produção e distribuição tem três intervenientes - produtor, grossista, retalhista -; o produtor não efectua aquisições; em todas as fases do circuito é efectuada a repercussão total do imposto para a frente, sendo as margens (absolutas) aplicadas aos preços de compra sem imposto e que a análise recai sobre o circuito económico de um bem e não sobre a actividade exercida por um operador económico num determinado período.

A conclusão a retirar é a de que, mantendo-se a taxa, a receita aumenta à medida que a tributação se aproxima do último estágio, sendo máxima quando o imposto incide sobre o comércio de retalho. Ou, dito de outra forma, a obtenção do mesmo nível de receita permite a aplicação de taxas tanto menores quanto mais avançada for a fase de incidência do imposto¹.

Trata-se, em qualquer dos casos, de impostos de administração relativamente fácil, visto limitarem o número de sujeitos passivos aos operadores económicos de um só estágio do processo de produção/distribuição, facto entretanto mais constatado quanto mais recuado for o estágio de tributação.

¹ $170 = 10\% \times 1700$ imposto monofásico no retalhista
 $= 12\% \times 1400$ imposto monofásico no grossista
 $= 17\% \times 1000$ imposto monofásico no produtor

O certo porém é que, a menos que a tributação se faça na última fase, a taxa exigida para um nível desejável de receita é mais elevada, a significar estímulo à evasão e fraude fiscal por incremento de transacções em circuito paralelo, evasão essa de fácil consecução já que, sendo a tributação monofásica, basta escamotear as transacções uma única vez. E, se a taxa a praticar com o imposto monofásico no retalho pode, pelos motivos expostos, situar-se num nível menor, a verdade é que apresentando-se como adquirentes os consumidores finais, em geral particulares, que não têm por hábito a exigência de factura ou documento equivalente nas transacções que efectuam, o estímulo à não facturação e consequente não liquidação de imposto resulta muito incrementado.

Foram argumentos e constatações do teor dos expostos que foram desaconselhando a adopção de impostos monofásicos, preteridos face às virtualidades duma tributação plurifásica de tipo cumulativo, de seguida caracterizada.

3.2. - Impostos (plurifásicos) de tipo cumulativo

Trata-se de impostos incidentes sobre todas as fases ou estádios do processo de produção e distribuição dos bens, operando em cada uma delas sobre o valor pleno da transacção (preço de venda).

Na sequência dos exemplos atrás apresentados para os impostos monofásicos, teríamos numa tributação de tipo cumulativo:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos cofres públicos |
|----------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Preço líquido | Imposto | Preço líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | 100 | 100 |
| Grossista | 1 000 | 100 | 1 500 | 150 | 150 |
| Retalhista | 1 500 | 150 | 1 950 | 195 | 195 |
| Consumidor Final | 2 145 | | | | |
| Receita fiscal total | 445 | | | | |

QUADRO 4 – Imposto cumulativo

Supusemos que a margem absoluta de cada operador é adicionada ao preço de custo com inclusão do imposto suportado na aquisição, hipótese que se afigura mais realista.

A receita fiscal total aumentou de um valor máximo de 170 obtido com a tributação monofásica no estágio do retalho para 445 com o imposto cumulativo, não obstante ser a mesma a taxa de tributação. E se o objectivo fosse tão só o da obtenção daquele nível de 170 para a receita do imposto, bastaria a prática de uma taxa de 4% para a sua prossecução:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos cofres públicos |
|----------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Preço líquido | Imposto | Preço líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | 40 | 40 |
| Grossista | 1 000 | 40 | 1 440 | 57,6 | 57,6 |
| Retalhista | 1 440 | 57,6 | 1 796,6 | 71,9 | 71,9 |
| Consumidor Final | 1 868,5 | | | | |
| Receita fiscal total | 170 | | | | |

QUADRO 5 – Imposto cumulativo

Ou seja, com os impostos cumulativos conseguem-se desejáveis níveis de receita com recurso a taxas muito baixas, e que mercê de tal facto desincentivam a fraude e evasões fiscais, situação para que concorre ainda o facto do encargo fiscal total se encontrar diluído, porque fraccionado.

Uma análise mais detalhada deste tipo de imposto faz contrapor às apontadas vantagens de obtenção de grandes quantitativos de receita com boa anestesia fiscal, alguns inconvenientes sérios, tanto ao nível das transacções internas como no que respeita ao comércio internacional. De facto, e como facilmente se pode constatar nos exemplos apresentados, verificam-se, ao longo do circuito, fenómenos de cumulação de tributação, aliás bem expressos no próprio nome do imposto.

Fazendo-se incidir a tributação no grossista sobre o valor pleno da transacção - 1440 (1000 + 400+ 40), verifica-se que estamos a tributar pela segunda vez o valor de 1000 já objecto de tributação no produtor, tributando ainda a margem do grossista (400) e o próprio valor do imposto liquidado pelo produtor (40). Idêntico raciocínio mostra que na aplicação da taxa pelo retalhista ao valor de 1797,6 se está a proceder à terceira tributação de 1000, segunda tributação de 440 e à primeira tributação de 357,6. Não só é múltipla a tributação do preço da transacção como também o é aquela que incide sobre o valor do imposto, o qual se vai incorporando sucessivamente no preço por repercussão para que não se verifique diminuição da margem de comercialização.

A constatação desta realidade cedo levou os operadores económicos a minorarem os seus efeitos via integração dos circuitos. Na verdade, se supusermos que grossista e retalhista se unem juridicamente passando a constituir um único operador, supondo ainda que não há alteração do preço final de saída², teremos:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | Imposto entregue nos cofres públicos |
|------------------------------|------------------|---------|------------------|---------|--|
| | Preço líquido | Imposto | Preço líquido | Imposto | |
| Produtor | ..... | ..... | 1 000 | 100 | 100 |
| Grossista e Retalhista | 1 000 | 100 | 1 950 | 195 | 195 |
| Consumidor Final | 2 145 | | | | |
| Receita fiscal total | 295 | | | | |

QUADRO 6 – Imposto cumulativo com integração vertical

² Assim supomos, desprezando eventuais efeitos de economia de escala e outros, para que resultem autonomizados os efeitos fiscais.

Ou seja, pelo mero facto de se ter verificado integração da actividade de comercialização por grosso e a retalho, a carga fiscal total que recai sobre o bem diminuiu de 425 para 295. E se a integração fosse total a receita global arrecadada situar-se-ia tão só em 195.

Conclui-se então pela não neutralidade dum imposto deste tipo no comércio interno, já que a carga fiscal final do bem depende directamente da extensão do circuito porque tenha passado desde a respectiva produção até à sua final comercialização. E se prosseguíssemos a análise constataríamos ainda que o encargo fiscal depende também do modo como estão repartidos pelas várias fases os aumentos de valor dos bens, sendo maior se os bens aumentarem de valor nos primeiros estádios, verificando-se efeito oposto se o acréscimo se verificar, fundamentalmente, no último deles.

E se esta é a situação em termos de transacções de bens, já quanto aos serviços a tributação beneficia-os comparativamente, acentuando o seu carácter regressivo. É que, em geral, os serviços, em geral prestados as pessoas de maior nível de rendimento (os mais pobres quase só compram bens), materializam-se frequentemente numa só transacção com o consumidor final, a significar um encargo fiscal muito mais leve .

Também no plano internacional a estrutura dum imposto cumulativo significa consequências indesejáveis. É sabido que em tal contexto está a realização da tributação segundo o princípio do destino: os bens devem abandonar o país de exportação livres de qualquer carga fiscal, competindo a tributação ao país de importação, devendo este aplicá-la na exacta medida em que a aplica nos bens internamente produzidos. Dito de outra forma, há que restituir aos exportadores todo o imposto que recaiu sobre os bens exportados até à fase em que se verifica a exportação, e há que fazer recair sobre os importadores o mesmo encargo fiscal que suportam os operadores que internamente fabricam, transformam ou comercializam bens idênticos.

Só que, e porque como vimos, a carga fiscal de um bem depende da maior ou menor extensão e estrutura do circuito respectivo, resulta impossível determinar

exactamente o imposto a restituir aos exportadores ou a fazer recair sobre os importadores.

Foram razões deste teor que justificaram a criação na então Comunidade Económica Europeia³ (hoje União Europeia) do primeiro modelo plurifásico de Imposto sobre o Valor Acrescentado, já que a essa data, os países envolvidos possuíam, na sua quase generalidade, impostos de tipo cumulativo⁴.

3.3. Breve caracterização do imposto de consumo em vigor em São Tomé e Príncipe até à introdução do IVA⁵

O atual sistema de tributação do consumo de bens na República Democrática de São Tomé e Príncipe assenta num diploma datado de 1993 (o Decreto-Lei n.º 14/93, de 5 de Março), pesem embora as várias alterações introduzidas tanto no que respeita à tributação dos bens como à criação da tributação dos serviços.

No referente aos bens, trata-se de um modelo de tributação monofásico, em que o imposto recai sobre os produtores nacionais, sendo reduzida a sua capacidade de gerar receitas, até porque, na prática acaba por incidir sobre um número muitíssimo reduzido de bens, quase apresentando a natureza de um imposto selectivo de consumo sobre os mesmos.

³ Artigos 95º, 96º e 97º do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Europeia.

⁴ Além de que a opção pela tributação segundo as regras do princípio do destino, que adiante detalharemos, significava então a necessidade de que os países recorressem ao cálculo, por estimativa, de taxas médias de tributação de cada produto. Só que como «forfaits» que são, tais taxas “condensadas”, com base no número médio de fases e no aumento de valor habitual nos circuitos internos, significariam (e significaram de facto), se estabelecidas em valores superiores aos reais, verdadeiros subsídios às exportações (já que seria restituído aos exportadores mais do que havia sido suportado a título de imposto) e discriminação às importações (onerando as mesmas com uma parcela de imposto superior à que internamente se verificava em relação a produtos nacionais similares). A incompatibilidade desta realidade com os princípios subjacentes ao estabelecimento de um mercado comunitário, levaram a que no espaço da Comunidade Económica Europeia se pretendesse, numa primeira fase de coexistência da tributação cumulativa, impedir ajudas do tipo referido, e, sobretudo, passar a uma segunda fase, com evolução para um outro sistema de tributação que não apresentasse tais distorções.

⁵ Seguindo de perto Maria Odete Oliveira, “Para uma reforma da tributação do consumo na República Democrática de São Tomé e Príncipe. A introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Reflexões”, *Estudos de Direito Lusófono Comparado II / Alberto de Sá e Mello.- Lisboa : Universitária Lusófona, 2021, Volume II* ISBN 978-989-757-184-8 (Broch.).

Existem então, como se disse, essencialmente dois impostos sobre o consumo ou despesa: o imposto de consumo de bens e o imposto de consumo sobre serviços.

O Imposto de Consumo de Bens, reformulou, em 1993 (Decreto-Lei n.º 14/93, de 26 de Fevereiro), uma anterior legislação de base que remonta a 1976 (Decreto-Lei n.º 20/76, de 30 de Junho), e sofreu reformulações em 2000 (DL n.º 1/2000, de 1 de Fevereiro e Decreto-Lei n.º 35/2000, de 15 de Maio), em 2005 (Decreto-Lei n.º 8/2005 e 9/2005, de 28 de Julho), em 2016 (Decreto-Lei n.º 13/2016, de 16 de Novembro) e em 2019 (Decreto-Lei n.º 8/2019, de 23 de Setembro), reformulações que realçam (conforme preâmbulo do DL n.º 14/93) a necessidade de *“passar de uma tributação do consumo em sentido restrito para uma tributação geral das transmissões de bens e prestações de serviços. Este tipo de tributação, porque mais generalizado, de base impositiva mais alargada e tendencialmente dirigido ao acréscimo de valor dos bens e serviços, apresenta-se como uma meta a atingir no objectivo de modernização delineado”*.

O imposto, depois da alteração de 2016, incide agora apenas na venda ou qualquer outra forma de alienação onerosa de bens, efectuadas pelos produtores nacionais (a incidência na importação desapareceu com a adopção de uma nova pauta aduaneira).

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2017, alteram-se *as taxas do imposto de consumo que incidem sobre produtos e mercadorias de produção local, nos seguintes termos: a. A taxa para bebidas alcoólicas, incluindo a cerveja nacional é de 25%; b. Outras bebidas não alcoólicas, produtos e mercadorias são tributados a 5%* (artigo 8º que revoga o artigo 3º do Decreto-Lei n.º 14/93).

Segundo informação recolhida junto da Direcção dos Impostos, o imposto sobre o consumo de bens, tendo embora uma vocação abrangente sobre toda a produção local, é, na prática, aplicado quase exclusivamente à cerveja produzida pela fábrica nacional – a Rosema – que assegura mais de 99% da receita do imposto. Ou seja, o imposto acaba quase por se consubstanciar num imposto sobre um único produto que é a cerveja.

No entretanto, em 2016, e através do Decreto-lei 13/2016, de 16 de Novembro, já referido, foi criado o imposto sobre o consumo de bebidas espirituosas, alcoólicas e tabacos incidindo sobre a importação dos mesmos. O imposto incide sobre *os produtos importados, nomeadamente, tabacos, bebidas espirituosas, cervejas, vinhos e outras bebidas não especificadas neste diploma e genericamente designadas por bebidas alcoólicas. Bebidas espirituosas, aquelas cujo grau de álcool seja igual ou superior a 18%. 2. Outras bebidas cujo grau de álcool seja superior a 2% e inferior a 7%, são tributadas a título de cervejas; 3. Outras bebidas cujo grau de álcool seja igual ou superior a 7% e inferior a 18%, são tributadas a título de vinho. O imposto é devido e torna-se exigível, no acto de desalfandegamento, no território nacional, mediante a emissão de uma licença pela Direcção dos Impostos para o efeito.* As taxas, depois de alteradas pelo Decreto-lei nº 08/2019, de 23 de Setembro de 2019, são agora as seguintes (em Dobras): Bebidas Espirituosas 60,00/litro; Vinhos 20,00/litro; Cervejas 12,00/litro; Cigarros/Maço 10,00; Charutos e Cigarrilha (por unidade) 10,00; Tabaco Picado ou folha (por quilo) 150,00 Outros produtos de tabacos não especificados 10% sobre valor de aquisição.

A tributação dos serviços, criada pelo já referido Decreto-Lei n.º 35/2000, de 12 de Maio, e que inicialmente era feita a uma taxa de 2%, passou depois a 5% através do Decreto-Lei nº 9/2005, de 1 de Agosto. A sua incidência abrange todos os serviços decorrentes do exercício de uma actividade económica, efectuados com carácter oneroso. De acordo com a lei “*considera-se prestação de serviço todas as operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, efectuadas a título oneroso, que não impliquem a transmissão de propriedade de bens móveis corpóreos e que visem, entre outros, a realização de estudos, projectos, serviços de apoio técnico, de apoio à gestão, à organização, ao desenvolvimento, à investigação, serviços de construção, reparação, transporte, comunicação, melhoria, fornecimento, contabilidade, auditoria e consultoria*”. Estão isentas “*as prestações de serviços que visam a prestação de cuidados médicos e as que estejam sujeitas ao pagamento do imposto de sisa*”. A matéria colectável é definida por remissão para as disposições de idêntica natureza do imposto sobre o consumo de bens, e a taxa geral continua atualmente em 5%.

Através do Decreto-Lei n.º 9/2019, de 23 de Setembro, e *tendo em conta que desde aquela data (2005 como última alteração verificada) registaram-se transformações diversas na sociedade que alteraram substancialmente a abordagem de consumo de determinados consumos, nomeadamente nas áreas de telecomunicações e hotelaria*, a taxa foi selectivamente aumentada para 15% nesses serviços (telecomunicações e hotelaria).

Na mesma data, 23 de Setembro de 2019, o Decreto-Lei n.º 11/2019, *considerando que o sector da restauração, combinando uma componente de serviço e outra de produção local, tem estado à margem da tributação em sede desse imposto (o de consumo sobre serviços), já que não é consensual que essa tributação resulta clara e inequivocamente da lei tal como ela hoje se apresenta. Torna-se, por isso, necessário corrigir tal situação, exigindo dos respectivos consumidores o imposto sobre o consumo devido, com vista a consecução de uma maior equidade e justiça fiscais*, determina que seja aplicável à actividade de restauração e afins o imposto sobre o consumo à taxa de 5%, incidente sobre o valor total da factura.

Atento a toda esta realidade, marcada por sucessivas alterações e dificuldades em bem adaptar a tributação do consumo à evolução socioeconómica do país, o Governo desde há muito que entendeu aconselhável proceder à revogação do Imposto sobre o Consumo (de bens e serviços), substituindo-o por um modelo de tributação plurifásica que alargue a respectiva base de incidência no interior do país, incremente o *quantum* de receita fiscal com ele arrecadada, melhore a sua adequação a uma economia aberta e mais internacionalizada, ganhe maior racionalidade económica e faça apelo ao reforço da interação entre contribuintes e administração fiscal, assim contribuindo para uma melhoria no comportamento cívico/fiscal daqueles e para uma modernização desta.

A compatibilização da tributação da despesa com as actuais exigências do comércio internacional, designadamente no que respeita à necessidade de evitar que resultem distorcidas as condições de concorrência entre os vários operadores económicos ao nível interno e assegure neutralidade no comércio

externo, recomenda, no entender das autoridades são-tomenses, a substituição do actual modelo de tributação pelo imposto sobre o valor acrescentado.

3.4. O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

O imposto sobre o valor acrescentado que iremos caracterizar é o que se assume tão só como a modalidade de tributação sobre as transacções. Com ele não deverão ser confundidos todos os outros que, não obstante utilizarem uma designação idêntica, se reportam antes à tributação das próprias empresas ou à tributação do rendimento total das pessoas e não apenas à parcela que deste é utilizado no consumo.

Trata-se de um imposto plurifásico, que em cada a fase actua por tributação das vendas com dedução do imposto a montante suportado nas compras, repartindo-se assim o encargo fiscal pelos vários intervenientes no processo de produção/distribuição com recurso, pois, a um sistema de pagamentos fraccionados. Não faz apelo ao apuramento do valor acrescentado em cada fase, antes operando pelo chamado método indirecto substractivo, método do crédito do imposto ou método das facturas. Funciona por referência a um determinado período, sendo apurado por subtracção de dois montantes: o resultante da aplicação da taxa ao valor das vendas e o suportado nas compras (resultante também ele da aplicação da taxa às vendas efectuadas pelo fornecedor).

Apresentando-se o imposto suportado a montante como dedutível, não deve o mesmo ser visto como componente a incorporar no preço de compra, da mesma forma que o valor do repercutido a jusante não deverá também ser conceituado como integrante do preço de venda.

Da mesma forma, porque o imposto dedutível foi já suportado e o que é devido em resultado da tributação das vendas é obrigatoriamente repercutido para a frente, para o cliente, não deve o IVA ser visto como encargo fiscal do contribuinte legalmente obrigado à sua aplicação.

O imposto destina-se a ser suportado pelo consumidor final, este sim confrontado com a sua integral e definitiva repercussão no preço porque adquire os bens, em suma o contribuinte de facto, aquele que efectivamente suporta o peso do imposto.

Os sujeitos passivos de direito – operadores económicos – assumem neste contexto o mero papel de cobradores por conta do Estado, limitando-se o IVA a poder gerar na sua esfera efeitos de tesouraria, benéficos ou prejudiciais, de acordo com variáveis várias decorrentes quer da forma como resultou modelada a obrigação de pagamento do imposto como financeiramente se comportam os prazos de recebimento dos clientes e de pagamento aos fornecedores.

Vejamos então a forma de funcionamento do IVA, através de alguns exemplos, supondo agora o processo iniciado a partir de matérias primas importadas:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | IVA do período = =IVA liquidado - - IVA dedutível |
|----------------------|---------------------|-----|--------------------------|-----|---|
| | Preço líquido | IVA | Preço líquido | IVA | |
| Alfândega | - | - | Valor aduaneiro 1 000 | 100 | 100 |
| Produtor | 1 000 | 100 | 1 500 | 150 | 150 - 100 = 50 |
| Grossista | 1 500 | 150 | 1 700 | 170 | 170 - 150 = 20 |
| Retalhista | 1 700 | 170 | 2 000 | 200 | 200 - 170 = 30 |
| Consumidor Final | 2 000 + 200 = 2 200 | | | | |
| Receita fiscal total | | | | | 200 |

QUADRO 1 - Imposto sobre o Valor Acrescentado - Mecânica

A receita fiscal total - 200 - é idêntica à do imposto monofásico sobre o retalho.

Em cada fase o valor do imposto a entregar ao Estado apura-se, como já foi referido, através da subtracção ao imposto liquidado daquele que foi suportado, sendo o imposto

verdadeiramente suportado pelo consumidor final, uma vez que para este não há direito à dedução do imposto suportado.

Ou seja:

$$\text{IVA} = \text{TV} - \text{TC}$$

em que

T é a taxa

V o valor das vendas totais no período

C o valor das compras totais do mesmo período

O método de apuramento é, pois, o indirecto substractivo ou de crédito de imposto.

Continuando a análise das principais características do imposto vejamos como se comporta o mesmo em termos de neutralidade sobre as transacções internas.

Tratando-se de um imposto plurifásico verificar-se-á tendência para a integração vertical como condutora a uma diminuição da carga fiscal?

Supondo a reunião num só operador do grossista e do retalhista, mantendo sempre o preço de venda final sem imposto para melhor aferir os efeitos do imposto:

| Estádios Ou fases | Compra | | Venda | | IVA do período = =IVA liquidado - - IVA dedutível |
|----------------------|---------------|-----|--------------------------|-----|---|
| | Preço líquido | IVA | Preço líquido | IVA | |
| Alfândega | - | - | Valor aduaneiro 1 000 | 100 | 100 |
| Produtor | 1 000 | 100 | 1 500 | 150 | 150 -100 = 50 |

| | | | | | |
|---------------------------|---------------------|-----|-------|-----|----------------|
| Grossista e Retalhista | 1 500 | 150 | 2 000 | 200 | 200 - 150 = 50 |
| Consumidor Final | 2 000 + 200 = 2 200 | | | | |
| Receita fiscal total | 200 | | | | |

QUADRO 2 - Integração vertical no Imposto sobre o Valor Acrescentado

Concluimos que independentemente de tal integração, resulta a mesma a carga fiscal global.

O imposto não varia pois em função da maior ou menor extensão do processo de produção/distribuição, como acontecia nos impostos de tipo cumulativo.

Apresenta-se perfeitamente neutral no comércio interno o que resulta desde logo do facto de a tributação do valor global das vendas efectuadas por cada operador económico não significar qualquer múltipla tributação uma vez que se encontra assegurada a dedução do imposto suportado nas compras (e que mais não do que o imposto liquidado nas vendas pelo operador situado em fase imediatamente anterior no processo).

É efectivamente a consagração do direito à dedução do imposto suportado que retira a este imposto todos os inconvenientes do imposto cumulativo, constituindo o mecanismo essencial do IVA. Podemos aliás dizer que a construção em que assenta o imposto é a resultante do seguinte binómio:

- Liquidação a jusante,
- Dedução a montante,

o que significa, *a contrario*, que sempre que não exista liquidação a jusante também não haverá direito a dedução do imposto suportado a montante.

E assim é nas chamadas isenções simples, isenções incompletas ou isenções que não conferem direito a dedução, em que o

operador não deve liquidar imposto aos seus clientes mas em contrapartida não tem direito ao crédito de imposto suportado nas aquisições aos respectivos fornecedores.

Suponhamos para já, e teoricamente, que o grossista goza de isenções simples nas respectivas transacções com os retalhistas. À luz do que ficou dito, teremos:

| Estádios ou fases | Compra | | Venda | | IVA do período = = IVA liquidado - - IVA dedutível |
|----------------------|---------------------|-------|--------------------------|-----------------|--|
| | Preço líquido | IVA | Preço líquido | IVA | |
| Alfândega | - | - | Valor aduaneiro 1 000 | 100 | 100 |
| Produtor | 1 000 | 100 | 1 500 | 150 | 150 - 100 = 50 |
| Grossista | 1 500 | 150 | 1 700 | Isenção simples | ..... |
| Retalhista | 1700 | ..... | 2 000 | 200 | 200 - 0 = 200 |
| Consumidor Final | 2 000 + 200 = 2 200 | | | | |
| Receita fiscal total | | | | | 350 |

QUADRO 3 - Isenção simples no Imposto sobre o Valor Acrescentado

A receita fiscal global em vez de 200 é agora de 350. O estabelecimento a meio do circuito de uma isenção simples provoca um aumento de receita fiscal mercê do facto de cortar ao respectivo operador, o direito à dedução do imposto por si suportado (no nosso exemplo o grossista vê-se impedido de deduzir os 150 de imposto que lhe haviam sido «facturados» pelo produtor). E se admitirmos que por força de tal corte do direito à dedução o operador passa a considerar o imposto suportado e não dedutível como custo de aquisição ao qual vai aplicar a respectiva margem de comercialização, o aumento da carga fiscal situar-se-á ainda em valor mais elevado. Por não haver possibilidade de deduzir o imposto suportado este

incorporar-se-á em definitivo no preço do bem, motivo porque se gerarão efeitos cumulativos. Claro que se uma isenção deste tipo for estabelecida a favor do estágio final as consequências serão menos gravosas. Porém, não obstante gozarem de isenção as vendas ao consumidor final, nem por isso os cofres públicos deixam de arrecadar parte significativa da receita.

| Estádios Ou fases | Compra | | Venda | | IVA do período = =IVA liquidado - - IVA dedutível |
|----------------------|---------------|-----|------------------------------|-------|---|
| | Preço líquido | IVA | Preço líquido | IVA | |
| Alfândega | - | - | Valor aduaneiro 1 000 | 100 | 100 |
| Produtor | 1 000 | 100 | 1 500 | 150 | 150 - 100 = 50 |
| Grossista | 1 500 | 150 | 1 700 | 170 | 170 - 150 = 20 |
| Retalhista | 1 700 | 170 | 2 000 | ..... | ..... |
| Consumidor Final | 2 000 | | | | |
| Receita fiscal total | | | | | 170 |

QUADRO 4 - Isenção simples no Imposto sobre o Valor Acrescentado

A carga fiscal é apenas menor (170 versus 200 em situação normal), e se admitirmos que a tendência mais realista é para que o retalhista incorpore no preço como «imposto oculto» a tributação que suportou a montante e cujo direito a dedução lhe é negado (170) o consumidor virá a pagar 2 170 apenas 30 mais barato que em normal situação (2 000+200=2 200). Concluimos então que este tipo de isenção, eliminando o comportamento de neutralidade que possui o imposto, deve ser afastado no geral, e se em situações pontuais tiver de ser utilizado o seja apenas na fase final do circuito.

Há, no entanto, um outro tipo de isenções ditas completas ou isenções com crédito do imposto a montante. São operações relativamente às quais não existe liquidação de imposto a jusante, mas em que continua sendo concedido o direito à dedução do imposto suportado a montante. Por que se consubstanciam num afastamento à mecânica geral atrás apontada de que existe dedução do imposto suportado se e só se houver liquidação do imposto para a frente, é usual denominá-las de tributação à taxa 0% o que, em termos teóricos, manteria íntegro aquele princípio sem porém significar que houvesse qualquer parcela de imposto devido em relação a elas. É que há de facto um conjunto de operações que têm de beneficiar duma integral isenção de imposto. Trata-se das exportações de bens em que a adopção do princípio do destino impõe, nos termos já antes referidos, que os bens abandonem o país de produção livres de qualquer conteúdo fiscal, sendo consequentemente restituído aos «exportadores» todo o imposto que até então tenha sido suportado. No exemplo que temos vindo a utilizar admitamos a exportação pelo grossista do bem adquirido ao produtor.

Concedendo-se ao exportador/grossista uma isenção completa, não apenas se determina a não aplicação de imposto sobre o valor da venda ao estrangeiro como ainda se lhe concede um crédito de valor igual ao imposto por ele suportado a montante ou seja na compra que efectuou ao produtor, no valor de 150. Só que estes 150 que os cofres públicos reembolsam ao grossista, são exactamente todo o imposto, mas apenas o valor do imposto, que foi recebido até ao montante da exportação, já que o que o Estado recebeu foi 100 na Alfândega e 50 entregues pelo produtor.

O IVA permite assim saber o exacto conteúdo fiscal do produto no momento em que vai ser exportado, de tal forma que o seu valor sendo integralmente reembolsado ao exportador anula toda a carga fiscal que o produto contém, não se podendo também falar de subsídios à exportação uma vez que como se viu apenas é restituído o valor do imposto suportado e não mais do que isso.

Esta neutralidade do imposto no comércio internacional constitui uma das suas principais vantagens impondo, pois, o estabelecimento nas exportações de bens de uma isenção com direito a dedução ou de uma tributação à taxa 0%, como também é conhecida em alguns países.

Vejamos ainda as vantagens administrativas e financeiras do imposto:

1. Fraccionando o encargo fiscal pelos diferentes operadores do circuito para os quais, aliás, o imposto se não comporta como custo da exploração, diminui-se a resistência dos sujeitos passivos, ao mesmo tempo que diminui também a tendência à evasão fiscal uma vez que cada operador tem interesse em obter do respectivo fornecedor a correspondente factura ou documento equivalente dado que esta lhe concede um direito a dedução⁶.

2. Implica um maior número de sujeitos passivos em relação a um imposto monofásico, a exigir à Administração Fiscal custos não despendidos, sendo certo que alguns deles porque de pequena ou pequeníssima dimensão económica e sem estruturas

⁶ Esta potencialidade desaparece, obviamente, se o produto conseguir passar desde a produção ao estágio final em circuito paralelo. O que se pode dizer é que se o mercado paralelo não for total, e o produto reaparecer em qualquer fase, então e mercê do apontado efeito de recuperação do imposto, ele acaba por ser onerado com a tributação correspondente à fase ou fases que atravessa até ao consumo final. Nos serviços em que normalmente há uma só fase o risco de evasão é, indubitavelmente, maior.

organizativas adequadas, justificam um tratamento mais simplificado. É o caso São Tomé e Príncipe dos sujeitos passivos em regime de isenção.

3. Ao nível dos contribuintes o IVA não exigindo o cálculo do valor acrescentado não significa exigências contabilísticas muito apuradas, podendo dizer-se que as obrigações acessórias não se traduzem em exigências muito acrescidas relativamente àquelas que os mesmos têm em sede de impostos sobre o rendimento.

4. Uma palavra final para os aspectos financeiros. O sistema dos pagamentos fraccionados significa para os cofres públicos a possibilidade de vantagens financeiras, já que vão arrecadando o imposto antes da fase final. Para os contribuintes tal pode significar custos de tesouraria se o pagamento ao Estado for exigido antes da cobrança do imposto repercutido aos clientes. Contudo, mesmo nesse caso, há que não esquecer o efeito de compensação que pode representar o facto do exercício do direito à dedução do imposto suportado ser efectuado antes que este seja efectivamente pago aos fornecedores.

PARTE II – O CÓDIGO DO IVA

Introdução. Caracterização do IVA são-tomense. O Código do IVA e a legislação complementar.

Depois da abordagem feita na Parte I deste Manual, sobre a integração do IVA, feita nos modelos possíveis de tributação do consumo ou despesa, a sua caracterização e os aspectos essenciais que caracterizam, em geral, a sua mecânica e funcionamento, passaremos, nesta Parte II à análise da disciplina consagrada na Lei do IVA, constituída pela Lei da Assembleia Nacional, n.º 13/2019, de 6 de Novembro de 2019, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2002, de 19 de Julho de 2022, do Governo no uso da autorização legislativa outorgada pela Assembleia Nacional através da Lei n.º 6/2022, de 9 de Março.

Por razões de clareza e de comodidade de análise para os utilizadores deste Manual, optar-se-á pela transcrição, em itálico e letra menor, da redacção de cada normativo, procedendo depois ao enquadramento, explanação e articulação com outros normativos quando caso disso.

1. CAPÍTULO I. Disposições Preliminares

Artigo 1.º

Definições

1. Para os efeitos da presente Lei, entende-se por:

- a) «Bem corpóreo», qualquer coisa, móvel ou imóvel, incluindo a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares, mas excluindo o dinheiro;*
- b) «Bem de abastecimento», as provisões de bordo para embarcações e aeronaves, destinadas exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros; os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo; e os produtos acessórios*

destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo;

c) «Entidade governamental», subdivisão política ou administrativa do Governo Central, Regional, ou Local da República Democrática de São Tomé e Príncipe;

d) «Estabelecimento estável», qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade económica, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que exerçam actividades de produção, de comércio ou de serviços;

e) «Facto gerador do imposto», o momento em que o imposto é devido e se torna exigível pela Direcção dos Impostos;

f) «Imposto», o imposto sobre o valor acrescentado, exigido ao abrigo desta Lei;

g) «Importação de bens», a entrada de bens corpóreos no Território Nacional, nos termos do artigo 8.º;

h) «Operação tributável», operação sujeita a imposto, nos termos do artigo 4.º;

i) «Prestação de serviços», as operações contempladas no artigo 6.º;

j) «Sujeito passivo» qualquer pessoa singular ou colectiva que preencha os requisitos constantes do artigo 3.º;

k) «Transmissão de bens», as operações contempladas no artigo 5.º;

l) «Vale», instrumento que se traduz num pré-pagamento que titula o recebimento de bens ou serviços ou um desconto. Os vales podem ser unifuncionais, quando os bens a entregar ou os serviços a prestar, a identidade dos potenciais fornecedores ou prestadores e o local da entrega dos bens ou prestação dos serviços estão identificados no momento da emissão do vale; ou de finalidade múltipla, em todos os outros casos, incluindo o das moedas digitais.

m) «Valor normal», o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão, o adquirente ou destinatário, no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços, teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente, com equivalente posição de mercado, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos. Este montante inclui, sempre que sejam aplicáveis, impostos especiais sobre o consumo, direitos, taxas e outras imposições cobrados, com excepção do próprio imposto. Na ausência de uma operação tributável comparável, o valor de mercado é o montante estabelecido pela Direcção dos Impostos, com base no mais apropriado de entre os reconhecidos métodos

internacionais, podendo o sujeito passivo tomar parte na determinação do valor ou indicar um seu representante;

n) «Volume de negócios» o valor, com exclusão do imposto, das actividades de produção, de comércio ou de serviços, efectuadas pelo sujeito passivo.

2. Para os efeitos da presente Lei, aos termos não definidos no n.º 1 dá-se o entendimento constante do Código sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Trata-se no n.º 1 deste artigo 1º, e por economia processual, de fornecer um conjunto de definições relativas a conceitos que serão utilizados ao longo do Código do IVA (doravante CIVA). Em nome de maior clareza, utilizaremos cada uma destas definições ou conceito em sede dos artigos a que respeitem.

O número 2 esclarece como apresentando carácter supletivo, quando se trate de conceitos não definidos no n.º 1 a disciplina constante do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas.

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação territorial

O presente Código aplica-se ao Território Nacional da República Democrática de São Tomé e Príncipe, tal como definido no n.º 1 do artigo 4.º da Constituição.

Aplicando-se o IVA em todo o território da República Democrática de São Tomé e Príncipe, aí se exercendo a sua soberania tributária, a definição do mesmo é feita por remissão para o texto constitucional. Aqui se descreve como território da República Democrática de São Tomé e Príncipe as ilhas de São Tomé e do Príncipe, os ilhéus das Rolas, das Cabras, Bombom, Boné Jockey, Pedras Tinhosas e demais ilhéus adjacentes, o mar territorial compreendido num círculo de doze milhas a partir da linha de base determinada pela lei, as águas arquipelágicas situadas no interior da linha de base e o espaço aéreo que se estende sobre o conjunto territorial atrás definido.

2. CAPÍTULO II

Incidência Subjectiva e Objectiva

1 - A incidência subjectiva e objectiva do imposto (artigos 3º a 8º)

Como ficou dito, o imposto sobre o valor acrescentado abrange tendencialmente todo o consumo ou despesa efectuado pelos cidadãos, quer tal consumo respeite a bens, com origem nacional ou importados, ou a serviços.

Para tal o artigo 3º Código do IVA disciplina a incidência subjectiva ou pessoal do imposto, com o conceito de sujeito passivo, estabelecendo os artigos 4º a 8º a incidência objectiva ou incidência real do imposto. Vejamos com mais detalhe.

1.1. A incidência pessoal (artigo 1.º). Aspectos gerais - Sujeito passivo e consumidor final.

Como antes se deixou demonstrado, o IVA é um imposto que, em condições normais de funcionamento, não é suportado senão pelo consumidor final, e cuja mecânica assegura que, sendo idêntico o preço praticado, a correspondente carga tributária não varia quaisquer que sejam o processo de produção e a cadeia de comercialização do produto ou do serviço.

De facto, sendo característica da tributação do consumo a repercussão do imposto para o consumidor final dos bens e serviços, acabam por ser os operadores económicos que com ele comercialmente se relacionam que resultam chamados à tarefa de cobrar o imposto por conta do Estado, actuando nesse contexto quase como “empregados não remunerados do Estado”. Na cadeia do processo de produção e distribuição, cada agente económico cobrará o imposto nas operações que realiza a jusante (assumindo-se *ipso facto* como devedor do respectivo

montante ao Estado), mas só virá a efectuar a respectiva entrega depois de nela compensar o imposto que ele próprio suportou nas suas operações a montante fruto de similar actuação do seu fornecedor. É neste contexto que poderemos dizer que, em condições normais, o imposto não é nem custo nem proveito de exploração para a entidade que o cobra e suporta, embora seja a si que a lei qualifica como sujeito passivo do imposto (sujeito passivo de direito por contraposição ao sujeito passivo de facto ou contribuinte, o consumidor final que é, definitivamente, quem sofre o desfalque patrimonial correspondente ao imposto).

Sempre que a actividade exercida esteja sujeita a imposto, o sujeito passivo deverá pois submeter ao imposto o total das suas vendas de bens e prestações de serviços, assim cobrando, por conta do Tesouro público, um imposto junto dos seus clientes, e que entregará ao Estado (Direcção dos Impostos), mensalmente, depois de compensar esse débito com o crédito que a mecânica do imposto lhe garante, e que corresponde ao imposto aplicado pelos fornecedores nas suas compras e como tal suportado⁷. O apuramento do saldo entre aquela cobrança e esta dedução são levados ao conhecimento dos serviços fiscais através da entrega de uma declaração específica para o efeito - a declaração periódica do IVA-, a qual fundamenta também o pagamento do imposto ou uma situação de crédito face ao Estado.

1.2 - O conceito de sujeito passivo do artigo 3º.

O artigo 3º n.º 1 considera como sujeito passivo:

⁷ O IVA é assim um imposto neutro para o operador económico, excepto se a actividade exercida for sujeita a tributação (actividade tributável) mas beneficiar de uma isenção nas operações internas (actividade tributável mas não tributada). As isenções nas operações internas são isentas sem direito a dedução - trata-se das isenções simples, incompletas. A isto voltaremos mais tarde.

a) Qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça, de modo independente, de forma habitual ou ocasional, actividades económicas, incluindo de produção, de comércio ou de serviços, actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pescas;

b) As pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA;

c) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do nº 1 do artigo 10º, quando os respectivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados;

d) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) pela aquisição dos serviços efectuados no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30º;

e) As entidades governamentais e outros organismos públicos, na medida em que efectuem operações tributáveis, nos termos do artigo 4º, excepto quando actuem no exercício dos seus poderes de autoridade e daí não resultem distorções de concorrência;

f) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito a dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou de subempreitada;

g) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) quando realizem importações de bens segundo a legislação aduaneira.

O nº 2 deste artigo 3º exclui do conceito, não considerando serem sujeitos passivos do imposto:

2. ... os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho, ou por um contrato que, não sendo um contrato de trabalho, estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Vejamos com maior detalhe cada um dos dispositivos.

Artigo 3º n.º 1 alínea a) - *Qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça, de modo independente, de forma habitual ou ocasional, actividades económicas, incluindo de produção, de comércio ou de serviços, actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pescas*

É sujeito passivo quem, de modo habitual ou ocasional e com carácter de independência, exercer uma actividade económica seja de produção, de comércio, de serviços, com inclusão das actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pescas, será sujeito passivo.

Note-se que não sendo aqui explicitado o que deve entender-se por exercício de modo ocasional de uma actividade, poder-se-ão levantar dúvidas quanto à respectiva abrangência.

Entretanto, a redacção do n.º 6 do artigo 29º, segundo a qual as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º que exerçam qualquer actividade ocasional ficam dispensadas da obrigação de entrega mensal da declaração de operações realizadas, devendo apresentar apenas, até ao fim do mês seguinte ao da realização da operação tributável, a respectiva declaração conforme modelo previsto para o efeito, leva a concluir que por actividade ocasional se entende a prática de uma só operação tributável.

Artigo 3º n.º 1 alínea b) - *As pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA*

Sujeitos passivos do imposto serão ainda todas as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem imposto sobre o valor acrescentado, ainda que o façam indevidamente por não haver lugar a liquidação de imposto.

Trata-se de uma medida cautelar, destinada a prevenir eventuais abusos e fraudes fiscais. Ou seja, se um particular vender um bem e emitir documento relativamente à venda, e se nele fizer menção ao IVA tornar-se-á devedor do mesmo ao Estado. Obviamente que o imposto nunca será devido numa transacção feita por um particular porque se situa no fim do circuito económicos de produção e distribuição de bens e serviços e não dentro desse circuito. Todavia, se, a final, “usou o nome do Estado” para exigir ao comprador um montante que qualificou como imposto, deve entregar esse montante ao Estado.

Da mesma forma, e mais susceptível de ocorrer, será o caso em que um operador económico efectue uma operação que beneficia de isenção de imposto, emite a respectiva factura ou documento equivalente com menção de um valor de IVA incluído ou a acrescer ao preço. As mesmas razões conduzem a que seja obrigado a entregar o que assim liquidou ao Estado.

Nas duas situações não se trata de verdadeiros sujeitos passivos do imposto, tal como em geral devem ser qualificados, mas e mais correctamente do que se trata é de devedores do imposto.

Artigo 3.º n.º 1 alínea c) - *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, quando os respectivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados*

Em geral, ser sujeito passivo significa dever liquidar o imposto nas operações activas efectuadas, i.e., nos outputs da respectiva actividade (vendas e serviços prestados). No entanto, e em situações expressamente definidas, essa obrigação poderá abranger também os *inputs*. É o que se verifica quando os sujeitos passivos utilizem, no exercício da sua actividade, serviços prestados por operadores estrangeiros que não possuam em São Tomé sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual ocorra a respectiva prestação.

Antes de mais há que ter em conta os conceitos de sede e de estabelecimento estável, não subsistindo, no geral dúvidas quanto ao domicílio.

Nos termos do artigo 1º nº 1 alínea d) estabelecimento estável é qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade económica, *caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada*, em termos de recursos humanos e técnicos, que exerçam actividades de produção, de comércio ou de serviços, noção que se afasta do conceito utilizado para efeitos da tributação do rendimento (Códigos do IRS e do IRC ou Convenções de Dupla Tributação).

Já quanto ao conceito de sede, e porque o mesmo não consta do elenco de definições do artigo 1º n.º1, a supletividade expressa no nº 2 desse mesmo artigo, conduz-nos para a relevância do conceito utilizado no Código do IRC .

A alínea c) do n.º 1 do artigo 3º, torna os adquirentes de prestadores estrangeiros sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em São Tomé e Príncipe, sujeitos passivos na aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do artigo 10º, que mais não são aqueles que pelas regras gerais de localização dos serviços resultam localizados em São Tomé e Príncipe quando o

respectivo adquirente é ele, próprio, um sujeito passivo são-tomense pela alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º.

Dois exemplos ajudarão a melhor entender a situação, sem prejuízo de um maior desenvolvimento a quando da análise do artigo 10.º.

Exemplo 1:

Uma empresa são-tomense presta um serviço a uma empresa portuguesa no valor de 3 000 euros. Ambos são sujeitos passivos, pelo que segundo o artigo 10.º alínea a), a operação é localizada (tributável) no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio ou residência habitual, para o qual os serviços são prestados (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA), pelo que neste caso a operação é localizada em Portugal, não havendo tributação em território nacional⁸.

Exemplo 2:

Uma empresa portuguesa (sujeito passivo) presta um serviço a uma empresa são-tomense (sujeito passivo) no valor de 5 000 euros. Trata-se mais uma vez de uma operação que pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º é localizada onde o adquirente tem a sua sede, ou seja, em São Tomé e Príncipe.

A empresa são-tomense ao receber a factura, deverá converter o valor em dobras são-tomenses, aplicar a taxa de 15% e liquidar o respetivo IVA. Depois, e nos termos gerais deduzirá o imposto suportado no serviço adquirido.

⁸ Será a empresa portuguesa, ao receber uma fatura que deverá liquidar o respetivo imposto e em princípio, efectuar a sua dedução nos termos gerais da legislação portuguesa. Deste modo foi aplicado o “*reverse charge*” atribuindo-se à empresa portuguesa (adquirente do serviço) a qualidade de sujeito passivo na operação.

Artigo 3º n.º 1 alínea d) - *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) pela aquisição dos serviços efectuados no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30º.*

Trata-se aqui da disciplina que acautela o tratamento dos serviços referido no n.º 2 do artigo 10º:

- a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel situado no Território Nacional, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários;*
- b) Trabalhos executados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente no Território Nacional;*
- c) Prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no Território Nacional;*
- d) As prestações de serviços de alojamento, em estabelecimentos do tipo hoteleiro e similar, e de restauração, que tenham lugar em Território Nacional;*
- e) Prestações de serviços de transporte de bens e pessoas, quando o início do transporte teve lugar em Território Nacional;*
- f) Locação de veículos automóveis ou barcos de recreio, quando os mesmos sejam colocados à disposição do destinatário em Território Nacional*

os quais, sendo sempre localizados em território nacional, quaisquer que sejam o prestador e o adquirente, terão de ser tratados do seguinte modo:

- se o prestador for nacional e o adquirente dos serviços também nacional, o prestador liquida o imposto e o adquirente suporta. Sendo o adquirente sujeito passivo nacional, ele tem depois o direito a dedução do imposto suportado, nos termos gerais. Sendo o adquirente um não sujeito passivo suporta e não deduz por não ter direito a dedução (a dedução é prerrogativa dos sujeitos passivos);

- se o prestador for um não residente, sem estabelecimento estável ou domicílio, será ele ainda o sujeito passivo e, é sempre obrigado nos termos do n.º 2 do artigo 30º a nomear representante que cumpra as obrigações que sobre ele impendem como sujeito passivo. Todavia, levanta-se aqui uma dúvida face ao n.º 1 do artigo 30º segundo o qual se permite a estes sujeitos passivos, prestadores dos serviços elencados, e que não sejam residentes, e que não disponham de estabelecimento estável no território nacional, enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas. Como a lei se encontra redigida parece que a não nomeação de representante apenas é permitida, face ao n.º 4 do artigo 30º, quando os não residentes, e sem estabelecimento estável, optem pelo regime simplificado de registo para efeitos do imposto, nos termos definidos pela Direcção dos Impostos.

Artigo 3º n.º 1 alínea e) - *As entidades governamentais e outros organismos públicos, na medida em que efectuem operações tributáveis, nos termos do artigo 4º, excepto quando actuem no exercício dos seus poderes de autoridade e daí não resultem distorções de concorrência.*

A actividade não tem que ser desenvolvida com espírito de lucro, o que faz com que as entidades governamentais e outros organismos públicos, se encontram dentro do âmbito de incidência do imposto, como aliás se explicita na alínea e) do n.º1⁹⁾, nem é necessário que se exerça a título principal, podendo revestir natureza meramente acessória.

Relevante é que devem ser qualificadas como entidades governamentais, atenta a definição constante do artigo 1º qualquer subdivisão política ou administrativa do Governo

⁹ Sujeição a que, em vários casos, se seguirá uma isenção atentas, essencialmente, razões de índole social.

Central, Regional, ou Local da República Democrática de São Tomé e Príncipe, e ainda que, realizando operações tributáveis, não o façam actuando no exercício dos seus poderes de autoridade, verificando-se a condição de que daí não resultem distorções de concorrência com operadores privados.

Ou seja, quanto às entidades governamentais elas serão sujeitos passivos quando exerçam actividades de carácter económico (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) susceptíveis de serem concebidas, em abstracto, como funções não estaduais, ainda que possam ser desenvolvidas em exclusivo pelo sector público - artigo 3º, n.º 1 alínea e), Se, contudo, tais entes públicos actuarem no exercício dos seus poderes de autoridade, as operações efectuadas, mesmo que possam apresentar qualquer contraprestação (subentende-se embora não esteja explicitado), não são passíveis de tributação, uma vez que, nessa veste, aqueles entes públicos não resultam qualificados como sujeitos passivos pela parte final da mesma alínea e).

Artigo 3º nº 1 alínea f) - *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito a dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou de subempreitada.*

Como se referiu já, estamos perante um sujeito passivo que o é pela aquisição dos serviços elencados nesta alínea. Trata-se de uma autoliquidação do IVA que tem lugar quando existe a inversão do sujeito passivo, ou seja, quando a pessoa que adquire os serviços ou produtos é a responsável pela liquidação do IVA.

Para efeitos desta alínea, a inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições:

- Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil, incluindo os relativos a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.;

- O adquirente seja sujeito passivo de IVA, com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e, aqui pratique operações que confirmam direito à dedução, total ou parcial, do imposto suportado.

Em causa estão todos os serviços de construção civil que tenham por objecto a realização de uma obra e englobando igualmente todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização, i.e. todos os trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada. Também a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra (empreitadas e subempreitadas), dever-se-ão considerar abrangidos pela regra de inversão. Inversamente, a mera transmissão de bens, sem que lhe esteja associada qualquer prestação de serviços de instalação/montagem que implique trabalhos de construção civil, por parte ou por conta de quem os forneceu, não se encontra abrangida pela alínea f) do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA.

Assim, sempre que, determinada operação reúna as condições cumulativas supra referidas, é obrigatório observar o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 3º do CIVA (inversão do sujeito passivo), cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido (sem prejuízo do seu eventual

direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente nos termos dos seus artigos 21º a 26º). O regime aplica-se independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens, e da faturação ser conjunta ou separada,

Este regime de auto-liquidação do IVA nos serviços de construção civil, permite aos adquirentes desses serviços evitar o impacto financeiro decorrente do pagamento do IVA, dado que em função da inversão do sujeito passivo o IVA auto-liquidado poderá ser imediatamente deduzido.

Note-se que, quando o adquirente dos serviços de construção civil não for um sujeito passivo em sede de IVA (ou se o for, não esteja a actuar nessa qualidade relativamente à aquisição dos serviços), o IVA segue a regra geral, devendo ser liquidado pelo prestador dos serviços de construção civil .

O mesmo acontecerá quando o adquirente seja um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas sem direito a dedução (isenções nas operações internas) ou esteja enquadrado no Regime Especial do artigo 44º).

Artigo 3.º n.º 3 alínea g) - *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) quando realizem importações de bens segundo a legislação aduaneira.*

Em relação às importações, resultarão conceituados como sujeitos passivos, de acordo com esta alínea g) do n.º 1 do artigo 3º apenas quem seja sujeito passivo pelo exercício de uma actividade económica (os da alínea a) do nº 1 do mesmo artigo)

1.3. Os não sujeitos passivos - artigo 3º nº 2

2. Não se consideram sujeitos passivos do imposto os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um con-trato de trabalho, ou por contrato que, não sendo um contrato de

trabalho, estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

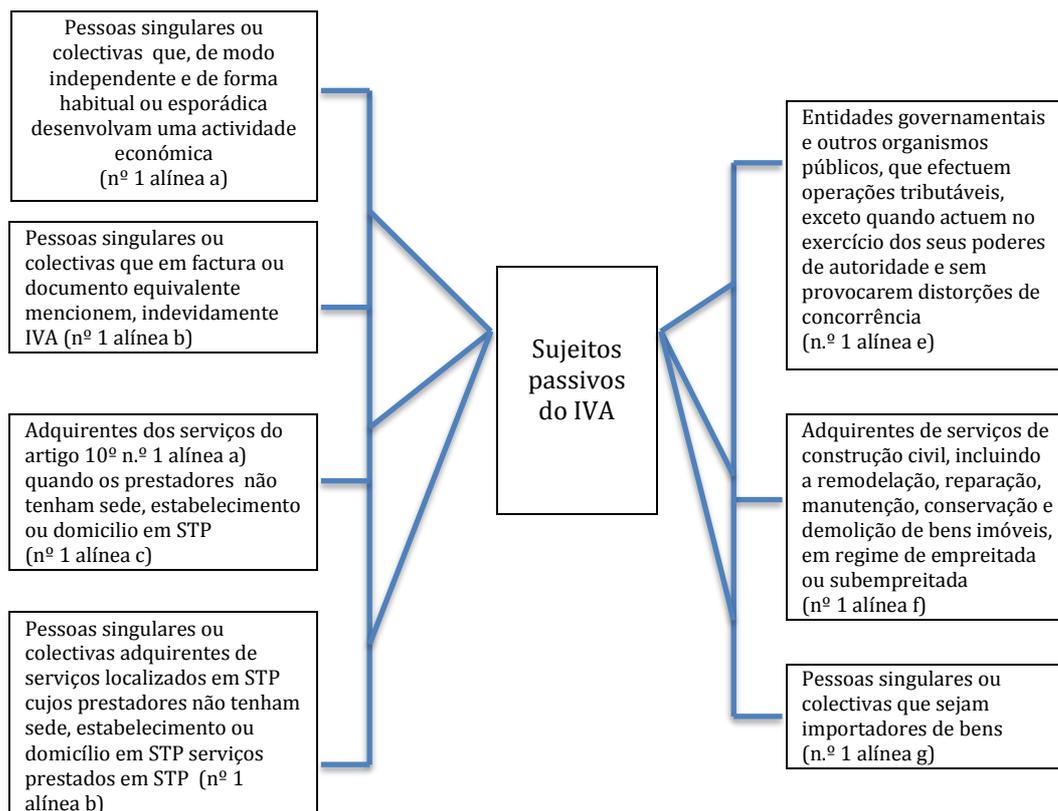
No artigo 3º nº 2 , não se consideram sujeitos passivos, os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho, ou por um contrato que, não sendo um contrato de trabalho, estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Este normativo tem dois aspectos que devem ser salientados e ponderados:

- quanto aos assalariados e empregados por conta de outrem, eles já não seriam sujeitos passivos sem ser necessário referi-lo aqui, porque embora envolvidos, no âmbito do seu trabalho, no exercício de actividades económicas sujeitas ao imposto, eles não o fazem de modo independente como exige a alínea a) do n.º 1 deste artigo;
- quanto àqueles que estando vinculados a um contrato que não seja um contrato de trabalho, esse contrato estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal. Pensamos que há que buscar informação na legislação aplicável se não poderão estar aqui incluídos os profissionais livres (independentes) que sejam remunerados por uma avença (mensal ou outra) a qual, em geral estabelece condições de trabalho, de remuneração, e conseqüente responsabilidade da entidade patronal pelo respeito das condições contratuais. É que os profissionais livres devem ser sempre considerados como sujeitos passivos do IVA.

Como consequência o pagamento de salários aos assalariados e demais profissionais por conta de outrem é uma operação fora da incidência do Imposto.

SUJEITOS PASSIVOS



Não são sujeitos passivos do imposto os assalariados e outras pessoas, com subordinação jurídica à entidade patronal por um contrato de trabalho, ou por contrato com idêntica natureza (n.º 2)

2. A incidência real ou objectiva (artigos 4.º a 8.º).

O n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), determina a sujeição de três categorias de operações:

- As transmissões de bens;
- As prestações de serviços;
- As importações;

Relativamente às duas primeiras operações – transmissões de bens e prestações de serviços -, exige-se que as mesmas sejam realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Em regra, tais operações incluem-se no exercício “habitual” de uma actividade económica.

Porque estamos perante um imposto sobre a despesa, exige-se ainda, como regra, que transmissões de bens e prestações de serviços sejam efectuadas a título oneroso, verificando-se todavia, e como veremos algumas excepções a este princípio geral.

Finalmente, é ainda condição de sujeição ao imposto que as operações sejam realizadas em território nacional, segundo os elementos de conexão para o efeito estabelecidos. São as regras de localização constantes do artigo 10.º.

As transmissões de bens estão definidas no artigo 5.º. As prestações de serviços no artigo 6.º. O artigo 7.º estabelece a regulamentação dos vales e o artigo 8.º fixa o conceito de importação.

Vejamos com mais detalhe a disciplina destas operações.

2.1. As transmissões de bens – artigo 5º

O conceito de transmissão de bens consta do artigo 5º:

1. Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Transmissões de bens são assim, e em geral, as cedências onerosas de bens corpóreos, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade (artigo 5.º n.º 1). Não se exige a efectiva transmissão do direito de propriedade como resulta do direito civil – entrega nas coisas móveis corpóreas e escritura pública nos bens imóveis -, bastando que quem transmite ceda como um proprietário e quem recebe receba como passando a ser o novo proprietário. Nestes termos, a cedência onerosa será ainda tributável mesmo que o transmitente do bem não seja juridicamente falando o seu legítimo proprietário, bastando que a transmissão se faça «por forma correspondente» ao exercício do direito de propriedade, isto é, que o transmitente, sujeito passivo do imposto, se apresente perante o terceiro adquirente como um verdadeiro proprietário e o adquirente “adquira” como se estivesse a obter a propriedade. Sendo mais relevantes em sede de Direito Fiscal os efeitos económicos dos contratos do que os jurídicos, a autonomia deste ramo de Direito permite-lhe criar conceitos próprios quando mais adequados aos seus objectivos. É o caso neste contexto. Se o bem foi entregue produziram-se os efeitos económicos e deve haver lugar a IVA. Problemas jurídicos serão discutidos em outra sede e, se caso, disso, poderão depois implicar consequências face à tributação anteriormente feita o que se fará com disciplina apropriada – regularizações do imposto liquidado e dedutível.

2- Para efeitos do n.º 1 a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos

Razões técnicas, visando garantir ao imposto a neutralidade e evitar distorções de concorrência, ditaram a necessidade de estender o conceito de bens corpóreos a alguns bens incorpóreos como é o caso da energia eléctrica, do gás, do calor, do frio e similares (artigo 5.º n.º 2).

E são razões conexas com a mecânica e funcionamento do imposto que ditaram a “assimilação” a transmissões sujeitas a imposto das situações previstas nas várias alíneas do n.º 3 deste artigo 5º que analisaremos em detalhe identificando a respectiva fundamentação e o respectivo alcance. Trata-se, em todos os casos de situações que a economia do imposto justifica que sejam chamadas ao seu campo de incidência, complementando a definição geral do n.º 1 do artigo em análise, já que a respectiva redacção as poderia deixar de fora, o que não deve acontecer.

a) A entrega de bens em execução de um contrato de locação, com cláusula vinculante para ambas as partes de transferência de propriedade.

Este contrato de locação, habitualmente designado por contrato de locação-venda, caracteriza-se pelo facto de existir, desde o início, o compromisso assumido por ambas as partes de uma posterior alienação/aquisição do bem (contrariamente ao que sucede no *leasing* em que a transmissão/aquisição do bem é facultativa, atribuindo ao locatário a decisão de exercer ou não a opção de compra). Face a essa certeza e à verificação daquilo que são os efeitos económicos do contrato, com decorrente afectação do bem à actividade empresarial do locatário, que o bem é considerado transmitido logo no momento da celebração do contrato.

A questão aqui colocada é a de que, subjazendo à situação um contrato de locação, a definição do nº 1 não implicaria a existência de uma transmissão por não se verificar uma entrega “por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”.

b) A entrega material de bens móveis corpóreos decorrentes da execução de um contrato de compra e venda, em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço.

Este contrato, as mais das vezes verificado na venda a prestações, é um contrato com uma cláusula suspensiva que “suspende” a transferência da propriedade para o comprador até que se mostre pago, no todo ou na parte acordada, o preço.

Devido à reserva de propriedade que se mantém no vendedor não há uma cedência onerosa por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, razão pelo qual não resultaria pelo nº 1 do artigo 5º como uma transmissão de bens.

Todavia, e repete-se, por que o bem foi desde o início entregue pelo vendedor ao comprador, juridicamente a propriedade não se transmitiu, mas economicamente os efeitos produziram-se, justificando a tributação¹⁰.

c) As transferências de bens entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considerar-se-á comprador o comissário; na comissão de venda será considerado comprador o comitente.

d) A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação.

¹⁰ Se, posteriormente, vier a acontecer que o preço não é pago e o bem retorna ao vendedor, que continua a ser o proprietário do mesmo, serão feitas rectificações à liquidação antes efectuada.

As especificidades dos contratos de comissão e de consignação – artigo 5º nº 3 alíneas c) e d) – ditaram a previsão de regras específicas em IVA.

O contrato de comissão, definido na lei comercial como um mandato sem representação, caracteriza-se pelo facto de o comissário actuar em nome próprio e por conta de outrem (o comitente), situação diferente, pois, da figura habitualmente designada de comissionista (mandatário com representação), um mandatário que actua em nome e por conta de outrem (comitente) e que se qualifica tão só como uma prestação de serviços.

A razão de ser da disposição constante da alínea c) do nº 3 resulta da necessidade de ficcionar a existência de uma transmissão tributável entre comitente e comissário, numa comissão de venda, ou entre comissário e comitente, se se tratar de uma comissão de compra. Sem esquecer que a transferência dos bens é habitualmente efectuada directamente do comitente vendedor para o terceiro adquirente, na comissão de venda, ou de terceiro vendedor para o comitente comprador na comissão de compra. Aquela ficção fundamenta-se no respeito das regras inerentes à construção jurídica em que o imposto assenta e na sua normal mecânica e funcionamento. Não fosse esta disposição, e o facto de o comissário facturar o terceiro adquirente em nome próprio, ainda que actuando por conta do comitente, faria com que se quebrasse a cadeia das deduções, uma vez que ao comitente que suportou o imposto na aquisição ou no fabrico do bem não seria concedido o direito à dedução por inexistência de operação tributável (por si facturada) a jusante.

Exemplificando: B, comissário, vende a um adquirente C, mercadorias no valor de 1 000, por ordem do comitente A, o qual

as havia adquirido a F por 700 (com IVA de 105). Supõe-se que a taxa de imposto é de 15% e que a comissão de B é de 10%.

Então:

- Na venda efectuada a C, o comissário B liquida 150 (1 000 x 15%);

- O comitente A, na sequência da transmissão ficcionada que faz a B, emite uma factura pelo valor de 900 (1 000 - 10% x 1 000) de acordo com o artigo 13º, liquidando o correspondente montante de imposto - 135 (900 x 15%);

- Com este procedimento estão reunidos os pressupostos para que A possa deduzir a importância de 105 de IVA que lhe foi liquidado por F, a significar uma entrega de imposto nos cofres do Estado por conta desta operação de 30 (135- 105);

- B entrega também 15, correspondente à diferença entre o IVA liquidado a C (150) e o IVA suportado de A (135).

Se B, em vez de actuar nos moldes descritos, actuasse em nome e por conta de A (como comissionista e não como comissário), viria:

1. A, pela venda a C, liquidaria, na factura emitida, a quantia de 150;
2. B, pelo serviço prestado a A no valor de 100, emitiria a correspondente factura com liquidação de IVA no montante de 15, quantia esta a entregar nos cofres do Estado;
3. A, que havia liquidado 150 e suportado 105 na compra do bem a F e 15 no serviço que lhe foi prestado por B, deduziria então 120, a significar um valor de imposto a entregar no quantitativo de 30.

Conclui-se do exposto que as duas soluções conduzem a idênticos resultados em termos do *quantum* do imposto, justificando-se a opção encontrada para a primeira - mandato

sem representação – pelas regras específicas da mecânica do IVA.

A disciplina descrita é também aplicável à consignação, contrato atípico não regulado expressamente no Código Civil nem na legislação comercial, e que na prática parece configurar-se como um misto de mandato e depósito, em que o consignatário actua em nome próprio perante o cliente vendendo-lhe as mercadorias que, no comum dos casos, lhe foram previamente remetidas pelo consignante. Aspecto particular a referir aqui, é o de que o envio inicial das mercadorias se fará sem liquidação de imposto (uma vez que não se verificou qualquer transmissão), não se permitindo, todavia, que as mercadorias enviadas se mantenham indefinidamente em suspensão de imposto. No caso de o consignatário não vender ou não devolver as mercadorias no prazo de um ano a contar da data em que as mesmas lhe foram entregues pelo consignante, presumir-se-á a respectiva transmissão, do consignante para o consignatário, sendo a liquidação efectuada na factura.

Sendo as mercadorias objecto de comercialização pelo consignatário aplicar-se-ão, como ficou dito, as regras explanadas a propósito do contrato de comissão.

e) A afectação permanente de bens do sujeito passivo a uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha dedução total ou parcial do imposto.

f) A afectação permanente de bens do sujeito passivo no caso de cessação de actividade, nos termos do artigo 33º, bem como no caso de opção pelo regime especial, nos termos do artigo 45º.

São assimiladas a transmissões onerosas algumas transmissões gratuitas e afectações permanentes de bens da empresa a fins alheios, ou desvios de afectação, quando nos respectivos “inputs” tenha havido dedução total ou parcial de imposto e bem assim a afectação permanente de bens do sujeito passivo no caso de cessação de actividade, tal como definida no artigo 33º, ou quando haja passagem, por opção do sujeito passivo, do regime normal ao regime especial como definido no artigo 45º (artigo 5.º n.º 3 alíneas e) e f).

A tributação dos bens que são retirados dos fins empresariais a que se destinavam para serem afectados, de modo permanente, a fins particulares ou privados¹¹, pretende evitar a ocorrência de consumo sem imposto, razão da assimilação constante do artigo 5.º n.º 3 alínea e) que inclui também a transmissão gratuita de bens. De facto, sempre que o sujeito passivo adquire bens para o exercício da sua actividade, exercerá a dedução do imposto suportado, por se pressupor que eles se qualificam como *inputs* produtivos, ou seja, que irão gerar *outputs* que, uma vez vendidos, implicarão normal liquidação de imposto, ou então irão ser utilizados como bens instrumentais (se se tratar de máquinas e equipamentos) no exercício da actividade empresarial. Verificando-se um desvio de afectação ou utilização, deverá concluir-se que a dedução se tornou, *ipso facto*, indevida, pelo que foi estabelecida uma liquidação com uma função “compensatória da dedução” antes efectuada¹². Não

¹¹ Habitualmente designada por autoconsumo externo de bens.

¹² Em vez de estabelecer uma liquidação que anule por compensação a dedução anterior, poderia

presumir esta transmissão/liquidação em resultado da afectação dos bens adquiridos ou produzidos a fins alheios à actividade exercida, mancharia as qualidades atribuídas a um imposto que passaria, então, a admitir a existência de consumo liberto de carga tributária¹³.

É o caso, por exemplo, de um sujeito passivo que adquire um computador e o afecta à actividade que desenvolve, deduzindo o IVA suportado. Posteriormente, afecta o equipamento ao seu uso próprio/particular, o que constitui um autoconsumo externo, tributado nos termos desta disposição.

A extensão do conceito de transmissão de bens do número 3 do artigo 5.º determina ainda, nos termos da alínea f), a afectação permanente de bens do sujeito passivo no caso de cessação da actividade nos termos do artigo 33º ou no caso de opção pelo regime especial previsto no artigo 45º. No primeiro caso, a existência aquando da cessação de actividade de bens antes adquiridos pelo sujeito passivo, e que por se tratar de *inputs* empresariais, concederam direito a dedução do imposto suportado, implica que, não sendo transaccionados por causa da cessação da actividade mas antes atribuídos ao empresário, motivem uma liquidação para compensar a anterior dedução, uma vez que o empresário deixando de ser sujeito passivo em razão da cessação de actividade, passa a qualificar-se como

ter-se optado pela regularização da dedução, obrigando à sua anulação directa, embora a solução adoptada pareça, em minha opinião, mais consentânea com os princípios do imposto.

¹³ Situação diferente ocorre com o habitualmente designado autoconsumo interno de bens, isto é, produção pela própria empresa de bens do activo imobilizado ou afectação de bens adquiridos para o activo permutável ao activo imobilizado, por se entender que neste caso ainda permanecem afectos ao exercício da actividade. Note-se, aliás, que se se presumisse a existência de uma transmissão numa operação deste tipo, o imposto assim liquidado seria normalmente deduzido, sendo nulo o efeito final em termos de economia de imposto, a menos que o sujeito passivo não tenha integral direito à dedução do imposto suportado.

consumidor final devendo “adquirir” tais bens com incidência de imposto.

Da mesma forma, quando um sujeito passivo do regime dito normal do imposto, passe a preencher as condições para poder ficar enquadrado no regime especial previsto no artigo 45º e por ele opte, terá que considerar a passagem para o novo regime como uma operação tributável, liquidando o correspondente imposto, uma vez que quando adquiriu os bens, porque inserido no regime normal beneficiou da dedução do imposto, e agora, no regime especial, não beneficia desse direito nos termos do artigo 45º nº 4.

Nestas situações o facto gerador e a exigibilidade ocorrem quando a afectação dos bens ao sujeito passivo ou na data da passagem ao regime especial tiverem lugar.

g) A afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e bem assim a afectação ao activo immobilizado de bens referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 22º quando relativamente a esses bens ou elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

A assimilação a transmissão de bens da transferência destes de um sector tributado para um sector isento justifica-se, uma vez mais, por razões de neutralidade e eliminação de distorções de concorrência devidas ao imposto – o sujeito passivo deduziu, aquando da aquisição dos bens, o imposto então suportado, sendo que tal faculdade não lhe seria permitida se os tivesse adquirido desde logo para o sector isento. Ao qualificar aquela transferência como transmissão, o legislador optou, por obrigar o sujeito passivo à consequente liquidação de imposto, em vez de impor a regularização da dedução inicialmente praticada.

Situação idêntica ocorre quando o sujeito passivo adquiriu bens previstos na alínea a) nº1 do artigo 22º (barcos de recreio, helicópteros e aviões) em situação que lhe possibilitou o exercício do direito à dedução (por se pressupor tratar-se de aquisição para revenda, por exemplo), e os bens acabam por ser afectados ao uso da empresa, ou seja não ocorre posteriormente a respectiva comercialização mas tão só a sua mera utilização dentro da empresa. Se os tivesse adquirido directamente para o activo immobilizado, o sujeito passivo estaria impedido de deduzir o imposto suportado na aquisição, fruto da exclusão consignada na alínea a) do n.º 1 do artigoº 22º. Em consequência, o desvio de afectação foi, de novo, assimilado a transmissão, implicando a correspondente liquidação em substituição do outro procedimento possível, o da regularização da dedução praticada aquando da aquisição dos bens para as existências. Idêntica disciplina será aplicável em relação aos elementos que compõem os bens.

Exemplificando:

Um agente de comercialização de barcos de recreio importou em Janeiro, 20 desses barcos por 500 000, em que suportou IVA no montante de 75 000 e peças no valor de 10 000, em que suportou IVA na importância de 1 500. Deduziu normalmente, em Janeiro, o IVA assim suportado. Em Março, afectou ao immobilizado da empresa um daqueles barcos, que havia sido adquirido por 20 500, IVA excluído, e retirou peças na importância de 1000, líquida de IVA, para incorporar em barcos também pertencentes ao immobilizado.

De acordo com a disciplina descrita o sujeito passivo deverá, em documento interno a emitir para o efeito, liquidar 3 075 relativamente ao barco e 150 nas peças. O imposto assim

liquidade não será depois deduzido, pelas razões já expostas, conduzindo a que o resultado final seja o mesmo que adviria se o barco e as peças tivessem sido adquiridos directamente para o imobilizado.

4. Salvo prova em contrário, são considerados como tendo sido objecto de transmissão os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrarem nas existências dos estabelecimentos do sujeito passivo e bem assim os que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção, devam considerar-se excessivas. Do mesmo modo são considerados como tendo sido adquiridos pelo sujeito passivo os bens que se encontrarem em qualquer dos referidos locais.

A aplicação deste normativo surge, em geral, como uma consequência directa duma inventariação eventualmente efectuada, conduzindo à existência de bens sem documentação de suporte que justifique a sua existência ou a sua falta. Como tal presumir-se-ão terem sido adquiridos ou transmitidos pelo sujeito passivo. O legislador consagrou todavia, uma presunção *juris tantum*, ilidível, a significar que pode o sujeito passivo apresentar provas em contrário que afastem a presunção.

Cabe então ao sujeito passivo, dado que se inverte o ónus da prova, prova esta que deve ser admitida por todos os meios admissíveis em direito.

Casos equacionáveis poderão ser os de roubo ou inutilização, desde que haja a respectiva participação às entidades responsáveis e, eventualmente, à companhia de seguros, ou um auto de inutilização na sequência de uma inundação ou incêndio.

2.2. As prestações de serviços – artigo 6º

Artigo 6º

Prestações de serviços

1. Consideram-se, em geral, prestações de serviços qualquer operação onerosa que não constitua uma transmissão ou importação de bens ou dinheiro, à exclusão da transmissão onerosa de dinheiro, nos termos dos artigos 5º e 8º.

O conceito de prestação de serviços é dado neste artigo 6º.

A incidência do imposto nas prestações de serviços, dá ao imposto o carácter de abrangência da tributação do consumo que se pretende, e foge à dificuldade de uma enumeração positiva das operações de serviços sujeitas, com os inconvenientes que a mesma geraria num ramo de direito com forte incidência do princípio da legalidade. Assim todas as operações que não sejam nenhuma das outras operações tributáveis – nem transmissões de bens, nem importações - qualificam-se como prestações de serviços . Esta definição residual pela negativa é instrumento adequado numa economia como a actual com um contínuo aparecimento de novos serviços.

O legislador, por razões certamente específicas da economia são-tomense entendeu clarificar a importação de dinheiro, nos termos seguintes “ *Consideram-se, em geral, prestações de serviços qualquer operação que não constitua uma transmissão ou importação de bens ou de dinheiro, à excepção da transmissão onerosa de dinheiro, nos termos dos artigos 5º e 8º*”.

2. Consideram-se ainda prestações de serviços onerosas nos termos do nº 1:

a) As prestações de serviços gratuitas efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;

b) A afectação temporária de bens do sujeito passivo a uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Levantam-se as mesmas questões referidas a propósito do artigo 3º, ou seja, situações em que geralmente não existe contraprestação por parte de terceiros (auto-consumos externos e operações gratuitas).

De salientar que esta norma (alínea a) do n.º 2 do artigo 4º) não faz depender a obrigação de liquidação de imposto da prévia dedução relativamente aos bens utilizados no âmbito do serviço.

Se uma empresa de projectos de arquitectura para imóveis, faz e oferece ao filho de um dos arquitectos o projecto para a construção de uma vivenda para este, a relação familiar é com o sujeito passivo e não com o Estado. Assim a neutralidade que o imposto apresenta exige que a operação, mesmo que gratuita (oferta) seja para efeitos do IVA sujeita a tributação.

O valor tributável será, como previsto no artigo 13º n.º 2 alínea c) o valor normal dos serviços, o qual, nos termos das definições constantes do artigo 1º do CIVA deve ser entendido como “*o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão, o adquirente ou destinatário, no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços, teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente, com equivalente posição de mercado, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos. Este montante inclui, sempre que sejam aplicáveis, impostos especiais sobre o consumo, direitos, taxas e outras imposições cobrados, com excepção do próprio imposto. Na ausência de uma operação*

tributável comparável, o valor de mercado é o montante estabelecido pela Direcção dos Impostos, com base no mais apropriado de entre os reconhecidos métodos internacionais, podendo o sujeito passivo tomar parte na determinação do valor ou indicar um seu representante”.

Do mesmo modo, as utilizações de bens empresarias para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à empresa, serão tributáveis sempre que na aquisição dos serviços ou dos bens em questão tenha havido direito a dedução total ou parcial de imposto.

Sirva de exemplo, a situação de uma empresa X que adquiriu um computador para o exercício da sua actividade e deduziu o IVA suportado. Caso ofereça esse computador ao administrador, verificar-se-á uma transmissão de bens como já se analisou a propósito do artigo 5º; caso empreste o computador ao administrador, está a efectuar uma prestação de serviços. Em ambos os casos deverá liquidar IVA.

Teremos também o caso de um sujeito passivo que possui um hotel e o utiliza, com a respectiva família, para se hospedar e realizar um casamento de familiares, traduzindo-se esta utilização numa operação assimilada a uma prestação de serviços e, como tal, tributada.

Uma nota para referir, que mesmo sabendo que estas situações poderão, na prática, ser muito difíceis de detectar, a disciplina do imposto tem que as prever para não deixar falhas legislativas, de tal modo que se constatadas haja norma aplicável. Caso contrário, e afastada que está a analogia em direito fiscal, estaríamos perante “um buraco legislativo”.

3. *O pagamento de uma indemnização, sempre que seja efectuado a um sujeito passivo, no âmbito de um contrato de seguros, é tido como a contraprestação de uma prestação de serviços executada por esse mesmo sujeito passivo.*

O legislador incluiu ainda no conceito de prestação de serviços, o pagamento de algumas indemnizações, a saber : *“O pagamento de uma indemnização, sempre que seja efectuado a um sujeito passivo, no âmbito de um contrato de seguros, é tido como a contraprestação de uma prestação de serviços executada por esse mesmo sujeito passivo”*

2.3. Os vales

O legislador são-tomense explicitou no artigo 7º a incidência do imposto nos vales. Fê-lo do seguinte modo:

“1. A cessão de um vale de finalidade única efectuada por um sujeito passivo, em nome próprio, é considerada uma entrega de bens ou prestação de serviços a que o vale diz respeito.

2. Caso a cessão do vale de finalidade única seja efectuada por um sujeito passivo actuando em nome de outro sujeito passivo, considera-se que essa cessão constitui a entrega dos bens ou a prestação de serviços a que o vale diz respeito efectuada por outro sujeito passivo.

3. A entrega material dos bens ou a prestação efectiva dos serviços em troca de um vale de finalidade múltipla aceite pelo fornecedor ou prestador como contraprestação ou parte da contraprestação está sujeita a imposto nos termos do n.º 1 do artigo 4º A cessão de um vale de finalidade múltipla não é considerada uma operação independente”.

Vejamos os conceitos aqui utilizados, delimitados no artigo 1º.

«Vale», instrumento que se traduz num pré-pagamento que titula o recebimento de bens ou serviços ou um desconto. Os vales podem ser unifuncionais, quando os bens a entregar ou os serviços a prestar, a identidade dos potenciais fornecedores ou prestadores e o local da entrega dos bens ou prestação dos serviços estão identificados no momento da emissão do vale; ou de finalidade múltipla, em todos os outros casos, incluindo o das moedas digitais;

O que distingue os dois tipos de vales é o facto de, nos vales de finalidade única, o local da transmissão de bens ou da prestação de serviços a que o vale diz respeito e o correspondente imposto serem conhecidos no momento da sua emissão, enquanto nos restantes vales, denominados por Vales de Finalidade Múltipla, esses elementos não são conhecidos na data da sua emissão.

São instrumentos que conferem aos seus titulares o direito de obter, junto de transmitentes de bens ou de prestadores de serviços identificados, o fornecimento de uma ou de várias categorias de bens ou serviços previamente determinadas ou determináveis, e usá-los como contraprestação desse fornecimento. De forma genérica, trata-se dos vales que possam ser resgatados por bens ou serviços e que ficam sujeitos à disciplina do IVA

São exemplos de vales de finalidade única, os que permitem o alojamento por duas noites num hotel ou numa cadeia de hotéis, num dado período, ou que permitem usufruir apenas de um serviço de abastecimento de combustível. O serviço está identificado, o prestador ou prestadores também, assim como a taxa de IVA aplicável, a qual não levanta problemas em São Tomé e Príncipe porque a taxa de imposto é uma taxa única. Nestes vales, o IVA é devido e exigível no momento em que ocorre a transmissão (cessão) do vale pelo valor da contraprestação

recebida, considerando-se que a transmissão dos bens ou serviços a que o vale respeita ocorre no momento dessa cessão. Se existirem múltiplas transmissões dos vales até estes serem descontados, em cada uma há sujeição em IVA nos termos atrás citados.

A este respeito releva também a disciplina do nº 2 do artigo 7º, segundo a qual *“2. Caso a cessão do vale de finalidade única seja efectuada por um sujeito passivo atuando em nome de outro sujeito passivo, considera-se que essa cessão constitui a entrega dos bens ou a prestação dos serviços”*.

São exemplos de vales de finalidade múltipla os cartões que conferem ao seu titular o direito de aceder, durante um período limitado e até determinado montante, a um conjunto de atrações turísticas (v.g., locais de interesse ou museus), sendo que muitos deles incluem o acesso a serviços de transporte e também a serviços de restauração.

Aqui, devido às suas características, que impedem o conhecimento dos bens ou serviços que serão depois adquiridos, a sujeição a este imposto só ocorre na data de resgate do vale. Portanto, ainda que existam sucessivas transmissões do vale até que este seja "trocado" por bens ou serviços, não há tributação em IVA. Assim determina o nº 3 do artigo 7º.

Com a disciplina do artigo 7º não se trata, na verdade, de uma operação tributável autónoma mas sim de uma clarificação da disciplina dos vales enquanto transmissão de bens ou prestação de serviços. Esta disciplina deve ser articulada com a correlativa definição do momento em que o facto gerador e exigibilidade do imposto ocorrem, o que será feito à frente, a quando da análise do artigo 11º.

1.2.4. As importações - artigo 8º

Quanto às importações, o respeito pelo princípio do destino, que modela o funcionamento do imposto no comércio internacional, e que implica a prática dos chamados ajustamentos nas fronteiras. Ocorrendo a tributação no destino, há que assegurar que, na exportação, os bens saem do país de origem desonerados de qualquer carga fiscal (através da concessão do direito à dedução do imposto) e que no país de destino o importador pague um montante de imposto equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos que são importados.

As importações deverão estar sujeitas a imposto qualquer que seja a entidade que as realiza - sujeito passivo ou mero consumidor final -, e quer as mesmas sejam efectuadas a título oneroso ou gratuito. Condição é apenas que, nos termos do artigo 8º, se trate de bens que deem entrada, para consumo, em território nacional.

Artigo 8º

Importação de bens

1. Considera-se importação de bens a entrada de bens corpóreos no Território Nacional, excepto quando estes sejam abrangidos, desde a sua entrada no Território Nacional, por um dos regimes previstos no artigo 19.º.

Importações são as entradas de bens provenientes do exterior e que se destinem a consumo em território nacional. Sendo assim, sempre que os bens, na entrada do território nacional, beneficiem de um regime suspensivo aduaneiro (v.g. importação temporária com isenção total de direitos alfandegários), os mesmos motivos que justificam a suspensão de direitos

aduaneiros (não entrada para consumo) justificam também a não sujeição ao IVA. São os regimes previstos no artigo 19º.

O devedor do imposto é o declarante na Alfândega, o qual pode ser um particular ou um sujeito passivo. De facto, para que uma importação seja uma operação tributável não é necessário, como se disse, que seja efectuada por um sujeito passivo de IVA, contrariamente ao que se verifica relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços.

Nas importações, o facto gerador do imposto não é coincidente com o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente. De acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º, nas importações o IVA é devido e torna-se exigível no momento estabelecido pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos.

2. Nos casos em que os bens estejam abrangidos por um daqueles regimes, a importação só se verifica no momento em que estes sejam removidos para utilização ou para consumo final.

Segundo este nº 2, a entrada de bens em território nacional que não se destinem a utilização ou consumo final, não se qualifica como importação, seguindo de perto a disciplina também aplicável para efeitos de direitos aduaneiros.

Sirva de exemplo um bem vindo do estrangeiro para figurar numa exposição ou feira e que terminada a mesma regressará ao país de origem. Se não fosse a disciplina deste número 2, haveria liquidação na Alfândega aquando a entrada e depois reembolso aquando da saída.

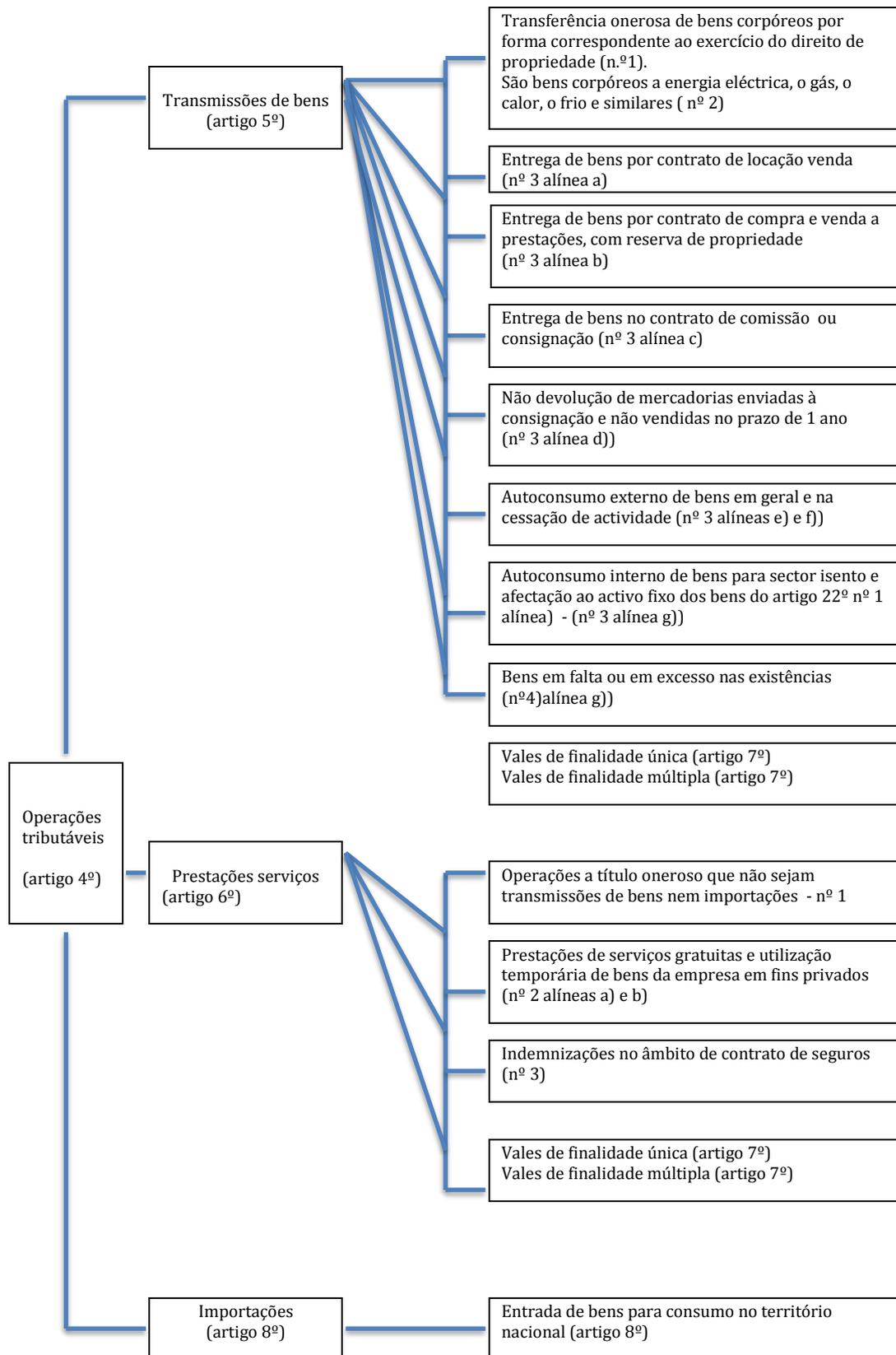
Caso o bem entre sob um regime suspensivo e haja depois desvio de intenção, e o bem acabe por sair desse regime para ser

objecto de utilização ou consumo em território nacional, deverá o facto ser comunicado aos serviços alfandegários, sendo então liquidado e pago o imposto devido. Como aliás resulta do n.º 6 do artigo 11º : caso os bens sejam colocados sob um dos regimes previstos no nº2 do artigo 8º, o facto gerador e a exigibilidade só se verificam no momento em que os bens sejam removidos desses regimes para utilização ou consumo final

Em todos os casos, a liquidação do IVA será efectuada pelo valor aduaneiro, calculado nos termos do artigo 15.º e pago pelo importador dos bens, nos serviços desconcentrados da Direcção dos Impostos junto das Alfândegas, no acto do desembaraço alfandegário.

Os importadores de bens que o façam no exercício de uma actividade económica, terão direito à dedução do IVA devido pela importação de bens (alínea b) do n.º1 do artigo 21º). Será o recibo do pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação o documento adequado para exercer o direito à dedução do imposto pago, conforme determina o nº 2 do artigo 23º.

Operações tributáveis



3. A localização das operações tributáveis – artigos 9º e 10º

Para que qualquer das operações que vimos estarem abrangidas na incidência real do imposto esteja efectivamente sujeita a tributação, indispensável é que se encontre sob a competência tributária das normas nacionais. O mesmo é dizer, são as regras de territorialidade que irão fixar os termos em que as operações se consideram localizadas em São Tomé e Príncipe, através do recurso aos indispensáveis elementos ou factores de conexão.

A matéria é pois de capital importância, já que da respectiva localização em território nacional ou fora dele dependerá, respectivamente, a sua sujeição ou não ao imposto. A soberania tributária são-tomense apenas se pode exercer relativamente aos factos tributários que nele sejam localizados.

Essencial é, pois, para cada operação em concreto, averiguar se estão reunidas as condições exigidas para que a mesma possa ser considerada realizada em território nacional (exigência constante do artigo 4º n.º 1 a)), e como tal sujeita a tributação, ou se, pelo contrário, tais condições não estão reunidas, considerando-se então que a sua realização ocorre fora do território nacional, e como tal, excluída de tributação em São Tomé e Príncipe.

A temática consta dos artigos 9.º e 10º do Código do IVA, distinguindo transmissões de bens e prestações de serviços, respectivamente.

3.1 . A localização das transmissões de bens – artigo 9º

Para os bens, atenta a sua natureza corpórea, valem as regras constantes do artigo 9º, com o conceito constante do artigo 1º n.º 1 alínea a) segundo a qual se entende por «Bem corpóreo», qualquer coisa, móvel ou imóvel, incluindo a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares, mas excluindo o dinheiro”, conceito que consta também, como vimos do nº 2 do artigo 5º.

Artigo 9º

Localização das transmissões de bens

1. Quando os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, no contexto de uma transmissão de bens, considera-se que a localização da operação é o local onde se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente.

Para as transmissões de bens, a regra geral, quando haja expedição ou transporte dos bens pelo fornecedor com destino ao adquirente, é a sua localização no “local onde se inicia a expedição ou transporte para o adquirente” (artigo 9.º n.º 1).

Esta localização abrange também as exportações que mais não são do que transmissões de bens realizadas em território nacional (por aqui se localizar o início da expedição ou transporte com destino ao adquirente). Embora assim consideradas sujeitas a imposto em território nacional, a sua sujeição é seguida da respectiva isenção, fruto da disciplina constante do artigo 20º do CIVA, comprovado que seja que os bens abandonaram o território nacional com destino ao estrangeiro não ocorrendo pois o seu consumo em território nacional.

3. Quando os bens não sejam expedidos nem transportados, no contexto de uma transmissão de bens, considera-se que a localização da operação é o local onde se encontram os bens no momento da entrega.

Não existindo expedição ou transporte relativamente aos bens transmitidos, então a localização ocorre no local onde se encontram os bens no momento da entrega, o mesmo é dizer, no momento da sua colocação à disposição do adquirente – bens colocados à disposição do comprador em território nacional significam transmissões de bens localizadas em território nacional; bens que não implicando expedição ou transporte sejam colocados à disposição do adquirente fora do território nacional não são localizadas em São Tomé e Príncipe e, como tal, não sujeitas.

Convém ter sempre presente a distinção entre operações sujeitas, não sujeitas e isentas, conceitos essenciais à boa compreensão da sistemática do Código do IVA. A incidência define operações sujeitas ou tributáveis (aptidão para serem objecto de tributação), pelo que qualquer operação que esteja fora da incidência do imposto será uma operação não sujeita e, como tal, sem qualquer outro desenvolvimento no Código do IVA.

Quando a operação é sujeita (tributável), ela pode depois ser considerada isenta ou não. Se for isenta, analisar-se-á se tal isenção é uma isenção simples (incompleta ou sem direito a dedução) ou, se pelo contrário, beneficia de uma isenção completa (total ou com direito a dedução do imposto suportado a montante). É uma operação tributável mas não tributada por ser isenta. Porém, se à operação sujeita não se aplicar qualquer isenção então a operação será objecto de efectiva tributação, ou seja tributável e tributada.

Exemplificando:

i) A empresa X, vende mercadorias a uma empresa, sediada em Angola, com obrigação de expedição ou transporte para o cliente.

Pelo artigo 9º n.º 1 a operação é sujeita a imposto em território nacional, mas não será tributada fruto da isenção constante do artigo 20º n.º 1 alínea a) “Estão isentas do imposto: a) As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.

ii) A empresa X, com sede na cidade de São Tomé, vende mercadorias a uma empresa, sediada na ilha do Príncipe, com obrigação de expedição ou transporte para o cliente.

A operação é sujeita em território nacional pelo artigo 9º n.º 1, sendo efectivamente tributada por não lhe estar consignada qualquer isenção.

iii) A empresa X, proprietária de bens em Cabo Verde, vende esses bens a um cliente em Cabo Verde.

Porque não há expedição ou transporte nem os bens são entregues (colocados à disposição) ao cliente em território nacional, não são aplicáveis nem o artigo 9º n.º 1 nem o artigo 9º n.º 3, pelo que a operação é uma transmissão de bens não sujeita a IVA em São Tomé e Príncipe .

2. Não obstante o disposto no número anterior, considera-se tributável em Território Nacional as transmissões feitas pelo importador, e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro.

Quando os bens venham de outro país e sejam transmitidos pelo importador, antes da importação, bem como eventuais transmissões subsequentes que ocorram antes da importação, a localização da transmissão (ou transmissões) ocorre no país da importação dos bens, ou seja em território nacional de São Tomé e Príncipe (artigo 9º nº 2).

Acautelam-se aqui as situações em que se transfere o direito de propriedade sobre bens provenientes do estrangeiro, mas que se encontram ainda em trânsito, não tendo dado efectiva entrada no território nacional. Por não se mostrar preenchido o requisito atrás apontado - que os bens se encontrem no território nacional -, tais transmissões seriam consideradas fora do campo da tributação. Depois, e nos termos gerais, somente se tributaria a operação de importação, no momento em que ocorresse, escapando ao imposto a margem de lucro do importador e as possíveis margens subsequentes em transmissões eventualmente verificadas antes da chegada dos bens a território nacional.

Respeitando, embora, o princípio da liberdade contratual, tornou-se, pois, necessário estabelecer uma disposição específica que afastasse as consequências descritas, determinando a sujeição a tributação (pela via da sua localização em território nacional), não apenas da importação dos bens, quando a mesma se venha a verificar, mas também de todas as transmissões efectuadas em momento anterior àquela operação.

Exemplificando:

O sujeito passivo A adquiriu nos Estados Unidos da América mercadorias no valor de 20 000.

Antes, porém, da sua entrada em território nacional vendeu-as ao sujeito passivo B por 25 000, o qual por sua vez as vendeu a C por 28 000.

De acordo com o exposto, e pressupondo, como acima referido, que as mercadorias são tributadas a uma taxa de 15%:

- A liquidaria a B IVA no montante de 3 750, que entregaria nos cofres do Estado;
- B liquidaria a C 4 200, e entregaria nos cofres do Estado, em resultado desta operação a quantia de 450 (4200 – 3 750);

- Quanto a C, ele suporta o IVA que lhe foi facturado por B, e bem assim o que lhe vai ser liquidado pela Direcção Geral das Alfândegas, aquando do levantamento das mercadorias, por hipótese no montante de 3 000. Todavia, porque se trata de um sujeito passivo que efectuou aquelas operações no âmbito da sua actividade sujeita a normal tributação, C poderá deduzir o imposto que lhe foi liquidado por B no período fiscal em que a factura foi recebida, e também o imposto que lhe foi liquidado pela DGA no período fiscal em que pagou o imposto junto da DI.

Ou seja, poderão existir consequências de carácter financeiro decorrentes da disciplina em análise, designadamente na esfera do sujeito passivo C, mas não advirão sobrecargas em termos de imposto suportado a final. Elas apenas se verificarão caso C seja um consumidor final ou, se sujeito passivo, exercer actividade com prática de operações que não lhe possibilitem o integral direito a dedução do imposto suportado.

4. No caso do fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de electricidade, considera-se que a localização da operação é o local de recepção do gás natural ou da electricidade.

Se se estiver perante transmissões de gás através do sistema de distribuição de gás natural, ou de electricidade, ambos considerados bens corpóreos segundo o artigo 5º n.º 2 (e também do artigo 1º n.º 1 alínea a)), a localização ocorre no local de recepção do gás natural ou da electricidade que, em geral, será o local onde o adquirente está estabelecido, quer o adquirente seja um sujeito passivo revendedor desses bens, quer o adquirente seja o utilizador e consumidor efectivo desses bens. Assim estabelece o n.º 4 do artigo 9º.

3.2. A localização das prestações de serviços- artigo 10º

A localização das prestações de serviços, de que trata o artigo 10º, resulta bem mais complexa, atenta a não materialidade e diversidade das formas de execução.

O artigo 10º possui uma regra geral no seu nº 1 e regras especiais (excepções à regra geral no nº2 do mesmo artigo).

Por razões de simplificação e comodidade de apresentação, explicação e apreensão, começaremos por expor as regras especiais, deixando para o final, e com aplicação residual mas mais abrangente, a regra geral.

I – Regras especiais (nº 2 do artigo 10.º) – tributação no local de utilização ou consumo, qualquer que seja o prestador e qualquer que seja o utilizador do serviço.

- a) Serviços relacionados com imóveis;
- b) Trabalhos executados sobre bens móveis corpóreos;
- c) Serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares similares bem como a respectiva organização;
- d) Serviços de alojamento em hotéis e similares e serviços de restauração;
- e) Serviços de transporte de bens e pessoas;
- f) Locação de veículos automóveis ou barcos de recreio;

a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel situado no Território Nacional, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários.

Inclui para além dos habituais serviços (construtores, empreiteiros, engenheiros, arquitectos, etc.) também aqueles que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução dos trabalhos imobiliários (v.g. empresas de fiscalização de obras) e as de peritos e agentes imobiliários .

Ou seja, estão aqui pois englobados os serviços de agentes e técnicos especialistas imobiliários que prestem nomeadamente serviços de avaliação de bens imóveis, serviços de intermediação na compra, na venda ou na locação de imóveis, bem como fornecimento de alojamento no sector hoteleiro ou sectores com funções similares, concessão de direitos de utilização de um imóvel – arrendamentos comerciais, industriais, agrícolas ou para habitação –, direitos de

acesso a vias de comunicação e obras de engenharia, cessões ou concessões de direitos de caça ou de pesca sobre uma determinada parte de um território, e ainda as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários (serviços de arquitectos que consistam na concepção de serviços imobiliários desde a fase de apresentação de candidatura ou a sua elaboração quando o projecto for seleccionado, incluindo os subsequentes à construção como são os dos géometras, gabinetes de estudos relativos a projectos imobiliários).

Também aqui deverão ser englobados, os serviços que tenham uma ligação suficientemente forte com um imóvel. Para este efeito os serviços que visem modificar física ou juridicamente um bem imóvel e apresentam uma ligação suficientemente forte com o imóvel a que respeitam – v.g. trabalhos de construção, de demolição, de reparação, de renovação, de melhoramento, de transformação, de arranjo em imóvel construído ou não (como o arranjo de jardins ou de pavimentação de terrenos), ou realização de actos ou contratos pelos quais os direitos reais ou pessoais são modificados (actos translativos da propriedade, celebração de arrendamentos).

Quanto à prestação de serviços de alojamento eles abrangem o prestado em hotéis ou em sectores com funções similares, como os aparthotéis, pensões, moradias turísticas, campos de férias ou os terrenos destinados a campismo.

Em todos estes serviços da alínea a) e d) a regra nestes serviços é a de que a tributação ocorra em São Tomé e Príncipe apenas se aqui estiver situado o imóvel – n.º 2 alínea a) e alínea d) -, entendendo-se, a contrario, que não haverá sujeição a imposto por falta de localização se o imóvel estiver situado fora do território nacional -. Os serviços de alojamento também seguem a mesma regra uma vez que para terem lugar em território nacional exigem que nele se situe o imóvel onde são prestados.

Isto significa que, segundo a alínea a):

- Se o imóvel estiver situado fora do território nacional, os prestadores nacionais dos serviços (nos termos descritos) não praticam, para efeitos do IVA, operações tributáveis em território nacional, devendo na factura que emitam e para efeitos da disciplina dos artigos 12º e 29º do CIVA, indicar como motivo justificativo da não liquidação de imposto o artigo 10.º n.º 2 alínea a) ou alínea b), conforme o caso.

Serve de exemplo o caso em que um arquitecto são-tomense faça um projecto de arquitectura para um imóvel a construir na Guiné-Bissau. A operação não está sujeita a IVA em São Tomé e Príncipe .

- Se o imóvel estiver situado no território nacional, os prestadores nacionais ou não nacionais dos serviços prestados (nos termos descritos) praticam operações tributáveis em território nacional, devendo ganhar no último caso a qualificação de sujeitos passivos nacionais (alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA).

Sendo o prestador não nacional e não residente, e sujeito passivo pela prática da operação, a nomeação de representante é então obrigatória, face ao artigo 30.º .

Nos serviços da alínea d) para além do alojamento, também os serviços de restauração que tenham lugar em território nacional são aqui localizados. Trata-se do fornecimento de alimentação preparada ou não e/ou de bebidas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços conexos suficientes para permitir um consumo imediato no local.

São abrangidos os estabelecimentos especializados na restauração e/ou consumo de bebidas (restaurantes tradicionais, restauração rápida, cafetarias, bares, cafés; etc.) assim como a exploração de qualquer outro espaço dedicado ao consumo situado, por exemplo, em estabelecimentos de espectáculos (teatros, cabarés, complexos ou salas de cinema, etc.), museus, recintos desportivos, centros comerciais, estações de serviços, discotecas.

Contrariamente, não constituem, neste contexto, vendas a consumir no local, escapando pois ao conceito de restauração, as operações seguintes:

- A entrega de alimentação preparada ou não e/ou bebidas, qualificada de “vendas para levar”;

- De forma geral, as operações de preparação, bem como as de transporte e venda de alimentação preparada ou não, e/ou de bebidas sem qualquer outro serviço conexo (por exemplo a venda de refeições por um fornecedor de mantimentos acompanhada da colocação à disposição de material).

As operações que não respondem a esta definição de vendas a consumir no local constituem vendas para levar cujas regras aplicáveis em sede de IVA são as que se aplicam às transmissões de bens.

b) Trabalhos executados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente no Território Nacional

Englobam-se aqui operações muito diversificadas e de que são exemplos os serviços de reparação de bens móveis corpóreos ou serviços de controlo de qualidade.

Estes serviços estão sujeitos a tributação em São Tomé desde que aqui sejam total ou essencialmente executados. Ou seja, se forem assim executados no território nacional, haverá sujeição em São Tomé e Príncipe – alínea b) do artigo 10^a do artigo 6^o; se forem executados fora do território nacional, não haverá sujeição em São Tomé e Príncipe, mesmo artigo e alínea a contrario.

Exemplo:

Qualquer que seja o adquirente do serviço, se o prestador for um residente em território nacional, o serviço será aqui tributado, com factura em que o IVA é liquidado nos termos gerais.

(i) Se uma máquina vem do exterior para ser reparada em São Tomé e Príncipe, o serviço de reparação é localizado em território nacional, sujeito e tributado à taxa de 15%, quer o dono da máquina reparada seja um sujeito passivo ou um consumidor final, nacionais ou não nacionais.

Se o prestador for um sujeito passivo nacional será ele a liquidar o imposto, nas condições gerais.

Se o prestador for um não residente, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, ele faz um operação tributável localizada em

território nacional, porque aqui localizada, devendo qualificar-se como sujeito passivo (ver as considerações a propósito dos não residentes que aqui realizem uma só operação tributável deixadas a propósito do artigo 3º). O artigo 30º n.º 2 exige que ele nomeie representante munido de poderes bastantes em território nacional.

Para serviços desta natureza relativos a barcos e aeronaves, de determinados tipos, está prevista uma isenção no artigo 20º que será aí analisada.

ii) Se uma máquina de um proprietário, sujeito passivo são-tomense, for para Cabo Verde para aí ser reparada por uma empresa especializada, a reparação será sujeita a imposto em Cabo Verde .

O problema que aqui se põe é o seguinte:

- a saída da máquina não é tributada porque é “equiparada” a exportação (temporária) uma vez que sai do território nacional;

- a entrada da máquina não poderá deixar de ser tributada como importação, mas deve sê-lo apenas pelo valor da reparação efectuada e não pelo valor total do bem.

c) Prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no Território Nacional.

Trata-se das prestações que são efectuadas em razão de acontecimentos pontuais de natureza cultural, artística (concertos, espectáculos, exposições), desportiva (competições, jogos, encontros desportivos), científica (colóquios, congressos) e feiras, abrangendo o direito de acesso a tais eventos (quando recebido), ou a montante, as prestações de serviços realizadas para a respectiva organização.

São ainda englobadas as prestações acessórias, ou seja, aquelas que sem constituírem, elas próprias, serviços da natureza dos descritos, se apresentam,

contudo, como condição necessária para a sua realização , isto é aquelas cujo custo entra no preço da prestação global paga pelo utilizador final.

Incluem ainda serviços de vigilância e limpeza que aí sejam prestados.

São qualificados como organizadores de tais actividades as pessoas (e só essas) as que assumem efectivamente a responsabilidade de organizar actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, de divertimento e similares .

Aqui, e mais uma vez, o que determina a localização/sujeição é o lugar de execução dos serviços, a significar:

- Não serão tributáveis se não tiverem lugar (forem materialmente executadas) no território nacional;

- Serão tributáveis se tiverem lugar (forem materialmente executadas) em território nacional.

e) Prestações de serviços de transporte de bens e pessoas, quando o início do transporte teve lugar em Território Nacional

A regra é a de que a tributação ocorra em São Tomé quando o início do transporte tiver lugar em território nacional.

Esta localização deve ser vista, porém, complementada pela disciplina que consta do artigo 20º nº 1 alínea g) segundo a qual beneficia de isenção o transporte de pessoas, carga ou correio provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como entre as ilhas que integram o território nacional.

Ou seja, todos os transportes de bens e pessoas com início e fim numa das ilhas de São Tomé Príncipe são sujeitos a imposto e efectivamente tributados. Todavia, se forem efectuados entre as ilhas, então embora sujeitos face a esta alínea do artigo 10º, beneficiarão da isenção constante do artigo 20ºnº 1 alínea g).

Também os transportes de pessoas e de carga com destino ao estrangeiro estarão isentos nos termos do mesmo número e alínea do artigo 20º.

Saliente-se que a isenção, que também se aplica aos transportes de pessoas e carga provenientes do estrangeiro se aplica apenas a esse transporte e não aos transportes que, depois, tenham início e fim no território nacional, excepção feita àqueles que o sejam entre as ilhas do território nacional.

Exemplo:

Um turista viaja de Lisboa para São Tomé, transporte aéreo que está isento. Todavia, se depois quiser viajar para São João dos Angolares, esse transporte interno será normalmente tributado.

Se, em vez de ir para São João dos Angolares, quiser ir para a Ilha do Príncipe, também esse transporte beneficiará de isenção.

f) Locação de veículos automóveis ou barcos de recreio, quando os mesmos sejam colocados à disposição do destinatário em Território Nacional.

Todas as locações, qualquer que seja a respectiva duração, de automóveis e de barcos de recreio, têm como regra que a sujeição ocorra no local onde esses meios de transporte sejam colocados à disposição do destinatário do serviço, o que implicará que:

- Quando esse local se situe fora do território nacional a operação não está sujeita a tributação;
- Quando esse local se situe no território nacional a operação será tributável em São Tomé e Príncipe.

O conceito de “efectiva colocação à disposição do destinatário”, como aquele onde o meio de transporte se encontra no momento em que o destinatário ou tomador do serviço toma efectiva e fisicamente posse do mesmo. A simples

posse jurídica do meio de transporte (assinatura do contrato, entrega das chaves) não é suficiente para caracterizar a colocação á disposição.

Finalmente, nas restantes situações aplicar-se-á a regra geral. A regra geral distingue dois tipos de situações:

I – as prestações de serviços em que o prestador é um sujeito passivo e o adquirente é também um sujeito passivo;

II – as prestações de serviços em que o prestador é um sujeito passivo e o adquirente é um não sujeito passivo.

São as alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 10º:

1. Considera-se que a localização da prestação de serviços é:

a) Quando o adquirente é um sujeito passivo do imposto, nos termos do artigo 3.º, o local onde o adquirente tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são adquiridos ou, na ausência dessa mesma sede ou de estabelecimento estável, o local onde tem domicílio ou residência habitual;

b) Quando o adquirente não é um sujeito passivo do imposto, nos termos do artigo 3.º, o local onde o prestador dos serviços tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na ausência dessa mesma sede ou de estabelecimento estável, o local onde tem domicílio ou residência habitual

I – Prestações de serviços em que o prestador é um sujeito passivo e o adquirente é também um sujeito passivo.

São geralmente conhecidas por prestações de serviços do tipo B2B (*business to business*), ou seja de sujeitos passivos (operadores económicos) a sujeitos passivos (operadores económicos). O prestador do serviço é um sujeito passivo e o adquirente do serviço é, ele também, um sujeito passivo.

A regra é que estes serviços sejam tributados no país onde o adquirente do serviço estiver estabelecido, com sede, estabelecimento estável, ou na sua falta o domicilio ou residência habitual, lembrando aqui o conceito de estabelecimento estável fornecido pelo artigo 1º nº 1 d), a saber “ qualquer

estabelecimento, diferente da sede da actividade económica, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que exerçam actividades de produção, de comércio ou de serviços” .

A disciplina localiza os serviços:

- Em São Tomé e Príncipe, se o adquirente do serviços além de ser sujeito passivo, nos termos do artigo 3.º, em território nacional, aqui possua a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento “estável” por necessidades dos quais os serviços são adquiridos, ou na falta daqueles, o seu domicílio ou residência habitual (sem esquecer que uma qualquer estrutura que adquira serviços pode ser considerada estabelecimento estável em função da sua capacidade para utilizar os serviços que lhe são prestados, capacidade esta que deve ser avaliada caso a caso) ;

- Fora de São Tomé e Príncipe (a significar não sujeição ao IVA são-tomense) quando o adquirente do serviço, seja um sujeito passivo, a actuar nessa qualidade, noutro país.

Assim:

- Se o prestador for um sujeito passivo nacional e o adquirente também um sujeito passivo nacional, o prestador liquida e o adquirente suporta e deduzirá de acordo com as regras gerais de dedução do imposto suportado;

- Se o prestador for um sujeito passivo nacional e o adquirente um sujeito passivo noutro país, não haverá tributação em São Tomé e Príncipe. Sendo o adquirente um sujeito passivo de outro país, em princípio haverá tributação nesse país segundo as regras aí aplicáveis. Deve a DI disciplinar quando e como deve o adquirente provar que é sujeito passivo noutro país;

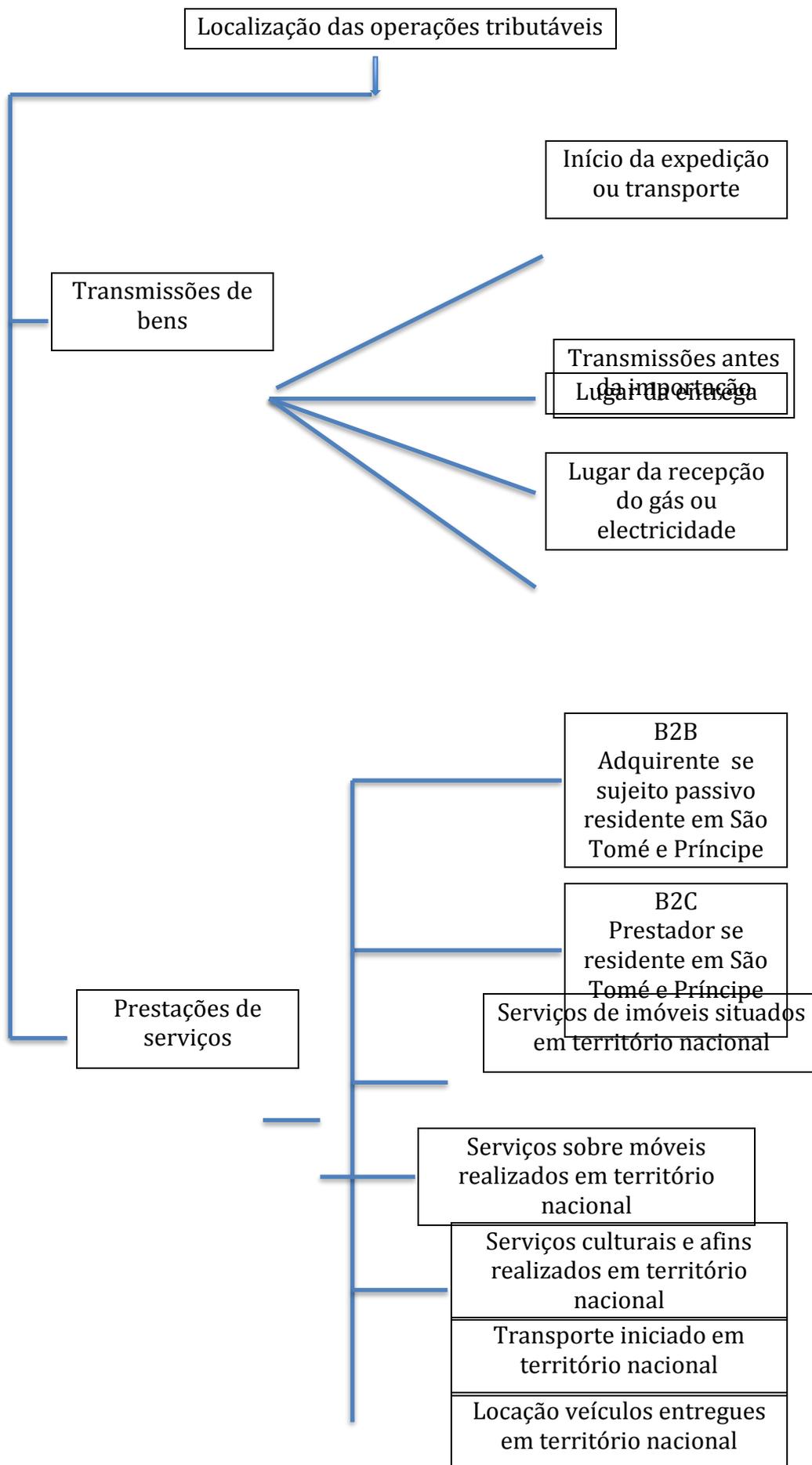
- Se o prestador for um sujeito passivo de outro país e o adquirente for um sujeito passivo nacional, será este adquirente nacional que deverá liquidar o imposto, sem prejuízo da subsequente dedução. De facto, sendo os adquirentes já sujeitos passivos por força da sua actividade a jusante (nas vendas de bens e prestações de serviços que efectuem) nos termos definidos no artigo 3º, tornar-se-ão, neste caso, também sujeitos passivos do imposto por operações a montante – a aquisição dos serviços –, cabendo-lhes pois a obrigação de liquidar

o imposto que se mostre devido na aquisição, sem prejuízo da sua posterior dedutibilidade de acordo com as regras gerais. São as chamadas situações de “inversão do sujeito passivo” ou “*reverse charge*”. A situação está prevista no artigo 3º n.º 1 alínea c), já comentada.

II – Prestações de serviços em que o prestador é um sujeito passivo de IVA em São Tomé e Príncipe e o adquirente é um não sujeito passivo de IVA.

Nestas prestações de serviços – B2C (*business to consumer*) , a tributação ocorre no território onde estiver estabelecido o prestador do serviço:

- Se o prestador for nacional e o adquirente nacional, o prestador liquida e o adquirente suporta e não deduz, uma vez que é um não sujeito passivo;
- Se o prestador for um sujeito passivo nacional e o adquirente um não sujeito passivo de outro país, haverá tributação em São Tomé e Príncipe. O adquirente suportará no serviço adquirido o IVA são-tomense;
- Se o prestador for um sujeito passivo de outro país e o adquirente for um não sujeito passivo nacional, o serviço adquirido virá com IVA liquidado pelo prestador à taxa em vigor no respectivo país.



4 . O facto gerador e a exigibilidade do imposto – artigos 11º e 12º

Entende-se por facto gerador do imposto, ou facto tributário, o momento em que ocorrem os pressupostos de facto da tributação, tal como se encontram legalmente definidos.

Exigibilidade será o momento a partir do qual o fisco pode fazer valer o seu crédito tributário sobre o sujeito passivo.

Pagamento será o momento em que efectivamente é exigida a satisfação desse crédito e será qualificado como a obrigação principal do imposto. Dele trataremos adiante a quando da análise do artigo 28º.

Em princípio, o facto gerador e a exigibilidade do imposto coincidem.

Dada, porém, a especificidade das diferentes operações sujeitas a tributação - transmissão de bens, prestações de serviços e importações, foram estabelecidas regras próprias para cada uma delas.

No geral, o artigo 11º do CIVA, estabelece que o imposto é devido e se torna exigível:

- a) na transmissão de bens, no momento em que os bens forem colocados à disposição do adquirente;*
- b) nas prestações de serviços, no momento da sua realização;*
- c) nas importações, no momento estabelecido pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, quer sejam ou não devidos esses direitos.*

Estas regras materializam considerações já feitas neste Manual.

Em complemento a estas regras gerais, existem disposições especiais para situações particulares, que constam do n.º 2 do artigo 11º.

2. Na transmissão de bens, considera-se que os bens são colocados à disposição do adquirente:

- a) Se esta implicar transporte efectuado pelo fornecedor ou por terceiros, no momento em que se inicia o transporte;*

b) Se esta implicar obrigação de instalação ou montagem, por parte do fornecedor, no momento em que essa instalação ou montagem estiver concluída.

Assim e para efeitos da alínea a) deste nº 2 considera-se que os bens são colocados à disposição do adquirente:

- se houver transporte pelo fornecedor ou por terceiros, no momento em que se inicia o transporte;

- se a transmissão de bens implicar obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor, entende-se que o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrerão no momento em que a instalação ou montagem estiver concluída.

Compreende-se que a relevância seja dada à obra como um todo e não às partes intermédias que a compõem, na medida em que a sua aceitação por parte do adquirente dependerá do adequado funcionamento da obra instalada ou montada. Assim, só se considerará que os bens vendidos com obrigação de instalação ou montagem pelo fornecedor são postos à disposição do adquirente, no momento em que o fornecedor concluir a instalação ou montagem, só então ocorrendo o facto gerador e a exigibilidade.

3. Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que deem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são colocados à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante.

Trata-se dos casos em que a transmissão de bens ou a prestação de serviços tiverem carácter continuado, com pagamentos sucessivos (contratos de trato sucessivo), entendendo-se que o facto gerador e a exigibilidade do imposto se verificam no fim do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante .

Exemplos de prestações de serviços de carácter continuado podem ser encontrados nos serviços de manutenção de equipamentos, serviços telefónicos,

serviço de TV Cabo, serviços de limpeza, jardinagem e vigilância, rendas dos contratos de leasing, etc.

Quanto a transmissões de bens de carácter continuado temos exemplos no fornecimento de água, de energia eléctrica, de gás canalizado, etc.

4. Nas transmissões de bens e prestações de serviços referidos, respectivamente, na alínea e) e g) do n.º 3 do artigo 5.º e na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, o imposto é devido e exigível no momento em que as afectações de bens ou as prestações de serviços nelas previstas tiverem lugar.

São os casos de afectação permanente de bens empresariais a uso próprio do de titular, do pessoal, ou, em geral, a fins alheios à actividade da empresa, incluindo a sua transmissão gratuita, ou ainda de transferência de bens de um sector tributado para um sector isento, ou ainda de afectação a uso da empresa dos bens referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 22º adquiridos para activo permutável, entendendo-se que o imposto é devido e exigível no momento em que tiverem lugar as referidas afectações. Idêntica disciplina é aplicável no domínio das prestações de serviços, sempre que haja utilização temporária de bens da empresa em fins alheios à actividade por ela exercida. Esta disciplina encontra-se prevista no n.º 4 do artigo 11º.

4. Nas transmissões de bens referidas na alínea d) do n.º 3 do artigo 5º, o imposto é devido e exigível no termo do prazo aí referido.

7. Nas transmissões de bens entre comitente e comissário, referidas na alínea c) do n.º 3 do artigo 5º, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente.

Na transmissão de bens entre comitente e comissário, ou entre consignante e consignatário, o facto gerador e a exigibilidade ocorrem no momento em que o comissário ou o consignatário colocarem os bens à disposição do adquirente, como resulta do artigo 11º n.º 7. Valem aqui as explicações deixadas a propósito do artigo 5º n.º 3 alínea c).

Para o contrato de consignação, e em decorrência do estabelecido na alínea d) do n.º 3 do artigo 5º, o facto gerador e exigibilidade do imposto exigível no fim do prazo de um ano após o envio das mercadorias pelo consignante ao consignatário, se este, em tal prazo, as não vender nem devolver, conforme explicita o n.º 5 do artigo 11º,

Valem aqui, também, as anotações feitas no artigo 5º a este propósito.

6. Nas importações de bens referidas no artigo 8.º, o imposto é devido e exigível no momento em que os bens sejam removidos dos regimes aduaneiros especiais para utilização ou para consumo final.

Não se justificam aqui considerações adicionais às deixadas a propósito do artigo 8º.

A complementar esta disciplina, de um posto de vista mais pragmático, há que atender às regras constantes do artigo 12º, cuja epígrafe é “Facturas”.

Ou seja, não obstante os princípios acima enunciados, e porque este é um imposto em que a factura ou documento equivalente desempenham um papel fundamental, estabeleceram-se regras de cunho mais pragmático no artigo 12º.

Artigo 12.º

Facturas

1. Sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível no momento da sua emissão.

2. Nos casos previstos no n.º 1, a falta de emissão de factura até à data limite para a sua emissão, nos termos do n.º 1 do artigo 34.º, torna o imposto exigível nessa mesma data.

Sempre que a operação tributável dê lugar à emissão daqueles documentos (e esta é sempre uma obrigatoriedade para operações realizadas entre sujeitos passivos), a exigibilidade do imposto deixará de ser coincidente com o facto gerador, sendo diferida para a data da emissão da factura, desde que emitida no prazo legal (cinco dias úteis após a ocorrência do facto gerador segundo o artigo

34º nº 1) . Se o prazo não for respeitado, a exigibilidade do imposto verificar-se-á no fim daquele prazo.

Exemplificando:

O sujeito passivo A vendeu ao sujeito passivo B, em 15 de Janeiro, mercadorias, a crédito, no valor de 1 000 . Admitindo que o prazo para a emissão de factura expira em 23 de Janeiro, teríamos:

- se A emitir a factura entre 15 de Janeiro e 23 de Janeiro, inclusive, a data da emissão da factura será a data da exigibilidade do imposto;
- se A não emitir a factura, ou se a emitir depois de 23 de Janeiro, a exigibilidade do imposto ocorrerá em 23 de Janeiro, sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela infracção cometida.

Em matéria de exigibilidade do imposto, outras situações foram igualmente prevenidas no n.º 3. Assim acontece:

a) Quando a transmissão de bens ou a prestação de serviços der lugar ao pagamento, ainda que parcial, em momento anterior ao da emissão da factura, o imposto torna-se exigível no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.

Trata-se do pagamento total ou parcial de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços, depois do facto gerador (sem este não pode haver exigibilidade), mas em data anterior à emissão da factura ou documento equivalente. No exemplo supra era o que aconteceria se o adquirente pagasse uma parte ou o todo o preço a 20 de Janeiro, data em que ainda decorria o prazo para emissão da factura e a mesma não havia ainda sido emitida. Segundo a disciplina da alínea a) do nº 2 do artigo 12º, haverá exigibilidade no dia 20 pelo montante pago/recebido, devendo ser emitido o correspondente documento de suporte . Depois, a 23 de Janeiro, e no caso de ainda haver valor a pagar (o pagamento feito a 20 de Janeiro foi apenas parcial), será emitida factura pelo

valor restante e liquidado o correspondente imposto, de preferência fazendo menção ao documento emitido no dia 20 de Janeiro.

b) Quando a prestação de serviços der lugar à auto-liquidação do imposto por parte do adquirente, nos termos do artigo 10.º, o imposto torna-se exigível no momento em que os serviços são prestados.

Deveria estar contemplada a exigibilidade, no artigo 12º, das situações de pagamento total ou parcial precedendo a própria transmissão do bem ou prestação do serviço – esta situação não está prevista e deveria sê-lo.

Se não é obrigatória (embora aconselhável) para as transmissões de bens, é indispensável para os serviços que são pagos antes da respectiva execução (exemplos, cinemas, teatros, viagens de avião, etc). Na aquisição de um bilhete de cinema, não há facto gerador porque este só ocorre com a realização do serviço, mas o pagamento é feito previamente, e deve de conformidade haver pagamento do imposto.

A diferença entre esta situação e a prevista na alínea a) do nº 3, é que, na primeira a importância é recebida depois da realização da operação mas antes que tenha expirado o prazo legal para a emissão da factura, enquanto na segunda o pagamento tem lugar em momento anterior à realização da própria operação, ou seja, estamos perante um pagamento antecipado, sem que tenha ocorrido facto gerador, i.e. sem ter nascido o facto tributário. Em qualquer uma delas, no entanto, a exigibilidade ocorrerá no momento do recebimento por parte do fornecedor, o qual deverá liquidar imposto em medida correspondente à importância recebida. Aquando da emissão da factura ou documento equivalente efectuar-se-á a correspondente compensação.

Deve ser ponderado se se quer a norma para pagamentos antecipados de bens e de serviços ou apenas de serviços.

Exemplificando:

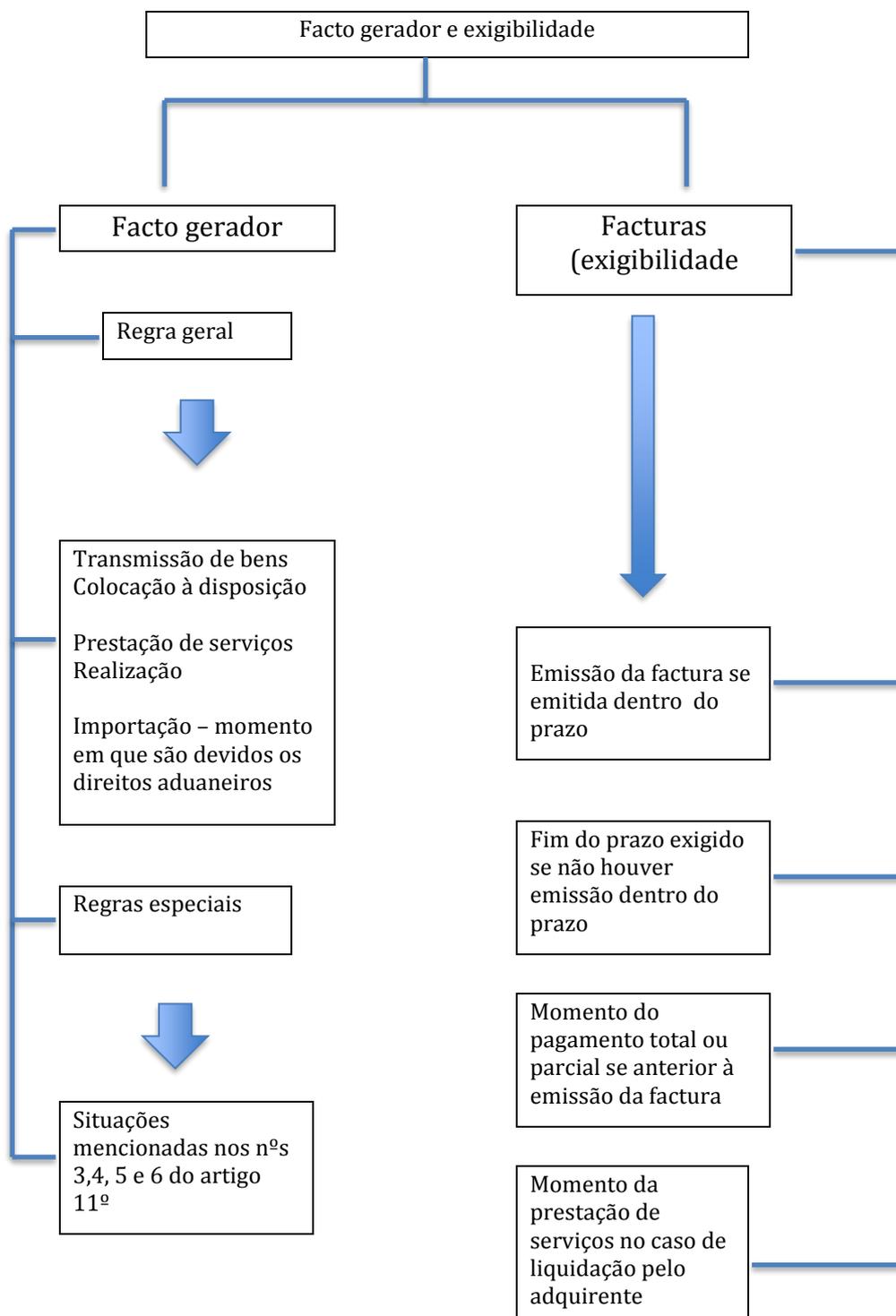
A vendeu a B, em 10 de Fevereiro, mercadorias, a crédito, no valor de 1 000 . Antes da emissão da factura, processada em 18 de Fevereiro, último dia do prazo legal, B pagou a A em 12 de Fevereiro 400 .

A será, então, obrigado a emitir o adequado documento de quitação, em 12 de Fevereiro, no qual liquidará IVA na importância de 60 (400 x 15%), liquidando os restantes 90, em 18 de Fevereiro, data em que procedeu à emissão da factura relativa à transacção efectuada.

Admitamos agora que A acordou com B, em 20 de Março, que lhe enviaria, em 10 de Maio, bens no valor de 5 000, que entretanto iria produzir. Recebeu logo naquele momento 2 000 por conta da futura entrega, eventualmente para aquisição das respectivas matérias primas.

Embora não exista ainda facto gerador, porque os bens não foram colocados à disposição de B, exige-se, não obstante, que A, em documento que para o efeito emitirá, liquide IVA no valor de 300 (2 000 x 15%), e que será devidamente compensado na factura que emitirá a partir de 10 de Maio, pela efectiva transmissão nessa data ocorrida.

Convém sublinhar finalmente, que a exigibilidade não deve ser confundida com pagamento. Enquanto que aquela fixa o momento a partir do qual, o Estado pode, querendo exigir o imposto, este é o momento em que ele é efectivamente exigido.



5. O Valor Tributável - artigos 13º, 14º e 15º

O valor tributável é o valor sobre o qual o sujeito passivo deve aplicar a taxa, de forma a liquidar o IVA devido em cada operação tributável que efetua, salvo no caso de operações isentas ou não sujeitas a IVA, em que sobre este valor não irá incidir qualquer taxa, o que não invalida que o mesmo seja corretamente determinado e mencionado nas faturas ou documentos equivalentes a emitir.

Note-se, no entanto, que o conceito de valor tributável, num sistema de IVA baseado no método do crédito de imposto, não tem o significado que normalmente lhe é atribuído em sede de outros impostos, uma vez que o imposto devido não resulta diretamente da aplicação da taxa a este valor (esta operação proporciona sim o valor do imposto a suportar pelo cliente em cada transação), mas da diferença entre o resultado dessa operação, relativamente à totalidade das vendas de bens e serviços num determinado período, e o montante do imposto suportado (dedutível) nas aquisições de bens e serviços nesse mesmo período.

5.1. Valor tributável nas operações internas - artigo 13º

Artigo 13.º

Operações internas

1. Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

O valor tributável nas operações internas será, em geral, fornecido pelo preço pago ou a pagar pelo adquirente, pelo destinatário ou por um terceiro. Entende-se que assim será, quando aquele preço traduza na realidade um valor que possa ser considerado como contraprestação da operação, ou seja que existe equilíbrio entre o valor do bem transmitido ou do serviço prestado, e o montante que em consequência irá ser recebido. É este o conteúdo do artigo 13º nº 1 do CIVA.

Porque se pretende tributar o valor real do consumo ou despesa, complementa o artigo 13º, no seu nº 5, esta noção genérica constante do nº1, no sentido de incluir ou retirar daquele valor algumas importâncias .

5. O valor tributável referido nos números anteriores inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto. São, contudo, excluídos daquele valor os descontos, abatimentos ou bónus concedidos.

Devem aqui ser incluídas as despesas acessórias normalmente relacionadas com as transmissões de bens ou prestações de serviços, designadamente comissões, embalagens, transportes, seguros e publicidade efectuada por conta do cliente, uma vez que fazem parte da contraprestação,

Assim o apuramento do quantitativo que irá servir de base à liquidação do imposto, resultará da adição ao valor da contraprestação dos seguintes valores:

- impostos, direitos, taxas e outras imposições (entenda-se, que tenham a ver com o consumo ou despesa), excepção feita ao próprio imposto sobre o valor acrescentado. Exemplo típico é o dos impostos especiais de consumo (v.g. bebidas alcoólicas), que por força desta disposição devem ser acrescidos ao valor dos bens propriamente dito para encontrar a base de tributação em IVA;

sendo dele excluídos estes outros:

- os descontos, abatimentos e bónus concedidos, entenda-se, que sejam efectuados na factura.

Se o desconto for efectuado posteriormente aplicar-se-á o disposto no artigo 43º, cuja disciplina, é materializada numa redução do valor tributável. Para lá se remete.

Para além desta regra geral, e como se disse, existem disposições particulares relativas à determinação do valor tributável em situações específicas, seja porque se tratar de operações às quais não corresponde nenhuma

contraprestação, seja porque a sua especificidade exige uma regulamentação própria.

Cabem no primeiro tipo, as operações assimiladas a transmissões de bens e a prestação de serviços, pelo n.º 3 do art.º 5º e pelo n.ºs 2, do artigo 6º, respectivamente.

Para o caso da assimilação a transmissão da não devolução de mercadorias enviadas à consignação e não transaccionadas nem devolvidas no prazo de um ano, o artigo 13º n.º 2 estabelece:

Para as operações referidas na alínea d) do n.º 3 do artigo 3º do artigo 5º, o valor constante da factura a emitir nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29º.

Ora, a alínea b) do n.º 1 do artigo 29º limita-se a dizer: b) Emitir factura, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, nos termos dos artigos 34.º a 36.º ainda que não solicitado pelo adquirente. Embora os artigos 34º a 36º não estabeleçam qualquer obrigação de facturação específica deve aí considerar-se incluída essa facturação.

Para as operações referidas nas alíneas e) e g) do n.º 3 do artigo 5.º, o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.

No tocante às operações a que chamamos autoconsumo externo de bens (art.º 5.º n.º 3 alínea e)), o valor tributável será o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou na sua falta, o respectivo preço de custo. É importante frisar que tanto o preço de aquisição como o preço de custo não são valores históricos, devendo antes ser determinados com referência ao momento de realização das operações. Tratando-se de bens de investimento tal significará a necessidade de ter em conta, por um lado, a depreciação sofrida pela sua utilização (amortizações ou reintegrações), e por outro os coeficientes de correcção monetária (caso tenham decorrido dois ou mais anos entre a data de aquisição ou de produção do bem e a realização das operações em análise).

Idêntica disciplina será aplicável à afectação de bens de um sector que deu direito a dedução a um isento que não confere tal direito, e bem assim aos bens da alínea a) do artigo 22º que, por pertencerem ao activo permutável (adquiridos para venda ou outras operações tributáveis) sejam depois afectos á utilização dentro da própria empresa passando a integrar o activo imobilizado.

Para as operações referidas na alínea f) do nº 3 do artigo 5º, o valor de reavaliação dos bens. A falta de definição deste conceito remeterá ainda para o valor analisado na alínea anterior.

Para as operações referidas nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 6º, o valor normal dos serviços

No que respeita à assimilação efectuada no domínio das prestações de serviços pelas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 6º - utilização de bens da empresa em fins não empresariais e prestações de serviços gratuitas -, a determinação do valor tributável tomará como base o valor normal dos serviços, segundo a definição deste que consta do artigo 1º alínea m) : o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão, o adquirente ou destinatário, no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços, teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente, com equivalente posição de mercado, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos. Este montante inclui, sempre que sejam aplicáveis, impostos especiais sobre o consumo, direitos, taxas e outras imposições cobrados, com excepção do próprio imposto. Na ausência de uma operação tributável comparável, o valor de mercado é o montante estabelecido pela Direcção dos Impostos, com base no mais apropriado de entre os reconhecidos métodos internacionais, podendo o sujeito passivo tomar parte na determinação do valor ou indicar um seu representante.

Para as transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, efectuadas por sujeitos passivos do imposto que hajam adquirido de um não sujeito passivo, tais bens para revenda, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, salvo opção expressa pela aplicação do disposto no nº 1.

Convém ter em devida atenção que não tratamos aqui das vendas de bens usados pelas empresas, que são tributadas pelo valor da contraprestação, nos termos gerais mas apenas do que acontece com os comerciantes de bens em segunda mão (a que se juntam os objectos de arte, de colecção e antiguidades), sujeitos passivos que fazem desse tipo de vendas a sua actividade.

Este regime abreviadamente designado de “regime de bens em segunda mão” justifica um diploma autónomo que o discipline nas várias vertentes que comporta. Há que não esquecer que nele, o IVA deixa de funcionar pelo método indirecto substractivo ou de crédito de imposto, explicado na Parte I deste Manual, e passa a funcionar pelo método directo substractivo, de dedução base de base ou método da margem.

Para entender a razão de ser deste regime, e a sua mecânica, vejamos um exemplo elucidativo:

Suponha-se um bem vendido por 115 ao consumidor final, em que 100 são preço líquido e 15 o respectivo imposto resultante da aplicação da taxa de 15% ao preço.

Se este mesmo bem, num curto espaço de tempo, ou seja sem se ter depreciado nem desvalorizado, for vendido pelo seu proprietário (consumidor final), e pelo mesmo preço que lhe custou, a um operador económico (negociante de bens em segunda mão), o qual o adquire para revenda, teremos:

Preço de compra 115

(admitindo que o particular o vende pelo exacto valor por que o havia adquirido = Preço de venda do consumidor final)

Margem do comerciante 85

Preço de venda a praticar = 115+ 85 = 200

Perante a inexistência de qualquer regime especial, o negociante de bens em segunda mão tributaria o preço de venda de 200 à taxa correspondente, ou seja

e por hipótese, 15%, apurando pois uma carga fiscal de 30, num preço total de 230.

Se todavia, o bem não tivesse sido adquirido a um consumidor final, i.e. na ausência de passagem «intermédia» do bem pelo consumo final, ou seja, em condições normais, teríamos:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Preço de compra | $100+15= 115$ |
| Margem pretendida | 85 |
| Preço de venda a praticar | $100+85= 185,$ |

já que o imposto suportado na compra (15) seria dedutível, não assumindo pois a natureza de custo. Neste caso, o valor do imposto devido pelo operador seria:

| | |
|---------------------------|---------------------------|
| IVA liquidado | $15\% \times 185 = 27,75$ |
| IVA suportado e dedutível | = 15 |
| IVA a entregar | = 12,75 |

Mantendo-se o preço de compra e a margem do revendedor nas duas situações, a diferença entre o preço final praticado pelo revendedor situa-se tão só ao nível da respectiva carga fiscal.

Na primeira hipótese temos o preço de 230 (200+ 30 IVA), enquanto que na segunda teríamos 212,75 (185+27,75 IVA).

A diferença $230 - 212,75 = 17,25$ corresponde à tributação do preço de 100, que já havia sido tributado ($100 \times 15\% = 15$), mais a tributação sobre o valor do próprio imposto antes liquidado e não deduzido ($15 \times 15\% = 2,25$) e $15 + 2,25 = 17,25$.

Com o regime da margem, previsto neste artigo 13º, teríamos, na hipótese em análise:

| | |
|--|--------------------|
| Preço de compra | 115 |
| (admitindo que o particular o vende pelo exacto valor por que o havia adquirido = Preço de venda do consumidor final) | |
| Margem do comerciante | 85 |
| Preço de venda a praticar (sem imposto) | = 115+ 85 = 200 |
| IVA a liquidar 15% x 85 (valor da margem) | = 12,75 |
| Preço a pagar pelo cliente | =200+ 12,75=212,75 |
| (similar ao que seria pago em condições gerais como acima se apurou) | |

Consequência deste regime de margem é que não haja dedução de imposto a montante.

Para as transmissões de bens entre o comitente e o comissário ou entre o comissário e o comitente, respectivamente, o preço de venda acordado pelo comissário, diminuído da comissão, e o preço de compra acordado pelo comissário, aumentado da comissão.

Nas transmissões de bens entre comitente e comissário - o valor tributável será diferente consoante o comissário intervenha na venda ou na compra. Se a intermediação tiver lugar numa operação de venda, o comitente determinará o valor tributável diminuindo ao preço de venda acordado com o comissário o montante da comissão que este auferir por intervir na operação. Se a intermediação tiver lugar numa operação de compra, o comissário acrescerá ao valor de compra o montante relativo à sua comissão. Exemplos foram já fornecidos, a este propósito, aquando da análise ao artigo 5º.

3. Nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável é o montante recebido ou a receber em dinheiro, acrescido da diferença entre esse montante e o valor normal dos bens ou serviços dados em troca.

Para as operações em que a contraprestação não é definida no todo ou em parte em dinheiro, o valor tributável será o montante (em dinheiro) recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca, valor normal definido no artigo 1º alínea m).

Como a própria definição deixa perceber, disciplinam-se por esta via os contratos de permuta ou troca. Se o sujeito passivo A, na sequência de um contrato de permuta, entrega a um sujeito passivo B um bem x, e dele recebe um bem y e uma certa quantia em dinheiro, o sujeito passivo A considerará como valor tributável da operação o valor normal do bem y acrescido da importância recebida. Por sua vez, o sujeito passivo B considerará como valor tributável da operação que efectua com A o valor normal do bem y.

Este tratamento acontece quando as partes não fixam previamente o valor de um dos bens. Se, neste mesmo exemplo, admitirmos que o sujeito passivo A acorda vender a B o bem x por 20 000 , recebendo de B o bem y e 12 000 , então o bem y aparecerá como uma forma de pagamento em espécie, com o valor de 8 000 , não havendo, neste caso, qualquer necessidade de recorrer à atribuição de um valor normal para o bem y, com a noção que anteriormente lhe foi dada

4. Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o valor tributável da entrega de bens ou da prestação de serviços em relação a um vale de finalidade múltipla é igual à contraprestação paga pelo vale ou, na ausência de informação quanto a essa contraprestação, ao valor monetário indicado no próprio vale.

Para os vales de finalidade múltipla, aqueles em relação aos quais, no momento da sua emissão ou cessão, não são conhecidos todos os elementos necessários para a determinação do imposto devido, o artigo 13º n.º 4 define como valor tributável a contraprestação paga pelo vale ou, na ausência de informação quanto a essa contraprestação, o valor monetário indicado no próprio vale.

Do artigo 13º consta também uma disposição anti-abuso formulada nos seguintes termos :

“6. Por forma a evitar o abuso e a evasão fiscal, quando o valor da contraprestação seja inferior ou superior, ao valor normal, o valor normal é aplicável, podendo a Direcção dos Impostos proceder à

sua correcção. Esta presumpção é elidível mediante apresentação de prova pelo sujeito passivo em como o valor da contraprestação não constitui prática abusiva ou evasiva”.

Trata-se de uma norma antiabuso que pretende prevenir situações de manipulação do valor das operações e do IVA liquidado, nomeadamente em transações entre entidades que tenham relações especiais e/ou restrições no direito à dedução.

A aplicação acontecerá eventualmente nas seguintes situações:

- a) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o adquirente ou destinatário não tenha direito a deduzir integralmente o imposto;
- b) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o imposto e a operação esteja isenta nas operações internas;
- c) A contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o IVA.

Tenha-se presente que a norma é aplicável independentemente de os adquirentes ou destinatários serem ou não sujeitos passivos.

7. Sempre que os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda diferente da moeda nacional, a equivalência em Dobras efectua-se pela aplicação da taxa de câmbio de venda fixada pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe, à data do dia em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Uma referência final para os procedimentos a ter em conta quando o valor tributável esteja expresso em moeda diferente da moeda nacional. A conversão para a moeda nacional far-se-á com base na taxa de câmbio de venda fixada pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe do dia em que ocorreu a exigibilidade do imposto, essencialmente segundo as regras constantes do artigo 12º.

5.2. - O caso específico do valor tributável nas operações de jogo e de seguros – artigo 14º

5.2.1. Apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro.

1.0 valor tributável das apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, é determinado com base no montante total daquelas operações realizadas em cada período do imposto, calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$Vt = A - B$$

Em que:

(Vt) – Representa o valor tributável.

(A) – Representa o valor total das contraprestações obtidas ou a obter, do apostador ou jogador, ou de um terceiro, pela totalidade das apostas, lotarias e outros jogos de fortuna e azar ou a dinheiro, realizadas pelo sujeito passivo no período do imposto.

(B) – Representa o valor total dos prémios em dinheiro pagos aos apostadores ou aos jogadores, .2parte, em dinheiro, o valor total dos prémios é o montante pago ou a pagar em dinheiro, acrescido do valor normal dos bens ou serviços atribuídos a título de prémio.

2. Sempre que o valor tributável calculado nos termos do número anterior seja negativo, esse valor é deduzido ao valor tributável, calculado nos termos daquele número, no período de imposto seguinte.

Segundo este artigo, o que se pretende, em meu entender, é dizer que tal como vimos acontecer para os bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, o IVA é aplicável à margem, embora não calculada individualmente mas para todas as operações de um período de imposto.

É o entendimento que parece dever ser feito do n.º1 .

Há todavia, que precisar alguns aspectos que, certamente levantarão dificuldades. Vejamos.

O valor das contraprestações obtidas do apostador ou jogador, ou de um terceiro, têm incluído o IVA, uma vez que os preços respectivos são estabelecidos com IVA incluído.

Os prémios de jogo também têm incluído IVA correspondente ao valor monetário global ou a este e eventual valor normal dos bens em espécie, conforme o articulado. De facto, a este respeito não está prevista qualquer isenção nas operações internas.

Exemplificando:

Durante um mês (período do imposto) um determinado sujeito passivo, recebeu de contraprestações dos jogadores ou apostadores – 5 750

No mesmo período pagou de prémios – 2 070

O valor da margem será $5\,750 - 2\,070 = 3\,680$, margem esta que está influenciada pelo valor do imposto e não pode ser depois tributada pelo seu valor em IVA uma vez que já contém o IVA.

Então :

- primeiro é preciso expurgar dos 3680 o valor do imposto que lá está contido, o que será feito dividindo esse valor por 115 (100+ taxa do imposto), multiplicando depois por 100

$$3\,680 : 115 = 32$$

$$32 \times 100 = 3\,200$$

3 200 é então a margem que para si está a ganhar o sujeito passivo;

- depois, o imposto que deve entregar ao Estado é o que corresponde à tributação dessa margem, a saber:

$$3\,200 \times 15\% = 480$$

Ou seja, da diferença que apurou no valor de 3 680, entrega 480 ao Estado e a diferença ($3\,680 - 480 = 3\,200$) é que representa a sua margem.

5.2.2. – Seguros não isentos

2. *O valor tributável das operações de seguros, à exceção dos seguros de vida e resseguros de vida isentos nos termos da alínea a) do artigo 17.º, é o valor total dos prémios de seguro pagos pelo adquirente, do destinatário ou de um terceiro, à seguradora.*

Os seguros que não estão isentos sê-lo-ão pelo respectivo valor como prestação de serviços. Não faz mal que fique, clarificando, mas só isso.

5.3. Valor tributável nas importações - artigo 15º

1. O valor tributável dos bens importados é o valor aduaneiro, determinado nos termos das Leis e regulamentos alfandegários, adicionado dos elementos a seguir indicados, na medida em que nele não estejam compreendidos:

- a) Direitos de importação e quaisquer outros impostos ou taxas efectivamente devidos na importação, com excepção do próprio imposto;*
- b) Despesas acessórias tais como: embalagem, transportes, seguros e outros encargos, incluindo as despesas portuárias ou aeroportuárias a que haja lugar, que se verifiquem até ao primeiro lugar de destino dos bens no interior do País.*

De acordo com este artigo, o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições aduaneiras em vigor, devendo incluir todos os encargos que sejam devidos antes ou em virtude da importação dos bens, bem como o valor das operações a que os mesmos foram sujeitos até àquele momento.

O valor tributável deve incluir, entre outros impostos e taxas, os direitos de importação, caso sejam devidos, assim como as despesas acessórias verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, se conhecido no momento da importação, incluindo serviços, por exemplo, todo o tipo de comissões, todas as despesas de transporte e seguro.

3. Do valor tributável referido no n.º 1 (são) excluídos os descontos, abatimentos ou bónus concedidos.

Os descontos, abatimentos ou bónus concedidos e que figurem separadamente na factura de compra serão excluídos do valor tributável (n.º 3 do artigo 15.º).

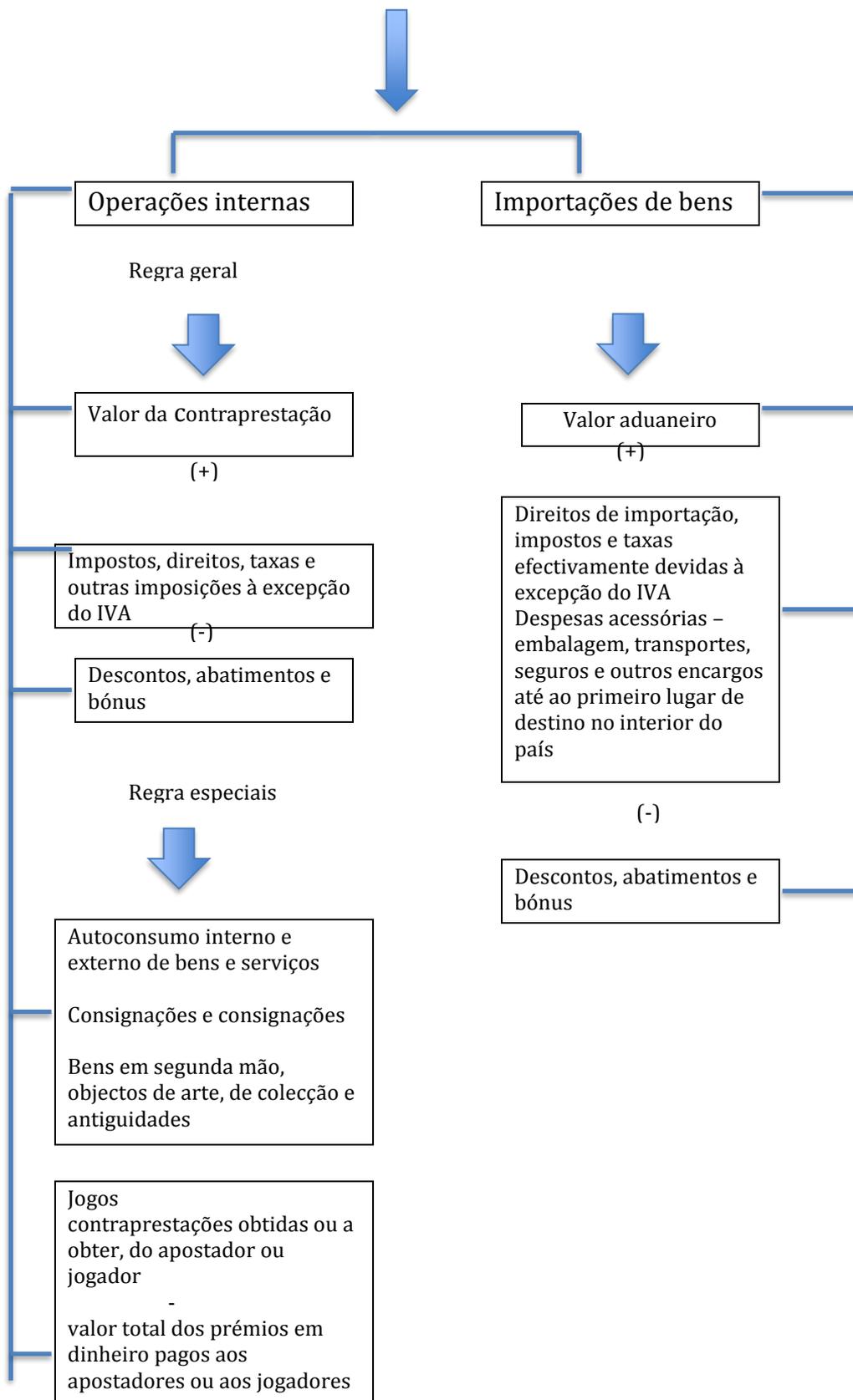
2. Para efeitos do n.º 1, considera-se primeiro lugar de destino o que figura no documento de transporte ao abrigo do qual os bens são introduzidos no Território Nacional ou, na sua falta, o lugar em que se efectuar a primeira ruptura de carga no interior do País.

4. Por forma a evitar o abuso e a evasão fiscal, quando o valor aduaneiro seja inferior, ou superior, ao valor normal, o valor normal é aplicável, podendo a Direcção Geral das Alfândegas proceder à sua correcção. Esta presunção é elidível, mediante apresentação de prova pelo sujeito passivo em como o valor da contra prestação não constitui prática abusiva ou evasiva.

Ou seja, e em síntese, de acordo com o artigo 15º, o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições em vigor, devendo incluir todos os encargos que sejam devidos antes ou em virtude da importação dos bens, bem como o valor das operações a que os mesmos foram sujeitos até àquele momento.

O valor tributável deve incluir, entre outros impostos e taxas, os direitos de importação, assim como as despesas acessórias verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional ou outro lugar de destino no território nacional, se conhecido no momento da importação, incluindo serviços, por exemplo, todo o tipo de comissões, todas as despesas de transporte e seguro.

Valor tributável



6. Taxas – artigo 16º

1. *A taxa do imposto é de 15%.*

A opção do legislador são-tomense foi a de consagrar uma única taxa de tributação no IVA.

Com uma taxa única introduz-se uma grande simplificação no sistema do imposto, tanto para os sujeitos passivos e contribuintes como para a própria Direcção dos Impostos, e aumenta-se a neutralidade do imposto, evitando as distorções provocadas pela aplicação de diferentes taxas de IVA, a bens e serviços sucedâneos e que afectam, necessariamente, a escolha dos consumidores. Ao mesmo tempo contribui-se também para evitar práticas abusivas de manipulação de produtos tendo em conta aproveitamento de taxas inferiores.

A taxa de 15% será aplicável a todas as transmissões de bens, a todas as prestações de serviços e às importações.

2. *Os produtos constantes do anexo I, quando vendidos no mercado nacional, ficam sujeitos ao regime especial de aplicação do IVA, sendo que a taxa do IVA em vigor incide sobre 50% do valor total da factura.*

Contudo, e por razões que facilmente se compreendem, um conjunto de produtos elencados no anexo I, quando transaccionados internamente, no mercado nacional, ficam sobre a alçada dum tratamento preferencial no IVA, sendo a taxa aplicável ainda a de 15%, mas a sua incidência abrangerá tão só 50% do valor global da factura.

A redacção aclara que o regime é apenas aplicável aos bens em análise quando vendidos no mercado nacional. Obviamente, quando exportados beneficiam da isenção constante do artigo 20º n.º 1.

Trata-se, essencialmente, de produtos alimentares: Arroz, Farinhas, Massas, Pão, Leites e Feijão. Vejamos a lista constante do Anexo 1

Anexo I

Lista de Produtos sujeitos ao regime especial de aplicação do IVA

1. Produtos alimentares:

1.1. Arroz (em película, branqueado, polido, glaciado, estufado, convertido em trincas);

1006.10.00 – Arroz com casca (arroz paddy);

1006.20.00 – Arroz descascado (arroz cargo ou castanho);

1006.30.00 – Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou glaceado (brunido);*

1006.40.00 – Trincas de arroz (Arroz quebrado);*

1.2. Farinhas, incluindo as lácteas e não lácteas;

1101.00.00 - Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil);

1102.20.00 - Farinha de milho;

1102.90.00 – Outras;

1901.10.00 – Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho;

1.3. Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas;

1902.11.00 – Que contenham ovos;

1902.19.00 – Outras;

1.4. Pão;

1905.10.00 – Pão crocante denominado knäckebrot;

1905.20.00 – Pão de especiarias;

1.5. Leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas;

0401.10.00 – Com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1 %;

0401.20 – Com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1 %, mas não superior a 6 %;

0402.10 – Em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1,5 %;

0402.10.11 – Concentrado (condensado)

0402.10.19 – Outro

0402.10.20 – Nata;

0403.90.00 – Outros;

0402.91 – Sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes;

0402.91.11 – Concentrado (condensado);

0402.99.11 – Concentrado (condensado);

1.6. *Leites dietéticos;*
2202.90.00 – *Outras.*

1.7 – *Feijão*
0713.33.00.

2. *Em caso de alteração, a taxa aplicável é a que vigorar no momento em que o imposto se tornar exigível, nos termos dos artigos 11.º e 12.º.*

A taxa a aplicar a cada operação é aquela que vigora à data em que o imposto se torna exigível, o que significa que, relativamente a cada operação, ter-se-á que avaliar em que momento ocorre essa exigibilidade.

Não obstante o imposto nascer no momento do facto gerador do imposto, como antes se analisou, o determinante para a aplicação da taxa não é esse mas sim o da exigibilidade.

O artigo 11º do Código do IVA estabelece que, em regra, estes momentos coincidem, estabelecendo as condições em que o imposto é devido e exigível consoante a operação em causa. Tratando-se de uma transmissão de bens, por exemplo, temos ali definido que o imposto é devido e exigível na data da entrega dos mesmos ao comprador, e para a prestação de serviços será o momento da sua realização.

No entanto, o artigo 12º do mesmo Código estabelece um momento de exigibilidade diferente quando a operação dê origem à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, que é o que acontece na maioria dos casos. Aqui, o momento da exigibilidade desloca-se em função do prazo estabelecido no Código para a emissão do documento, que é de cinco dias úteis:

- Se o prazo previsto para emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, a exigibilidade ocorre no momento da sua emissão;
- Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, a exigibilidade ocorre no momento em que termina esse prazo;
- Se ocorrer um pagamento, ainda que parcial, depois da transacção, mas anterior à emissão da factura ou documento equivalente, a exigibilidade dá-se no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.

Exemplificando:

Em determinado ano (2025) é publicada uma Lei, para entrar em vigor em 1 de Julho, que altera a taxa em vigor de 15% para 16%.

Uma vez que a nova taxa entrará em vigor no dia 1 de Julho, todas as operações cuja exigibilidade ocorra a partir desta data deverão ser taxadas a 16% enquanto que as operações cuja exigibilidade se verifique até 30 de Junho serão taxadas a 15% .

Numa transmissão de bens, em que os bens são entregues ao adquirente no dia 30 de Junho, o vendedor tem obrigação de emitir a respectiva factura até dia 7 de Julho inclusive (quinto dia útil após a transmissão). A taxa a aplicar estará, em parte, dependente da data de emissão do documento.

Se a transmissão for efectuada a 24 de Junho, em que o prazo legal para emitir a factura termina a 1 de Julho inclusive (quinto dia útil após a transmissão), teríamos

| Data da transmissão | Se a factura for emitida em: | A exigibilidade dá-se em: | A taxa a aplicar é de: | Cumprimento do prazo legal para emissão |
|---------------------|------------------------------|---------------------------|------------------------|---|
| 24-06-2025 | 24-06-2025 | 24-06-2025 | 15% | Sim |
| | 30-06-2025 | 30-06-2025 | 15% | Sim |
| | 01-07-2025 | 01-07-2025 | 16% | Sim |
| | a partir de 02-07-2025 | 01-07-2025 | 16% | Não |

Se transmissão efectuada a 23 de Junho, em que o prazo legal para emitir a factura termina a 30 de Junho (quinto dia útil após a transmissão):

| Data da transmissão | Se a factura for emitida em: | A exigibilidade dá-se em: | A taxa a aplicar é de: | Cumprimento do prazo legal para emissão |
|---------------------|------------------------------|---------------------------|------------------------|---|
| 23-06-2025 | 23-06-2025 | 23-06-2025 | 15% | Sim |
| | 30-06-2025 | 30-06-2025 | 15% | Sim |
| | a partir de 01-07-2025 | 30-06-2025 | 15% | Não |

Salienta-se, mais uma vez, a importância de, face ao artigo 11º, avaliar a data em que o imposto será devido e exigível, já que existem algumas regras específicas para situações particulares, como sejam, entre outras:

- as transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado (exemplo: comunicações, fornecimento de água, luz), resultantes de contratos

que dêem lugar a pagamentos sucessivos, onde se considera que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante .

7. Isenções – artigos 17º a 20º

Determinada a incidência real e pessoal do imposto, o valor tributável e as taxas do imposto, o legislador estabeleceu a disciplina relativa às isenções nos artigos 17º a 20º (inclusive).

Contrariamente ao que acontece na tributação do rendimento, aqui as isenções apresentam uma natureza diferente e uma diferente fundamentação. Naquela é o sujeito passivo o beneficiário da isenção consubstanciada no não pagamento de imposto. No IVA as isenções são objectivas (e não subjectivas), aplicam-se a transmissões de bens, prestações de serviços ou importações, isto é, sendo o IVA um imposto que onera as operações tributáveis, a isenção beneficia essas mesmas operações, quando tal se justifique.

Existem isenções que operam nas operações internas e isenções específicas do comércio internacional. São realidades diferentes, com objectivos diferentes e com diferentes mecânica e consequências. Vejamos.

As isenções nas operações internas, habitualmente designadas por isenções simples, incompletas ou sem direito a dedução, caracterizam-se pelo facto de o sujeito passivo não repercutir nas mesmas qualquer imposto ao seu cliente, mas, conseqüentemente, não estar autorizado a deduzir o imposto que lhe foi facturado pelos seus fornecedores nos respectivos *inputs*. É ainda a mecânica do imposto a funcionar: liquidação (de imposto) a jusante implica dedução (de imposto) a montante; não liquidação a jusante há-de implicar obrigatoriamente não dedução a montante.

Já as isenções no comércio internacional, conhecidas por isenções integrais, completas ou isenções com direito a dedução, em que os *outputs* beneficiam da isenção determinando para o sujeito passivo uma não repercussão (liquidação) de imposto ao cliente, mantendo-se, todavia, o direito a dedução do imposto suportado a montante nos *inputs* necessários aos *outputs* assim isentos. Esta caracterização inverte a construção jurídica atrás explicitada, razão porque alguns preferem, seguindo a tradição anglo-saxónica, designá-las por taxa zero, a

significar que sendo o output tributado, embora a uma taxa nula (e por isso sem qualquer liquidação ou repercussão de imposto) mantem-se a concessão de dedução do imposto suportado no *input*.

A diferença de regimes nas isenções simples e nas isenções completas, acompanha a diferença de fundamentação de umas e outras.

Regra geral, as isenções acolhidas no CIVA funcionam de forma automática, isto é, não é necessário que o sujeito passivo solicite a respectiva aplicação. Como qualquer benefício fiscal em sede deste imposto, as isenções consubstanciam situações excepcionais, devendo ser objecto de interpretação restritiva.

Do ponto de vista do seu âmbito territorial de aplicação, podemos subdividir as isenções em quatro grupos, sendo assim que se encontram apresentadas no Capítulo VII do Código do IVA:

- isenções nas operações internas – artigo 17º;
- isenções nas importações – artigo 18º ;
- isenções para regimes aduaneiros especiais – artigo 19º
- isenções nas exportações e operações assimiladas e transportes internacionais- artigo 20º.

7.1. Isenções nas operações internas

Com se explicou e demonstrou na I Parte deste Manual, as normas de isenções, no imposto sobre o valor acrescentado, têm como característica fundamental o facto de não proporcionarem um desagravamento completo do imposto, isto porque o sujeito passivo, não fazendo incidir tributação nas transmissões de bens e prestações de serviços que delas beneficiam, também não pode deduzir o suportado nas correspondentes aquisições de bens e serviços. São conhecidas por isenções simples, incompletas ou isenções sem direito a dedução.

Reconhecido que é que estas isenções afectam sempre a neutralidade do imposto, pretende-se que as mesmas sejam reduzidas ao mínimo e, quando

concedidas, o sejam, tanto quanto possível, apenas na última fase do circuito económico.

Previstas no artigo 17º n.ºs 1 e 2, estas isenções respeitam, em grande parte, a prestações de serviços a consumidores finais. O elenco é curto e abrange cinco tipos de operações a saber:

- a) A prestação de seguros e resseguros de vida;
- b) As operações de intermediação financeira, incluindo aquelas listadas no Anexo II, mas exceptuando aquelas em que uma taxa, ou contraprestação, específica é cobrada pelo serviço;
- c) A transmissão de ouro para investimento;
- d) A transmissão do direito de propriedade de bens imóveis, à exclusão da primeira transmissão, destinados a fins residenciais, designadamente prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, sendo certo que para este efeito se considera primeira transmissão aquela que for objecto da primeira escrituração nos serviços notariais (n.º 2) ;
- e) A locação de bens imóveis destinados a fins residenciais, designadamente prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção.

Traduzindo-se estas isenções no facto de o operador económico não liquidar imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efectuar, e também não podendo, em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições, os operadores que pratiquem exclusivamente operações deste tipo estão dispensados da generalidade das obrigações do IVA, designadamente da entrega de declarações periódicas.

Assim, tais sujeitos passivos apenas terão de cumprir as obrigações previstas nas alíneas a),b) e d) do n.º 1 do artigo 29.º, conforme estipula o n.º 3 do mesmo artigo, pelo que terão apenas de entregar as declarações de início, de alterações ou de cessação, emitir factura e dispor de contabilidade adequada, estando dispensados do envio da declaração periódica de imposto, conforme previsto no n.º 3 do artigo 29º.

Este tipo de isenções, também designadas de incompletas, possui um carácter obrigatório, não sendo admitida renúncia da sua aplicação.

Vejamos o alcance de cada uma daquelas isenções.

a) *A prestação de seguros e resseguros de vida*

Um seguro de vida visa essencialmente garantir o risco de morte e sobrevivência apresentando por vezes, e como coberturas extra, o risco de invalidez, desemprego ou acidente de uma ou várias pessoas. Sendo certo que uma morte prematura pode afectar seriamente os recursos familiares, levando à redução dos rendimentos, e uma maior longevidade pode acarretar custos acrescidos para o idoso e sua família, muitas pessoas com possibilidades para tal, partilham ou transferem esses riscos para uma empresa seguradora, através de um seguro de vida.

Os resseguros acontecem quando as empresas seguradoras pretendem reduzir riscos considerados excessivos, com vista à sua própria protecção, transferindo todos ou parte dos riscos para um ou mais resseguradores através dos correspondentes contratos.

A isenção aqui consignada insere-se, em nosso entender, em razões de política económica e social visando um estímulo à contratação deste tipo de seguros pelos particulares.

Para as empresas seguradoras e resseguradoras, a limitação da isenção a este particular tipo de seguros, significará que actuará como um contribuinte com dedução parcial, embora com uma percentagem de dedução ou *prorata* altos, uma vez que só estas operações não concederão direito a dedução do imposto suportado a montante.

b) *As operações de intermediação financeira, incluindo aquelas listadas no Anexo II, mas exceptuando aquelas em que uma taxa, ou contraprestação, específica é cobrada pelo serviço.*

A intermediação Financeira é uma operação que diz respeito à captação de recursos pelas instituições financeiras, transferindo dinheiro de agentes económicos que possuem poupanças e pretendem rentabilizá-las, para os agentes económicos que não têm dinheiro, mas que querem ou necessitam de o utilizar no presente momento, aceitando por isso solicitar empréstimos e pagar por isso (juros) para além do reembolso do empréstimo.

Com o objetivo de tornar a intermediação financeira mais simples, facilitando as trocas entre os dois tipos de agentes, surgiram as instituições financeiras.

São estas operações de intermediação financeira que beneficiam de isenção de IVA, elencando o legislador no Anexo II ao CIVA as mais frequentes, a saber:

- Concessão de créditos e a gestão de garantias de crédito
- Câmbio de divisas e outras operações relativas a divisas, com excepção transmissão de moedas e notas de colecção.
- As operações relativas a depósitos financeiros e gestão de contas.
- A transmissão de títulos financeiros.
- A gestão de fundos comuns de investimento.

De salientar a esta propósito que o Anexo parece dever interpretar-se, face à sua redacção, que são estas e apenas estas, as operações de intermediação financeira isentas (Anexo II- Lista de Operações de Intermediação Financeira Isentas), enquanto que a redacção da alínea b) do artigo 17º parece mais abrangente.

A fundamentação da isenção parece , uma vez mais, e essencialmente, repousar em razões de política económica e social, visando que o custo do dinheiro (os juros) não resulte acrescido na proporção da taxa do imposto pelas dificuldades criadas aos mutuários em geral, e pelos respectivos impactos na taxa de inflacção.

Também as instituições financeiras operarão em sistema de dedução parcial, fruto do volume destas operações que sendo isentas com isenção simples, não concedem direito a dedução do imposto suportado a montante.

b) A transmissão de ouro para investimento.

Esta isenção precisa, desde logo, de uma definição do conceito de ouro para investimento. Habitualmente considera-se como tal

“ O ouro sob a forma de barra ou de placa, com pesos aceites pelos mercados de ouro, com um toque igual ou superior a 995 milésimos, representado ou não por títulos, com excepção das barras ou placas de peso igual ou inferior a 1 g”.

Se se incluírem aqui as moedas de ouro, a isenção será também aplicável às importações fruto da disciplina do artigo 18º nº 1 alínea a) “1. Estão isentas de imposto: a) As importações definitivas de bens cuja transmissão no Território Nacional seja isenta de imposto”.

d) A transmissão do direito de propriedade de bens imóveis, à exclusão da primeira transmissão, destinados a fins residenciais, designadamente prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção

e

3. *Para efeitos da alínea d) do n.º 1 considera-se primeira transmissão aquela que for objecto da primeira escrituração nos serviços notariais*

Foi opção do legislador são-tomense não conceder isenção de IVA à primeira transmissão do direito de propriedade de bens imóveis, destinados a fins residenciais, incluindo nela não apenas os prédios urbanos e as suas fracções autónomas como ainda os terrenos para construção.

Em consequência, e fruto da disciplina do Código da SISA, esta primeira transmissão, é tributada em IVA sendo, todavia, isenta de SISA.

As transmissões posteriores beneficiarão da isenção do IVA mas não beneficiarão de isenção no imposto de SISA, conforme o artigo 3º da Lei nº 13/2029, de 6 de Novembro:

Artigo 3.º

Alteração da Lei do SISA.

Para efeitos do previsto na alínea d) do artigo 17.º do presente Código, apenas ficam sujeitas à tributação em sede do SISA as segundas e subsequentes transmissões de bens imóveis a que referem o artigo 2.º da Lei n.º 5/2007, de 11 de Maio.

Esta disciplina implicará que as empresas do mercado imobiliário – construtores ou vendedores – devam distinguir bem, na sua contabilidade as operações que beneficiam da isenção aqui estabelecida, a qual sendo uma isenção simples ou incompleta, não concede direito a dedução do IVA suportado, e as restantes – as

que sejam primeiras transmissões – cuja sujeição e efectiva tributação no IVA concederão direito a dedução do IVA suportado.

A situação aconselha a regulamentação mais analítica sobretudo em sede da disciplina da dedução parcial em que ficarão enquadrados .

O melhor tratamento pode ser o de exigir registos autónomos para cada imóvel.

Exemplificando:

Suponha-se que um construtor civil suportou, para a edificação de um imóvel, os seguintes custos, repartidos entre valor líquido e imposto suportado:

| <i>Inputs</i> | Preço sem imposto | Imposto |
|-------------------------------|-------------------|--------------|
| Terreno | 15 000 | 2 250 |
| Materiais diversos | 10 500 | 1 575 |
| Mão de obra | 9 000 | - |
| Empreitadas | 4 500 | 675 |
| Encargos financeiros | 7 500 | - |
| Outras prestações de serviços | 6 000 | 900 |
| Custo total | 52 500 | 4 725 |

Tratando-se da primeira transmissão, sujeita a imposta e efectivamente tributada, teremos:

Custo sem imposto 52 500

Margem do construtor 5 500

Preço de venda antes do imposto..... 58 000

IVA $58\ 000 \times 15\% = 8\ 700$

Preço de venda com IVA = 66 700

O adquirente, por hipótese um particular, paga 66 700 e não paga SISA

O construtor entrega ao Estado a diferença entre o que liquidou na venda (8 700) e o que suportou na construção (4 725) ou seja 3 975 (8 700 – 4 725).

Todas as transmissões futuras deste imóvel, de particular a particular ou de particular a sujeito passivo estarão isentas de IVA e sujeitas a SISA. Comissões eventualmente pagas a agentes imobiliários na venda estarão normalmente sujeitas a imposto.

No caso de uma imobiliária adquirir um prédio destinado a habitação a um particular e depois o vender, a venda do imóvel destinado a habitação continuará isenta de IVA e sujeita a SISA.

f) A locação de bens imóveis destinados a fins residenciais, designadamente prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção.

Trata-se de uma protecção ao mercado de arrendamento para habitação, embora se estranhe, no elenco, a situação da locação de terrenos para construção.

Deve ter-se em conta que a isenção não abrange a actividade hoteleira e dos parques de campismo, a locação de áreas para estacionamento de veículos, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, as cedências de exploração (áreas apetrechadas para o exercício de uma actividade), ou a locação de espaços para exposições (ou publicidade).

No caso de aluguer de imóveis mobilados apetrechados, a isenção na locação do espaço (paredes nuas), devendo o contrato celebrado discriminar o valor do aluguer do espaço e o valor do aluguer do equipamento, aplicando-se a isenção à 1.ª componente e tributando-se a parte restante relativa aos bens móveis.

Ou seja, abrange apenas a simples locação de bens imóveis, no sentido que lhe é dado pela legislação civil (contrato de locação), incluindo-se a sublocação. Caso o contrato não tenha a natureza de simples locação de bens imóveis, é devido imposto relativamente às importâncias recebidas, por ex., a título de prestações de serviços. Assim, os contratos mistos de arrendamento e de prestação de

serviços, em que estes são um complemento daquele, são tributados em IVA apenas no que se refere às quantias pagas a título de prestação de serviços.

No caso de prédios urbanos, só se aplica a isenção caso se trate de paredes nuas, para fins habitacionais e não comerciais, industriais ou agrícolas.

7.2. Isenções nas importações – artigo 18º

Segundo o nº 1 do artigo 18º do CIVA, estão isentas de imposto:

- a) *As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto;*
- b) *As importações de ouro, moedas ou notas de banco, efectuadas pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe;*
- c) *As prestações de serviços acessórias, cujo valor esteja incluído na base tributável das importações de bens a que se refiram, nos termos da alínea b) do artigo 15º.*

Acrescem as isenções constantes do nº 2 do mesmo artigo, ou seja as efectuadas:

- a) *No âmbito de tratados e acordos internacionais de que a República Democrática de São Tomé e Príncipe seja parte, nos termos previstos nesses tratados e acordos;*
- b) *No âmbito de relações diplomáticas e consulares, quando a isenção resulte de tratados e acordos internacionais celebrados pela República Democrática de São Tomé e Príncipe.*

A tributação segundo o princípio do país de destino pressupõe que as mercadorias saiam do país de origem sem qualquer carga fiscal e sejam tributadas no país de destino pelas taxas aí em vigor, motivo pelo qual, regra geral, as importações são tributadas em IVA conforme dispõe o artigo 8.º. Porém, nos termos do artigo 18.º, estão isentas operações acima descritas.

Vejamos com maior detalhe.

A isenção da alínea a) traduz o princípio geral da não discriminação das importações, i.e., devem estar isentas as importações de bens cuja transmissão no território nacional esteja isenta do imposto. Objectivamente parecem incluir-se aqui apenas as importações de ouro.

Todavia, e tendo em conta a isenção que consta das alíneas ... do artigo 20º que isenta algumas transmissões internas, a isenção da respectiva importação deve considerar-se também aplicável. É o caso das importações de embarcações que efectuem navegação marítima principalmente no alto mar ou que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca e aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial ou industrial. O mesmo para as importações dos objectos incorporados nas referidas embarcações e aeronaves, ou que sejam utilizados para a sua exploração.

Quanto às embarcações e aeronaves que efectuem o transporte de pessoas ou de bens (carga ou correio) entre as ilhas que integram o território nacional, como reflexo da disciplina da alínea g) do n.º 1 do artigo 20º que os equipara a transportes internacionais.

Razões de política monetária justificam a isenção das importações de ouro, moedas ou notas de banco, efectuadas pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe, conforme a supra referida alínea b).

As prestações de serviços acessórias, cujo valor esteja incluído no valor tributável dos bens a que se refiram (transportes, comissões, cargas e descargas, etc.) estão isentas segundo a alínea c) do n.º 1 deste artigo. Estas isenções, importantes na mecânica do imposto, são verdadeiras isenções completas, uma vez que os prestadores não liquidam IVA a jusante, podendo deduzir o IVA suportado a montante nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 21.º. Note-se que se trata apenas de uma isenção técnica, a impedir uma “dupla tributação”, porque o IVA destes serviços será liquidado na importação, uma vez que eles fazem parte do valor tributável das importações, sendo o IVA liquidado pela Direcção Geral das Alfândegas. Assim o respectivo prestador facturará tais serviços sem IVA, justificando a não liquidação com a aplicação desta disposição.

O n.º 2 deste artigo estabelece isenções na importação conexas com tratados e acordos internacionais e missões diplomáticas e consulares.

Prática comum, segundo a Convenção de Viena, neste tipo de situações é a de que estejam isentos de direitos aduaneiros, e de IVA, os bens pessoais pertencentes aos membros no pessoal das Missões que sejam importados aquando da primeira instalação e se destinem ao uso do membro da Missão e/ou do respetivo agregado familiar, sendo certo que os bens importados não poderão ser cedidos a terceiros, a título oneroso ou gratuito e o seu limite obedecerá ao princípio da reciprocidade e ao critério da “quantidade razoável”.

A isenção do IVA na importação acompanhará a isenção de direitos aduaneiros.

A isenção pode operar logo *ab initio* ou ser concedida por via de reembolso. Atento o disposto no n.ºs 2 e 3 do artigo 24.º, o legislador optou pelo procedimento do reembolso, assim disciplinado:

2. As pessoas singulares ou entidades que beneficiem das isenções estipuladas no n.º 2 do artigo 18.º ou no n.º 2 do artigo 20.º podem solicitar o reembolso do imposto pago na importação ou aquisição de bens ou de serviços, nos termos previstos nos relevantes tratados e acordos internacionais, relações diplomáticas ou consulares.

3. O direito ao reembolso, previsto no n.º 2, é exercido mediante o envio à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, em prazo a determinar pela mesma, de pedido de reembolso, acompanhado de documentos comprovativos do imposto pago.

Como quer que seja, nas importações de bens de consumo importados, poderá haver lugar à isenção do IVA e direitos aduaneiros, através do recurso a franquias e com os limites pré-definidos. A isenção é, em geral solicitada junto do Ministério dos Negócios Estrangeiros, assim que os bens chegarem à Alfândega nacional, a ele competindo verificar se estão preenchidos os requisitos legais necessários à concessão da isenção. Em caso afirmativo, a franquias será aprovada através de assinatura e aposição dos carimbos adequados.

A partir daí, os beneficiários deverão apresentar as franquias visadas junto da Alfândega competente, a fim de poderem fazer transitar os bens.

7.3. Isenções conexas com Regimes aduaneiros especiais – artigo 19º

As isenções que vêm tratadas no artigo 19º n.ºs 1 e 2 respeitam basicamente a transmissões de bens e a prestações de serviços relacionadas com regimes suspensivos de imposto, de regimes suspensivos aduaneiros.

Em relação aos bens que sejam provenientes do exterior e que deem entrada em território nacional ao abrigo de regimes aduaneiros suspensivos não se verificará importação nos termos do artigo 8º n.º 2 e do artigo 11º n.º 6, ocorrendo a mesma apenas no momento em que se verifique a respectiva introdução no consumo.

Parece haver aqui um lapso a rectificar ao consignar-se a isenção das importações nas alíneas a) e b) do artigo 19º uma vez que estas importações não estão sujeitas face ao artigo 8º . Não estando sujeitas não podem depois ser declaradas isentas, como antes se salientou.

O que faz sentido é consignar isenção às operações do mercado nacional – transmissões de bens e prestações de serviços – que se destinem a esses regimes especiais suspensivos.

Ou seja, e no sentido de evitar toda a tributação a montante, porquanto a mesma sempre daria lugar ao respectivo reembolso (uma vez que os bens, como se disse, não se destinam ao consumo em território nacional), determinou-se a isenção completa (artigo 15º e artigo 21º n.º 3 alínea e)) das transmissões de bens e prestações de serviços com um específico destino, definido e controlado pela legislação aduaneira, e na condição de que se trate de consumo intermédio e nunca de consumo final .

Trata-se de zonas francas, entrepostos públicos ou privados, de armazenagem ou industriais, ou a ser introduzidos em lojas francas, enquanto permanecerem sob tais regimes, e de bens que se encontrem nos regimes de trânsito, aperfeiçoamento activo ou importação temporária.

Vejamos com mais detalhe:

a) As importações de bens que, sob controlo alfandegário e com sujeição às disposições especificamente aplicáveis, se destinem a empresas francas, entrepostos públicos ou privados, de

armazenagem ou industriais, ou a ser introduzidos em lojas francas, enquanto permanecerem sob tais regimes;

Se estas importações, sob controlo alfandegário, beneficiarem de regime suspensivo de direitos aduaneiros, então nos termos do artigo 8º elas não serão para efeitos de IVA sujeitas a imposto e, como se disse a isenção não faz sentido e deve ser substituída por:

a) As transmissões de bens que se destinem a ser colocados em empresas francas, entrepostos públicos ou privados, de armazenagem ou industriais, ou a ser introduzidos em lojas francas, enquanto permanecerem sob tais regimes

b) As importações de bens expedidos ou transportados para as zonas ou depósitos a que se refere a alínea a), bem como as prestações de serviços directamente conexas com tais importações;

Valem aqui as anteriores considerações excepção feita à prestações de serviços cuja isenção deve ser mantida assim:

b) As prestações de serviços directamente conexas as transmissões a que se refere a alínea anterior;

c) As transmissões de bens que se efectuem nas zonas ou depósitos a que se refere a alínea a), assim como as prestações de serviços directamente conexas com tais transmissões, enquanto os bens permanecerem naquelas situações;

d) As importações de bens que se encontrem nos regimes de trânsito, aperfeiçoamento activo ou importação temporária e as prestações de serviços directamente conexas com tais operações.

Valem aqui as considerações anteriores. Substituir por

d) As transmissões de bens efectuadas enquanto se mantiverem os regimes de trânsito, de aperfeiçoamento activo ou de importação temporária e as prestações de serviços directamente conexas com tais transmissões.

Exemplificando

Um bem, proveniente do estrangeiro, entra em território nacional, para complemento de fabrico, sob o regime aduaneiro de aperfeiçoamento activo. Isto significa que, após as operações aqui realizadas, retornarão ao país de origem.

Suponha-se que se trata de tecido para confecção de camisas.

O tecido, sob controlo aduaneiro, seguirá para a empresa encarregada da confecção para aí ser executado o trabalho.

Não houve pagamento na entrada de tecido nem de direitos aduaneiros nem de IVA.

Serão depois efectuadas as operações de transformação (sempre com sujeição a controlo alfandegário). Para tal será necessário adquirir linhas, botões, embalagens, etc. etc, no território nacional, e as mesmas serão adquiridas com isenção de imposto face a este artigo.

Cabe complementar o exemplo apresentado com o seguinte:

- se as camisas forem depois exportadas, beneficiam de isenção e não há imposto a reembolsar á empresa uma vez que na operação de aperfeiçoamento activo não suportou qualquer imposto;
- se, por qualquer motivo, houver desvio de afectação e as camisas vieram a entrar no mercado nacional para consumo, nessa altura haverá liquidação pelo valor total.

Realça-se ainda, e uma vez mais, que todas as isenções de que trata este artigo mais não são do que uma suspensão de imposto, já que quando os bens abandonarem qualquer daquelas áreas:

- se os bens saírem para a exportação, haverá ainda isenção nos termos gerais com aplicação do imposto no país de destino;
- se derem entrada definitiva no território nacional, haverá lugar ao pagamento do imposto correspondente, consoante os artigos 8º e 11º nº 6º (sem nada para deduzir uma vez que nenhum imposto fosse suportado).

7.4. Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais – artigo 20º

Como dissemos antes relativamente aos tipos de isenções no IVA, encontra-se, previsto um tipo de isenções a que chamamos completas, totais ou isenções com direito a dedução, e que é aplicada às exportações e operações assimiladas por exigências da própria mecânica e funcionamento do imposto (e como dissemos também em relação a operações conexas com os regimes aduaneiros suspensivos). De facto, acolhido que foi o princípio do destino no comércio internacional, sempre que o consumo dos bens não ocorra em território nacional devem os mesmos bens abandonar este território sem qualquer conteúdo fiscal, com destino a outro país (exportação). O modo de operar este resultado é atribuir aos bens exportados uma isenção completa de imposto, entendida como a combinação de uma isenção a jusante com a dedução do imposto suportado a montante (imposto suportado nos respectivos inputs).

A neutralidade do IVA em relação ao comércio internacional é conseguida através da tributação dos bens no país onde são consumidos, isto é, no país de destino. Em consequência, no país de exportação os bens não são objecto de tributação, permitindo-se entretanto a dedução integral do imposto que onerou todos os inputs necessários à sua produção. É a disciplina constante dos artigos 20º e 21º, que acima designamos por isenção total, completa ou isenção com direito a dedução.

Todas estas isenções do n.º 1 do artigo 20º devem ser comprovadas como exige o n.º 4 do artigo 29º através dos documentos alfandegários apropriados ou, quando não houver intervenção dos, serviços alfandegários, através de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que a eles vai ser dado.

1. Estão isentas do imposto:

a) As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;

Estabelece-se aqui a isenção das «transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste». Trata-se das exportações directas, cuja comprovação compete á

Direcção Geral das Alfândegas e é exigida pelo nº 4 do artigo 29º ao sujeito passivo exportador.

b) As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino à Zona Económica Exclusiva e Plataforma Continental, quando o adquirente exerça a sua actividade principal no âmbito da exploração e extracção de hidrocarbonetos;

Isentas estão também as transmissões de bens expedidos ou transportados com destino à Zona Económica Exclusiva e Plataforma Continental, quando o adquirente exerça a sua actividade principal no âmbito da exploração e extracção de hidrocarbonetos.

Segue-se um conjunto de isenções relativas a embarcações e aeronaves, que constam das alíneas c) a g) do nº 1 deste artigo, em resultado da sua assimilação a exportações. A isenção abrange:

c) as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações que efectuem navegação marítima principalmente no alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;

d) as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dedicam principalmente ao tráfego internacional e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial ou industrial;

Para estas duas categorias de isenções a definição do que deve entender-se por bens de abastecimento consta das definições do artigo 1º da Lei que aprova o Código do IVA: Entende-se por b) Bem de abastecimento», as provisões de bordo para embarcações e aeronaves, destinadas exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros; os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo; e os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo.

Nas duas situações (alíneas a) e b)) cabe ao adquirente indicar o destino que vai ser dado aos bens, para que a isenção opere.

e) as transmissões, transformações, reparações, manutenção, construção, frete e aluguer, incluindo a locação financeira, de embarcações e aeronaves afectas às actividades a que se referem as alíneas c) e d), assim como as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objectos incorporados nas referidas embarcações e aeronaves, ou que sejam utilizados para a respectiva exploração;

e

f) as prestações de serviços não mencionadas na alínea e), efectuadas com vista às necessidades directas das embarcações e aeronaves ali referidas e da respectiva carga;

É aqui o caso, p. e. operações de reboque, utilização de instalações portuárias e aeroportuárias, desinfecção, carga e descarga de mercadorias, aluguer de contentores, etc).

Note-se que esta isenção que, como dissemos é completado por idêntica isenção aplicável às importações do mesmo tipo de embarcações e aeronaves, em termos técnicos, significará na maior parte das situações uma “recuperação” do valor do IVA no preço cobrado no preço dos serviços com elas prestados, que será receita fiscal total (porque a montante estas isenções afastarem imposto suportado) , exceptuados os casos em que esse serviços também estejam isentos, como é o caso do transporte de pessoas e carga nas condições da alínea g).

f) o transporte de pessoas, carga, ou correio, provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como entre as ilhas que integram o território nacional.

Ou seja, na prática, é como se se assimilasse a transporte internacional de passageiros o efectuado entre as ilhas são-tomenses.

Resulta, como vimos, da disciplina do artigo 10º alínea e), que o transporte de passageiros é sujeito quando tenha início no território nacional. Esse transporte beneficia porém e depois, desta isenção, desde que o destino seja o estrangeiro ou outra ilha que integre o território nacional, a que se junta também, o

transporte de carga e de correio, e ainda idênticos transportes provenientes do estrangeiro. Tudo isto significa, na prática, uma importante medida de simplificação.

Finalmente, deverão ainda ser referenciadas, conforme o n.º 2:

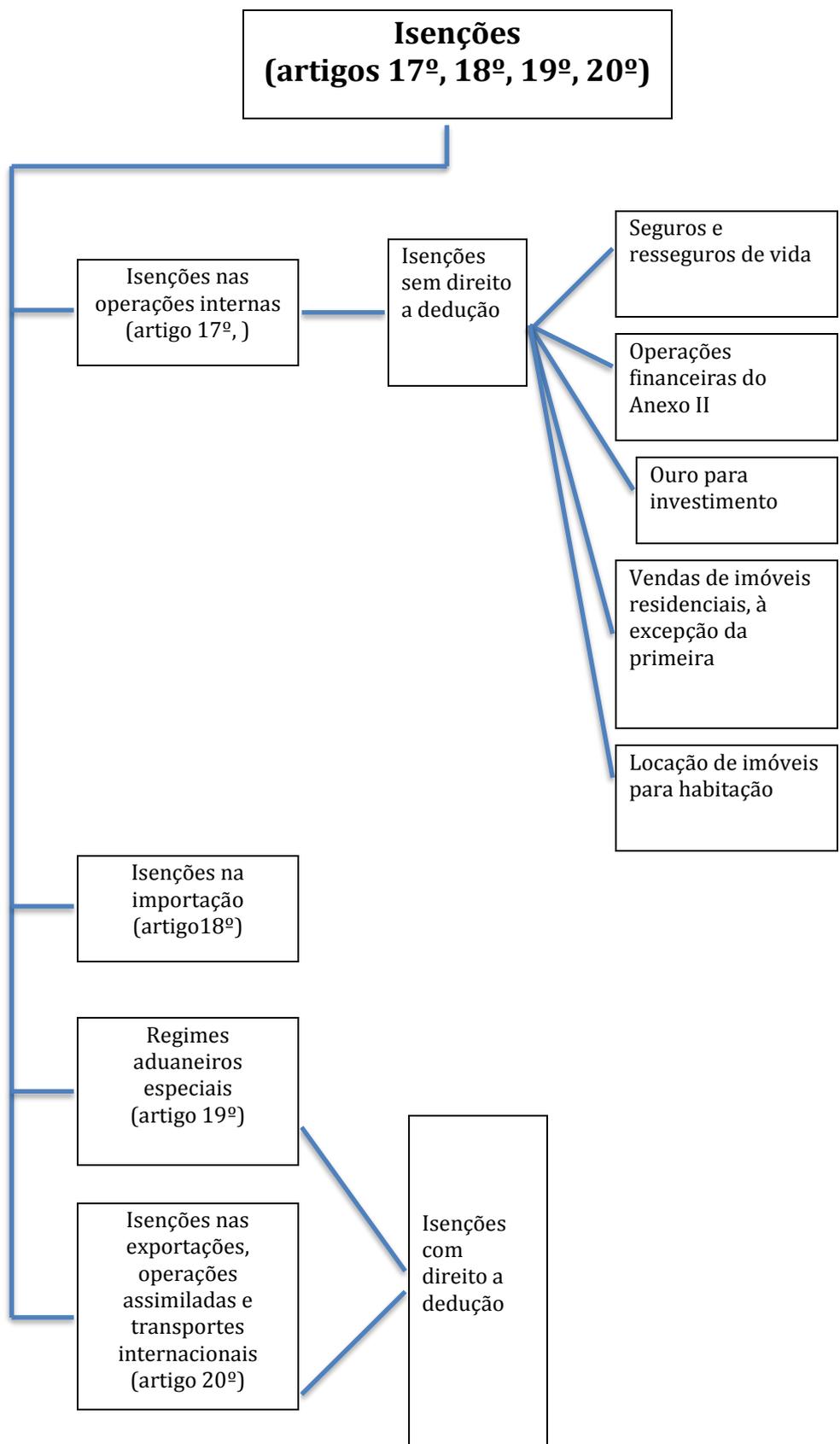
- a) *a isenção das transmissões de bens efectuadas no âmbito de tratados e acordos internacionais de que a República Democrática de São Tomé e Príncipe seja parte, quando a isenção resulte desses mesmos tratados e acordos;*
- b) *a isenção das transmissões de bens efectuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, quando a isenção resulte de tratados e acordos internacionais de que a República Democrática de São Tomé e Príncipe seja parte.*

Remetemos aqui para as observações deixadas no artigo 18º a idêntico propósito, com as necessárias adaptações.

Relembra-se a disciplina do artigo 24 n.ºs 2 e 3 “As pessoas singulares ou entidades que beneficiem das isenções estipuladas no n.º 2 do artigo 18.º ou no n.º 2 do artigo 20.º podem solicitar o reembolso do imposto pago na importação ou aquisição de bens ou de serviços, nos termos previstos nos relevantes tratados e acordos internacionais, relações diplomáticas ou consulares.

3. O direito ao reembolso, previsto no n.º 2, é exercido mediante o envio à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, em prazo a determinar pela mesma, de pedido de reembolso, acompanhado de documentos comprovativos do imposto pago.

Ou seja, a isenção nas situações deste número 2 do artigo 20º não é uma “isenção à cabeça” mas sim uma isenção que opera por reembolso.



8. Direito à Dedução – artigos 18º a 26º

8.1. O direito a dedução. Aspectos gerais

Como se referiu na Parte I, o IVA assenta num princípio fundamental, que é o de conceder ao sujeito passivo o direito de deduzir ao montante de imposto que deve liquidar nas suas transmissões de bens e prestações de serviços (operações a jusante ou *outputs*), o montante de imposto que suportou nas aquisições ou importações de bens e nos serviços que lhe foram prestados (operações a montante ou *inputs*).

A diferença entre aqueles dois montantes, em cada período de imposto (mês), é, em geral, o valor que o sujeito passivo deve entregar nos cofres do Estado, ou se caso disso, recuperar dos cofres públicos. De facto, neste imposto, o apuramento mensal do imposto, resulta de uma espécie de “conta corrente” entre o sujeito passivo e o Estado, com períodos em que há imposto a pagar e períodos há em que o Estado é o devedor, tendo o sujeito passivo um crédito sobre ele.

O direito a dedução é a peça fundamental da mecânica e funcionamento do IVA, permitindo que o imposto apresente as características de neutralidade no comércio interno e no comércio internacional que já foram analisadas.

8.2 – O imposto dedutível – artigo 21º

O imposto potencialmente dedutível é o imposto suportado (n.º 2 do artigo 21º) ou seja:

- a) *O imposto pago ou a pagar, a montante na aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*
- b) *O imposto devido pela importação de bens;*
- c) *O imposto pago ou a pagar, como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, nos termos das regras relativas à localização daquelas constantes dos artigos 9º e 10º.*

Para que todo este imposto possa ser efectivamente deduzido, há que respeitar, antes de mais, uma condição formal - o imposto tem de constar de facturas ou

recibos de declarações de importação para consumo, passados no devido formato à luz da legislação aplicável, e na posse do sujeito passivo (artigo 23º n.º 2: Só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e recibos de declarações de importação para consumo, passados no devido formato à luz da legislação aplicável, na posse do sujeito passivo).

Além desta, uma outra condição a respeitar é a de que a operação subjacente ao imposto suportado não resulte de operação simulada, nem seja simulado o preço indicado na factura ou documento equivalente, cabendo o ónus da prova à Direcção dos Impostos. É o n.º4 do artigo 21º :

“Não obstante o disposto no n.º 2, o imposto não é dedutível quando a Direcção dos Impostos apresente prova de que o mesmo resulta de operação simulada ou de que o preço constante da factura é simulado”.

Quando se verifique um ou outro dos factos apontados, quem liquidou imposto fica obrigado à sua entrega nos cofres do Estado, porque é sujeito passivo por esse imposto face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3º, impossibilitando-se ao adquirente a respectiva dedução face a este n.º 4 do artigo 21º. Estamos obviamente perante situações de dolo, que não devem ser confundidas com inexactidões praticadas na emissão da factura.

O mesmo objectivo de combate à fraude e evasão fiscais ditou alterações ao regime de responsabilidade do adquirente dos bens e serviços. Embora a disciplina conste do artigoº 55º entende-se fazer-lhe aqui uma referência.

Um outro conjunto de exigências ao exercício do direito a dedução, a que poderíamos qualificar de substanciais, respeitam à própria construção jurídica em que assenta o imposto, e encontram-se explicitadas no n.º 3 do artigoº 21º.

De facto, constitui princípio regra para que o imposto suportado nas operações anteriormente referidas possa ser deduzido, o de que elas tenham sido realizadas para as necessidades empresariais do sujeito passivo (aquisições para

fins privadas estão excluídas desse direito). Embora não suficiente é condição absolutamente necessária.

Exige-se, ainda, que a actividade do sujeito passivo a jusante se materialize em operações efectivamente tributadas (alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 21º - operações sujeitas a imposto e dele não isentas) – parece haver aqui um lapso na redacção que diz : actividades de produção, de comércio ou de serviços, ainda que não estejam sujeitas a imposto nos termos do artigo 4º. Aqui há um manifesto lapso e deve entender-se que se trata das operações sujeitas a imposto nos termos do artigo 4º, ou, as que embora localizadas no estrangeiro seriam tributáveis se fossem aqui realizadas (essencialmente fruto das regras de localização constantes dos artigos 9º e 10º), ou, sendo isentas, se subsumam às do artigo 20º ou do artigo 19º, destacando-se pela sua importância e frequência, as exportações e operações assimiladas e os transportes internacionais (artigo 20º), e as que estejam relacionadas com os regimes suspensivos previstos no artigo 19º . Trata-se de isenções, totais, completas ou isenções com direito a dedução.

Porque a situação constante da alínea c) do n.º 2 pode levantar algumas dúvidas na sua aplicação prática, vejamos um exemplo.

O sujeito passivo A, com sede em São Tomé e Príncipe, presta serviços de consultoria jurídica a um escritório de advogados em Cabo Verde, aí sujeito passivo do IVA.

Os serviços prestados, do tipo B2B, não serão localizados em São Tomé e Príncipe, mas sim no país da sede do adquirente sujeito passivo, no caso Cabo Verde.

Porém, para a prestação daquele serviço, o sujeito passivo A, são-tomense, adquiriu *inputs* específicos e outros gerais, nos quais suportou imposto.

A dedução porém será total, uma vez que os serviços prestados ao cliente cabo-verdiano e aí localizados, seriam tributáveis e tributados se fossem realizados (localizados) em São Tomé e Príncipe.

Esta disciplina resulta do facto de que a actividade do sujeito passivo é considerada, não nos seus limites nacionais, mas como actividade global,

impedindo-se, por este modo, duplas tributações, que, em última análise, prejudicariam os operadores nacionais.

8.3. Exclusões e limitações do direito à dedução- artigo 22º

Não obstante o princípio geral enunciado, existem exclusões e limitações ao exercício do direito à dedução do imposto suportado na aquisição de determinados bens de uso misto empresarial e privado ou em despesas de carácter não essencial à actividade produtiva. A disciplina consta do artigo 22º, segundo o qual não é dedutível o imposto incluído:

- Nas despesas de aquisição, importação, locação, incluindo a locação financeira, utilização, transformação e reparação de barcos de recreio, helicópteros e aviões;
- Na aquisição ou importação de tabaco.

A razão da total exclusão do direito a dedução assenta no facto de, mesmo sendo adquiridos no âmbito empresarial, apresentarem um carácter nada essencial à actividade desenvolvida ou facilmente desviáveis para consumos particulares, ou até prejudiciais à saúde.

A exclusão da dedução evitará, concomitantemente, o potencial contencioso que resultaria da determinação da medida do uso empresarial e particular dos bens.

Todavia, e de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo 22º haverá uma dedução mas limitada a 50% do valor do imposto suportado nas seguintes despesas:

- aquisição, importação, locação, utilização, transformação e reparação de veículos automóveis ligeiros de transporte de passageiros com menos de nove lugares, motos e motocicletas;
- aquisição de gasolina;
- transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal;
- alojamento, alimentação, bebidas e outras operações relativas à recepção e hospitalidade do sujeito passivo, seu pessoal ou clientes, sem prejuízo, das despesas de tabaco, sem qualquer dedução.

Da articulação destas duas alíneas haverá de concluir que haverá dedução total do imposto suportado nas seguintes despesas:

- aquisição, importação, locação, incluindo a locação financeira, utilização, transformação e reparação de viaturas pesadas de transporte de passageiros (com mais de nove lugares);
- aquisição, importação, locação, incluindo a locação financeira, utilização, transformação e reparação viaturas pesadas de transporte de mercadorias;
- aquisição, importação, locação, incluindo a locação financeira, utilização, transformação e reparação de máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados;
- aquisição, importação, locação, incluindo a locação financeira, utilização, transformação e reparação de tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações de cultivo inerentes à atividade agrícola (trabalhos próprios ou alheios);
- despesas com combustíveis à excepção da gasolina, mas englobando o gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis.

A dedução será ainda possível, mas apenas de 50% do IVA suportado em:

- Aquisição, importação, locação, utilização, transformação e reparação de veículos automóveis ligeiros de transporte de passageiros com menos de nove lugares, motos e motocicletas;
- Aquisição de gasolina;
- Transportes e viagens do sujeito passivo e do seu pessoal, ao serviço da empresa (as privadas não darão qualquer direito a dedução, como resulta lógico);
- Despesas relativas à recepção e hospitalidade do sujeito passivo, seu pessoal ou clientes, como são as de alojamento, alimentação, bebidas e outras operações sempre com excepção das despesas com tabaco.

O n.º 4 : *“As limitações ao direito à dedução contempladas nos números anteriores não se aplicam sempre que estas operações respeitem a bens ou serviços cuja venda ou exploração constitua objecto de actividade do sujeito passivo”*,

acautela determinadas situações para as quais não se justifica de todo a exclusão constante dos n.ºs 1 e 3.

É o que acontece com os meios de transporte acima referidos quando adquiridos para venda (p.e. stand de venda de veículos automóveis com menos de 9 lugares , ou cuja exploração constitua o objecto de actividade do sujeito passivo (aluguer de barcos de recreio, etc.) ou ainda as despesas com viagens e estadias dos vendedores ambulantes. No primeiro caso, porque a isso obriga a mecânica e funcionamento do imposto, e no segundo porque careceria de sentido a limitação quanto é certo que, mais do que objectos de divertimento e recreio, aqueles bens se assumem como equipamento indispensável ao exercício da respectiva actividade ou se trata de despesas a suportar obrigatoriamente porque conexas e indispensáveis ao exercício da actividade.

Uma referência final ao n.º 2, segundo o qual *“Exclui-se ainda do direito à dedução o imposto pago pelos sujeitos passivos não residentes, quando os mesmos optem pelo regime simplificado de registo para efeitos do imposto, nos termos do n.º 4 do artigo 30.º”*.

Remete-se para a respectiva legislação do regime simplificado de registo.

Relativamente aos bens de bens em segunda mão, objectos de arte, colecção e antiguidades, e como foi referido a propósito do artigo do valor tributável, e no sentido de evitar uma sobrecarga de tributação decorrente do normal exercício daquelas actividades, o imposto incidirá, em princípio, sobre a margem obtida pelo sujeito passivo e não sobre o valor de venda dos bens. O afastamento da regra geral de funcionamento subjacente ao método normal de crédito de imposto, arrasta em consequência que não seja possível deduzir o imposto inerente à aquisição. Isto é, o facto de ser tributável apenas a diferença entre o preço de compra e o preço de venda proporciona resultado idêntico ao que se

obteria pela dedução do imposto suportado na aquisição do bem ao decorrente da tributação do valor de venda.

8.4 – Exercício do direito à dedução- artigos 23º e 24º

Trata-se agora de saber como opera e qual o momento em que o imposto dedutível pode ser deduzido, i.e., quando pode ser efectivamente exercido o direito a dedução.

Por outro lado devem ser estabelecidos os procedimentos aplicáveis quando, em determinado período fiscal, o montante do imposto dedutível supere o montante do imposto liquidado, ocorrência que deve ser encarada como normal num imposto deste tipo, como já se deixou dito.

No que respeita à primeira temática, e como sabemos, o valor do imposto dedutível deve ser subtraído ao valor do imposto liquidado pelas operações tributáveis realizadas em cada período de tributação (nº 1 do artigo 23º: O valor do imposto dedutível é subtraído ao valor do imposto devido pelas operações tributáveis realizadas, em cada período de tributação), sendo certo, e como já também se explicou que apenas confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e recibos de declarações de importação para consumo passados no devido formato à luz da legislação aplicável, e na posse do sujeito passivo (nº 2 do artigo 23º: Só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e recibos de declarações de importação para consumo, passados no devido formato à luz da legislação aplicável, na posse do sujeito passivo).

De realçar que os documentos que devem estar na posse do sujeito passivo adquirente são os originais das facturas ou documentos equivalentes emitidos pelo respectivo fornecedor. Por isso, o artigo 34º deveria dizer que as facturas deverão ser emitidas, pelo menos, em duplicado, para que o original seja entregue ao adquirente e o fornecedor conserve o duplicado na sua contabilidade. Este problema parece estar ultrapassado porque a remissão no

artigo 34º para o Decreto-Lei das Facturas e Documentos equivalentes, de 2016 - 3. Os elementos mencionados no n.º 2 devem ser inseridos pelo programa ou equipamento informático de facturação devidamente autorizado pela Direcção dos Impostos, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Regime Jurídico das Facturas e Documentos equivalentes, resolve o problema porque este artigo 5º estabelece:

- 1. Os contribuintes obrigados a emitir facturas ou documentos equivalentes devem fazê-lo mediante as soluções previstas no regulamento de sistema de facturação.*
- 2. Os documentos referidos no número anterior devem ser emitidos em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.*
- 3. Todos os exemplares de facturas devem conter a designação «processados por computador».*
- 4. Em caso de avaria técnica dos equipamentos ou em situação de inoperacionalidade, devem os contribuintes emitir facturas ou documentos equivalentes, impressos tipograficamente, observando os requisitos deste diploma.*

Quanto ao momento em que o imposto deve ser deduzido vale a regra constante do n.º 3 deste mesmo artigo 23º, segundo a qual princípio regra a observar é que a dedução deve ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ou recibos da declaração de importação: A dedução deve ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ou recibos da declaração de importação referidos no n.º 2.

A disciplina é lógica e decorrente da exigência de que para que o imposto seja dedutível tenham de estar na posse do sujeito passivo os originais dos documentos referidos no n.º 2. Sendo o imposto dedutível a partir do momento em que se torna exigível em casa de quem o liquida, isto é, estarão reunidas as condições para que o adquirente do bem ou serviço possa deduzir o imposto, quando este se torna exigível para o fornecedor dos bens ou para o prestador dos serviços. Sendo assim, o que acontece na prática é que o direito à dedução é exercido pelo sujeito passivo no mês de recepção da factura, documento equivalente ou recibo de pagamento do IVA integrante das declarações de importação, sem esquecer que o n.º 2 deste artigo impõe como condição formal para o exercício do direito a dedução que o original da factura ou documento

equivalente ou recibo da declaração de importação estejam na posse do adquirente dos bens ou dos serviços.

No tocante à segunda das temáticas – os procedimentos previstos sempre que das operações de determinado período fiscal resulte imposto a favor do sujeito passivo (crédito de imposto), a regra geral é a de que, quando ocorra tal situação, o sujeito passivo reporte esse crédito para os períodos de imposto seguintes, com o objectivo da sua compensação com débitos futuros. A disciplina consta do n.º 4 deste artigo 23º:” Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis no período correspondente, o excesso é reportado e deduzido nos períodos de imposto seguintes”.

A razão de ser desta disciplina assenta no pressuposto de que, em condições normais, o sujeito passivo será devedor de imposto, isto é, terá em cada período um montante de imposto liquidado superior ao do imposto suportado e dedutível. Se, casualmente, num determinado momento (período) a relação se inverteu, ou seja, se o valor do imposto dedutível ultrapassa o valor do imposto liquidado, isso deve-se às mais das vezes a circunstâncias especiais (actividade de carácter sazonal, com compras e vendas concentradas em períodos diferentes, aprovisionamento excepcional de matérias primas face à previsível evolução do mercado, remodelação do parque de maquinaria, etc.).

Exemplificando:

O sujeito passivo A, sabendo que o preço da mercadoria x iria ter uma subida acentuada no mês de Fevereiro, adquiriu em Janeiro mercadorias no valor de 20 000, sujeitas à taxa de 15%.

No mesmo mês vendeu mercadorias y no valor de 12 000 e mercadorias x no valor de 3 000 , umas e outras sujeitas àquela mesma taxa.

Em Fevereiro adquiriu mercadorias y por 7 000 e e vendeu mercadorias x e mercadorias s y, por 6 000 e 5 000, respectivamente. respectivamente. A taxa de tributação manteve-se.

De acordo com os dados expostos, viria para cada um dos períodos fiscais em referência:

Janeiro:

| | |
|-----------------------------------|-------|
| IVA Liquidado - 12 000 x 15%..... | 1 800 |
| - 3 000 x 15%..... | 450 |
| | 2 250 |

IVA Dedutível - 20 000 x 15% 3 000

Donde:

IVA a recuperar : 2 250 - 3 000 = (750)

Fevereiro:

| | |
|---------------------------------|-------|
| IVA Liquidado 6 000 x 15% | 900 |
| 5 000 x 15% | 750 |
| | 1 650 |

IVA Dedutível 7 000 x 15% 1 050

IVA a Entregar: 1 650 - 1050 = 600

O apuramento do imposto no mês de Fevereiro traduz-se numa obrigação de entrega de 600. No entanto, e porque das operações do mês anterior tinha resultado um crédito de imposto de 750, o sujeito passivo compensará o valor do débito de Fevereiro, reportando, ainda, o excesso no valor de 150 (750-600), para o(s) período(s) de imposto seguinte(s).

Se é certo que a via do reporte do crédito de imposto para períodos futuros dá resposta adequada a um elevado número de situações, noutras assim não sucederá, pelo que foi necessário encontrar outro tipo de soluções. Pense-se, por exemplo, nos casos em que a natureza da actividade exercida (exportação) conduz a que o sujeito passivo se encontre habitualmente numa posição credora face aos cofres públicos; naqueles em que o sujeito passivo cessa a sua actividade

encontrando-se em crédito de imposto e ainda quando, por força de certos investimentos – de instalação ou de expansão –, os valores a recuperar do Estado sejam de montante muito expressivo e a poderem causar, conseqüentemente, acentuadas dificuldades financeiras caso não sejam atempadamente restituídos. Daí a existência de diferentes normativos.

No nº5:

“Se passados três meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo, pode este, se não desejar manter, no todo ou em parte, o procedimento estabelecido no número anterior, solicitar o correspondente reembolso”,

concede-se ao sujeito passivo o direito de solicitar o reembolso do imposto de que seja credor, quando o valor do crédito se tenha mantido durante três meses consecutivos após aquele em que se verificou o inicial crédito. É uma faculdade que lhe é concedida, podendo ele, se preferir manter a situação de reporte para períodos futuros.

Exemplificando:

O sujeito passivo A entrou em crédito de imposto no montante de 110, em Janeiro de 2024.

De acordo com as declarações periódicas de imposto enviadas aos Serviços Fiscais durante o ano de 2024, sempre se manteve em crédito de imposto com valores variáveis entre um mínimo de 80 e um máximo de 400.

Se constatar, no mês de Abril de 2024, a manutenção de um crédito de imposto na importância de 200, estarão reunidas as condições para, querendo, pedir o respectivo reembolso.

Note-se que nem sempre pode ser vantajoso para o sujeito passivo solicitar na sua declaração periódica de imposto o respectivo reembolso.

De facto, se no período fiscal seguinte a situação se inverteu, ou se prevê que se inverta, ou seja, se fica numa posição devedora perante os cofres do Estado, poderá resultar financeiramente mais vantajoso pedir o reporte do crédito em vez de solicitar a respectiva restituição.

Exemplificando:

Se o sujeito passivo A, de acordo com as operações realizadas no mês de Fevereiro de 2024, apurou um crédito de imposto 2 700, que não foi totalmente compensado nos três meses seguintes, subsistindo em Maio um crédito de imposto de 1 200, verificando-se, entretanto, que das operações do mês de Junho (de que já tem conhecimento na data de envio da declaração do mês de Maio), resulta um valor de IVA a entregar de 3 500, então a melhor opção é reportar aquele crédito de 1 200, compensando-o no débito de Junho, e entregando, conseqüentemente, apenas 2 300. Se optasse por pedir o reembolso, em Maio (porque finda o prazo de três meses), na declaração a apresentar em Junho, a DGI teria a faculdade de restituir aquele montante até ao fim do mês de Outubro, sendo certo que quanto ao valor de 3 500, em débito pelas operações de Junho, a sua entrega teria de ser efectuada o mais tardar em Julho.

Os reembolsos, quando solicitados e efectivamente devidos, deverão ser efectuados pela Direcção dos Impostos até ao fim do quarto mês seguinte ao da apresentação do respectivo pedido, findo o qual acrescerão à quantia a restituir juros indemnizatórios calculados nos termos do artigo 54º do Código Geral Tributário, por cada mês, desde o termo do prazo para pagamento do reembolso até à data da emissão do respectivo meio de pagamento.

Reconhecendo, ainda, que a solução descrita pode resultar pouco adequada em algumas situações, como acima se referiu, estabelece-se no artigo 24º que o reembolso possa ser de imediato solicitado pelo sujeito passivo sempre que:

- a) o sujeito passivo cesse a sua actividade e subsista imposto a seu favor;
- b) a situação de crédito de imposto resulte da realização de operações isentas com direito a dedução do imposto pago nas aquisições, nos termos do artigo 20º.

Esta situação aplica-se aos contribuintes que por praticarem operações isentas com direito a dedução, estarão com frequência em situação de crédito, e o reembolso imediato é imprescindível para não criar dificuldades de tesouraria.

2. *As pessoas singulares ou entidades que beneficiem das isenções estipuladas no n.º 2 do artigo 18º ou no n.º 2 do artigo 20º podem solicitar o reembolso do imposto pago na importação ou na aquisição de bens ou serviços, nos termos dos relevantes tratados e acordos internacionais, relações diplomáticas e consulares.*

3. *O direito ao reembolso, previsto no n.º 2, é exercido mediante o envio à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, em prazo a determinar pela mesma, de pedido de reembolso, acompanhado de documentos comprovativos do imposto pago.*

Esta situação foi já comentada aquando da análise dos normativos em referência – artigo 18º e artigo 20º. Para lá se remete.

Quanto ao prazo para pagamento do reembolso ele é similar ao do artigo 23º: deverão ser efectuados pela Direcção dos Impostos até ao fim do quarto mês seguinte ao da apresentação do respectivo pedido, findo o qual acrescerão à quantia a restituir juros indemnizatórios calculados nos termos do artigo 54º do Código Geral Tributário, por cada mês, desde o termo do prazo para pagamento do reembolso até à data da emissão do respectivo meio de pagamento.

Alerta-se de que o prazo, quando se trate de exportadores – n.º 1 alínea b) – pode revelar-se inadequado face às considerações já deixadas, sendo de ponderar um prazo mais curto neste caso específico.

Em geral, o prazo de quatro meses parece suficiente para a fiscalização do reembolso ou justifica-se que para acautelar reembolsos de imposto que finalmente não se mostrem devidos.

O artigo 24º termina com uma norma que nada tem a ver com a mecânica e funcionamento do imposto, mas apenas como garantia de que a DGI tem dinheiro para pagar os reembolsos: “ Para efeitos dos reembolsos a efectuar pela Direcção dos Impostos, nos termos dos números anteriores, 15% do montante total do

IVA colectado é devidamente retido pela Direcção dos Impostos, em caixa separada, exclusivamente afecta aos mesmos”

Trata-se, essencialmente, de uma garantia para “sossegar” os operadores económicos.

8.5. Dedução parcial- artigo 25º

Quando a actividade do sujeito passivo comporta, a par de operações efectivamente tributadas ou isentas com direito a dedução, também operações isentas que não conferem aquele direito - as previstas no artigo 17º -, o direito à dedução do imposto suportado a montante não pode ser integralmente exercido. O princípio regra, habitualmente designado de *prorata* ou percentagem de dedução, é o de que o imposto suportado é dedutível em medida correspondente ao valor anual das operações que dão lugar a dedução.

É o n.º 1 do artigo 25º:

“Quando, no exercício da actividade, sejam realizadas conjuntamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 21.º, o imposto suportado nas aquisições apenas é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações realizadas que confirmam direito a dedução”.

O valor do *prorata*, ou percentagem de dedução, é fornecido por uma fracção em cujo numerador figurará o montante anual das transmissões de bens e prestações de serviços efectivamente tributadas, com exclusão do imposto liquidado, e das transmissões de bens e prestações de serviços isentas com direito a dedução (isenções completas ou taxa zero) , e no denominador o montante anual, também sem inclusão de imposto, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, a significar que a este membro da fracção vão as operações indicadas no numerador e além destas as operações isentas sem direito a dedução (isenções simples ou isenções incompletas).

Assim determina o n.º 2 do artigo 25º:

“2. A percentagem de dedução referida no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta os seguintes valores:

a) No numerador, o volume anual de negócios efectuados no ano anterior, excluindo o imposto, das actividades que dão direito à dedução, nos termos do artigo 21.º;

b) No denominador, o volume anual de negócios efectuados no ano anterior, imposto excluído, de todas as actividades efectuadas pelo sujeito passivo”.

Não se diz mas é disciplina habitual, por razões práticas, e boa-fé da Administração Fiscal, que a percentagem de dedução assim determinada será sempre arredondada para a centésima imediatamente superior.

O cálculo do *prorata* ou percentagem de dedução pressupõe, obviamente, que o sujeito passivo conheça o tipo de operações praticadas. Tal conhecimento, contudo, apenas será possível no encerramento do exercício. Então, durante o ano, deverá ser utilizado, com carácter provisório, o *prorata* definitivo do ano anterior. É através dele que se determinará o valor do imposto dedutível, apurando-se no fim do ano – na declaração do último período fiscal - as correspondentes correcções, as quais se materializarão num dos seguintes procedimentos:

- Se se concluir que o *prorata* definitivo (o apurado com base nos valores globais à data de 31 de Dezembro) é superior ao que foi provisoriamente utilizado (o definitivo do ano anterior), ou seja, que foram praticadas deduções em montante inferior ao que o contribuinte tem efectivo direito, haverá uma regularização de imposto a seu favor (dedução complementar da inicialmente operada);

- Se, pelo contrário, se concluir que o *prorata* definitivo do ano é inferior ao que provisoriamente foi utilizado, isto é, que foram praticadas deduções em montante superior ao que o sujeito passivo tem efectivo direito, haverá então uma regularização de imposto a favor do Estado (entrega complementar).

Releva, para este efeito, o n.º 3 do artigo 25º:

“3. A percentagem de dedução, calculada provisoriamente com base no volume de negócios efectuados no ano anterior, é corrigida de acordo com os valores referentes ao ano a que se reporta,

dando lugar à correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita”.

Quando o sujeito passivo vá iniciar a sua actividade, prevendo efectuar simultaneamente operações que concedem direito a dedução e outras que não concedem tal direito, não conhecendo com anterioridade a extensão de umas e de outras, deverá indicar na declaração de início de actividade uma previsão para o valor da percentagem de dedução ou *prorata*.

Esse *prorata* será utilizado provisoriamente até ao fim do ano, data em que se procederá às correcções a que houver lugar, em moldes idênticos aos anteriormente descritos. É o n.º 4 do artigo 25º:

“4. Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente podem proceder à dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a incluir nas declarações a que se referem os artigos 28.º e 29.º, e a qual deve ser posteriormente corrigida nos termos do n.º 3.”.

O mesmo quando o sujeito passivo altere substancialmente o tipo de actividade exercida em termos destes dois tipos de operações, em que deverá entregar uma declaração de alterações de actividade, com indicação das alterações a nível do *pro rata* que utilizará até ao fim do exercício em que se tenha verificado a alteração de actividade.

Exemplificando:

O sujeito passivo A iniciou a sua actividade no ano de 2 024, tendo indicado como *prorata* “estimado” na declaração de início o valor de 75%.

Admitindo, que durante o ano adquiriu os bens e serviços a seguir indicados, o montante da dedução exercida resulta o seguinte:

| Operações | Valor líquido | IVA Suportado (taxa 15%) | IVA Dedutível (<i>Pro rata</i> 75%) |
|--------------------------------------|---------------|-----------------------------|---|
| Compra de mercadorias | 300 000 | 45 000 | 33 750 |
| Equipamento industrial | 10 000 | 1 500 | 1 125 |
| Viatura de transporte de mercadorias | 8 000 | 1200 | 900 |
| Fornecimentos e serviços externos | 4 000 | 600 | 450 |
| Total | 322 000 | 48 900 | 36 625 |

Se no fim do ano pressupusermos que ao longo do mesmo as operações activas tiveram a seguinte evolução:

| Operações | Valor líquido | IVA Liquidado (taxa 15%) |
|--|---------------|-----------------------------|
| Venda de mercadorias no mercado nacional | 350 000 | 52 500 |
| Venda de máquina industrial | 2 000 | 300 |
| Venda de mercadorias no mercado externo | 200 000 | - |
| Prestação serviços | 70 000 | Isenção simples |

teremos como valor definitivo do pro rata para o exercício de 2024:

$$Prorata\ definitivo = \frac{350\ 000 + 2\ 000 + 200\ 000}{350\ 000 + 2\ 000 + 200\ 000 + 70\ 000} = 0,887$$

O resultado apurado será, como se disse, arredondado para 89%.

Considerando que o *prorata* definitivo de dedução (89%) é superior ao utilizado provisoriamente durante o ano (75%), haverá lugar a uma regularização a favor do sujeito passivo na importância de importância de 6 846 (48 900 x 75% - 48 900 x 89%).

Durante o ano de 2025 o sujeito passivo utilizará provisoriamente o *prorata* de 89%, e efectuará, no fim do ano, o cálculo do *prorata* definitivo e os acertos a que houver lugar.

8.6. Operações de seguros- artigo 26º

Estando as operações de seguro e resseguro sujeitas a imposto e dele não isentas (com excepção dos seguros e resseguros de vida), todos os prémios de seguro relativos a operações empresariais dão direito a dedução do imposto assim suportado pelos sujeitos passivos.

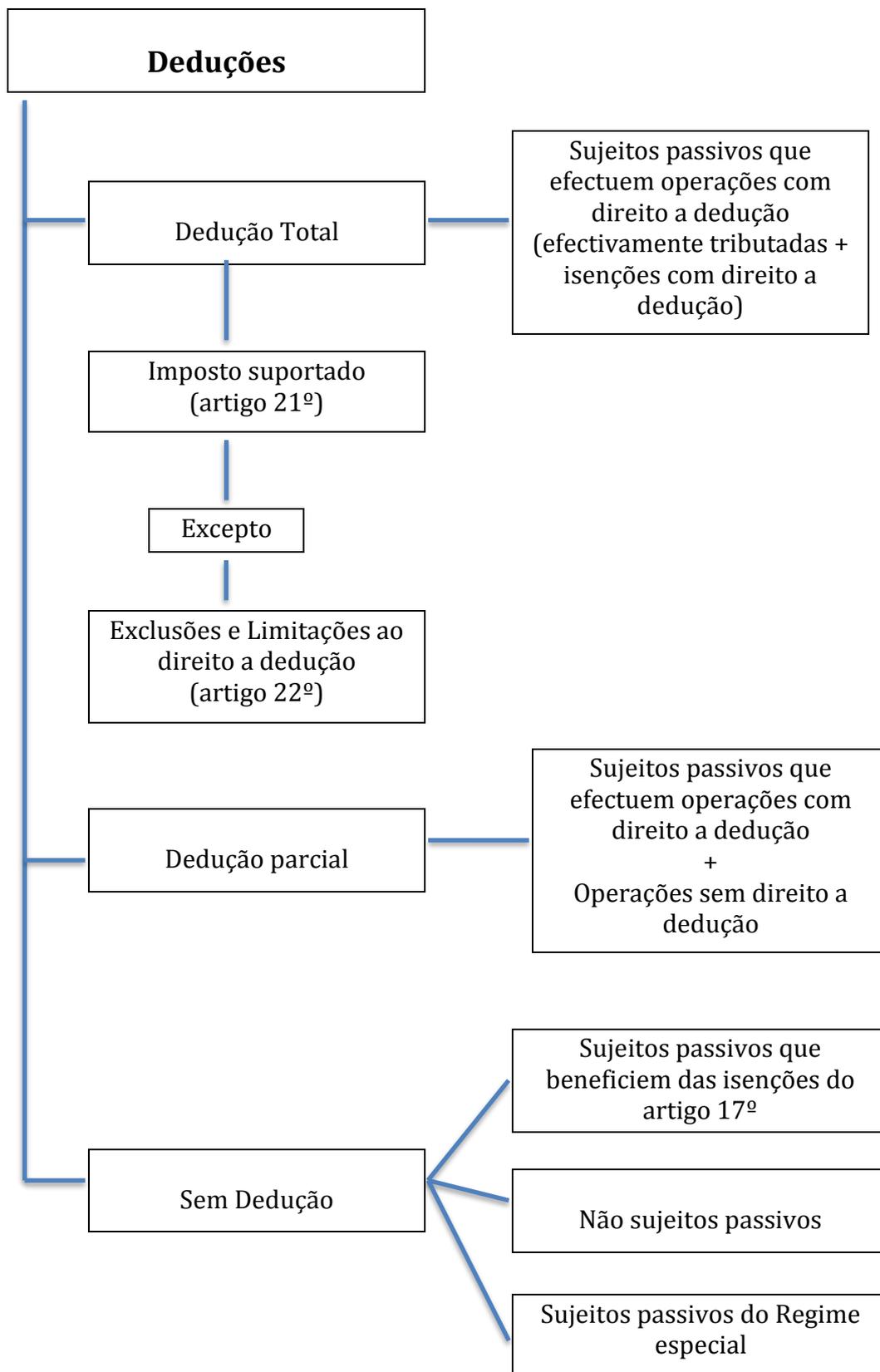
Esta a disciplina do artigo 26º n.º 1:

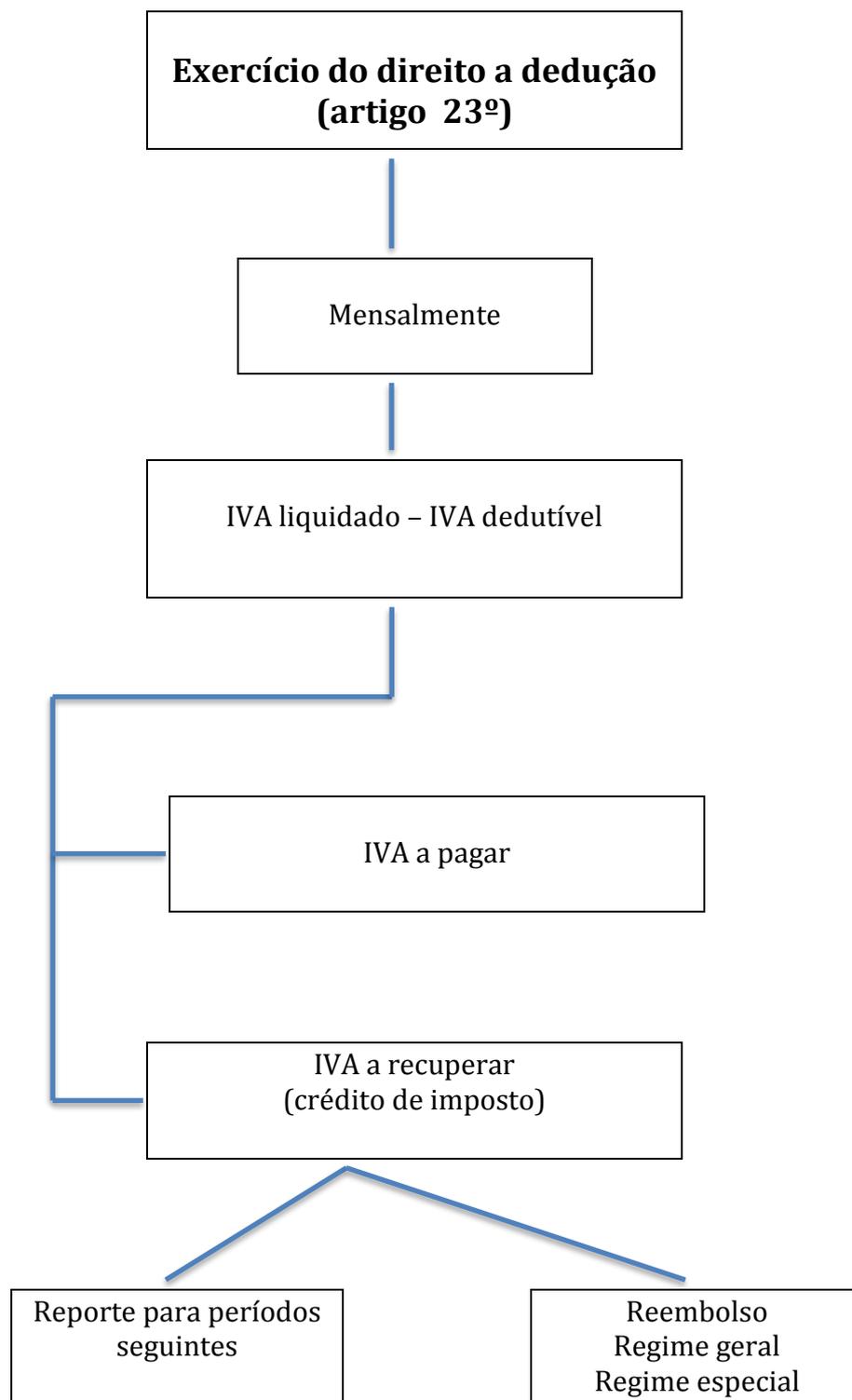
“Quando o adquirente das operações de seguros seja um sujeito passivo, o imposto pago relativamente a prémios de seguro é dedutível nos termos dos artigos 21.º a 25.º.”

Por outro lado, “O imposto pago relativamente ao pagamento de uma indemnização, efectuada no âmbito de um contrato de seguros, é dedutível pela entidade seguradora”.

Penso tratar-se apenas se contratos de seguro feitos com sujeitos passivos de imposto, os quais ao receberem a indemnização, liquidarão imposto . E é este imposto que se pretende que a empresa seguradora possa deduzir.

Quando seja um particular a receber nunca haverá IVA liquidado uma vez que o particular não é sujeito passivo.





9. -Pagamento do imposto – artigos 27º e 28º

Iniciaremos neste Capítulo continuando no Capítulo seguinte a abordagem às obrigações dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal de tributação. As relativas aos sujeitos passivos enquadrados nos regimes especiais de pequenos operadores serão abordadas a quando da análise desses regimes, em capítulo separado.

A obrigação de pagamento, constituindo a obrigação principal do imposto, aparece isolada nos artigos 27º e 28º. As restantes obrigações, acessórias (instrumentais relativamente à obrigação principal), constam do artigoº 29º até ao artigoº 42º (inclusive).

9. 1 – A responsabilidade pelo pagamento do imposto – artigo 27º

O legislador são-tomense inicia a disciplina da obrigação de pagamento com a definição de quem é o responsável por ela.

Segundo o artigo 27º nº 1 *“A responsabilidade pelo pagamento do imposto devido relativamente às transmissões de bens ou prestações de serviços é dos sujeitos passivos que efectuem essas mesmas operações”*.

Ou seja, e no geral, a obrigação de pagamento fica a cargo e é responsabilidade dos sujeitos passivos do imposto relativamente às operações activas que realizem, sejam elas transmissões de bens ou prestações de serviço.

É certo, todavia, e como já largamente se analisou, que esses mesmos sujeitos passivos são, em determinadas situações, chamados à liquidação do imposto não apenas por essas operações activas, a jusante (transmissões de bens e prestações de serviços) mas também quanto às operações passivas que realizem, a montante (aquisições de bens e de serviços). Assim o determinam as alíneas c) e d) do nº 1 do artigo 3º.

Em consequência o n.º 2 do artigo 27.º:

Não obstante o disposto no número anterior, sempre que o adquirente seja um sujeito passivo, o imposto é devido por esse mesmo adquirente, relativamente a prestações de serviços localizadas no Território Nacional, nos termos do artigo 10.º, quando o prestador de serviços seja um sujeito passivo não residente, o qual não disponha de um estabelecimento estável em Território Nacional.”

Trata-se da mesma realidade, a significar que foram as regras de localização constantes do artigo 10.º, que qualificando certas operações como realizadas no território nacional, sendo o prestador um não residente, torna o sujeito passivo adquirente, e sediado em território nacional como o responsável pelo pagamento do imposto.

Nas importações, o n.º 3 do artigo 27.º determina que : “A responsabilidade pelo pagamento do imposto devido relativamente às importações de bens é do importador desses mesmos bens.”

9.2. O Pagamento do imposto - artigo 28.º

Por razões de melhor e mais completa explanação desta obrigação o comentário ao artigo 28.º será feito globalmente e não alínea a alínea.

Artigo 28.º

- 1. Os sujeitos passivos são obrigados a entregar às entidades competentes, simultaneamente com a declaração a que se refere o artigo 37.º, o montante do imposto exigível apurado nos termos do n.º 3, através dos meios de pagamento legalmente permitidos.*
- 2. Os sujeitos passivos não residentes, que não disponham de estabelecimento estável no Território Nacional, mas sejam responsáveis pelo pagamento do imposto nos termos do artigo 27.º, são obrigados a entregar às entidades competentes, simultaneamente com a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 30.º, o montante do imposto exigível, através dos meios de pagamento legalmente permitidos.*
- 3. Para efeito dos números anteriores, o montante do imposto exigível é apurado através da subtracção do valor de imposto dedutível, calculado nos termos dos artigos 21.º a 26.º, ao valor total das operações tributáveis, multiplicado pela taxa de imposto aplicável à luz do artigo 16.º.*
- 4. As pessoas referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º e no n.º 6 do artigo 29.º devem entregar às entidades competentes o correspondente imposto, nos prazos de, respectivamente,*

quinze dias, a contar da data da emissão da factura e até ao último dia útil do mês seguinte ao da realização da operação.

5. *Sempre que se proceda à liquidação oficiosa do imposto, nos termos dos artigos 50.º a 55.º, é o sujeito passivo imediatamente notificado para efectuar o pagamento no prazo de 30 dias a contar da notificação.*

6. *Não obstante o disposto nos números anteriores, o imposto devido pelas importações de bens é pago, pelo importador dos bens, nos serviços desconcentrados da Direcção dos Impostos junto das Alfândegas, no acto do desembaraço alfandegário.*

Conjugando o n.º 1 : Os sujeitos passivos são obrigados a entregar às entidades competentes, simultaneamente com a declaração a que se refere o artigo 37.º, o montante do imposto exigível apurado nos termos do n.º 3, através dos meios de pagamento legalmente permitidos, com o número 3 : Para efeito dos números anteriores, o montante do imposto exigível é apurado através da subtracção do valor de imposto dedutível, calculado nos termos dos artigos 21.º a 26.º, ao valor total das operações tributáveis, multiplicado pela taxa de imposto aplicável à luz do artigo 16.º, deve entender-se o seguinte:

- em cada período, o imposto a entregar é o resultante do binómio IVA liquidado e IVA dedutível (IVA liquidado – IVA dedutível), pelo que o n.º 1 não deve ser entendido de forma autónoma sob pena de levantar problemas de interpretação, e no n.º 3 o imposto a deduzir é o constante das facturas ou documentos equivalentes que suportem aquisições de *inputs* empresariais e que satisfaçam os requisitos do exercício do direito a dedução.

- o princípio geral estabelecido, para a entrega do imposto devido, é o da contemporaneidade desse pagamento com o prazo estabelecido para a apresentação da declaração periódica do imposto, a qual, segundo o artigo 37º será o último dia do mês seguinte àquele a que respeitam as operações nela abrangidas (periodicidade mensal do imposto);

- a entrega da declaração periódica será feita por transmissão electrónica de dados e o pagamento de forma autónoma, através dos meios de pagamento legalmente permitidos - através de Vale ou Cheque nos termos do artigos 47.º e

48º do Código Geral Tributário ou através dos correios segundo o artigo 49º do mesmo Código. Deve ter-se em atenção a disciplina dos artigos 50º e 52º, respectivamente, para a falta de entrega da declaração periódica ou para a entrega desta mas sem que seja feito o correspondente pagamento.

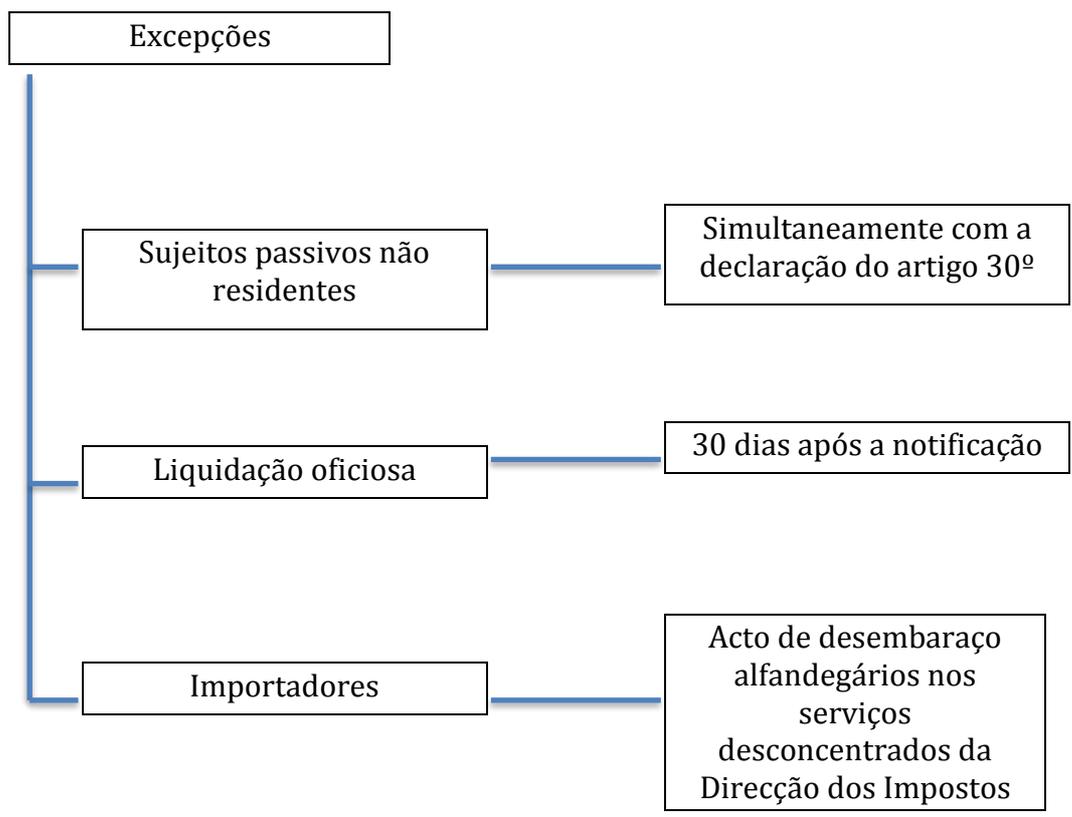
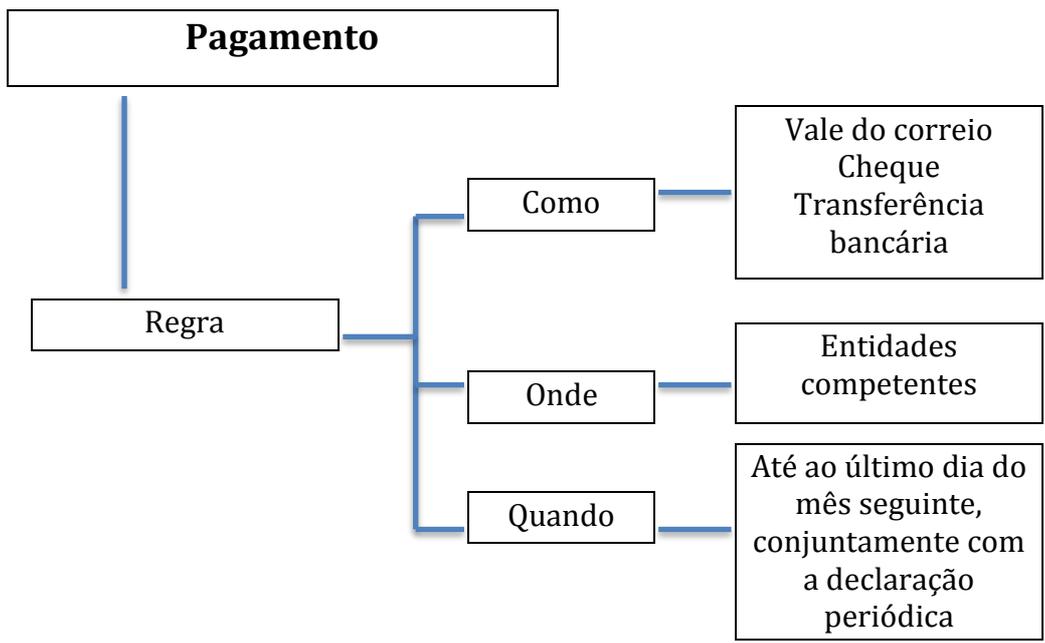
O cumprimento da obrigação de pagamento do imposto por sujeitos passivos não residentes em território nacional, tendo em conta que face às regras do n.º 2 do artigo 10º, pode verificar-se que um sujeito passivo sem sede, estabelecimento ou domicílio em território nacional, aqui realize operações sujeitas a imposto i.e., abrangidas na sua incidência real, deve ser feito por entrega às entidades competentes, simultaneamente com a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 30.º, o montante do imposto exigível, através dos meios de pagamento legalmente permitidos.

Nessa situação, determina o n.º 1 do artigo 30º que tais sujeitos passivos devem enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas, sendo o imposto devido pago nos moldes já referidos para os sujeitos passivos residentes.

Para as pessoas que devam imposto apenas pelo facto de o terem mencionado, indevidamente em factura ou documento equivalente (artigo 3º n.º 1 alínea b)) ou os sujeitos passivos pela prática de uma actividade ocasional, que deve ser interpretada restritivamente, como a prática de uma só operação tributável, os prazos de entrega fixados no n.º 4 deste artigo 28º são de :

- quinze dias para os primeiros;
- (até ao) último dia útil do mês seguinte ao da realização da operação.

Nos casos em que os serviços fiscais procedam à determinação oficiosa do imposto nos termos do Capítulo XII do Código do IVA, adiante abordados, o pagamento será feito no prazo de 30 dias a contar da notificação, conforme determina o n.º 3 deste artigo 28º.



10. Outras obrigações dos sujeitos passivos – artigos 29º a 43º

10.1. O elenco das outras obrigações dos sujeitos passivos para além do pagamento

Iniciaremos aqui a abordagem às obrigações dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal de tributação. As relativas aos sujeitos passivos enquadrados nos regimes especiais de pequenos operadores serão abordadas a quando da análise desses regimes, em capítulo separado.

Há que ter em conta que as obrigações acessórias estabelecidas mais não são do que a exigência necessária para satisfazer as características próprias deste imposto.

De facto, um imposto sobre o valor acrescentado do tipo descrito exige, como pressuposto do seu correcto funcionamento, o exacto conhecimento, por parte de cada sujeito passivo, do total do IVA que liquidou a jusante (resultante das vendas e prestações de serviços realizadas) e do total do IVA suportado e dedutível (resultante da tributação a que foi sujeito a montante).

Tal tributação depende primordialmente da qualidade do fornecedor e do adquirente, da natureza e valor da operação, factores estes que aparecem evidenciados na factura ou documento equivalente a tal propósito emitidos. A expressão e medida do imposto terão de reportar-se, antes de mais, a tal documentação de base, daí resultando a importância atribuída à facturação no imposto sobre o valor acrescentado do tipo descrito.

Cada sujeito passivo assumir-se-á como devedor ao Estado do total de imposto que já recebeu ou virá a receber dos adquirentes dos seus bens ou dos utilizadores dos seus serviços, imposto evidenciado na documentação comprovativa das operações efectuadas.

Por outro lado, restará credor perante o Estado do imposto que suportou nas aquisições de bens ou prestações de serviços necessárias ao desenvolvimento da

sua actividade económica. Também este valor lhe será fornecido pelos documentos de suporte das operações que efectuou, sendo condição sine qua non para a efectivação do direito a dedução a posse das respectivas facturas ou documentos equivalentes.

Poder-se-á pois dizer que o IVA repousa na facturação como elemento esclarecedor e integrante da sua mecânica e funcionamento, sendo necessário então que a lei estabeleça e regule todos os aspectos ligados à sua emissão.

Outro aspecto a salientar no domínio da tributação da despesa feita com recurso ao modelo valor acrescentado, é o de que se está, na prática, em presença de um imposto autoliquidado. Competirá ao contribuinte a determinação, em cada período fiscal – o mês -, do quantum de imposto a pagar (ou a recuperar) ao Tesouro Público, devendo este assegurar-se da correcção dos valores declarados por aquele, objectivo que justifica, antes de mais, a necessidade da existência de escrituração atempada e adequada ao apuramento e fiscalização do imposto – a contabilidade-. Daí a existência de um conjunto de normas destinadas a regulamentar as condições de materialização dos registos relativos a documentos emitidos e recebidos pelo sujeito passivo no âmbito da sua actividade comercial, industrial ou profissional, bem como em relação a certas operações de natureza particular ou ainda a bens com características específicas (bens de investimento, p.e.).

Depois, e para que a receita do imposto entre efectivamente nos cofres do Estado, necessário se torna que o contribuinte venha, periodicamente, junto da Administração Fiscal declarar e pagar o imposto que se mostre devido pelas operações realizadas durante tal período fiscal. Daí a existência de modelos próprios que o contribuinte deverá preencher, em geral de forma automática e electronicamente, evidenciando o binómio imposto facturado/imposto dedutível de que resultará, evidenciado ainda, o imposto a pagar ou o imposto a recuperar – declaração periódica de imposto.

Sendo certo, porém, que as obrigações referidas competirão apenas a quem apresentar a qualidade de sujeito passivo de imposto, ou seja, a quem satisfizer os requisitos de incidência deste tipo de tributação, relevante será, pois, para a Administração Fiscal, o exacto conhecimento de quem é sujeito passivo, a correcta definição do universo dos seus interlocutores para as finalidades em análise. Por tal motivo torna-se indispensável que cada sujeito passivo dê conhecimento à Administração Fiscal da sua existência, bem como das condições modeladoras do exercício da sua actividade comercial, industrial ou profissional, o que fará através da clássica declaração de início de actividade.

Como corolário lógico desta surge a necessidade da comunicação, por cada sujeito passivo, dos factos que alterem as condições do exercício da actividade, ou lhe façam perder a qualidade de sujeito passivo (declarações de alteração e de cessação de actividade, respectivamente).

Em conclusão, podemos elencar da seguinte forma o conjunto das outras obrigações exigidas ao sujeito passivo no âmbito do funcionamento do imposto sobre o valor acrescentado:

- Obrigações declarativas
 - De manifestação única
 - De início de actividade
 - De alteração de actividade
 - De cessação de actividade
 - De manifestação repetida ou continuada
 - Declaração periódica de imposto
- Obrigações de facturação e arquivo
- Obrigações de contabilidade
- Obrigações de conservação e arquivo de documentos

Embora sumariamente, analisemos, cada uma destas obrigações, com remissão aos artigos do Código do IVA que as disciplinam.

Artigo 29.º

Obrigações dos sujeito passivos residentes

1. Os sujeitos passivos, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, são obrigados a:

a) Entregar a declaração de início, de alteração ou de cessação da sua actividade, nos termos dos artigos 31.º a 33.º;

b) Emitir factura, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, nos termos dos artigos 34.º a 36.º, ainda que não solicitado pelo adquirente;

c) Entregar mensalmente uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao seu cálculo, nos termos do artigo 37.º;

d) Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, nomeadamente através do cumprimento das obrigações constantes dos artigos 38.º a 43.º.

2. A obrigação de emitir factura ou documento equivalente, prevista na alínea b) do n.º 1, aplica-se ainda quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente seja alterado por qualquer motivo, incluindo inexactidão.

3. A obrigação de declaração periódica, prevista na alínea c) do n.º 1, subsiste mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis.

4. Estão dispensados da obrigação referida na alínea c) do n.º 1 os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto se essas operações derem direito a dedução nos termos do artigo 21.º.

5. O disposto no número anterior não se aplica aos sujeitos passivos que embora praticando apenas operações isentas que não conferem direito a dedução, tenham que liquidar o imposto nos termos do artigo 10.º, os quais, no entanto, só ficam obrigados à entrega da correspondente declaração periódica em relação aos meses em que tenham verificado aquelas liquidações.

6. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º que exerçam qualquer actividade ocasional ficam dispensadas da obrigação referida na alínea c) do n.º 1 devendo apresentar apenas, até ao fim do mês seguinte ao da realização da operação tributável, a respectiva declaração conforme modelo previsto para o efeito.

7. As operações isentas ao abrigo do n.º 1 do artigo 18.º e do n.º 1 do artigo 20.º devem ser comprovadas, consoante os casos, através dos documentos alfandegários apropriados ou, quando não houver intervenção dos serviços alfandegários, através de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que a eles vai ser dado.

A razão de ser das obrigações constantes do n.º 1 deste artigo foram já apresentadas acima. Serão comentadas em cada um dos artigos seguinte onde são especificamente disciplinadas.

Quanto à obrigação do n.º 3 que obriga a emitir factura ou documento equivalente, sempre que o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente seja alterado por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser vista em articulação com a disciplina constante do artigo 43º - Rectificações do imposto onde se fará uma análise mais detalhada.

A obrigação de apresentação de declaração periódica, mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis (nº 3 do artigo 29º), tem duas fundamentações: a primeira reside na necessidade de distinguir essa situação de falta de realização de operações tributáveis da situação de falta de entrega de declaração, quando devida; a segunda respeita à contagem do prazo relevante para a qualificação da cessação de actividade nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 33º.

A dispensa da obrigação de apresentação da declaração periódica para os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto se essas operações derem direito a dedução nos termos do artigo 21º, assenta no seguinte:

- praticando o sujeito passivo apenas operações isentas sem direito a dedução, da sua actividade não resulta apuramento de qualquer valor de imposto por não haver liquidação a jusante nem dedução a montante. Note-se, porém, a importância de conjugar esta disciplina com a do nº 5, já que estes sujeitos passivos podem efectuar operações relativamente às quais, em resultado da disciplina do artigo 10º, a respectiva localização em território nacional os obrigue a liquidar imposto enquanto adquirentes. Sendo assim o imposto que liquidarem terá de ser entregue ao Estado, pelo integral valor liquidado, uma vez que como isentos nesta qualidade não beneficiam do direito a dedução. A

obrigação de entrega de declaração só é exigível, porém, em relação aos meses em que tenham verificado aquelas liquidações;

- praticando o sujeito passivo operações isentas mas com direito a dedução – exportações, operações assimiladas e transportes internacionais, ou operações conexas com regimes especiais aduaneiros – a não liquidação de imposto a jusante não afasta o direito a dedução do imposto suportado a montante, caso em que a situação de crédito perante o Estado justifica a entrega de declaração destinada à manifestação da sua ocorrência e ao accionamento dos meios conducentes à sua regularização.

No n.º 6 disciplina-se a apresentação da declaração de imposto, não declaração periódica porque se reporta a uma única operação tributável, mesmo que a operação se desenvolva por mais do que um período de imposto.

Ou seja, a declaração a entregar abrangerá a totalidade da operação desenvolvida no tempo em que a mesma se desenvolveu, e deverá ser apresentada até ao fim do mês seguinte ao da realização da operação tributável, conforme modelo previsto para o efeito.

Porque se trata de sujeito passivo que não procedeu à entrega de declaração de início de actividade porque apenas pratica um única operação, a declaração resultará de modelo para o efeito criado e instruções complementares..

Finalmente, a disposição do n.º 7 do artigo 29º, prende-se com razões de prevenção de fraude fiscal nas situações em que a não liquidação de imposto encontra justificação no especial destino que vai ser dado aos bens e serviços objecto das respectivas transacções. Face ao carácter excepcional no domínio do IVA das situações de não liquidação de imposto, exige-se que:

- o sujeito passivo normalmente responsável pela liquidação, com todas as consequências que dela resultam, deva conhecer e possuir prova, dos motivos justificativos do seu afastamento;
- a administração fiscal disponha dos meios adequados para comprovar a sua aplicação.

10.2 – Obrigações dos sujeitos passivos não residentes – artigo 30º

Artigo 30.º

Obrigações dos sujeitos passivos não residentes

- 1. Os sujeitos passivos não residentes, que não disponham de estabelecimento estável no Território Nacional, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º, devem enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas.*
- 2. Os sujeitos passivos não residentes, que não disponham de estabelecimento estável no Território Nacional, deverão nomear um representante, sujeito passivo de imposto residente no Território Nacional, munido de procuração com poderes bastantes.*
- 3. O representante, nomeado nos termos do n.º 2, é responsável pelo cumprimento das obrigações resultantes no n.º 1, bem como daquelas constantes do n.º 2 do artigo 28.º, respondendo solidariamente com o representado pelo cumprimento das mesmas, bem como por quaisquer eventuais penalidades ou juros compensatórios aplicáveis pelo seu incumprimento.*
- 4. Não obstante o disposto nos n.os 2 e 3, não estão obrigados à nomeação de representante os sujeitos passivos não residentes, que não disponham de estabelecimento estável no Território Nacional, quando optem pelo regime simplificado de registo para efeitos do imposto, nos termos definidos pela Direcção dos Impostos.*

Sendo o sujeito passivo um não residente sem estabelecimento estável em território nacional, é-lhe imposta a obrigação de nomeação dum representante, que deve ser sujeito passivo em São Tomé e Príncipe, e estar munido de procuração com poderes bastantes. Ao representante caberá o cumprimento de todas as obrigações decorrentes do articulado do Código do IVA, sendo considerado como devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado, a que acrescem as eventuais penalidades ou juros compensatórios aplicáveis ao incumprimento. Como explicitamente se refere o cumprimento da apresentação da declaração periódica deverá ser feito por transmissão electrónica de dados.

É a disciplina constante dos n.ºs 2 e 3 deste artigo 30º.

Nas situações para que o normativo remete, a alínea d) do n.º 1 do artigos 3º a saber; são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que sejam sujeitos passivos residentes por exercício de uma actividade económica,

quando sejam adquirentes de serviços considerados realizados no território nacional pelas regras do artigo 10º e que não disponham de representante. Pois bem, isto significa, no caso que o sujeito passivo não é o não residente mas o adquirente sujeito passivo nacional. Não havendo representante, será o adquirente-sujeito passivo nacional que, na operação em causa, se converterá em sujeito passivo pela respectiva aquisição, nos termos da citada alínea d) do n.º 1 do artigo 3º (*reverse charge*).

Ora, nos termos do n.º 4 do artigo 30º a única situação de dispensa de nomeação de representante é para os sujeitos passivos não residentes, que não disponham de estabelecimento estável no Território Nacional, e optem pelo regime simplificado de registo para efeitos do imposto, nos termos definidos pela Direcção dos Impostos.

Em qualquer caso, o sujeito passivo não estabelecido será solidariamente responsável com o representante que haja sido nomeado, pelo pagamento do imposto que se mostre devido, penalidades e juros, quando caso disso.

10.3. A declaração de início de actividade – artigo 31º

Artigo 31.º

Declaração de início de actividade

- 1. As pessoas singulares ou entidades que exerçam operações tributáveis nos termos do artigo 4.º, ou outras actividades de produção, de comércio ou de serviços, devem enviar à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, 15 dias antes do início dessas actividades, a respectiva declaração.*
- 2. Não obstante o disposto no n.º 4 do artigo 30.º, não estão obrigados ao envio da declaração referida no n.º 1, as pessoas singulares ou entidades que constituam sujeitos passivos, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 3.º.*
- 3. A Direcção dos Impostos pronuncia-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados. A falta de pronúncia dentro deste prazo resulta na aceitação tácita da declaração.*

A obrigação de apresentação da declaração de início de actividade resulta do disposto no artigo 29º n.º 1 alínea a) e é desenvolvida aqui no artigo 31º,

dispensando da obrigação os sujeitos passivos que sejam entidades governamentais ou outros entes públicos por realizarem actividades tributáveis (nº 2 do artigo 31º).

A declaração em análise deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, com uma antecedência de 15 dias relativamente à data do início da actividade.

Contrariamente ao que acontece com a cessação de actividade, a lei não fornece um conceito de início de actividade. Trata-se, efectivamente, de uma realidade de complexa delimitação, a que acresce o facto de a sua definição não ter tradição fiscal em São Tomé e Príncipe. Por outro lado, há que ter em conta que é ao contribuinte que aproveita a qualificação de sujeito passivo, já que só ela lhe concede o direito à dedução do imposto suportado a montante, e que na fase inicial de instalação pode ascender a valores significativos, não sendo compensado por imposto liquidado, uma vez que nessa fase inicial a empresa não estará, em geral, a efectuar ainda operações a jusante. Há que não esquecer que o crédito de imposto assim surgido só poderá ser solicitado ao serviço de Administração do IVA se o contribuinte for sujeito passivo conhecido como tal por esse Serviço, ou seja, tiver apresentado, antes do início de actividade, a respectiva declaração.

Da declaração de início de actividade constam um conjunto de elementos de identificação do sujeito passivo (nome, número de identificação fiscal, morada, serviço de finanças competente, etc.) e um conjunto de informações relativas à natureza, forma e valor estimado da actividade exercida, destinadas a permitir o correcto enquadramento do sujeito passivo.

Consoante dispõe o artigo 31º nº 3, a declaração de início de actividade deverá ser informada, no prazo de 30 dias, pelos serviços fiscais, podendo estes, se discordarem dos elementos declarados pelo contribuinte, alterá-los, fixando os que entenderem por convenientes. Em tal caso o sujeito passivo será notificado, para que possa accionar, querendo, os meios de reacção ao seu dispor.

No caso de a Direcção dos Impostos não se pronunciar dentro daquele prazo de 30 dias tal materializa-se na aceitação tácita dos elementos declarados.

De salientar que esta declaração é ainda relevante para a organização de um adequado cadastro automático de contribuintes que permita à administração fiscal a prossecução dos contactos que um imposto deste tipo necessariamente pressupõe.

10.4. A declaração de alteração de actividade – artigo 32º

Artigo 32.º

Declaração de alteração de actividade

1. Sempre que se verifique alteração de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade tal como prevista no artigo 31.º, com exclusão dos relativos ao volume de negócios, deve o sujeito passivo enviar a respectiva declaração de alteração de actividade.

2. Deverão enviar declaração de alteração de actividade, nos termos do n.º 1 :

a) Os sujeitos passivos que, estando incluídos no regime normal de aplicação do imposto, passem a satisfazer os requisitos previstos no artigo 44.º e pretendam a aplicação do regime de isenção, nos termos do artigo 45.º;

b) Os sujeitos passivos que, sendo susceptíveis de beneficiar de isenção do imposto, nos termos do artigo 44.º, pretendam renunciar à mesma e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis, nos termos do artigo 45.º.

3. A declaração prevista no n.º 1 deve ser enviada à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, no prazo de 30 dias a contar da data da alteração, a qual pronuncia-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados.

4. A falta de pronúncia dentro deste prazo resulta na aceitação tácita da declaração.

A declaração de alterações prevista do artigo 29º n.º 1 alínea a) é desenvolvida no artigo 32º, que estabelece o cumprimento da obrigação sempre que se verifiquem alterações aos elementos constantes da declaração de início de actividade, excepção feita ao volume de negócios, entendendo como tal, nos termos da alínea n) do nº1 da lei que aprovou o CIVA “«Volume de negócios» o valor, com exclusão do imposto, das actividades de produção, de comércio ou de serviços, efectuadas pelo sujeito passivo”.

A apresentação da declaração deve ser feita por transmissão electrónica de dados no prazo de 30 dias a contar da data da alteração (salvo se outro prazo específico estiver estabelecido no Código do IVA), e tal como a declaração de início de actividade, deve ser informada pelos serviços fiscais no prazo de 30 dias e, se o não for, pressupõe-se tacitamente aceite.

Saliente-se que na obrigatoriedade de apresentação de declaração de alterações de actividade em virtude de passagem do regime normal do imposto ao regime de isenção ou de opção pelo regime normal de tributação, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 deste artigo :

a) Os sujeitos passivos que, estando incluídos no regime normal de aplicação do imposto, passem a satisfazer os requisitos previstos no artigo 44.º e pretendam a aplicação do regime de isenção, nos termos do artigo 45.º;

b) Os sujeitos passivos que, sendo susceptíveis de beneficiar de isenção do imposto, nos termos do artigo 44.º, pretendam renunciar à mesma e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis, nos termos do artigo 45.º,

Os prazos de apresentação desta declaração constam do artigo 45º que prevalecem sobre estes. Para lá se remete.

10.5. A declaração de cessação de actividade – artigo 33º

Artigo 33.º

Declaração de cessação de actividade

1. No caso de cessação de actividade, deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data de cessação, enviar a respectiva declaração à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se verificada a cessação da actividade exercida pelo sujeito passivo no momento em que ocorra qualquer um dos seguintes factos:

a) Deixem de praticar actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos;

b) Se esgote o activo do sujeito passivo pela venda dos bens que o constituem, pela sua transmissão gratuita, ou pela sua afectação a uso para a fins alheios ao mesmo;

c) Se verifique a transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento.

3. Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a Direcção dos Impostos declarar, oficiosamente, a cessação da actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida, nem há intenção de a continuar a exercer.

4. A Direcção dos Impostos pronuncia-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados nos termos do n.º 1. A falta de pronúncia dentro deste prazo resulta na aceitação tácita da declaração.

Contrariamente ao que vimos suceder com o conceito de início de actividade, para o qual o legislador não fornece qualquer conceito, na cessação de actividade surge explicitado na lei um conjunto de circunstâncias que, uma vez verificadas, determinarão a cessação. É o que consta do artigo 33º do Código do IVA, onde se considera verificada a cessação de actividade sempre que:

a) Deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos.

Entendeu-se que a não prática de actos determinantes de tributação por um período de dois anos consecutivos era condição suficiente para se induzir a cessação de actividade. Não deve esquecer-se que a cessação de actividade pode arrastar a necessidade de considerar como transmissão sujeita a tributação a resultante da «afecção a uso próprio do titular» dos bens ainda existentes no activo da empresa em tal data, conforme determina a alínea f) do n.º 3 do artigo 5º. Trata-se de bens que, quando adquiridos, possibilitaram, em geral, o exercício do direito a dedução, visando-se agora, com esta tributação, compensar aquela dedução. O valor tributável será, como é sabido, o constante do artigoº 13º n.º 2 alíneas c).

Note-se a este propósito que subsiste, durante todo o período de dois anos, a obrigação do envio de declaração periódica, não obstante da mesma não constarem quaisquer dados quantitativos, uma vez que não se verificam actos relacionados com actividades determinantes da tributação (artigoº 29º n.º 3);

b) Se esgote o activo do sujeito passivo, pela venda dos bens que o constituem, pela sua transmissão gratuita ou pela sua afectação a uso ou, em geral, a fins alheios ao mesmo.

Se a venda dos bens que constituem activo empresarial implica a normal liquidação de IVA, não deve esquecer-se, como aliás atrás se referiu, que também a afectação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral a fins alheios à actividade exercida, bem como a sua transmissão gratuita dará lugar também a uma liquidação de imposto, desde logo em razão da alínea f) do n.º 3 do artigo 5º.

c) Se verifique a transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento.

Considera-se transmissão de estabelecimento a transferência de uma unidade económica que mantém a sua identidade, entendida esta como um conjunto de meios organizados, com o objectivo de prosseguir uma actividade económica, seja ela essencial ou acessória.

Pode ser a qualquer título, oneroso ou gratuito, mas não abrange as meras cessões da exploração.

Um caso específico pode ser o da partilha da herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade.

3. Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a Direcção dos Impostos declarar, oficiosamente, a cessação da actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida, nem há intenção de a continuar a exercer.

A constatação de situações de abandono da prática de actos de natureza comercial ou industrial independentemente da ocorrência dos factos já referidos, justifica que a administração fiscal (Direcção dos Impostos), quando seja manifesta, i.e. quando dispuser de indícios seguros de que a actividade não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, possa declarar oficiosamente a cessação de actividade.

É esta uma disposição de alcance prático, a qual só deve ser aplicada quando os serviços fiscais tenham conhecimento fundamentado da situação, cabendo-lhes o ónus da prova.

A não existência desta disposição obrigaria à espera pelo fim do período de dois anos, com todos os inconvenientes, para a Administração Fiscal e para os sujeitos passivos, daí resultantes. De facto, e durante tal período, impenderia sobre o sujeito passivo a obrigação de declaração periódica, sendo certo que o seu não cumprimento arrastaria a aplicação do disposto nos artigos 50º e seguintes (liquidações officiosas). Para a Administração Fiscal, evitam-se os custos resultantes da manutenção nos seus ficheiros informáticos de um contribuinte que, além de inactivo, se apresenta como tendo definitivamente abandonado o exercício da actividade.

A declaração de cessação de actividade deverá ser , no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, enviada por transmissão electrónica de dados, tendo a Direcção dos Impostos 30 dias para se pronunciar sobre os elementos declarados, entendendo-se que fixará os que entender adequados com notificação ao contribuinte, presumindo-se os mesmos tacitamente aceites se essa pronúncia não ocorrer dentro do prazo dos 30 dias.

10.6 – A obrigação de facturação e dispensa de emissão de factura – artigos 34º e 36º

Artigo 34.º

Emissão de facturas

1. A factura, referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, deve ser emitida até ao quinto dia útil a contar da data em que o imposto é exigível nos termos do artigo 11.º.

2. Os documentos referidos no n.º 1 devem ser datados, numerados sequencialmente e processados através de sistemas informáticos, contendo os elementos enumerados no artigo 7.º do Regime Jurídico das Facturas e Documentos equivalentes.

3. Os elementos mencionados no n.º 2 devem ser inseridos pelo programa ou equipamento informático de facturação devidamente autorizado pela Direcção dos Impostos, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Regime Jurídico das Facturas e Documentos equivalentes.

Constituindo a facturação uma operação de capital importância na mecânica e funcionamento deste imposto, já que determina a expressão e medida do imposto devido pelas transmissões de bens e prestações de serviços realizadas e do imposto dedutível relativamente às aquisições efectuadas (sendo certo ainda que, para a efectivação da dedução, a posse da respectiva factura é verdadeira condição *sine qua non*), necessário se tornou proceder à sua cuidada regulamentação. Esta regulamentação abrange dois aspectos fundamentais:

- A delimitação do conceito factura;
- A delimitação do conceito de documento equivalente a factura;
- As situações que obrigatoriamente darão lugar à emissão de factura ou documento equivalente;
- O prazo para a sua emissão; e
- Os requisitos a observar na sua emissão.

Relativamente ao primeiro aspecto, cuja explicitação decorre do recente Decreto-Lei n.º 9/2016, de 16 de Novembro, o artigo 2º n.º 2 estabelece que “Por factura deve entender-se o documento comercial, portador dos elementos informativos definidos no presente diploma, que comprovam a realização das transmissões de bens ou prestação de serviços, mencionados no número anterior”.

Por documentos equivalentes, segundo o n.º 3 do mesmo artigo e diploma, “devem entender-se, os recibos, a nota de débito, o despacho aduaneiro, o talão de venda, e outros documentos que preencham os requisitos constantes do presente diploma”.

Quanto à segunda das temáticas, o princípio geral é o da obrigatoriedade da emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços efectuadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 29º n.º 1 alínea b),

Quanto ao prazo, ele é de cinco dias úteis, que correspondem, no geral, a oito dias de calendário, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 34º.

O processamento das facturas será feito através de sistemas informáticos – programas e equipamentos devidamente autorizados pela Direcção dos Impostos - e os elementos que delas devem constar vêm definidos no artigo 7º daquele Decreto-Lei n.º 9/2016 e são os seguintes:

- estar escrito, obrigatoriamente, em língua portuguesa
- data e numeração sequencial por anos económicos;
- nome, firma ou denominação social e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os seus números de identificação fiscal;
- discriminação dos bens vendidos ou dos serviços prestados, com indicação das quantidades.
- preço unitário e final em moeda nacional, salvo as facturas que decorrem do processo de importação e exportação, que estão sujeitas às regras do comércio internacional, com todos os elementos que concorrem para a sua formação.
- taxa de imposto aplicável e o montante de imposto, quando devido, o que significa, entendemos, que quando não houver imposto devido por isenção ou não sujeição a justificação deve constar da factura.
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados, ou em que foram efectuados os pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

O n.º 3 do artigo 34º : *Os elementos mencionados no n.º 2 devem ser inseridos pelo programa ou equipamento informático de facturação devidamente autorizado pela Direcção dos Impostos, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Regime Jurídico das Facturas e Documentos equivalentes, remete A remissão para o artigo 5º do Decreto-Lei nº Decreto-Lei n.º 9/2016:*

Artigo 5.º

Processamento

1. Os contribuintes obrigados a emitir facturas ou documentos equivalentes devem fazê-lo mediante as soluções previstas no regulamento de sistema de facturação.

2. *Os documentos referidos no número anterior devem ser emitidos em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.*
3. *Todos os exemplares de facturas devem conter a designação «processados por computador».*
4. *Em caso de avaria técnica dos equipamentos ou em situação de inoperacionalidade, devem os contribuintes emitir facturas ou documentos equivalentes, impressos tipograficamente, observando os requisitos deste diploma.*

Este artigo assegura a sua emissão pelo menos em duplicado, temática a que já se fez referencia aquando da disciplina do exercício do direito a dedução. Para lá se remete.

Artigo 36.º

Dispensa de emissão de factura

1. *É dispensada a emissão de facturas, quando o adquirente não seja um sujeito passivo, relativamente às operações enumeradas das alíneas a) e b) do artigo 30.º do Regime Jurídico das Facturas e Documentos Equivalentes.*
2. *A Direcção dos Impostos pode, nos casos em que haja dispensa de facturação, nos termos do n.º 1, exigir a emissão de documento adequado à comprovação da operação efectuada.*

Esta disciplina de simplificação, que bem se compreende, e que se consubstancia na dispensa de emissão de factura, estatuída, grosso modo, a favor dos retalhistas que efectuem vendas a dinheiro a adquirentes não sujeitos passivos (consumidores finais) é justificada pelo desejo de não perturbar os usos comerciais habituais.

Atente-se, porém, a que esta dispensa não significa ausência de documento comprovativo da operação. De facto, e de acordo com o artigo 3º do Decreto-Lei nº 9/2016 , a dispensa da emissão de factura ocorre nos seguintes termos:

Artigo 3.º

Dispensa de emissão de factura

1. *É dispensada a obrigação de emissão de factura, sempre que se verifiquem as seguintes operações:*

a) Transmissão de bens feita através de aparelhos de distribuição automática, ou de recurso aos sistemas electrónicos;

b) Prestação de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha, ou outro documento impresso, emitido ao portador, comprovativo do pagamento, em que constem os elementos informativos obrigatórios, nos termos deste diploma;

Nestas situações, a Direcção dos Impostos pode, nos casos em que haja dispensa de facturação, nos termos do n.º 1, exigir a emissão de documento adequado à comprovação da operação efectuada (nº 2 do artigo 36º), sendo ainda certo que nos termos do artigo 4º do mesmo Decreto-Lei:

Artigo 4.º

Documentos equivalentes

1. A dispensa de emissão de factura referida no artigo anterior não afasta a obrigação da emissão de talão de venda ou de recibo, em que seja identificável, o valor total da transmissão, o nome do vendedor, respectivo número de identificação fiscal e morada.

2. Os talões de venda e recibos emitidos nos termos do número anterior possuem os mesmos efeitos probatórios de uma factura, apenas nos casos em que esta não seja obrigatória.

No caso de emissão de guias ou notas de devolução apenas são exigidas as menções relativas à numeração e data do documento, identificação das partes e dos bens devolvidos.

Esta a disciplina que consta do n.º 2 do artigo 7º do DL 9/2016:

2. As guias ou notas de devoluções devem conter, além da data, os elementos mencionados nas alíneas a), b), e c) do número anterior.

É conveniente que conttenham referência à factura a que respeitam.

10.7 – Repercussão do imposto – artigo 35º

Artigo 35.º

Repercussão do imposto

- 1. A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou serviços.*
- 2. Para efeitos do disposto no n.º 1, nas operações relativamente às quais a emissão de factura não é obrigatória, nos termos do artigo 36.º, o imposto é incluído no preço.*

É finalidade do IVA a tributação do consumo final de bens e serviços. Pretende-se então que este imposto assuma um carácter neutral em relação à actividade económica de cada um dos sujeitos passivos que à face da lei têm obrigação de liquidar o imposto por conta do Estado, facto que se consubstancia em não dever, em princípio, constituir a importância do imposto nem custo nem proveito de exploração.

Estes princípios são alcançados estabelecendo como princípio geral a obrigatoriedade da repercussão.

Assim será nos casos em que haja lugar à emissão de factura ou documento equivalente, traduzindo-se aquela obrigatoriedade no adicionamento do valor do imposto ao preço líquido dos bens ou serviços transaccionados, constituindo-se o adquirente na obrigação de pagar o total assim obtido.

Nos casos em que está prevista a dispensa de facturação (artigo 36º), o mesmo princípio implica que o valor do imposto seja incluído no preço do bem ou do serviço.

10.8. Declaração periódica – artigo 37º

Do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29º, e deste artigo 37º resulta que os sujeitos passivos que exerçam, com carácter de habitualidade e independência, uma actividade económica consubstanciada na prática de operações que não sejam exclusivamente isentas sem direito a dedução, são obrigados a enviar, por

transmissão electrónica de dados, uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente, e dos elementos que serviram de base ao seu cálculo .

Em matéria de prazo de cumprimento da obrigação, determina ainda o artigo 37º que os sujeitos passivos deverão proceder ao envio da declaração relativa às operações de cada mês, até ao último dia do mês seguinte àquele a que respeitam, ou seja a declaração referente às operações do mês de Junho deve ser enviada até ao dia 31 do mês de Julho.

No caso dos sujeitos passivos pela prática de uma operação isolada, a declaração deve ser apresentada até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação, em modelo previsto para o efeito.

A declaração periódica é sempre enviada por transmissão electrónica de dados, devendo assinalar-se se se está a proceder ao envio dentro do prazo ou se se trata de envio fora de prazo (e nomeadamente para substituir uma liquidação oficiosa).

Para além dos dados relativos à identificação do contribuinte e à caracterização geral da actividade desenvolvida, são solicitadas também informações abrangendo o quantitativo das operações realizadas e dos montantes de imposto delas resultantes, com o objectivo final da indicação justificada do valor do imposto devido ao Estado ou do crédito sobre este.

10.9. - Contabilidade - organização e registo de operações - artigos 38º a 41º

Artigo 38.º

Organização da contabilidade

1. A contabilidade deve ser organizada de acordo com as normas de contabilidade em vigor no País ou nos termos definidos pela Comissão de Normalização Contabilística, de forma a possibilitar o

conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.

2. Para efeitos do disposto no n.º 1, devem ser objecto de registo separado:

a) As operações tributáveis nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º efectuadas pelo sujeito passivo;

b) As operações tributáveis, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º, efectuadas pelo sujeito passivo;

c) As operações tributáveis, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, efectuadas ao sujeito passivo.

3. As operações mencionadas na alínea a) do n.º 2 devem ser registadas de forma a evidenciar:

a) O valor das operações tributáveis, líquidas de imposto;

b) O valor das operações tributáveis isentas, as quais não dêem lugar ao direito a dedução, nos termos do artigo 21.º;

c) O valor das operações tributáveis isentas, as quais dêem lugar ao direito a dedução, nos termos do artigo 21.º;

d) O valor do imposto liquidado.

4. As operações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 2 devem ser registadas de forma a evidenciar:

a) O valor das operações cujo imposto é total ou parcialmente dedutível, nos termos dos artigos 20.º a 23.º, líquido de imposto;

b) O valor das operações cujo imposto é totalmente excluído do direito à dedução, nos termos dos artigos 20.º a 23.º, líquido de imposto;

c) O valor do imposto dedutível

Para que o contribuinte conheça, em cada período fiscal, de forma certa, fácil e cómoda, os montantes de imposto relevantes para a determinação da sua situação tributária – imposto a pagar ao Estado ou a recuperar dele – necessário se torna a existência de registos atempados e adequados. Tais registos possibilitam também à Administração Fiscal assegurar-se da justeza e correcção dos valores registados e declarados pelo sujeito passivo. Assim, estabelece-se a obrigatoriedade da existência de contabilidade adequada em relação às transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo e em relação às que lhe foram efectuadas no quadro da sua actividade comercial, industrial ou profissional.

Tais registos, deverão ser efectuados em prazo compatível com a entrega da declaração periódica.

Em qualquer caso, do registo deverão constar os elementos incluídos nos documentos objecto de registo, nomeadamente a evidenciação, para cada operação de venda ou de prestação de serviços, do valor líquido e do imposto correspondente, e para as aquisições de bens e serviços a distinção entre aquelas cujo imposto é dedutível (total ou parcialmente) e aquelas em que tal não se verifica, separando, quanto às primeiras, o valor líquido e o valor do imposto.

De salientar ainda também deve ser devidamente registado o IVA liquidado nos casos em que a respectiva liquidação, compete, nos termos da lei, ao adquirente.

Quanto ao prazo para a efectivação dos registos contabilísticos, atendeu-se ao prazo fixado para a entrega da declaração periódica – os registos devem ser efectuados em prazo que possibilite a entrega atempada de tais declarações (artigos 39º e 40º).

Artigo 41.º

Registo do imposto incluído no preço

Nos casos em que a facturação ou o seu registo sejam processados por valores com imposto incluído, nos termos dos artigos anteriores, o apuramento da base tributável correspondente é calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$Bt = A / (1 + t)$$

Em que,

Bt - Representa a base tributável.

A - Representa o valor da contraprestação, incluído o imposto.

t - Representa o valor da taxa de imposto aplicável nos termos do artigo 16.º.

2. Para efeitos do nº 1, o resultado obtido é arredondado para a unidade superior, nos termos do artigo 39º do Código Geral Tributário.

Este apuramento da base do imposto é, obviamente, relevante, sempre que a documentação de suporte seja processada por preço com imposto incluído, o que pelo regime jurídico das facturas e documentos equivalentes parece acontecer sobretudo com talões de venda para consumidores finais.

O registo contabilístico não pode ser feito com imposto incluído, já que imposto liquidado e imposto suportado e dedutível irão a contas de terceiros, o Estado, e os valores de proveitos (vendas ou serviços prestados) e o valor das aquisições

(inputs diversos) deverão ser feitos sem o valor do imposto liquidado e dedutível, respectivamente.

10.10- Registo e arquivo das operações e documentos de suporte – artigos 39º, 40º e 42º

Artigo 39.º

Registo das operações activas

- 1. O registo das operações tributáveis mencionadas na alínea a) do n.º 2 do artigo 38.º deve ser efectuado após a emissão das correspondentes facturas, e o mais tardar até ao fim do prazo previsto para a entrega das declarações a que se refere o artigo 37.º.*
- 2. Para efeitos do n.º 1, as facturas são numeradas seguidamente, em uma ou mais séries convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respectiva ordem os seus duplicados e todos os exemplares das que tiverem sido anuladas ou inutilizadas, se for caso disso.*

Artigo 40.º

Registo das operações passivas

- 1. O registo das operações tributáveis mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 38.º deve ser efectuado, após a recepção das correspondentes facturas, o mais tardar até ao fim do prazo previsto para a entrega das declarações a que se refere o artigo 37.º.*
- 2. Para efeitos do n.º 1, as facturas serão convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respectiva ordem os seus originais e, bem como, todos os exemplares das que tiverem sido anuladas ou inutilizadas, se for caso disso.*

Nos prazos estabelecidos para o registo das operações activas e passivas teve-se em conta a data estabelecida para o envio da declaração periódica, o qual como se disse não pode ultrapassar o fim do mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Assim, e em vez de um prazo fixo, entendeu o legislador como mais conveniente deixá-lo flexível, impondo apenas um limite máximo.

Em ambos os casos – operações activas e passivas – o n.º 2 dos citados artigos têm em vista assegurar o arquivo dos documentos que servem de suporte às operações realizadas, e são similares aos já exigíveis para efeitos de outros impostos.

É relevante relacionar estes artigos com o artigo 42.º:

Artigo 42.º

Arquivo de registos e documentos de suporte

- 1. Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem durante os cinco anos civis subsequentes, todos os registos e respectivos documentos de suporte, incluindo, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos efectuados por meios informáticos.*
- 2. É permitido o arquivamento em suporte electrónico das facturas emitidas por via electrónica processadas por computador, desde que se encontre garantido o acesso completo aos dados e assegurada a integridade da origem e do conteúdo e a sua legibilidade.*

Porque os registos e respectivos documentos de suporte constituem, por um lado, meios de prova para o sujeito passivo, no que respeita ao volume e natureza das operações realizadas no âmbito da sua actividade e, por outro, instrumento para a prossecução da actividade de fiscalização levadas a cabo pela Direcção dos Impostos, necessário foi fixar um prazo para a conservação obrigatória dos registos. Foi fixado em cinco anos.

O arquivo das facturas emitidas por via electrónica processadas por computador é permitido em suporte electrónico, desde que se encontre garantido o acesso completo aos dados e assegurada a integridade da origem e do conteúdo e a sua legibilidade.

É ainda imposta a conservação pelo mesmo prazo dos registos relativos à análise, programação e execução dos tratamentos efectuados por meios informáticos

10.11 – Rectificações do imposto – artigo 43.º

Artigo 43.º

Rectificações do imposto

- 1. As disposições constantes do artigo 34.º relativas à emissão de facturas, devem ser observadas sempre que, depois de emitida a factura, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venha a sofrer rectificação por qualquer motivo.*

2. Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 38.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável, pode o fornecedor do bem ou o prestador do serviço efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte aquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da operação ou a redução do seu valor tributável.

3. No caso de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 39.º, o sujeito passivo que seja fornecedor do bem ou prestador do serviço, está obrigado a efectuar a sua rectificação quando houver imposto liquidado a menos e pode ser efectuada, sem qualquer penalidade até ao final do período de imposto seguinte aquele a que respeita a factura a rectificar. Em caso de imposto liquidado a mais, a rectificação da factura é facultativa e deve ser efectuada no prazo de um ano.

4. No caso de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 40.º, relativamente às quais o fornecedor do bem ou prestador do serviço procedeu à anulação ou redução do seu valor tributável, nos termos do n.º 2, o sujeito passivo, que seja o adquirente do bem ou o destinatário do serviço, deve corrigir, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção da factura rectificativa, a dedução efectuada.

5. A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 38.º a 41.º e nas declarações mencionadas no artigo 37.º, é obrigatória quando houver imposto entregue a menos e pode ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte. Em caso de imposto entregue a mais, a correcção é facultativa e deve ser efectuada no prazo de um ano.

Este artigo estabelece, em primeiro lugar, a obrigação de factura ou documento equivalente, rectificativos, e respectivo registo, quando haja alteração do valor tributável de uma operação ou do imposto respectivo (n.º 1 do artigo 43º).

O n.º 2 contempla os casos em que a base tributável é reduzida, por anulação da operação, , ou por redução do seu valor através da concessão de abatimentos ou bónus em data posterior à da inicial emissão da factura ou documento equivalente ou ainda por devolução, total ou parcial, dos bens, depois de já ter

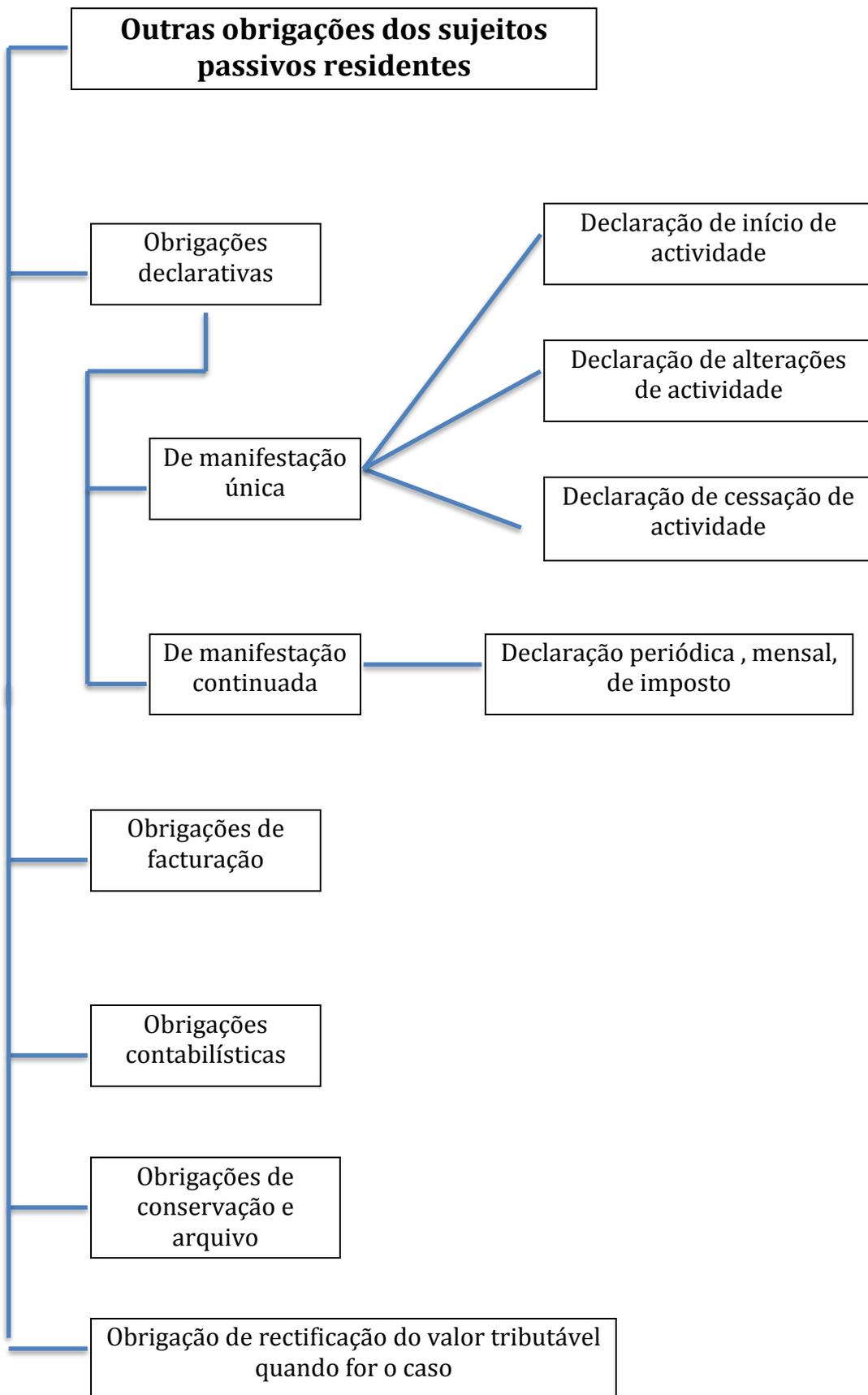
sido efectuado o respectivo registo contabilístico das transmissões de bens e prestação de serviços efectuadas pelos sujeitos passivos.

O vendedor dos bens ou o prestador dos serviços poderá rectificar o imposto que liquidou a mais, até ao final do mês seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que conduziram à rectificação. Este é o prazo para fazer a rectificação mas não é o prazo para que ocorram as devoluções, anulações ou concessões de desconto, não devendo essas duas realidades serem confundidas.

Importante é ter em atenção que se o vendedor/prestador pretender a rectificação, então o montante liquidado em excesso ao adquirente deve ser-lhe “reembolsado” e ele por sua vez, resulta obrigado nos termos do n.º 4 deste artigo a efectuar a rectificação (redução) da dedução inicialmente efectuada, no prazo definido – até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção da factura rectificativa.

Quanto ao número 3, trata-se da ocorrência de situações em que a factura inicial está inexacta, mas agora porque foi liquidado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços, imposto a menos do que o que deveria tê-lo sido. Aqui, e segundo a disciplina constante desse normativo, a rectificação pelo vendedor/prestador é obrigatória, devendo ser feita, sem qualquer penalidade até ao fim do mês seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar.

Finalmente o n.º 5 contempla o caso da correcção de erros materiais ou de cálculo efectuados nos registos contabilísticos ou nas declarações. Aqui estão em causa erros que não alteram o direito a dedução do cliente, tratando-se antes de um erro interno da empresa que resultará, as mais das situações de erros de transcrição das facturas e documentos equivalentes para os registos ou destes para a declaração. Também aqui a correcção é facultativa se houver imposto liquidado a mais e obrigatória se houver imposto liquidado a menos, distinguindo-se dois prazos- na primeira situação a correcção deve ser efectuada no prazo máximo de um ano; na segunda poderá ser feita sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte.



11.- Regime especial - artigos 44º a 49º

A plena sujeição ao IVA das pequenas e pequeníssimas unidades económicas de produção, de comércio ou de prestação de serviços, sejam empresas ou profissionais por conta própria, traria certamente dificuldades quer para elas próprias, visto não possuírem as estruturas administrativas necessárias ao cumprimento das obrigações decorrentes da aplicação do imposto às suas operações, quer para a própria administração fiscal, que se veria obrigada a um esforço de fiscalização, sendo que, na maioria das vezes, o seu custo seria certamente superior ao benefício que resultaria da tributação.

O legislador são-tomense tendo em conta a sua realidade económica, estabeleceu um regime especial, com duas variantes, que se encontra regulamentado nos artigos 44º a 49º.

Artigo 44.º

Âmbito de aplicação

- 1. Ficam enquadrados no regime especial os sujeitos passivos que não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou superior a Dbs. 1.000.000,00 (Um Milhão de Dobras), exceptuando deste regime as Empresas Públicas, sociedades anónimas ou sociedades em comandita por acções.*
- 2. No caso de sujeitos passivos que iniciem a sua actividade, o volume de negócios para efeitos do n.º 1 é estabelecido de acordo com a previsão efectuada relativa ao ano civil corrente, após confirmação pela Direcção dos Impostos. A falta de pronúncia no prazo de 3 meses a contar do fim do ano civil corrente, resulta na confirmação tácita da previsão.*
- 3. Para efeitos do cálculo do volume de negócios previsto no n.º 1, a Direcção dos Impostos tem em consideração o volume de negócios de pessoas associadas.*
- 4. Os sujeitos passivos que beneficiam de isenção do imposto nos termos do n.º 1 estão excluídos do direito à dedução, tal como resulta do n.º 3 do artigo 21.º.*

O regime abrange sujeitos passivos pessoas singulares e entes públicos, que não sejam empresas públicas, sociedade anónimas ou sociedades em comandita por acções.

O volume de negócios anual, do ano civil anterior não deve exceder 1 000 000 de dobras, devendo ter-se em conta neste quantitativo o volume de negócios de “pessoas associadas” .

A mecânica e funcionamento deste regime especial só se encontra descrita no artigo 48º, que contempla para os sujeitos passivos nele integrados um sistema de pagamento de taxas.

Artigo 48.º

Pagamento de taxas

1. Os sujeitos passivos que não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a Dbs. 1.000.000,00 (Um Milhão de Dobras) e que não tenham renunciado ao regime especial do imposto, nos termos do artigo 46.º, devem pagar mensalmente uma taxa especial de IVA de 7% sobre o valor do volume de negócios.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, estão isentos do pagamento da taxa os sujeitos passivos que não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou superior a Dbs. 100.000,00 (Cem Mil Dobras).

3. Os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 2, que não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a Dbs. 100.000,00 (Cem Mil Dobras) e que não tenham renunciado ao regime especial do imposto, nos termos do artigo 46.º, devem pagar uma taxa anual fixa de 2% de 1/12 do valor atrás referido independentemente do seu volume de negócios.

Em nosso entender, no nº 2 deve ser lido como isenção do pagamento da taxa de 7% incompatível e articulado com a disciplina do do n.º 3, caracterizando-se as duas variantes do regime especial do imposto da seguinte forma:

- os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a Dbs 1 000 000,00 (um milhão de dobras), mas superior a Dbs 100 000 (cem mil dobras) farão um pagamento mensal de 7% sobre o seu volume de negócios;
- os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a Dbs 1 000 000,00 (um milhão de dobras), mas também inferior a Dbs 100 000 (cem mil dobras) farão um pagamento mensal fixo de 2% de 1/12 de 100 000, ou seja $(100\,000:12=8\,333) \times 2\%=166,7$ dobras.
- em qualquer caso não existe direito a dedução do imposto suportado a montante, conforme o n.º 4 do artigo 44º.

Obrigações do regime especial – artigo 47º

Artigo 47.º

Obrigações Declarativas e Facturação

1. Os sujeitos passivos isentos do regime especial, nos termos do n.º 1 do artigo 44.º, estão dispensados das obrigações previstas na presente Lei, à excepção de:

- a) Envio das declarações de início e de cessação de actividade, nos termos dos artigos 31.º e 33.º;*
- b) Pagamento das taxas, nos termos do artigo 48.º.*

2. Os sujeitos passivos do regime especial nos termos do n.º 1 do artigo 44.º, quando emitam facturas por bens transmitidos ou serviços prestados, devem apor-lhe a menção «IVA – Regime Especial».

3. Os sujeitos passivos do regime especial são obrigados a manter em boa ordem e a exhibir sempre que lhes seja solicitado, os documentos comprovativos das suas aquisições, bem como outros documentos comprovativos do seu volume de negócios.

Dispensados das restantes obrigações em geral previstas no artigo 29º, os sujeitos passivos do regime especial são obrigados ao:

- a) Envio das declarações de início e de cessação de actividade, nos termos dos artigos 31.º e 33.º;
- b) Pagamento das taxas, nos termos do artigo 48.º, distinguindo aqui, como vimos, as fixas, devidas pelos sujeitos passivos com volume de negócios até 100 000 dobras e os que tenham volume de negócios entre 100 000 dobras e um milhão de dobras que pagarão 7% do volume de negócios desse mês.

A emissão de facturas não parece ser obrigatória face ao n.º 2 do artigo 47º, mas quando os sujeitos passivos do regime especial emitirem factura por bens vendidos ou serviços prestados, devem nelas pôr a menção “IVA – Regime Especial”.

Têm ainda uma obrigação de arquivo, conservação e exibição, quando solicitada, dos documentos comprovativos das suas aquisições, bem como outros documentos comprovativos do seu volume de negócios.

Quem fica abrangido no regime?

1. quem, não sendo Empresas Públicas, sociedades anónimas ou sociedades em comandita por acções, não tenha atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou superior a Dbs. 1.000.000,00 (Um Milhão de Dobras);
2. quem, sendo sujeito passivo incluído no regime normal de aplicação do imposto, passar a satisfazer os requisitos previstos acima e pretenda a aplicação deste regime, devendo para tal enviar à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados a declaração de alteração da actividade, prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 32.º, durante o mês de Janeiro do ano seguinte aquele em que se verificaram os condicionalismos aí referidos, devendo a Direcção dos Impostos pronunciar-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados, ou não se pronunciando. A falta de pronúncia dentro deste prazo, resulta nesse prazo significa que aceita tacitamente a declaração;

Neste caso de passagem do regime normal ao regime especial devem efectuar a regularização do imposto deduzido respeitante às existências remanescentes no fim do ano, nos termos do artigo 43.º, regularização que deve ser incluída na declaração referente ao último período de tributação.

A disciplina consta do artigo 45º

Artigo 45.º

Passagem do regime normal para o regime especial

1. *Se os sujeitos passivos incluídos no regime normal de aplicação do imposto passarem a satisfazer os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 44.º e pretenderem a aplicação do regime de especial, devem apresentar a declaração de alteração da actividade, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 32.º.*
2. *A declaração referida no número anterior deve ser enviada à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, durante o mês de Janeiro do ano seguinte aquele em que se verificaram os condicionalismos aí referidos. A Direcção dos Impostos pronuncia-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados. A falta de pronúncia dentro deste prazo, resulta na aceitação tácita da declaração.*

3. Os sujeitos passivos que optem pelo regime especial, nos termos do n.º 1, devem efectuar a regularização do imposto deduzido respeitante às existências remanescentes no fim do ano, nos termos do artigo 43.º. Estas regularizações devem ser incluídas na declaração referente ao último período de tributação.

Como se processa a saída do regime?

- quem, dele podendo beneficiar, renuncie à sua aplicação optando pela sujeição ao regime normal do imposto, devendo para tal:

- enviar à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados a declaração de início ou de alteração de actividade, previstas nos artigos 31º e 32º, respectivamente e consoante o caso, devendo a Direcção dos Impostos pronunciar-se, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados, ou não se pronunciando dentro deste prazo, significa que aceita tacitamente a declaração. Esta opção pelo regime normal produzirá efeitos durante um período mínimo de cinco anos, que será automaticamente prorrogado se o sujeito passivo não vier, por entrega da declaração de alteração actividade manifestar a sua vontade de voltar ao regime especial, declaração esta que produzirá efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte à sua entrega,

- quem deixe de verificar as condições de aplicação do regime especial, ou porque alterou a sua forma jurídica, ou porque ultrapassou o volume de negócios de um milhão de dobras.

A saída do regime deve ser obrigatoriamente comunicada pelo sujeito passivo à Direcção dos Impostos mediante o envio da declaração de alteração de actividade, ou se este o não fizer, pode a Direcção dos Impostos, quando disponha de indícios claros para supor que um sujeito passivo isento ultrapassou, em determinado ano, o limite de volume de negócios do regime de isenção, notificá-lo para apresentar a declaração de início de actividade ou de alterações, conforme os casos, no prazo de 15 dias, com base volume de negócios que considere já realizado. Tanto num caso como no outro, os efeitos produzir-se-ão a partir do mês seguinte ao da entrega da declaração exigida, passando a

ser devido imposto pelas operações tributáveis efectuadas pelos sujeitos passivos.

São os artigos 46.^o e 49.^o.

Artigo 46.^o

Renúncia ao regime especial

1. Os sujeitos passivos, susceptíveis de ser enquadrados no regime especial do imposto nos termos do n.º 1 do artigo 44.º, podem renunciar a tal regime e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis.

2. O direito de opção é exercido mediante o envio à Direcção dos Impostos, por transmissão electrónica de dados, de declaração de início ou de alteração de actividades, nos termos dos artigos 31.^o e 32.º consoante os casos. A Direcção dos Impostos deve pronunciar, no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados. A falta de pronúncia dentro deste prazo, resulta na aceitação tácita da declaração.

3. Tendo exercido o direito de opção nos termos dos números anteriores, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos. Se, findo tal prazo, desejar voltar ao regime especial, deve informar à Direcção dos Impostos, mediante o envio, por transmissão electrónica de dados, de declaração de alteração de actividades nos termos do artigo 32.º, a qual produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte ao da conclusão do referido período.

4. Nos casos de passagem do regime especial ao regime normal de tributação, pode o sujeito passivo deduzir o imposto contido nas existências remanescentes no fim do ano, mediante confirmação expressa da Direcção dos Impostos.

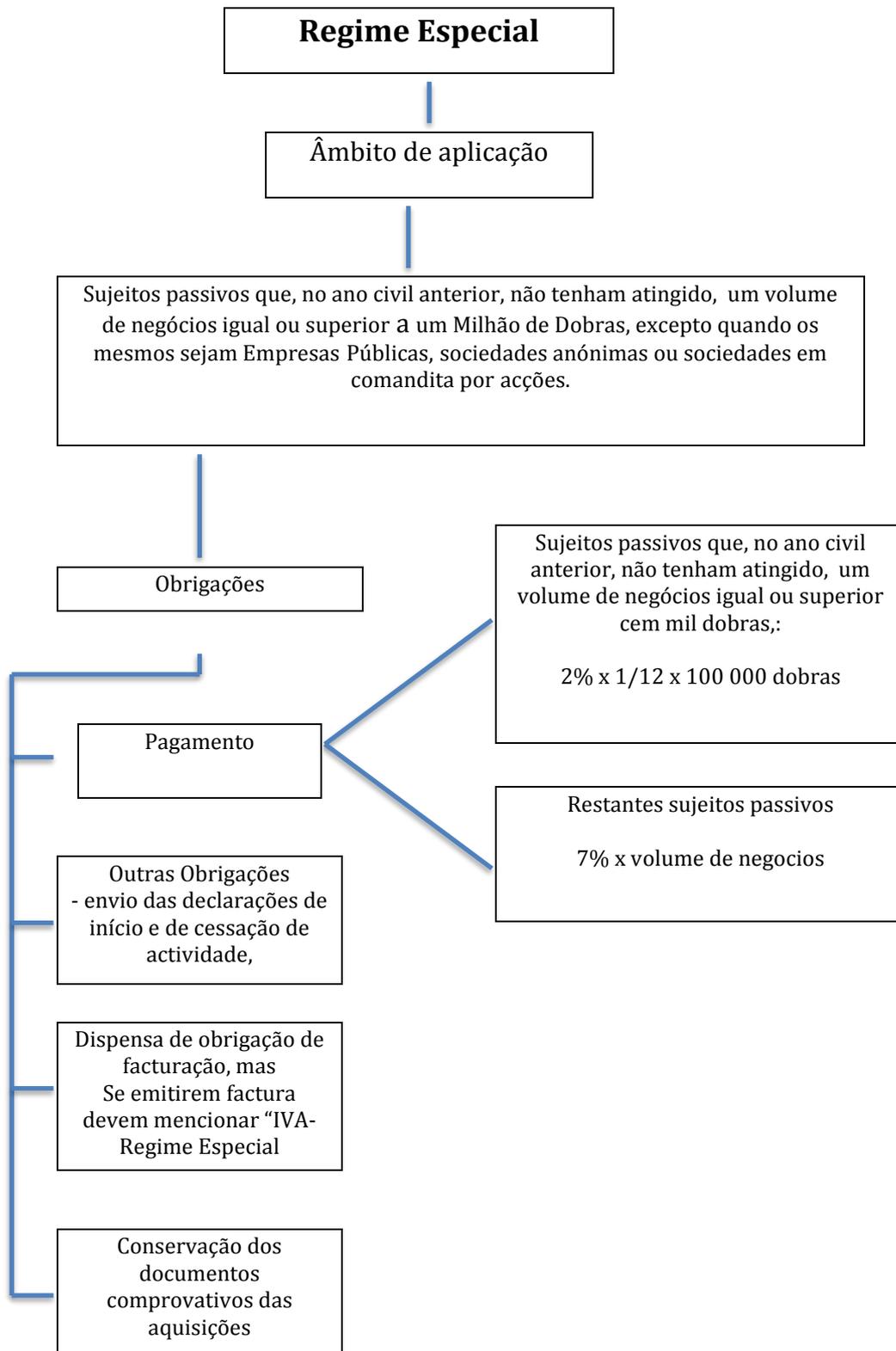
Artigo 49.^o

Saída do regime especial

1. Quando se deixarem de verificar as condições de aplicação do regime, referidas no n.º 1 do artigo 40.º, o sujeito passivo é obrigado a apresentar a declaração de alteração de actividades, nos termos do artigo 32.º.

2. Sempre que a Direcção dos Impostos disponha de indícios claros para supor que um sujeito passivo do regime especial ultrapassou, em determinado ano, o limite de volume de negócios deste regime, procede à sua notificação para apresentar a declaração de início de actividade ou de alterações, conforme os casos, no prazo de 15 dias, com base volume de negócios que considere já realizado.

3. É devido imposto pelas operações tributáveis efectuadas pelos sujeitos passivos a partir do mês seguinte ao da entrega da declaração exigida nos termos dos números anteriores.



12. Determinação oficiosa do Imposto – artigos 50º a 54º

Artigo 50.º

Falta de entrega de declaração periódica

- 1. Se um sujeito passivo não apresentar a declaração periódica a que está obrigado, nos termos do artigo 37.º, no respectivo prazo legal, deve a Direcção dos Impostos proceder à liquidação oficiosa do imposto, após devida notificação do sujeito passivo.*
- 2. A liquidação é efectuada com base nas declarações de períodos anteriores ou em outros elementos de que a Direcção dos Impostos disponha, designadamente, os relativos ao Imposto sobre o Rendimento.*
- 3. O imposto liquidado nos termos do n.º 1 deve ser pago através dos meios de pagamento legalmente permitidos, no prazo indicado no n.º 4 do artigo 28.º. A falta de pagamento dentro deste prazo resulta no início do procedimento previsto no artigo 79.º do Código do Processo e Procedimento Tributário.*
- 4. A falta de pagamento dentro do prazo constante do n.º 3 pode ainda resultar, segundo critérios a definir pela Direcção dos Impostos, na suspensão do estatuto de sujeito passivo do imposto ou no congelamento da sua conta bancária, até que o pagamento seja efectuado.*
- 5. Sem prejuízo da penalidade eventualmente aplicável nos termos do artigo 79.º do Código do Processo e Procedimento Tributário, a liquidação referida no n.º 1 fica sem efeito caso o sujeito passivo, no prazo referido no n.º 3, apresentar a declaração em falta, pagando o imposto devido no respectivo período e os correspondentes juros compensatórios.*

Quando os sujeitos passivos não apresentem a declaração periódica a que estão obrigados no respectivo prazo legal, os serviços da Direcção dos Impostos deverão proceder à liquidação oficiosa do imposto relativo ao período correspondente.

Trata-se de uma liquidação feita, em geral, sem necessidade de recolha de elementos específicos sobre a actividade realizada no período, mas antes de uma forma automática a partir dos dados de declarações relativas a períodos anteriores ou a outros elementos disponíveis (os eventualmente conhecidos em sede de tributação do rendimentos).

A fundamentação é a de que esta liquidação seja provisória, “convidando” o sujeito passivo a apresentar a declaração em falta, com os dados correctos da sua actividade, logo que possível, como aliás prevê o n.º 5 deste artigo 50ª - a

liquidação referida no n.º 1 fica sem efeito caso o sujeito passivo, no prazo referido no n.º 3, apresentar a declaração em falta, pagando o imposto devido no respectivo período e os correspondentes juros compensatórios.

Disciplinam-se ainda o modo e prazo para pagamento - meios de pagamento legalmente permitidos, no prazo de 30 dias após a notificação (o prazo indicado no n.º 4 do artigo 28.º).

A falta de pagamento dentro deste prazo resulta no início do procedimento previsto no artigo 79.º do Código do Processo e Procedimento Tributário, podendo arrastar como consequência a suspensão do estatuto de sujeito passivo do imposto ou o congelamento da sua conta bancária, até que o pagamento seja efectuado.

Artigo 51.º

Omissões ou inexactidões

1. A Direcção dos Impostos procede à rectificação da declaração periódica do sujeito passivo quando considere que nela figura um imposto inferior ou uma dedução superior ao devido, liquidando-se adicionalmente a diferença. O sujeito passivo é notificado desta rectificação.

2. A rectificação, prevista no n.º 1, pode resultar directamente do seu conteúdo, da comparação com declarações respeitantes a períodos anteriores ou com outros elementos de que a Direcção dos Impostos disponha, designadamente, os relativos ao Imposto sobre o Rendimento.

3. A rectificação, prevista no n.º 1, pode igualmente resultar de visitas de fiscalização efectuadas às instalações do sujeito passivo, da examinação dos elementos contabilísticos e documentos de suporte, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento.

É atribuída à Direcção dos Impostos poder de intervenção na verificação do conteúdo das declarações periódicas, o qual pode ir da rectificação dessas declarações até à liquidação oficiosa do imposto pelo valor do imposto que em resultado da rectificação se mostre devido.

Em geral, a rectificação das declarações poderá verificar-se quando da sua análise se considere fundamentadamente que foi praticada alguma omissão ou inexactidão no seu conteúdo resultante do confronto com outras declarações, com os elementos, com destaque para os relativos aos impostos sobre o

rendimento ou quaisquer outros de que aquela entidade disponha, e como se explicita no n.º 3 poderá também resultar de visitas de fiscalização efectuadas às instalações do sujeito passivo, da examinação dos elementos contabilísticos e documentos de suporte, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento.

Artigo 52.º

Entrega de declaração sem meio de pagamento

1. *Quando a declaração periódica for apresentada, nos termos do artigo 37.º, sem o respectivo meio de pagamento ou este se mostre insuficiente face ao valor nela apurado, o pagamento do imposto devido pode, ainda, ser efectuado durante os 15 dias seguintes ao da apresentação da declaração, acrescendo à quantia a pagar os correspondentes juros calculados nos termos do artigo 54.º do Código Geral Tributário.*

2. *Decorrido o prazo referido no n.º 1 sem que seja pago o imposto apurado pelo sujeito passivo, constante da respectiva declaração apresentada, procede-se à notificação imediata do sujeito passivo para o pagamento do imposto, através dos meios de pagamento legalmente permitidos e no prazo indicado no n.º 4 do artigo 28.º, sem prejuízo da penalidade e dos juros de mora aplicáveis, nos termos do artigo 54.º do Código Geral Tributário.*

3. *A falta de pagamento no prazo indicado no n.º 2 resulta no início do procedimento previsto no artigo 92.º e seguintes do Código do Processo e Procedimento Tributário, podendo ainda resultar, segundo critérios a definir pela Direcção dos Impostos, na suspensão do estatuto de sujeito passivo do imposto ou no congelamento da sua conta bancária, até que o pagamento seja efectuado.*

Devendo, em princípio, a apresentação da declaração periódica e o pagamento ocorrerem em simultâneo, poderá acontecer que um sujeito passivo, pretendendo cumprir a sua obrigação declarativa, tenha dificuldade de liquidez para efectuar concomitantemente o pagamento, total, do imposto devido.

É-lhe dado pelo n.º 1 do artigo 52º um prazo adicional de 15 dias após a apresentação da declaração para efectuar o pagamento em falta. Acrescerão à quantia a pagar os correspondentes juros calculados nos termos do artigo 54.º do Código Geral Tributário.

Em caso de não pagamento, os procedimentos são semelhantes aos atrás descritos, com as necessárias adaptações.

Artigo 53.º

Reclamação

- 1. Quando a Direcção dos Impostos proceder à rectificação de declaração periódica ou a liquidação oficiosa, nos termos do artigos 50.º e 51.º, pode o sujeito passivo reclamar, nos termos do artigo 53.º do Código do Processo e Procedimento Tributário.*
- 2. A reclamação tem efeito suspensivo e deve ser apresentada junto da Direcção dos Impostos no prazo de 15 dias a contar da data da notificação referida no n.º 4 do artigo 28.º, mediante o pagamento de uma caução correspondente a 30% do valor reclamado*
- 3. A Direcção dos Impostos pronuncia sobre o conteúdo da reclamação no prazo de 45 dias a contar da sua apresentação. A falta de pronúncia dentro do prazo referido no número anterior, resulta no deferimento tácito da mesma.*
- 4. A decisão efectuada nos termos do n.º 3 é susceptível de impugnação judicial, nos termos artigo 65.º do Código do Processo e Procedimento Tributário.*
- 5. Conforme a decisão da Direcção dos Impostos seja favorável ou não, será anulado oficiosamente o imposto devendo o montante da caução ser objecto de compensação nos termos do Código Geral Tributário, ou o contribuinte será notificado para proceder ao pagamento do imposto reclamado deduzido do montante pago a título da caução.*
- 6. A decisão efectuada nos termos do n.º 3 é susceptível de impugnação judicial, nos termos do artigo 65º do Código do Processo e Procedimento Tributário.*

Não se justificam aqui considerações adicionais. Remete-se para a legislação referenciada no artigo.

Artigo 54.º

Caducidade

- 1. O direito à liquidação do imposto caduca se não for exercido até ao termo do 5.º ano civil seguinte aquele em que se verificou a sua exigibilidade.*
- 2. Até final do período referido no n.º 1, a rectificação ou a liquidação oficiosa, efectuadas nos termos dos artigos 50.º e 51.º, podem ser integradas ou modificadas com base no conhecimento ulterior de novos elementos.*
- 3. A notificação do apuramento do imposto, nos termos do n.º 2, deve indicar, sob pena de nulidade, os novos elementos chegados ao conhecimento da Direcção dos Impostos.*

O prazo de cinco anos para a liquidação do imposto é aqui formulado não tendo em conta o período mensal do imposto mas em anos civis - o direito à liquidação do imposto caduca se não for exercido até ao termo do 5.º ano civil seguinte aquele em que se verificou a sua exigibilidade.

Sendo certo que o mecanismo do direito à dedução constitui elemento da normal mecânica e funcionamento do imposto, e elemento integrante do conceito de liquidação do imposto através da diferença entre imposto repercutido ao cliente e imposto repercutido pelo fornecedor, é, de todo, adequado que o prazo limite para a sua efectivação seja idêntico ao prazo de caducidade da liquidação de impostos, ou seja cinco anos- no caso até ao fim do 5º ano civil seguinte.

Como sempre acontece, durante o período de caducidade, poderão não só ser efectuadas liquidações officiosas como também correcção de liquidações previamente efectuadas sempre que tal se justifique pelo conhecimento ulterior de novos e relevante elementos.

13. Responsabilidade e modelos declarativos – artigos 55º e 56º

Artigo 55.º

Responsabilidade solidária de terceiros

1. O direito à dedução, nos termos do artigo 21.º, ou o direito à isenção aplicável às exportações e operações assimiladas, nos termos do artigo 20.º, é excluído quando a Direcção dos Impostos apresente prova de que o sujeito passivo sabia que, através da operação invocada para fundamentar o direito em causa, participava numa fraude, ou evasão ao imposto.

2. O sujeito passivo adquirente do bem ou do serviço é solidariamente responsável com o fornecedor pelo pagamento do imposto, quando a factura, cuja emissão seja obrigatória nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, não tenha sido emitida, ou tendo sido emitida, inclua informação inexacta relativamente à natureza ou à quantidade dos bens transmitidos ou serviços fornecidos, ao preço ou ao montante do imposto devido.

3. O sujeito passivo adquirente ou destinatário que prove ter pago ao seu fornecedor, devidamente identificado, todo ou parte do imposto devido é liberto da responsabilidade solidária prevista no n.º 2, pelo montante correspondente ao pagamento efectuado, salvo quando a Direcção dos Impostos apresente prova de que o sujeito passivo sabia que, o pagamento do imposto não teria sido efectuado, ou que fraude tinha sido cometida.

Esta disciplina previne e combate a fraude e evasão fiscal.

Para tal, e para além da responsabilidade do próprio sujeito passivo por práticas indevidas, atribui-se também responsabilidade solidária ao adquirente que seja,

também ele, um sujeito passivo do imposto, e como tal conhecedor da disciplina legal, no controlo da emissão e correcção da factura emitida pelo seu fornecedor. Todavia, e salvo no caso de má fé que se pode considerar implícito na disciplina legal constante da última parte do n.º3, e com prova a efectuar pela Direcção dos Impostos, pode o adquirente ser liberto daquela responsabilidade desde que prove ter pago o imposto.

Artigo 56.º

Modelos de declarações e impressos

As declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º e 37.º da presente Lei, bem como os demais impressos a utilizar no cumprimento das obrigações declarativas constantes da mesma, são aprovados por despacho do Ministro encarregue pela área das Finanças, que os pode substituir ou alterá-los sempre que se revele necessário fazê-lo.

Remete-se para os respectivos diplomas.

14- Medidas transitórias- artigo 57º

Artigo 57.º

Bens do activo fixo

1. O imposto sobre o consumo pago pelo sujeito passivo relativamente à aquisição ou importação de bens corpóreos móveis, na sua posse à data da entrada em vigor da presente Lei, pode ser deduzido na primeira declaração periódica do imposto, nos termos dos artigos 21.º e 37.º.

2. O direito à dedução, previsto no número anterior, aplica-se apenas relativamente a bens:

- a) Adquiridos ou importados nos 6 meses anteriores à entrada em vigor da presente Lei;*
- b) Adquiridos ou importados pelo sujeito passivo para a realização das actividades e operações tributáveis não isentas, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 21.º.*

3. O exercício do direito à dedução, tal como estipulado nos números anteriores, está dependente da apresentação, à Direcção dos Impostos, de uma lista exhaustiva dos bens relativamente aos quais o direito à dedução está a ser exercido, devendo a lista ser entregue no primeiro mês a partir da data da entrada em vigor da presente Lei.

A presente disciplina tem por objecto colocar em situação de igualdade os sujeitos passivos que tenham adquirido bens sujeitos a imposto de consumo em

data muito próxima da entrada em vigor do IVA. Se, após esta entrada em vigor a aquisição desses bens dará direito a dedução do IVA suportado, concede-se também a dedução do imposto de consumo pago em bens de idêntica natureza e que quando transacionados após a entrada em vigor do IVA deverão sê-lo com sujeição ao novo imposto.

Contrariamente ao que poderia inferir-se da epígrafe deste artigo 57º, a qual apenas referencia os bens do activo fixo, a análise do nº 1 permite concluir por uma maior abrangência da disciplina ao contemplar todos os bens móveis corpóreos, na posse do sujeito passivo à data da entrada em vigor do IVA.

Vejam, com mais detalhe, qual o imposto de consumo que deverá ser restituído aos sujeitos passivos do regime normal do imposto, como deverá ser feito o seu apuramento e como se processará a respectiva dedução/compensação.

Da interpretação conjugada das alíneas a) e b) do n.º 2 deste artigo, são as seguintes as condições a observar para a qualificação dos bens cujo imposto de consumo previamente pago será restituído ao sujeito passivo para eliminar a dupla tributação com o IVA:

- deve tratar-se, como atrás se referiu, de bens móveis corpóreos;
- deve tratar-se de bens adquiridos nos seis meses anteriores à entrada em vigor do IVA e que
 - se encontrem em stock (nas existências) dos sujeitos passivos à data de 31 de Maio;
 - deve ainda tratar-se de bens cujas transmissões a partir de 1 de Junho estejam sujeitas à aplicação do IVA, com liquidação de Iva nas vendas e dedução do IVA suportado nas compras, aqui se englobando não apenas os bens sujeitos e efectivamente tributados, como os sujeitos mas que beneficiem das isenções dos artigos 19º e 20º por se tratar de isenções completas com direito a dedução do imposto suportado a montante. De fora ficarão apenas aqueles que embora sujeitos venham depois a poder beneficiar das isenções simples previstas no artigo 17º.

Quanto ao procedimento exigível, o mesmo resulta da disciplina constante do n.º 3, a saber:

- deve ser elaborada listagem dos bens elegíveis para a restituição, ou seja adquiridos nos últimos seis meses e em stock à data de 31 de Maio, que, pelo menos, identifique os bens em designação e quantidade, a factura de aquisição ou o documento de importação que evidencie uma data abrangida no referido período, e o montante do respectivo imposto;

- essa lista deverá ser apresentada à Direcção dos Impostos, durante o mês de Junho;

- a restituição processar-se-á por compensação com o valor do IVA a entregar relativo a cada período de tributação, sendo o excesso, se caso disso, reportado para os períodos seguintes até à sua global compensação.

Poderão, todavia, vir a ser emitidas instruções mais detalhadas sobre esta temática pela Direcção dos Impostos no sentido de uma melhor compreensão e execução dos procedimentos a adoptar.

Referência especial deve ser feita aos produtos até aqui sujeitos a imposto de consumo mas que, com a entrada em vigor do IVA, passarão a estar sujeitos ao Imposto Especial de Consumo cuja disciplina consta do Decreto-Lei nº 27/2021, de 11 de Novembro de 2021. Vejamos.

O imposto de consumo que estes produtos, nas condições atrás referidas, pagaram será também objecto de restituição em moldes idênticos.

Acontece porém, que este particular tipo de bens passará, após 1 de Junho, a ser objecto de dois tributos – o Imposto Especial de Consumo (IEC) e o IVA.

Ora, ao ser restituído o imposto de consumo de tais bens em existência em 31 de Maio, ficam os mesmos desprovidos de qualquer carga fiscal determinando o citado Decreto-Lei no seu artigo 3º nº 2 alínea b) que são sujeitos passivos do IEC “ as pessoas ou entidades que se encontrem na posse de bens sujeitos a Imposto Especial de Consumo detidos para fins comerciais, que não tinham sido

objecto de tributação”. Ao ser restituído o Imposto de Consumo ficam tais bens nesta situação.

Consequentemente, e em razão da disciplina do artigo 4º n.º 3 alínea b), sobre facto gerador do imposto, este ocorre na “detenção para fins comerciais em território nacional nas situações previstas (naquele) artigo 3º n.º 2”.

Depois, prevendo o artigo 7º n.º 2 alínea d) que o valor tributável é, nesses casos, o preço de venda ao público ou, não sendo este conhecido, ou determinável, o valor de mercado dos bens, e a exigibilidade em respeito ao artigo 8º, será da Direcção dos Impostos a competência para a respectiva liquidação conforme o artigo 9º alínea d).

15. - Anexos

Anexo I

Lista de Produtos sujeitos ao regime especial de aplicação do IVA

1. Produtos alimentares:

1.1. Arroz (em película, branqueado, polido, glaciado, estufado, convertido em trincas);

1006.10.00 – Arroz com casca (arroz paddy);

1006.20.00 – Arroz descascado (arroz cargo ou castanho);

1006.30.00 – Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou glaceado (brunido*);

1006.40.00 – Trincas de arroz (Arroz quebrado*);

1.2. Farinhas, incluindo as lácteas e não lácteas;

1101.00.00 - Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil);

1102.20.00 - Farinha de milho;

1102.90.00 – Outras;

1901.10.00 – Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho;

1.3. Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas;

1902.11.00 – Que contenham ovos;

1902.19.00 – Outras;

1.4. Pão;

1905.10.00 – Pão crocante denominado knäckebröt;

1905.20.00 – Pão de especiarias;

1.5. Leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas;

0401.10.00 – Com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1 %;

0401.20 – Com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1 %, mas não superior a 6 %;

0402.10 – Em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1,5 %;

0402.10.11 – Concentrado (condensado)

0402.10.19 – Outro

0402.10.20 – Nata;

0403.90.00 – Outros;

0402.91 – Sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes;

0402.91.11 – Concentrado (condensado)

0402.99.11 – Concentrado (condensado);

1.6. Leites dietéticos;

2202.90.00 – Outras.

1.7 – Feijão

0713.33.00.

Este anexo que se reporta à matéria relativa à aplicação das taxas, foi já apresentado e comentado a propósito do artigo 16º. Para lá se remete.

Anexo II

Lista de Operações de Intermediação Financeira Isentas

- 1 Concessão de créditos e a gestão de garantias de crédito
- 2 Câmbio de divisas e outras operações relativas a divisas, com excepção transmissão de moedas e notas de colecção.
- 3 As operações relativas a depósitos financeiros e gestão de contas.
- 4 A transmissão de títulos financeiros.
- 5 A gestão de fundos comuns de investimento

Trata-se também de matéria relevante em sede das Isenções nas operações Internas, com disciplina no artigo 17^o do Código do IVA.

Mais uma vez para lá se remete.