

Regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias

Por Rui Ribeiro Grilo

Foi publicada no «Diário da República», em 1 de Abril último, a Lei 15/2009, que aprova o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias. Este texto explica como é que o legislador cobra com uma mão o que deu com a outra, caindo assim parcialmente por terra o que devia ser o próprio objectivo do regime - fazer coincidir o momento da exigibilidade do imposto com os recebimentos (parciais ou totais) pelo prestador dos serviços.



Rui Ribeiro Grilo
Licenciado em Direito
Chefe de finanças adjunto

Na sequência dos compromissos assumidos em sede de negociação entre o Governo e as associações representativas do sector de transporte rodoviário nacional de mercadorias, foi publicada no «Diário da República», 1.ª série, n.º 64, de 1 de Abril de 2009, a Lei 15/2009, da mesma data.

Em conformidade com o estatuído no artigo 1.º daquele diploma legal, foi aprovado o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias (regime) constante de anexo à Lei, dela fazendo parte integrante.

Âmbito de aplicação

Conforme prescreve o n.º 1 do artigo 1.º do Regime, este aplica-se às prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, tal como se encontram definidas no Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro que estabelece o regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias. (1)

Incidência objectiva

Estão, pois, sujeitas ao regime, as operações de transporte que sendo efectuadas no âmbito de uma actividade económica, se substanciam na movimentação física de mercadorias, por meio de veículos rodoviários, entre diferentes locais situados no território nacional. (2)

Incidência subjectiva

Para a sujeição referida não basta, porém, que a movimentação dos bens se efectue nos exactos termos referidos, sendo ainda necessário, que seja efectuada por quem esteja legalmente habilitado para o exercício da actividade de transporte público ou por conta de outrem de mercadorias, (3) mediante licença que contemple o exercício de âmbito nacional e internacional, caso em que serão bastantes os títulos exigidos pela regulamentação comunitária, ou apenas nacional. (4)

Delimitação negativa de incidência

O regime não se aplica às seguintes operações:

- Prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias em relação às quais o sujeito passivo e devedor do imposto ao Estado é o destinatário dos serviços; (5)

Exemplo 1

“A” é um sujeito passivo que não possui no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio nem dispõe de representante nos termos do artigo 30.º do CIVA, o qual presta um serviço de transporte rodoviário nacional de mercadorias a “B”, que é um sujeito passivo dos referidos no artigo 2.º, n.º 1, al. g).

Como o adquirente é o sujeito passivo e devedor do imposto ao Estado pela aquisição, o regime não se aplica a “A”.

- Prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, efectuado por transportador cuja empresa não se encontra regularmente constituída; (6)

- Prestação de serviços de transporte nacional de mercadorias efectuado por meio aéreo, ferroviário, marítimo ou fluvial, ainda que objecto de um único contrato que englobe ainda parte rodoviária; ⁽⁷⁾

Exemplo 2

“C” é uma empresa de transportes licenciada para a actividade de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

No âmbito de um contrato estabelecido entre “C” e “D”, a primeira obrigou-se perante o seu cliente a efectuar o transporte de determinada mercadoria entre Braga e Vila Real de Santo António.

Como havia urgência na chegada da mercadoria ao seu destino, “C” efectuou o transporte rodoviário daquela até ao aeroporto Sá Carneiro, no Porto, após o que procedeu à sua expedição por via aérea para Faro, sendo o transporte daí até ao destino final assegurado por via férrea.

Dado que o regime apenas se aplica à parte do transporte efectuado por meio rodoviário, deverá “C”, para efeitos de aplicação do regime, expurgar do valor do contrato o montante correspondente à parte do transporte efectuado por meio aéreo e ferroviário.

- Prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias que consistam em envios postais na definição constante do n.º 2, do artigo 4.º da Lei n.º 109/99, de 26 de Julho que define as bases gerais a que obedece o estabelecimento, gestão e exploração de serviços postais no território nacional, bem como os serviços internacionais com origem ou destino no território nacional; ⁽⁸⁾
- Prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias sem valor comercial, ⁽⁹⁾ designadamente as amostras. ⁽¹⁰⁾

Exigibilidade do imposto

O regime vem, relativamente às prestações de serviços referidas no seu artigo 1.º, determinar o diferimento da exigibilidade do imposto que onera essas operações, para o momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido. ⁽¹¹⁾

No entanto, como resulta do n.º 2, do artigo 2.º do regime, o diferimento da exigibilidade tem como limite o prazo a que se refere o n.º 7 do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro, aditado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho, fixado em 30 dias, salvo se prazo superior não resultar de disposição contratual, após a apresentação da respectiva factura pelo transportador, em qualquer dos casos contados a partir da:

- Data de emissão da factura ou documento equivalente por parte do transportador;
- Da data limite para a respectiva emissão, caso o mesmo não tenha sido cumprido.

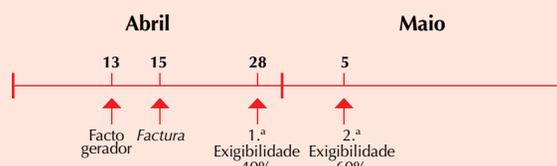
Por outro lado, o imposto é ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributárias. ⁽¹²⁾

Assim, temos para as operações abrangidas pelo âmbito do Regime, a verificação dos seguintes casos concretos de exigibilidade do IVA:

Exemplo 3

Determinada empresa efectuou em 13/04/2009 um transporte de mercadorias sujeito ao Regime Especial de Exigibilidade do IVA sem que tivesse estipulado com o expedidor qualquer prazo especial para recebimento e processou a respectiva factura em 15/04/2009, em série especial, contendo a menção «IVA exigível e dedutível no pagamento».

Em 28/04/2009 recebeu do seu cliente 40 por cento do preço acordado e, em 05/05/2009, os restantes 60 por cento do preço.

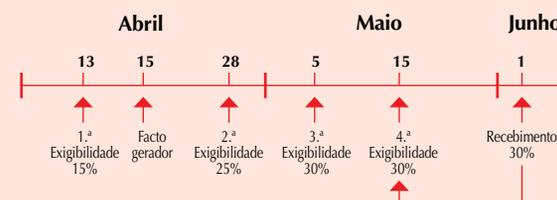


Neste caso, face às regras estabelecidas pelo regime, verificar-se-á a exigibilidade em 28/04/2009 do imposto incidente sobre o valor nessa data recebido, isto é, 40 por cento do total; a segunda exigibilidade correspondente a 60 por cento ocorrerá em 05/05/2009, data do recebimento.

Exemplo 4

Os mesmos factos descritos no exemplo anterior, excepto no que aos pagamentos efectivos do cliente respeita, que desta vez ocorrem como se segue:

- Em 28/04/2009 40% do valor facturado;
- Em 05/05/2009 30% do valor facturado;
- Em 01/06/2009 30% do valor facturado.



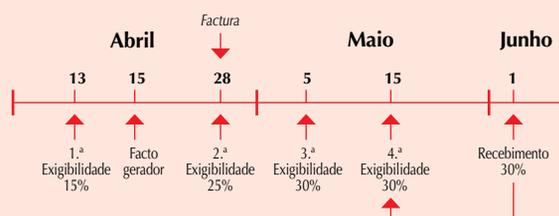
De referir, relativamente ao exemplo 4, que na circunstância da empresa transportadora ter acordado com o expedidor seu cliente, cláusula prevendo que o serviço de transporte devesse ser pago num prazo máximo, de pelo menos 48 dias, a 3.ª exigibilidade do imposto relativa

ao pagamento dos 30 por cento finais, ocorreria por via de aplicação da parte final do n.º 7, do artigo 4.º - A do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro, aditado pelo artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho, para o qual o n.º 2 do artigo 2.º do regime remete, não já em 15/05/2009 (30.º dia contado a partir da data de emissão da factura que titula a operação), mas em 01/06/2009 (data do recebimento parcial efectivo), sendo neste caso aquela norma travão destituída de efeitos práticos.

Exemplo 5

Os mesmos factos descritos no exemplo 4, com as seguintes alterações:

- Em 05/04/2009, recebe um adiantamento de 15 por cento do valor do serviço;
- Em 28/04/2009, recebe 25 por cento do valor do serviço e processa a respectiva factura;



Neste caso, a 1.ª exigibilidade verifica-se com o recebimento do adiantamento, ocorrendo a 2.ª e a 3.ª nas respectivas datas dos recebimentos parciais.

Relativamente à 4.ª, ocorre não na data do recebimento mas em 20/05/2009 – data em que expira o prazo a que alude o n.º 2 do art. 2.º do Regime – contado a partir 20/04/2009, data limite para a emissão da factura.

Se bem que o contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias não esteja legalmente sujeito à observância de forma escrita, na circunstância das partes terem acordado contratualmente um prazo de pagamento do serviço superior ao prazo supletivo de trinta dias, deverão como forma de ilidir este prazo, proceder à redução do contrato a escrito, donde conste essa cláusula ou, no limite, fazê-la constar da guia de transporte que faz prova da celebração, termos e condições do contrato. ⁽¹³⁾

Direito à dedução

Para efeitos da aplicação do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o imposto respeitante às operações a que se refere o n.º 1, do

artigo 1.º do Regime só pode ser deduzido desde que se verifique cumulativamente que:

- O sujeito passivo tem na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, passado na forma estabelecida no próprio regime; ⁽¹⁴⁾
- A dedução seja efectuada na declaração respeitante ao período de imposto em que se tiver verificado a recepção do recibo comprovativo do pagamento. ⁽¹⁵⁾

Emissão de facturas e de recibos ⁽¹⁶⁾

As facturas ou documentos equivalentes a emitir pelos transportadores relativas a operações abrangidas pelo regime, devem respeitar o prazo a que se refere o n.º 1, do artigo 36.º do CIVA, ser objecto de uma série especial e conter a menção «IVA exigível e dedutível no pagamento.»

Quando os expedidores procederem ao pagamento (total ou parcial) das facturas, ou nos casos em que houver lugar ao pagamento de adiantamentos, é obrigatória a emissão, por parte do transportador, de recibo em duplicado (destinando-se o original aos expedidores e a cópia ao arquivo do transportador) pelos montantes recebidos, donde conste:

- A taxa de IVA aplicável;
- A referência à factura a que respeita o pagamento, quando for caso disso;
- A data de emissão que deve coincidir com a do pagamento.

Para efeitos de exigência ao destinatário dos serviços, considera-se que estes recibos contêm imposto incluído, na proporção do montante recebido. Tanto as facturas como os recibos referidos, devem no que a numeração respeita, obedecer ao disposto no artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

Contabilização ⁽¹⁷⁾

As transmissões de bens abrangidos pelo regime especial deverão ser registadas de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período, respeitante aos montantes recebidos, para o que se deverá evidenciar em cada momento:

- O valor das operações abrangidas pelo Regime, líquido de imposto;
- O valor do imposto respeitante àquelas prestações de serviços, com relevação distinta do montante ainda não exigível.

Para cumprimento das obrigações contabilísticas, os sujeitos passivos abrangidos pelo âmbito da incidência do regime deverão adaptar o plano de contas de acordo com as suas necessidades, criando, para o efeito, subcontas de IVA, quer do liquidado quer do dedutível, de forma a evidenciar o IVA liquidado, mas cuja data de exigibilidade ocorre apenas no momento do recebimento do preço dos serviços, bem como para o IVA dedutível pelo expedidor, o qual só poderá ser deduzido no período de imposto em que ocorrer o respectivo pagamento das facturas.

Conservação (18) e arquivo das facturas e recibos

Para efeitos do disposto no artigo 45.º do CIVA, os duplicados das facturas e recibos referidos no regime devem ser objecto de conservação na respectiva ordem. Igual obrigação se aplica a todos os exemplares dos que tenham sido anulados, inutilizados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituíram, se for caso disso.

Quanto ao prazo e forma de arquivo destes documentos, regula o artigo 52.º do CIVA.

Opção pelas regras gerais de exigibilidade do IVA previstas no artigo 8.º do Código do IVA (19)

Caso os transportadores assim o desejem, poderão optar pela aplicação das regras gerais de exigibilidade do IVA, previstas nos n.ºs 1 e 2, artigo 8.º do CIVA.

A opção efectiva-se mediante prévia comunicação, efectuada por via electrónica, dirigida à Direcção-Geral dos Impostos, determinando as seguintes consequências:

- Aplicação *ex post* das regras gerais de exigibilidade do imposto;
- Aplicação das regras gerais de exigibilidade do imposto à totalidade das operações abrangidas pelo regime;
- Aplicação das regras gerais de exigibilidade do imposto por um período mínimo de três anos.

Findo aquele prazo mínimo de aplicação imperativa das regras gerais de exigibilidade, podem os sujeitos passivos retomar a aplicação das regras de exigibilidade do imposto constantes do regime, após comunicação electrónica nesse sentido dirigida à Direcção-Geral dos Impostos.

No silêncio da Lei, ter-se-á de admitir que esta comunicação poderá, então, ser efectuada a

qualquer tempo, produzindo efeitos imediatos conducentes à reaplicação do regime, o que não deixa de acarretar encargos administrativos excessivos em matéria de controlo inspectivo, facilmente ultrapassáveis caso tivesse sido desde logo estabelecido determinado momento (por exemplo, Janeiro do ano seguinte ao período de permanência mínima) para a sua efectivação e respectiva fixação de produção de efeitos.

Para além da opção pelas regras gerais de exigibilidade a que alude o artigo 7.º do Regime, cujos efeitos apenas operam para momento posterior à respectiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos, prevê o artigo 2.º da Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril, a possibilidade dos sujeitos passivos que assim o entendam, optarem por aquelas regras retroactivamente à data da entrada em vigor do regime.

Para tal, e segundo o mesmo normativo, devem os interessados proceder à comunicação a que se refere o n.º 1 do artigo 7.º até final do mês seguinte. (20)

Dado que a referida Lei não fixa uma data de entrada em vigor, entende-se face ao disposto nas alíneas b), c) e d) do art. 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, com a redacção da Lei n.º 2/2005, de 24 de Janeiro, que terá ocorrido no 5.º dia no Continente e no 15.º dia nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, respectivamente, em 06/04/2009 e 16/04/2009.

Donde, a entrada em vigor do regime naquelas datas.

Não obstante a Lei ser omissa quanto às consequências legais derivadas da opção pelas regras gerais de exigibilidade a que se refere o seu artigo 2.º, deve entender-se que são as que constam do artigo 7.º para o qual aquele normativo remete.



Direito transitório

Estabelece o artigo 3.º da Lei que esta produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2009.

A norma em questão, que não se confunde com a entrada em vigor do diploma, determina as seguintes soluções em sede de Direito transitório:

- Inaplicabilidade de qualquer procedimento sancionatório aos sujeitos passivos, que estando em condições de serem sujeitos às regras do regime quanto às operações praticadas desde 01/01/2009, as não observaram;
- A possibilidade dos sujeitos passivos referidos no *item* anterior, pelos mesmos factos tributários, tendo em vista a aplicação das regras especiais de exigibilidade constantes do regime, lançarem mão do mecanismo das regularizações de imposto previsto no n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, desde que de posse de prova que o expedidor tomou conhecimento da rectificação para efeitos de regularização a favor do Estado da respectiva dedução.

Análise do regime

Resultando este regime especial de exigibilidade do IVA de compromissos assumidos em sede de nego-

ciação entre o Governo e as associações representativas do sector de transporte rodoviário nacional de mercadorias, na sequência de determinada conjuntura marcada pelo crescendo dos preços dos combustíveis, não deixa de ser paradoxal que tivesse vindo a ser aprovado numa outra conjuntura que, se bem de crise generalizada, tem na sua génese, entre outros factores, a descida do preço daqueles bens. Talvez por isso, não será de estranhar, ao contrário do que se verifica relativamente a outros regimes especiais de exigibilidade, ⁽²¹⁾ o facto do regime consignar como princípio base o diferimento da exigibilidade do imposto para o momento do recebimento total ou parcial do preço, para logo de seguida limitar normativamente esse mesmo diferimento ao prazo referido no n.º 7 do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro. Em suma, pode afirmar-se nesta matéria que o legislador cobra com uma mão o que deu com a outra, caindo assim parcialmente por terra o que devia ser o próprio objectivo do regime – fazer coincidir o momento da exigibilidade do imposto com os recebimentos (parciais ou totais) pelo prestador dos serviços. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2009)

⁽¹⁾ Acordo de vontades entre transportador e expedidor, nos termos do qual o primeiro se obriga a deslocar mercadorias, por meio de veículos rodoviários, entre locais situados no território nacional e a entregá-las ao destinatário.

⁽²⁾ Artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

⁽³⁾ Artigo 2.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

⁽⁴⁾ Veja-se o artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 3/2001, de 10 de Janeiro, o artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 38/99, de 6 de Fevereiro e o Despacho n.º 24 432/2006, de 28 de Novembro de 2006 do Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações - Direcção-Geral dos Transportes Terrestres e Fluviais.

⁽⁵⁾ N.º 2 do artigo 1.º do Regime.

⁽⁶⁾ *Ex vis* definição de transportador constante do n.º 2 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro, parte no contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo.

⁽⁷⁾ Artigo 2.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

⁽⁸⁾ Artigo 2.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

⁽⁹⁾ *Idem*.

⁽¹⁰⁾ Sobre o conceito veja-se o artigo 2.º da Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho do ministro de Estado e das Finanças.

⁽¹¹⁾ Artigo 2.º, n.º 1 do Regime.

⁽¹²⁾ Artigo 2.º, n.º 4 do Regime.

⁽¹³⁾ N.º 1 do artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

⁽¹⁴⁾ Artigo 3.º, n.º 1 do Regime.

⁽¹⁵⁾ Artigo 3.º, n.º 2 do Regime.

⁽¹⁶⁾ Artigo 4.º do Regime.

⁽¹⁷⁾ Artigo 5.º do Regime.

⁽¹⁸⁾ Artigo 6.º do Regime.

⁽¹⁹⁾ Artigo 7.º do Regime.

⁽²⁰⁾ À data da entrada em vigor da Lei.

⁽²¹⁾ Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro e Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 127-B/97, de 20-12; Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.