

O IVA COMO IMPOSTO DE OBRIGAÇÃO ÚNICA – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

1. SUMÁRIO DOS ACÓRDÃOS ANALISADOS

Acórdão n.º 065/02 de 7 de Maio de 2003 do Supremo Tribunal Administrativo

1. O imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva actividade.
2. O termo inicial do prazo extintivo do direito da Fazenda à liquidação do IVA fixa-se, pois, à luz dos artigos 33º do Código de Processo Tributário e 45º nº 4 da Lei Geral Tributária (redacção anterior à dada pelo artigo 43º da Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro), com referência à data do surgimento do facto tributário, e não ao fim do ano da sua ocorrência.

Acórdão n.º 0809/03 de 24 de Setembro de 2003 do Supremo Tribunal Administrativo

1. Resultando do artº 1º do CIVA que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo tem aquele a natureza de imposto de obrigação única já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre independentemente de o seu apuramento (artº 19º e segs. do CIVA) e pagamento (artº 26º e segs.) assumirem certa periodicidade.
2. Devendo o IVA ser qualificado como imposto de obrigação única a caducidade do direito à sua liquidação verificar-se-á se a notificação da dita liquidação não ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu, nos termos do artº 33º do CPT.
3. Com a recente alteração ao artº 45º 4 da LGT, por força da Lei nº 32-B/2002, de 30-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, o legislador, sem integrar o IVA numa ou noutra

qualificação doutrinal pretendeu, apenas, que o prazo de caducidade deste imposto se iniciasse a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

4. Tendo esta alteração normativa carácter inovador é, por isso, de aplicação apenas para o futuro.

2. ANÁLISE

Recentemente, em 7 de Maio de 2003, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), funcionando em Pleno, pronunciou-se sobre a natureza da obrigação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), mediante os arestos proferidos nos recursos fundados em oposição do acórdão n.º 26806 e do acórdão n.º 65/02. Mais tarde, em 24 de Setembro de 2003, o acórdão n.º 0809/03 adoptou o mesmo entendimento dos referidos acórdãos quanto a esta questão.

É de fundamental importância a caracterização dos impostos como de obrigação periódica ou de obrigação única, pois desta distinção resulta a concretização do prazo de caducidade do direito à respectiva liquidação. Considerando-se determinado imposto como de obrigação única, o prazo de caducidade conta-se a partir da data da ocorrência do facto tributário. Pelo contrário, se se entender que se trata de um imposto periódico, o prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), *“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”*.

No entanto, e no que especialmente concerne ao IVA, esta questão foi alvo da atenção do legislador aquando da alteração do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, por força da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2003 (“Lei OE 2003”).

Nos termos da actual redacção dada a este preceito pela Lei OE 2003 “*O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*”.

Resulta da leitura deste preceito, como ressalta o STA no acórdão n.º 26806, que o legislador, ao excepcionar o caso do IVA, parece não ter pretendido submetê-lo ao regime dos impostos periódicos, caso em que a excepção respeitaria à primeira parte da norma, nem ao regime dos impostos de obrigação única, pois nesse caso respeitaria à segunda parte. O legislador, ao estabelecer um regime excepcional e preciso de caducidade do IVA, parece ter deliberadamente pretender abster-se da discussão doutrinal acerca da sua qualificação.

A questão do prazo de caducidade do IVA passou, assim, a estar resolvida com a alteração do n.º 4 do artigo 45.º da LGT. Note-se, no entanto, que a esta alteração teve carácter *inovador* sendo, por isso, aplicável apenas para o futuro.

Restam, pois, dúvidas as liquidações cujo facto tributário ocorreu antes de 30 de Dezembro de 2002. São estas as situações subjacentes aos dois acórdãos em análise.

A doutrina avança como característica principal dos impostos periódicos assentarem estes num facto tributário duradouro, enquanto os impostos de obrigação única têm por base um facto tributário instantâneo.

O acórdão n.º 65/02 cita, como doutrina dominante, José Cabalta Nabais (in *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pp. 45 a 46 e 49 a 52), utilizando o mesmo critério de distinção de impostos de obrigação única de impostos periódicos avançado por este autor, ou seja, o critério do tipo de relação jurídica fonte de obrigação de imposto. Assim, se existir *uma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, ou seja, uma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser*

realizado em parcelas ou prestações), o imposto que sobre ela recai é um imposto de obrigação única. Se, pelo contrário, a relação jurídica fonte de obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos, então estamos perante um imposto periódico.

Já Saldanha Sanches (in *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2002, pp. 14 e 15) distingue os impostos de obrigação única, “em que a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei”, dos impostos de base temporal “nos quais vai contar, para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo”, pronunciando-se no sentido de que o IVA tem a natureza de imposto de obrigação única, porquanto “cada alienação de bens e cada prestação de serviços é um dos factos tributários objecto de previsão normativa” e retirando logo (e, saliente-se, em data anterior à Lei OE 2003) daí a consequência de que o prazo de caducidade do poder de tributar corre, no caso deste imposto, a partir da verificação de cada facto tributário.

Com efeito, o artigo 1.º do Código do IVA sujeita a imposto as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as operações intracomunitárias. O facto gerador do imposto é, assim, cada transmissão, prestação, importação ou operação intracomunitária, que, ao preencher a previsão legal da norma de incidência, origina a relação jurídica do imposto.

Ambos os acórdãos referidos salientam que o facto de os sujeitos passivos de IVA exercerem actividades comerciais, industriais, ou profissões liberais de forma regular e continuada não é decisivo para a caracterização do IVA como um imposto de obrigação periódica.

O IVA reporta-se a actos concretos efectivamente praticados e não ao exercício contínuo e habitual de uma actividade que compreende a prática regular desses actos; *i.e.*, cada facto tributário é isolada e independentemente considerado para efeitos de IVA, não revelando o facto de ser praticado no âmbito do exercício de uma actividade continuada.

O acórdão 065/02 acrescenta ainda que os elementos periódicos do IVA são os conexos com o cumprimento das obrigações declarativas, de pagamento e de exercício do direito à dedução. Não se pode confundir a periodicidade destes elementos com a natureza do imposto. São distintos os actos autónomos, entre si, que geram a dívida e as obrigações, na sua maioria periódicas (artigos 19.º a 25.º do Código do IVA) de entrega do imposto liquidado.

Com base nestas considerações, ambos os acórdãos não têm dúvidas em qualificar o IVA como um imposto de obrigação única.

