

A Influência das Isenções de IVA no Exercício do Direito à Dedução

Fiscalidade

Grupo 6

Afonso Pinto, 57573

Carlos Marçal, 57239

Diogo Leitão, 53711

Rita de Moraes, 57831

Rui Santos, 54039

Docente

Professor Miguel Pinto

Instituto Superior de Economia e Gestão

2023/2024

Índice

Introdução	3
Regime de Isenção do IVA.....	4
Tipo de isenções conforme o direito à dedução	5
Artigo 9º do CIVA - Isenções nas Operações Internas	6
Artigo 53º do CIVA - Regime Especial de Isenção.....	7
Artigo 12º do CIVA - Renúncia à Isenção	7
Artigo 12º, nº 4,5 do CIVA - Caso particular da renúncia à isenção na locação ou transmissão de imóveis.....	8
Artigo 55º do CIVA - Renúncia no Regime Especial de Isenção.....	9
Isenções de IVA nas Operações Externas.....	9
Artigo 13º do CIVA - Isenções na Importação.....	9
Artigo 14º do CIVA - Isenções na Exportação, Operações Assimiladas e Transportes Internacionais.....	10
Outras Isenções	11
Isenções nas Operações Intracomunitárias	11
Isenções nas Transmissões.....	12
Isenções nas Aquisições Intracomunitárias de Bens	12
Isenções nas Importações	12
Efeitos das Isenções no Exercício do Direito à Dedução	13
Conclusão	14
Bibliografia e Webgrafia	14

Introdução

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto indireto, ou seja, não é deduzido diretamente do rendimento da pessoa singular ou coletiva, mas assenta essencialmente na capacidade contributiva através da utilização do rendimento (consumo), havendo, tal como o nome indica, a cobrança de uma taxa pelo valor acrescentado.

A tributação do consumo, tal como é mencionado no Art.º 104º, nº4 CRP “visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

Isto é, o consumo supérfluo deverá ser tributado de forma diferente, por isso, a existência de três tipos de taxas de IVA que se aplicam a diferentes tipos de bens, de acordo o Art.º 18º CIVA e com a listas I e II, anexas ao Código do IVA.

Este imposto apresenta várias características, tais como:

Imposto geral sobre o consumo

O IVA incide sobre todas as transações efetuadas, a título oneroso, sem qualquer discriminação de qualquer tipo de bens ou serviços prestados.

Imposto plurifásico

Este imposto tem por base o método indireto subtrativo e incide em todo o ciclo económico, desde a fase de produção até à comercialização, sobre um valor líquido.

Assim, ao imposto liquidado é abatido o dedutível suportado na aquisição de bens, recuperando, assim, total ou parcialmente o imposto pago nas aquisições.

Imposto neutro

O IVA é também um imposto com características de neutralidade, pois pretende evitar alterações na atividade económica, nomeadamente no

consumo e na organização produtiva, não influenciando a escolha dos consumidores e a produção.

Esta característica assenta num processo de liquidação-dedução, proveniente da característica anterior que permite a dedução do IVA, como explicado no ponto anterior.

Imposto de matriz comunitária (UE)

O IVA foi implementado com o Tratado de Roma em 1957 e com a consequente criação da Comunidade Económica Europeia (CEE) (atual União Europeia (UE)), permitindo assim estabelecer um acordo entre os Estados-Membros no que toca à livre circulação de bens, pessoas, prestação de serviços, com imposição a todos os Estado Membros.

Em Portugal, o código do IVA entrou em vigor aquando da entrada do país na CEE, atual UE, em 1 de janeiro de 1986.

A harmonização comunitária do IVA limita a atuação dos Estados Membros, no entanto, não impede a existência de diferenças entre os diversos regimes do IVA decorrentes, como, por exemplo, taxas aplicadas, derrogações, entre outras.

É de salientar que algumas características, como a neutralidade e o carácter geral são relativas, devido em alguns casos à existência de isenções.

Regime de Isenção do IVA

De acordo com o artigo Art.º 104º, nº4 CRP supramencionado, o IVA, sendo um imposto que incide sobre o consumo, deve proteger o consumidor na aquisição de bens e serviços indispensáveis à sua sobrevivência, como alimentos, serviços médicos, entre outros, enquanto tributa o consumo supérfluo.

Deste modo, surgem previstas no CIVA isenções baseadas na fundamentação acima descrita, e que isentam as atividades económicas das seguintes naturezas:

- **Social:** atividades relacionadas com a saúde, educação e cultura.

Ex: Prestação de serviços de médicos e médicos especialistas, transporte de doentes, Escolas, Creches, Jardins e Infância, transporte de doentes, serviços prestados de funerárias e de cremação, entre outros.

- **Técnica:** bens e serviços que por já serem tributados em sede de outro imposto, ficam isentos de IVA.

Ex: Imposto sobre o Jogo (Totoloto e Totobola da Santa Casa da Misericórdia)

- **Simplicidade:** previne algumas complicações que poderiam existir sobre a aplicação ou não do imposto que traria alguma complexidade para o sistema fiscal.

Tipo de isenções conforme o direito à dedução

O direito à dedução é um direito onde o sujeito passivo passa a ser credor do Estado, mediante o cumprimento de certos requisitos, devido a gastos em que tenha incorrido no normal funcionamento da sua atividade profissional, isto é, devido a bens ou serviços adquiridos. No entanto, este direito apenas se verifica se o sujeito passivo for capaz de exercer a sua atividade declarada e liquidar IVA (Art.º 19º, nº4 do CIVA).

Comentado [MP1]: Alterar o termo, que não é adequado

Tendo em conta o direito à dedução, as isenções podem ser:

Incompletas ou simples, isto é, quando o sujeito passivo não liquida IVA nas operações ativas, aquando das transmissões de bens ou prestações de serviços, mas, também, não pode deduzi-lo nas suas operações passivas, ou seja, nas aquisições de bens ou de serviços.

Ex: Médicos, odontologistas, etc.

Completas ou taxa zero, neste caso, o sujeito passivo não liquida IVA nas operações ativas, mas pode deduzir IVA suportado nas suas operações passivas.

Ex: Exportações para fora da Comunidade, ou seja, para um país terceiro

Comentado [MP2]: Nem sempre porque há atividades isentas que conferem direito a dedução

Constata-se, portanto, que a diferença entre as duas reside no direito do IVA a recuperar do Estado. Destaca-se que a isenção completa ocorre em situações de comércio transfronteiriças, uma vez que aí o IVA é, em geral, liquidado no país de destino e, assim, o sujeito passivo recupera o direito de deduzir o imposto. Desta forma, pretende-se assegurar a característica da neutralidade do imposto.

Artigo 9º do CIVA - Isenções nas Operações Internas

O CIVA apresenta, especificamente, no seu Art.º 9º as isenções nas operações internas, que têm como objetivo regularizar as operações realizadas no território nacional. Estas isenções presentes neste artigo são incompletas ou simples.

Este artigo apresenta as atividades económicas abrangidas pela isenção divididas em três grupos:

Atividades de interesse público: Satisfação das necessidades coletivas, isto é, isenções nas prestações de serviços e transmissões de bens conexas ou relacionadas com a Saúde, a Segurança e assistência social, o Ensino e formação profissional, entre outras.

Atividades com alguma complexidade e que poderão ser tributadas noutra âmbito: Como operações financeiras, de seguro e de resseguro, locação de bens imóveis (com algumas exceções), jogo, entre outros.

Prestações de serviços e transmissões de bens conexas ou relacionadas com outras atividades: Transmissões de bens que não foram objeto de direito a dedução, as prestações de serviços efetuadas aos associados por cooperativas que não sejam de produção agrícola e as prestações de serviços realizadas por organismos sem finalidade lucrativa¹, como cedência de bandas de música, sessões de teatro, ensino de ballet e música, serviços de cantina e

¹ A definição encontra-se presente no Art.º 10º do CIVA.

bar fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados e atividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham caráter comercial.

Artigo 53º do CIVA - Regime Especial de Isenção

O CIVA, no Art.º 53º, define os regimes especiais de isenção, para os sujeitos passivos de IVA, tendo em conta o seu volume de negócios.

Assim, de acordo com o nº 1 deste artigo, beneficiam da isenção os sujeitos passivos que não possuem, nem são obrigados a possuir, contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC e que não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades similares, nem exerçam atividades que consistam na transmissão dos bens ou prestação dos serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 15 000 €.

Estão ainda abrangidos neste regime especial de isenção, segundo o Art.º 53º n.º2 al. a) e b), os sujeitos passivos que tenham um volume de negócios entre 10 000 € e 15 000 €, que se tributados preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas; (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30/12). E os sujeitos passivos que, não tendo atingido um volume de negócios superior a 15 000 € no ano civil anterior e nos três anos civis precedentes, tenham cumprido as condições previstas no nº 1.

Artigo 12º do CIVA - Renúncia à Isenção

A renúncia à isenção consiste na possibilidade de um sujeito passivo optar pela aplicação do imposto às suas operações, apesar de estar sob o direito de isenção do mesmo.

No entanto, o CIVA prevê, no seu Art.º 12º, que os sujeitos passivos apenas podem renunciar à isenção prevista no Art.º 9º nos seguintes casos:

- Quando os sujeitos passivos efetuam serviços de formação profissional;

- Quando os sujeitos passivos forneçam alimentação e bebidas aos empregados;
- Quando os sujeitos passivos sejam estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no S.N.S.;
- Quando os sujeitos passivos sejam cooperativos que, não sendo de produção agrícola, prestem serviços aos seus associados agricultores;
- Quando os sujeitos passivos procedam à locação ou transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas ou terrenos para construção.

Os sujeitos passivos poderão beneficiar da renúncia à isenção de IVA, pois apesar de passarem a liquidar IVA em todas as suas operações ativas, também poderão deduzir IVA suportado nas operações passivas, sempre que essa opção seja fiscalmente mais vantajosa.

Em relação ao direito de opção, este é exercido através da entrega de uma declaração de início ou de alterações, em qualquer ~~posto de serviço~~ de finanças ou outro local autorizado legalmente, entrando em vigor a partir da data da sua apresentação. Após ser exercido este direito, o sujeito passivo permanece no regime que escolheu durante um período de, pelo menos, cinco anos.

Artigo 12º, nº 4,5 do CIVA - Caso particular da renúncia à isenção na locação ou transmissão de imóveis

As operações imobiliárias constituem um caso particular da renúncia à isenção de IVA, uma vez que apresentam características particulares e elevada materialidade dos montantes envolvidos, o que justifica a publicação de legislação para combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização destas operações imobiliárias sujeitas a tributação.

Assim, o sujeito passivo pode renunciar à isenção sempre que se verifique cumulativamente algumas condições, nomeadamente: condições objetivas

relacionadas com o imóvel (prédio urbano ou fração autónoma; não se destine a habitação) e condições subjetivas relacionadas aos transmitentes e adquirentes ou locador e locatário (disponham de contabilidade organizada, não sejam abrangidos pelo regime especial de pequenos retalhistas).

Comentado [MP3]: Completar com referência à legislação específica sobre renúncia no setor imobiliário (DL 21/2007 de 19.01)

Artigo 55º do CIVA - Renúncia no Regime Especial de Isenção

Os sujeitos passivos que estejam abrangidos pelo benefício da isenção do imposto nos termos do Art.º 53º do CIVA, ou, no caso de serem retalhistas, nos termos do Art.º 60º do CIVA, podem renunciar e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis. Assim, para exercerem esta opção, deverão entregar a declaração de início ou de alterações de atividade, consoante os casos, entrando em vigor a partir da data da sua apresentação.

Isenções de IVA nas Operações Externas

Artigo 13º do CIVA - Isenções na Importação

O Art.º 5º do CIVA define importação como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira ou bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

A importação é uma atividade que, segundo o Art.º 1º, nº1 al. b) do CIVA, está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. Porém, no Art.º 13º do presente código, estão previstas isenções nas importações, com a intenção de: salvaguardar a igualdade de tratamento com as operações internas, por exemplo, bens e/ou serviços importados que internamente sejam isentos; possibilitar a aproximação às isenções aduaneiras; reconhecer benefícios fiscais previstos em acordos e convénios internacionais; e evitar duplas tributações, ou

seja, prevenir que a operação seja tributada no país de origem e no país de destino.

Prevê, ainda, que algumas importações sejam abrangidas pela isenção devido à sua natureza. Alguns exemplos são: embarcações afetas à navegação marítima de alto mar, salvamento e pesca; aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional; bens de abastecimento de embarcações e aviões durante a permanência no território nacional; gás, eletricidade, calor e frio através de redes; e bens importados no âmbito das relações internacionais, diplomáticas e consulares.

Artigo 14º do CIVA - Isenções na Exportação, Operações Assimiladas e Transportes Internacionais

A exportação consiste na transmissão de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade Europeia, que de acordo com os princípios gerais adotados no comércio internacional, são tributadas no país destino e isentas de imposto à saída do território nacional.

Da mesma forma que nas importações, de forma a eliminar possíveis duplas tributações e proporcionar benefícios fiscais, estão previstas no Art.º 14º do CIVA um conjunto de isenções para as exportações, que no caso são consideradas completas ou taxa zero.

Como exemplo, nos transportes internacionais estão isentas o transporte de mercadorias destinadas a exportação para países terceiros, transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, regiões autónomas e entre ilhas.

Outras Isenções

Além das isenções previamente mencionadas, existem também isenções fiscais relacionadas a regimes suspensivos, conforme descritas no Art.º 15º do CIVA. Nesse contexto, várias operações são isentas de impostos, contando que os bens envolvidos não sejam destinados ao consumo final ou utilização definitiva. Isso inclui a isenção de impostos para as importações de bens que serão colocados num regime de entreposto não aduaneiro.

De seguida, é referido neste artigo que existem limitações para a isenção, especialmente para bens que não se destinam ao comércio a retalho, a fim de evitar abusos. É também mencionado que quando os bens deixam o regime de entreposto não aduaneiro, o imposto é devido e deve ser pago pelo responsável pela retirada dos bens. O valor tributável deve incluir o valor das operações isentas realizadas enquanto os bens estiveram nesse regime.

Finalmente, para além das situações mencionadas este artigo introduz isenções adicionais para transmissões de bens a título gratuito, com destaque para doações a pessoas carenciadas e aquisições de livros por instituições educacionais e culturais.

Isenções nas Operações Intracomunitárias

Segundo o Art. 1º nº1 al. c) do CIVA as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional estão sujeitas ao IVA.

O RITI abrange apenas as transmissões de bens efetuadas entre os Estados membros da União Europeia, excluindo as prestações de serviços que seguem as regras do CIVA.

O RITI, nos artigos 14º, 15º e 16º prevê algumas isenções no que toca a este conjunto de operações.

Isenções nas Transmissões

Como previsto no Art.º 14º do RITI estão isentos de imposto algumas transmissões intracomunitárias de bens cujo adquirente apresente alguns requisitos, tais como:

- Seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos de IVA noutro Estado Membro;
- Tenha comunicado ao vendedor o NIF e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Isenções nas Aquisições Intracomunitárias de Bens

De acordo com o Art.º 3º do RITI, uma aquisição intracomunitária de bens é, em geral, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício de direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional tenha tido início noutro Estado membro.

Assim, o Art.º 15º do RITI prevê isenção nas aquisições intracomunitárias de bens nos seguintes casos:

- Aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta do imposto;
- Aquisições intracomunitárias cuja importação seja isenta de imposto nos termos do Art.º 13º do CIVA;
- Operações triangulares.

Isenções nas Importações

No Art.º 16º do RITI estão enunciadas as isenções nas importações de bens que ocorrem quando feitas por um sujeito passivo, desde que esses bens tenham como destino um outro Estado-Membro e a respetiva transmissão, efetuada pelo importador, seja igualmente isenta de IVA de acordo com Art.º 14º

do mesmo código. Para tal, a isenção só será aplicada se a expedição ou transporte de bens para um adquirente noutra Estado membro for consecutiva à importação e o sujeito passivo indique o seu NIF e do adquirente, tendo de provar que os bens importados se destinam a outro Estado membro.

Efeitos das Isenções no Exercício do Direito à Dedução

Como já foi dito anteriormente, o direito à dedução consiste na recuperação de parte do imposto entregue nos cofres do estado devido a gastos incorridos na sua atividade profissional.

As isenções, porém, alteram de algum modo o direito à dedução. O exemplo mais comum é o dos médicos (Art.º 9º n.º1, 2 do CIVA). Ao estarem isentos, não necessitam de liquidar IVA, mas também não o podem deduzir. Isto pode gerar alguns problemas, na medida em que como não podem deduzir parte dos seus gastos, podem tentar passar esses gastos para o consumidor final, refletindo-se num preço superior. Assim, o CIVA prevê casos onde é possível proceder à renúncia da isenção (Art.º 12º CIVA). Desta forma, restabelece-se o caso normal de dedução e liquidação. **Note-se que nem todas as atividades previstas no Art.º 9º do CIVA são passíveis de renúncia.** Depois, cabe a cada sujeito passivo, fazer um estudo e tentar perceber o que será mais vantajoso não só para si, mas para todos. Pode acontecer que, ao ter o direito de deduzir o IVA e o dever de o liquidar, possa praticar preços mais apelativos.

Tome-se o caso da conjugação do Art.º 9º n.º 36 com o Art.º 12º n.º1 al. a) do CIVA. Uma cantina pode estar, segundo o primeiro artigo, isenta de IVA. No entanto, o último artigo permite renunciar a esta isenção, o que a cantina fará se chegar à conclusão de que é mais vantajoso para si do ponto de vista económico.

Assim, o exercício do direito à dedução é fortemente impactado pelo efeito das isenções.

Comentado [MP4]: A frase parece indicar que a regra geral é a renúncia às isenções do artigo 9 do CIVA quando, na verdade, há apenas alguns casos. Sugiro melhorar a redação.

Conclusão

Em suma, o IVA é um imposto indireto, que assenta essencialmente na capacidade contributiva através da utilização do rendimento (consumo). Mas, é possível verificar que existem diversos regimes previstos no CIVA e no RITI que, estando sujeitos a IVA, podem ser isentos. Como foi enunciado anteriormente existem dois tipos de isenções, incompletas (não deduz nem líquida) ou completas (deduz, mas não líquida), sempre com vista a atingir a neutralidade do imposto, ou seja, a evitar alterações na atividade económica e no consumo das pessoas. Por fim, é previsto o direito à renúncia da isenção em certos casos, quando esta opção seja mais viável para o sujeito passivo, com vista a assegurar o bem geral social.

Assim, as isenções, as renúncias e os regimes especiais alteram de forma significativa o exercício do direito à dedução.

Comentado [MP5]: A frase é verdadeira quando às isenções completas mas não totalmente quanto às incompletas.

Bibliografia e Webgrafia

- Diapositivos das Aulas
- Canedo, João, Tributação do Consumo, *Caderno de Apoio às Aulas*, Ano letivo 2022-2023
- Almedina, E. (2023). *Códigos Tributários e Legislação Fiscal Complementar* - Edição Universitária - 25a Edição. Leya