

**Inexistência de Responsabilidade Contra-Ordenacional pela Entrega Tardia de IVA Não Recebido – a Jurisprudência do STA e do TCA Sul**  
(Nuno B. M. Lumbrales) / (Paula Braz Machado)<sup>1</sup>

**I – Acórdão do STA: interpretação e aplicação do artigo 114º do RGIT.**

O Supremo Tribunal Administrativo veio, por meio de Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 279/08, em 28 de Maio de 2008, pronunciar-se acerca da interpretação a dar ao artigo 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

O caso em apreço teve na sua génese a instauração de um processo de contra-ordenação baseado na falta de entrega de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), por um Serviço de Finanças.

A Arguida, obrigada a um regime de apresentação de declaração e entrega de IVA de base mensal, relativamente ao período de Janeiro de 2004, teria que efectuar a liquidação e entrega de imposto ao Estado até dia 10 de Março do mesmo ano.

No caso em apreço, a Arguida apresentou atempadamente a declaração de imposto, mas sem a fazer acompanhar do correspondente meio de pagamento, tendo a Administração Fiscal aplicado, *tout court*, o disposto no n.º 1 e 2 do artigo 114º do RGIT, fixando à Arguida uma coima pela ausência de entrega de imposto ao Estado.

Logo em sede de defesa administrativa, a Arguida invocou o facto que maior relevância adquiriu no desenrolar dos autos: as facturas que emitiu no mês de Janeiro de 2004, apenas lhe foram pagas pelos seus clientes após 10 de Março do mesmo ano.

Alegou ainda que tal facto se deveu aos longos prazos de pagamento que infelizmente se praticam na cena empresarial portuguesa, que muitas vezes ultrapassam os 120 dias.

Após realização de perícia à contabilidade da Arguida, verificou-se que, efectivamente, nenhuma factura emitida no mês de Janeiro de 2004 tinha sido recebida, total ou parcialmente, até dia 10 de

---

<sup>1</sup> Rui Pena, Arnaut & Associados – Sociedade de Advogados R.L.

Março do mesmo ano.

Em face do exposto, a sentença do Tribunal de primeira instância foi clara e seguiu o entendimento que há muito vem sendo seguida (por exemplo) no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria para casos semelhantes, decidindo pela inaplicabilidade do disposto no artigo 114º do RGIT e absolvendo a Arguida.

Os argumentos utilizados na sentença de primeira instância vieram a ser reiterados pelo Supremo Tribunal Administrativo que, numa decisão inédita, veio escarpelizar o sentido do disposto no artigo 114º do RGIT, julgando improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público.

O mencionado artigo 114º do RGIT, nos seus n.º 1 e 2 parece à primeira vista querer sancionar a conduta da não entrega de toda e qualquer prestação tributária. Mas não é assim.<sup>2</sup>

Contudo, o próprio texto legal menciona que apenas é punível a não entrega de “*prestação tributária deduzida nos termos da lei*”, o que restringe a aplicação do mesmo às situações em que, como se menciona o Acórdão em análise, o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a a uma quantia global.

Caso paradigmático dessa situação é a retenção na fonte, em que o sujeito passivo deduz o valor do imposto devido a uma quantia que deverá entregar a outrem (v.g. a título de salário, retendo a entidade patronal o valor correspondente ao IRS devido pelo trabalhador, e entregando-o depois directamente ao Estado).

O IVA, permitindo que o sujeito passivo faça *deduções*, até poderia, à primeira vista, enquadrar-se no disposto no artigo 114º n.ºs 1 e 2 do RGIT, e é precisamente isso que a Administração Fiscal sempre defendeu, e ainda defende, não obstante o teor da jurisprudência em análise.

Contudo, há que atender ao que o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio finalmente esclarecer:

---

<sup>2</sup> No mesmo sentido, Isabel Marques da Silva, “*Nulla Poena Sine Lege ou a Não Punibilidade da Não entrega do IVA Não Recebido*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano I, 10, 08, pág. 241.

*“ Poderão (...) ver-se no âmbito do IVA situações de dedução do imposto pelo sujeito passivo (...) nos casos em que o imposto liquidado nas facturas é recebido pelo sujeito passivo daqueles a quem vende mercadorias ou presta serviços: neste caso, ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa”.*

*“Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço”.*

Desta forma, o Supremo Tribunal Administrativo veio defender a aplicação a casos como o *supra* descrito do n.º 3 do artigo 114º do RGIT, que apenas sanciona a não entrega do imposto que efectivamente foi recebido pelo sujeito passivo, afastando a aplicação do n.º 1 e 2 do mesmo artigo a este tipo de situações.

E, precisamente, inexistia, no caso em apreço, o elemento objectivo da contra-ordenação prevista no n.º 3 do artigo 114º do RGIT: o recebimento do imposto (IVA) pelo sujeito passivo (a Arguida) através do pagamento dos serviços pela mesma prestados aos seus clientes.

Há a realçar um aspecto da posição seguida no Acórdão em análise sobre a aplicação do n.º 3 do artigo 114º do RGIT aos casos em que não há efectivo recebimento do valor do imposto pelo Arguido.

É que o direito à dedução, nos termos do artigo 19º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), parece manter-se independentemente do recebimento ou não do imposto relativo ao período tributário em causa, o que leva à conclusão que sempre que inexistir imposto a entregar ao Estado, obviamente, inexistirá também sanção contra-ordenacional; no entanto, atendendo ao disposto no CIVA, o imposto seria devido assim que emitida a factura – atente-se o disposto no artigo 7º e artigo 35º, ambos do referido diploma.

Há, pois, que ter em conta o comando legal segundo o qual com a emissão da factura existe a obrigatoriedade de liquidação e, se for caso disso, entrega do valor do IVA ao Estado, independentemente do seu efectivo recebimento por parte do sujeito passivo.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Também no sentido de que, independentemente das consequências da decisão do STA aqui em análise no plano contra-

Se assim poderá continuar a ser, pelo menos em sede de direito constituído, no âmbito da legislação puramente fiscal, o mesmo já não se pode passar em sede de direito contra-ordenacional, cuja natureza para-penal implica o respeito por princípios que são, nitidamente, mais exigentes no que se refere aos pressupostos que determinam a aplicação de sanções de natureza essencialmente punitiva a determinadas condutas.

Com a prolação da decisão em análise, veio agora a jurisprudência do STA pronunciar-se contra a punição de um sujeito passivo por um facto cuja culpa não é efectivamente sua, o que a nosso ver vem, tarde mas bem, trazer à luz a necessidade de harmonizar o disposto no Código do IVA com o disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias e, até, com o disposto na Constituição da República Portuguesa (CRP), com referência ao princípio da capacidade contributiva.

É de sublinhar que, neste este tipo de casos, tal harmonização não está a ser feita pela Administração Fiscal, com prejuízo nítido para as empresas que, além de não receberem o pagamento dos serviços prestados a terceiros e, com isso, incorrerem na descapitalização provocada pelo pagamento do IVA devido pelos seus clientes e dos respectivos acréscimos legais, viam essa situação, já de si grave, piorada pela constante aplicação de pesadas coimas.

Repare-se que, na prática, as empresas condescendem em prazos de pagamento cada vez mais alargados, ora em virtude da conjuntura económica actual, quer por motivos de pura e simples dependência económica relativamente aos seus principais clientes.

É infelizmente prática corrente pagar-se a mais de 90 dias sobre a data do vencimento da obrigação, com todas as graves consequências que isso implica para a economia das empresas, sobretudo das PMEs.

Ora, no caso de empresas cuja declaração e liquidação de IVA se faça numa base mensal, aquando da emissão de uma factura, já na prática se antevê o seu não pagamento até à data legalmente prevista para declaração e entrega do IVA correspondente.

---

ordenacional, tal jurisprudência em nada contraria a regra geral de obrigatoriedade legal fiscal de entrega do IVA ao Estado antes do respectivo recebimento pelo sujeito passivo, Isabel Marques da Silva, *Obra cit.*, pág. 238.

Como já se referiu, as empresas nesta situação, para além de terem o ónus do não recebimento, eram ainda sancionadas, por contra-ordenação, no caso de não entrega do imposto liquidado a favor do Estado.

E eram sancionadas, a nosso ver, não só devido a uma aplicação incorrecta da legislação ao nível da tipicidade da contra-ordenação imputada – aplicação *tout court* do artigo 114º n.º 1 e 2 do RGIT e não no n.º 3 do mencionado preceito legal – como ainda numa situação de falta de culpa na não entrega do imposto ao Estado.

Atente-se ao facto de apenas ser sancionável como contra-ordenação o facto típico, ilícito e culposo, nos termos e para os efeitos do artigo 2º do RGIT.

Ora, ficando comprovado que a mora no pagamento das facturas emitidas pelo sujeito passivo no período tributário em causa foi a causa directa do incumprimento das suas obrigações tributárias, e sendo tal incumprimento o facto constitutivo da infracção fiscal que lhe é imputada, então impõe-se concluir pela respectiva absolvição, visto que a prática da infracção não lhe é imputável.

No nosso ordenamento jurídico a mora do devedor apenas é imputável ao mesmo e nunca ao credor, aqui sujeito passivo de IVA. Tal é visível, por exemplo, em sede de direito civil, em que a responsabilidade do devedor pelo incumprimento atempado das suas obrigações contratuais se presume – Cfr. artigo 799º n.º 1 do Código Civil.

Por outro lado, em sede de direito contra-ordenacional, cuja natureza é para-penal, não é possível a presunção de imputação do dolo, negligência, culpa, ou de qualquer outro elemento que fundamente ou agrave a responsabilidade do agente, pelo que, mesmo em caso de dúvida sobre qualquer destes elementos, sempre se deveria aplicar o princípio constitucional do *in dubio pro reo*.

Muito embora o Acórdão em análise não faça qualquer apreciação sobre esta questão, certo é que o incumprimento contratual de terceiros é, muitas vezes, a génese da não entrega atempada do IVA devido ao Estado.

Nesta matéria (à semelhança do que sucede em várias outras) verifica-se que o Estado tem vindo a

optar por onerar tributariamente e mesmo sancionar punitivamente o contribuinte que é vítima do incumprimento de terceiros, transferindo (na prática e abusivamente) para o mesmo o ónus de resolver as causas da sua dificuldade na entrega tempestiva do IVA: o incumprimento de terceiros. Ora, em boa fé, impunha-se, pelo contrário, que o Estado tomasse medidas legislativas e administrativas tendentes à resolução do grave problema que é o do frequentíssimo incumprimento de obrigações comerciais. Em boa hora pôs o STA, espera-se, travão a tão injusta situação.

Em face do entendimento adoptado pelo STA no Acórdão em análise, parece ser de abordar também as situações em que inexistente imposto a entregar ao Estado, em virtude de ocorrer a inversão do sujeito passivo em sede de IVA.<sup>4</sup>

Ora, nos casos em que a liquidação e entrega de imposto se encontra a cargo não do prestador de serviços ou transmitente de bens, mas do adquirente dos mesmos – v.g. serviços de construção, empreitadas – então o sujeito passivo não é o emitente da facturação.

Tal circunstância assume relevância sobretudo para quem pratique operações com e sem inversão do sujeito passivo de IVA, em que pode até ter recebido pelo menos algum do valor facturado num determinado período tributário, mas o mesmo não conter a entrega de qualquer imposto.

Por identidade de razões face à situação acima exposta e aos fundamentos adoptados pelo STA na sua douta decisão, entendemos que nestes casos não deverá haver lugar à aplicação das sanções contra-ordenacionais previstas no art. 114º do RGIT, visto que o contribuinte não pode ser punido por não entregar ao Estado valores que efectivamente não recebeu, sem que tenha tido qualquer culpa ou responsabilidade nessa situação.

Existindo inversão do sujeito passivo de IVA, deixa de ser o emitente da factura quem tem de promover a entrega do imposto correspondente ao Estado, pelo que não pode nessa situação ser sancionado em sede de procedimento contra-ordenacional.

O contrário, seria responsabilizar eticamente (ou, pelo menos, socialmente) o emitente da factura pelo incumprimento de obrigações de terceiro, o que violaria os mais elementares princípios do direito

---

<sup>4</sup> A este respeito se pronuncia também Isabel Marques da Silva, *Obra cit.*, pág. 238, nota n.º 1.



contra-ordenacional, e do direito sancionatório em geral.

## **II – Recente decisão do TCA Sul: Casos de recebimento parcial de facturas dentro do período da apresentação de declaração e liquidação de imposto.**

O Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do Processo n.º 01482/006, proferiu Acórdão em 16/09/2008, onde se pronunciou, também inovadoramente, sobre a aplicação do artigo 114º n.º 1 e 2 do RGIT.

Desta feita, tratava-se de um processo de contra-ordenação, aliás instaurado contra a mesma Arguida em causa no processo apreciado pelo STA nos termos acima comentados, pelo atraso na entrega de imposto ao Estado (IVA), tendo ficado comprovado que a Arguida, até ao termo do prazo legal para apresentação de declaração e entrega de imposto ao Estado, apenas recebeu dos seus clientes o montante relativo a uma das várias facturas que emitiu no período tributário em causa.

Nestes termos, existiu um pagamento parcial do IVA devido antes da entrega da declaração periódica.

Entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul, na senda da decisão do Supremo Tribunal Administrativo, que o artigo 114º do RGIT apenas pode ser aplicado quando haja efectivo recebimento do imposto que o sujeito passivo tem que entregar ao Estado.

Argumentou com os mesmos fundamentos que o Supremo Tribunal Administrativo utilizou na sua decisão acima referida.

Contudo, considerou ainda o Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul) que, no caso de não ter havido recebimento total do imposto liquidado antes da entrega de declaração periódica, e não tendo sido apurado o montante efectivamente recebido pelo sujeito passivo de IVA, nem, conseqüentemente, aquele que devia ser entregue ao Estado em função do valor total efectivamente recebido pelo referido contribuinte não poderia, no caso concreto, manter-se a decisão de aplicação de coima.

Concluí o mencionado aresto que somente o montante de imposto efectivamente recebido antes da entrega de declaração periódica e que haja obrigação legal de entregar ao credor tributário é que

integrará a previsão do n.º 2 do artigo 114º do RGIT, sendo por isso necessário apurar o montante do imposto a entregar ao Estado em função apenas do montante total efectivamente recebido pelo sujeito passivo de IVA no período tributário em causa, para se determinar correctamente a medida concreta da coima a aplicar.

Para que se possa sancionar o recebimento e não entrega de imposto ao Estado, deve então apurar-se o imposto efectivamente recebido pelo sujeito passivo até ao termo do prazo legal de entrega da declaração periódica.

Isto porque o valor da coima prevista no artigo 114º do RGIT depende do montante apurado de imposto a entregar ao Estado.

Contudo, no caso de recebimento parcial de imposto, deve apenas este ser relevante para o apuramento do montante da coima a aplicar, pelas razões já *supra* expostas a propósito da decisão proferida pelo STA.

Em face deste entendimento impõe-se novamente levantar a questão da harmonização legislativa entre o CIVA e o RGIT.

É que segundo as normas do CIVA, a liquidação de imposto deve conter os valores vertidos na facturação do período em causa, subtraído do imposto suportado e susceptível de dedução nos termos do artigo 19º do CIVA.

Mas, no caso de não entrega parcial de imposto ao Estado em virtude do não recebimento do mesmo, a coima deve calcular-se tendo em conta apenas e só o montante efectivamente recebido e devido de imposto.

Tal situação leva a que o contribuinte tenha, na prática, todo o interesse, logo em sede de defesa administrativa ou em posterior recurso de impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação de coima, em demonstrar o montante de imposto efectivamente recebido dentro do período em questão.

É no entanto de sublinhar que, no rigor dos princípios, tratando-se de matéria contra-ordenacional e,



assim, de natureza sancionatória e até para-penal, a prova de todo e qualquer elemento necessário para fundamentar, estabelecer ou quantificar a medida da responsabilidade do agente cabe à acusação, o que implica que, neste tipo de casos, o Arguido deverá ser absolvido caso não se venha a provar o efectivo recebimento de qualquer montante, ou ser apenas condenado com base e na medida dos montantes que se venham a provar ter sido pelo mesmo recebidos antes do termo do prazo para a entrega do imposto ao Estado, quando tenha ocorrido recebimento parcial.

### **III – Dispensa de aplicação de coima**

Importa ainda analisar a possibilidade de dispensa de aplicação da coima, muitas vezes esquecida pelas autoridades fiscais e que os Tribunais têm vindo também muitas vezes a não aplicar a casos como os acima comentados.

O legislador veio introduzir a possibilidade de, sob certos requisitos, beneficiar o infractor que, de certa forma atenuou a sua falta e a cometeu com diminuto grau de culpa.

Assim, prevê o artigo 32º do RGIT que, no caso de a falta cometida estar regularizada – v.g. pagamento de prestação tributária em falta, ou entrega ou correcção de declaração – a mesma tiver sido cometida com um diminuto grau de culpa, e a prática da infracção não ocasionar prejuízo efectivo à receita tributária, pode haver lugar à dispensa de aplicação da coima.

Ora, a escassa aplicação do disposto no mencionado preceito legal tem vindo a suceder em virtude do facto de ser entendimento da administração tributária e dos próprios Tribunais que neste tipo de casos existe prejuízo para a Fazenda Pública.

Sobretudo nos casos em que a infracção tributária está relacionada com a ausência de entrega ao Estado de prestação tributária, tem vindo a ser entendimento corrente que os cofres do Estado sofreram um prejuízo em virtude da mora do contribuinte.

Com efeito, os Tribunais Administrativos e Fiscais têm vindo a seguir a doutrina segundo a qual a dispensa de aplicação de coima apenas é aplicável aos casos em que nunca chegou a produzir-se prejuízo antes da regularização da falta.

Assim, restringe-se a aplicação do mencionado artigo 32º n.º 1 do RGIT aos casos em que a contra-ordenação não está directamente relacionada com a falta ou atraso no pagamento de uma prestação tributária.

Contudo, tal interpretação é, a nosso ver, demasiado restritiva e limita o sentido útil da norma jurídica contida no art. 32º, n.º 1, do RGIT.

Nos casos em que a contra-ordenação está relacionada com o pagamento de prestação tributária, em que a mesma foi paga fora de prazo mas com todos os acréscimos legais – incluindo juros – e em que os restantes requisitos do artigo 32º n.º 1 do RGIT se encontram preenchidos, o Tribunal Central Administrativo Sul (tal como a generalidade dos restantes Tribunais Administrativos e Fiscais) tem vindo a desaplicar o disposto no mencionado artigo, sendo que o Exmo. Senhor Juiz Desembargador Ascensão Lopes tem vindo a votar vencido.

Nas suas declarações de voto, nomeadamente proferidas no âmbito dos Recursos n.º 796/05 e n.º 941/05, ambos do Tribunal Central Administrativo Sul, o referido magistrado explica, com toda a pertinência e autoridade, que a correcta interpretação da alínea a) do n.º 1 do artigo 32º do RGIT não abarca um prejuízo hipotético ou potencial consubstanciado na não disponibilidade da receita por parte da administração fiscal.

E tal entendimento é sustentado pela própria letra da lei, que fala em prejuízo efectivo para a receita tributária e não na mera indisponibilidade desta receita, teoricamente susceptível de criar ao Estado eventuais (mas não presumíveis, pelo menos em sede de direito contra-ordenacional) dificuldades de tesouraria.

Ora, nos casos em que a situação tributária tenha sido regularizada e que tenham sido pagos os devidos acréscimos legais então a Fazenda Pública arrecada de facto e não obstante a falta cometida pelo sujeito passivo o montante efectivo de receita que teria arrecadado se lhe tivesse sido entregue o imposto autoliquidado no momento devido, ou até, tendo em conta os juros aplicáveis, um valor (muitas vezes consideravelmente) superior.

O Exmo. Senhor Juiz Desembargador Ascensão Lopes invoca ainda nos seus votos de vencido que a norma contida no art. 32º, n.º 1, do RGIT parece querer incentivar o contribuinte faltoso a regularizar

a sua falta para que, com esse comportamento, possa obviar a aplicação de coima, não fazendo sentido que o legislador tenha criado esta norma apenas para certas contra-ordenações (tanto mais que o referido preceito legal está, sistematicamente, incluído nas regras gerais estabelecidas pelo RGIT para as contra-ordenações).

Assim, claro se torna que a aplicação do disposto no artigo 32º, n.º 1, do RGIT tem sido deficitária, por demasiado restritiva, devendo dispensar-se de aplicação de coima também nas situações em que, estando verificados todos os demais requisitos estabelecidos no preceito legal em análise, existiu a regularização da dívida de imposto, acrescida dos juros correspondentes e demais acréscimos legais.

#### **IV – Orçamento de Estado para 2009: Alteração do art. 114º do RGIT**

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro – Orçamento de Estado para 2009 - prevê, no seu artigo 113º, alterações ao Regime Geral das Infracções Tributárias, em particular ao artigo 114º do mencionado diploma legal.

Assim, o n.º 5 alínea a) do artigo 114º do RGIT passou a incluir a punição da “*falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente*”, equiparando tal situação à falta de entrega da prestação tributária.

Parece-nos que tal alteração não obsta à aplicação da jurisprudência *supra* analisada, pois inexistente qualquer alteração ao n.º 3 do artigo 114º do RGIT.

Não tendo sido tocado o n.º 3 do artigo 114º do RGIT, mantêm-se a punição apenas nos casos de recebimento efectivo do imposto, nos precisos termos referidos pelo STA e pelo TCA Sul nas dadas decisões acima referidas.

Ora, a alteração legislativa operada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, à alínea a) do n.º 5 do art. 114º do RGIT apenas determina que a não entrega parcial ou total do imposto devido - sublinhe-se, aliás, que nunca em caso algum e independentemente da falta de tal menção expressa na anterior redacção deste preceito legal, se poderia falar senão em imposto devido como aquele cuja não entrega tempestiva pode constituir fundamento de aplicação de uma sanção de natureza punitiva -

seja sancionada, o que leva a que seja possível a aplicação de sanção contra-ordenacional em caso de recebimento parcial do imposto e não entrega do mesmo ao Estado, o que aliás já sucedia ao abrigo da redacção anterior do art. 114º do RGIT.

Mas em nenhum ponto da nova redacção deste preceito legal se refere de forma expressa e muito menos inequívoca que a punição passa a ser independente do recebimento ou não da verba correspondente ao imposto por parte do contribuinte, valendo nesse ponto o estatuído no n.º 3 do artigo 114º do RGIT, bem como a jurisprudência criada pelas *supra* referidas decisões do STA e pelo TCA Sul, cujos fundamentos jurídicos permanecem intocados.

O contrário, como acima se referiu, seria aliás violador não só do disposto no art. 114º, n.º 3, do RGIT (na sua redacção vigente), como sobretudo da própria CRP, com referência, entre outros e desde logo, aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Argumentos que, por terem natureza e fundamento constitucional, não são ultrapassados pela mera circunstância de o novo preceito sancionatório basear a punição do contribuinte, como fazia o antigo art. 95º, n.º 1, do CIVA, na falta de entrega ou na entrega tardia do todo ou de parte do *imposto devido*, por referência às normas do referido código que estipulam o respectivo prazo de entrega.<sup>5</sup>

Ao pretender manter a punição da conduta da não entrega de IVA ao Estado, mesmo quando não foi efectivamente recebido pelo sujeito passivo, o Legislador não parece seguir a tendência europeia.

A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, aceita a possibilidade de revisão da legislação do IVA nos Estados-Membros para que o sujeito passivo apenas entregue o IVA aquando da emissão do recibo, ou seja, do momento do recebimento.

Alguns Estados-Membros, tais como a Itália e França, já tomaram medidas legislativas no sentido de introduzir como regra que o IVA somente deverá ser entregue ao Estado aquando do efectivo recebimento do valor titulado pela factura, independentemente dos montantes em causa.

---

<sup>5</sup> Em sentido contrário, mas argumentando apenas no plano do direito ordinário (e nessa medida não se referindo aos princípios constitucionais invocados no texto), Isabel Marques da Silva, *Obra cit.*, págs. 239 e 240.

Contudo, não é uma alteração pacífica, pois implica riscos elevados para os Estados - tais como o recebimento tardio do imposto ou não recebimento efectivo, bem como não aplicação de coimas e consequente não recebimento das mesmas – tendo, por exemplo, a Inglaterra e a Irlanda, introduzido esta alteração da legislação mas com limites.

Foi também o caso de Portugal, que por meio da recentíssima Lei n.º 15/2209, de 01 de Abril, que aprova o «Regime Especial de Exigibilidade do IVA dos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias», que estipula os termos e condições em que é permitido aos sujeitos passivos que se dediquem a esta actividade proceder à entrega do IVA apenas no momento do recebimento do preço dos serviços prestados.

Não se vê, porém, sobretudo nos tempos de crise que atravessamos, porque motivo é que esta faculdade é aberta apenas ao mencionado ramo de actividade económica, quando tantos outros poderiam e deveriam, por identidade de razões e fundamentos, beneficiar do mesmo regime.

Lisboa, 02 de Abril de 2009.

(Nuno B. M. Lumbrales)

(Paula Braz Machado)