

CIDEEFF

WORKING PAPERS

Nº16/2026

O REGIME DE ISENÇÕES DO IVA NA GUINÉ-BISSAU:
COMPARAÇÃO COM O REGIME DE ISENÇÃO EM
PORTUGAL, UEMOA E CEDEAO

Braima N'Dami



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF
Centro de Investigação
de Direito Europeu,
Económico, Financeiro e Fiscal



CIDEEFF

CIDEEFF

WORKING PAPERS

ISSN: 2795-4218

Nº 16/2026

O REGIME DE ISENÇÕES DO IVA NA GUINÉ-BISSAU:
COMPARAÇÃO COM O REGIME DE ISENÇÃO EM
PORTUGAL, UEMOA E CEDEAO

Author

Braima N'Dami

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

CIDEEFF – Research Centre in European,
Economic, Fiscal and Tax Law

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

Design & Production

Libriana
editorial

www.librianaeditorial.com.br

Índice

Resumo	4
Abstract	5
Siglas e abreviaturas mais utilizadas	6
Introdução	7
Contexto geral sobre a implementação do IVA em Portugal, UEMOA, CEDEAO e na Guiné-Bissau	10
Importância do IVA na economia	10
Breve resenha histórica sobre a implementação do Iva em Portugal	13
Panorama geral sobre a implementação do IVA na UEMOA e CEDEAO	15
Panorama geral sobre a implementação do IVA na Guiné-Bissau	16
Regimes de isenção do IVA em Portugal, UEMOA, CEDEAO e Guiné-Bissau	20
Análise simplificada de isenção do IVA em Portugal	20
Isenções nas operações internas	20
Isenções na importação	25
Isenções na exportação, outras operações assimiladas e transportes internacionais	26
Outras Isenções	27
Regimes especiais	28
Regime de isenção do IVA na UEMOA	30
Regime de isenções do IVA na CEDEAO	32
Regime de Isenção do IVA na Guiné-Bissau	33
Isenções nas operações internas	33
Isenções na importação	42
Isenção na exportação e outras operações assimiladas	46
Comparação dos Regimes de Isenção	49
As Semelhanças	49
As diferenças	49
Uma apreciação crítica ao funcionamento do mercado comum da CEDEAO e os desafios à implementação do Iva da Guiné-Bissau	51
Conclusões	54
Bibliografia	56

Resumo

No presente estudo procedemos a uma análise comparativa do regime de isenções do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal, UEMOA, CEDEAO e Guiné-Bissau. Procuramos demonstrar um retrato geral do trajeto de implementação deste imposto nos diferentes ordenamentos jurídicos, e procurámos encontrar os pontos de convergência e de divergência entre os regimes analisados, oferecendo uma visão panorâmica de um assunto muito interessante, e que tem suscitado alguma controvérsia na doutrina, na medida em que a inclusão das chamadas isenções incompletas ou falsas, ora por razões de interesse geral ou social, ora pela complexidade de carácter técnico e especificidade de determinadas operações, tem sido apontado como causa das distorções concorrenciais que põem em causa a neutralidade do imposto.

O presente estudo revela, igualmente, a importância do IVA para a economia, e os múltiplos desafios que a sua efetiva implementação requer. Para a compreensão prática de determinadas isenções, ilustramos alguns casos jurisprudenciais do TJUE, que serviram para enriquecer o estudo.

Palavras-chave: IVA, isenções, consumo, empresas, arrecadação de receitas, operações internas, exportação, Diretivas comunitárias da UE, UEMOA e CEDEAO.

Abstract

In this study, we conducted a comparative analysis of the Value Added Tax (VAT) exemption regime in Portugal, UEMOA, ECOWAS, and Guinea-Bissau. We sought to provide an overview of the implementation of this tax in the different legal systems and to identify the points of convergence and divergence between the regimes analyzed, offering a panoramic view of a very interesting subject that has sparked some controversy in doctrine, insofar as the inclusion of so-called incomplete or false exemptions, either for reasons of general or social interest, or due to the technical complexity and specificity of certain operations, has been pointed out as a cause of competitive distortions that call into question the neutrality of the tax.

This study also reveals the importance of VAT for the economy and the many challenges that its effective implementation requires. For a practical understanding of certain exemptions, we illustrate some case law from the CJEU, which served to enrich the study.

Keywords: VAT, exemptions, consumption, companies, revenue collection, internal transactions, exports, EU Community Directives, UEMOA and ECOWAS.

Siglas e abreviaturas mais utilizadas

CEDEAO – Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental

CEE- Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CM – Conselho de Ministros

FCFA – Franco da Comunidade Financeira Africana

FMI – Fundo Monetário Internacional

IGV – Imposto Geral Sobre Vendas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RITI- Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

UEMOA – União Económica e Monetária Oeste Africana

Introdução

A Guiné-Bissau enquanto membro da UEMOA e da CEDEAO, tem procurado apesar de muitos entraves relacionados com instabilidades político-militares, e instabilidades económico-sociais, caminhar rumo a completa harmonização com os restantes Estados-membros. É nesta lógica que deve ser encerrada a recente implementação do IVA, fortemente encorajada também pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) devido, sobretudo, a sua potencialidade de maximização de receita comparativamente ao modelo do IGV (imposto geral sobre vendas).

O IVA é caracterizado como um imposto indireto que incide sobre o consumo, atingindo todas as fases do processo produtivo (do produtor ao retalhista), alargado a todo o tipo de consumo através do método subtrativo indireto – método através do qual se efetua a liquidação e dedução do imposto “*em cada uma das fases do circuito económico, funcionando como tal quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução*”¹, excetuando como veremos mais adiante, os sujeitos passivos que gozam de isenções incompletas, dado que não beneficiam no âmbito do IVA do direito à dedução do imposto suportado nas suas operações passivas.

É caracterizado também pela doutrina como um imposto tendencialmente neutro, na medida em que, teoricamente, não influencia a escolha dos consumidores, nem a estrutura de produção das empresas e a carga tributária é repartida em diferentes fases do processo produtivo. Como sublinha Clotilde Palma, “*quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA ao operar com base no método subtrativo indireto nas diferentes fases do processo produtivo, é um modelo de impostos sobre as transações que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade*”².

A neutralidade é vista em diferentes perspetivas, e de entre as quais se destacam a perspetiva da produção e do consumo: em relação a produção, a neutralidade é assegurada quando o imposto não tem influência na forma de organização e nas decisões de produzir por parte de produtores, nem representam qualquer custo adicional para os mesmos e nem afetam a estrutura dos custos finais dos bens produzidos ou dos serviços fornecidos. De igual modo, existirá neutralidade no consumo, quando o imposto não influencia a decisão dos

¹ Ver, PALMA, Clotilde Celorico- *As entidades públicas e os impostos sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*. Dissertação de Doutoramento FDL, 2009, p. 42.

² PALMA, Clotilde Celorico- *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo-verdiano*. ed. Almedina, 2014, p. 32. Ver, igualmente, SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2002, pp. 293-294.

consumidores no momento de aquisição dos produtos ou serviços oferecidos nos mercados.

Assim, pode-se concluir que por detrás da decisão de produzir ou de consumir, devem estar única e exclusivamente fatores económicos objetivos ou subjetivos, como por exemplo, o custo de produção ou da prestação do serviço, o preço ou a qualidade do bem ou do serviço, a preferência pela produção ou consumo de determinados bens, entre outros fatores.

Ora, o tema de isenções que escolhemos abordar no presente estudo, é um dos assuntos que gera alguma controvérsia³, porque na perspectiva de alguma doutrina, as chamadas isenções incompletas ou falsas, podem causar distorções na concorrência, na medida em que a não concessão do direito à dedução do imposto suportado nas operações passivas por parte de determinados sujeitos passivos podem pôr em causa a neutralidade deste imposto. Contudo, tal como demonstraremos mais adiante, as isenções no IVA, assumem, uma perspectiva comum e ao mesmo tempo divergente de outros impostos sobre os rendimentos: de um lado, tal como noutros impostos, constituem exceção face ao princípio geral da tributação das operações que integram a incidência objetiva e subjetiva do imposto, e de outro, contrariamente aos demais impostos sobre os rendimentos, no IVA, elas obedecem a uma lógica diferente.

Queremos também destacar desde já, que o IVA ora implementado na Guiné-Bissau é, tal como em Portugal e nos demais países da União Europeia, um imposto de matriz comunitária, alicerçado nas Diretivas da União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMOA) e da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), duas organizações de integração regional africana nas quais o país é membro, mas, apesar de ter a sua génese em organizações comunitárias da África Ocidental, apresenta muitas semelhanças com o IVA vigente em Portugal, o que não é também de todo estranho, porque o imposto teve sua origem em França (1954) e pelo sucesso alcançado, foi instituído pela 1ª e 2ª diretivas da Comunidade Económica Europeia (1967) e, dez anos mais tarde, a 17/05/1977, foi aprovado pelo Conselho da CEE a sexta Diretiva que harmonizou o imposto em todos os Estados-membros da Comunidade⁴, e com o tempo, o modelo foi sendo progressivamente importado por outros, entre os quais pelos países da África ocidental.

Pelas razões invocadas, tomamos a opção de fazer um estudo comparado, pois por um lado, este tipo de análise oferece uma visão panorâmica sobre o tema e enriquece o conhecimento do investigador e do leitor. De outro lado, a intercomunicabilidade dos regimes

³ Ver, PALMA, Clotilde Celorico - *As entidades públicas e os impostos sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*. Dissertação de Doutoramento FDL, 2009, pp.415- 418.

⁴ Ver, BASTO, José Guilherme Xavier De – um breve relato da implantação do IVA em Portugal. In *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Vinte e cinco anos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. N.º 213, 2013. pp. 7-27.

no contexto deste estudo, pode ser bastante útil para a compreensão dos pontos de contactos e das diferenças existentes.

Tentaremos no presente trabalho, dividido em seis pontos, incluindo este, responder as seguintes questões de partida:

1. Porque é que determinados setores de atividade de transmissão de bens ou de serviços são isentos do IVA e outros não?
2. O regime de isenções do IVA respeita ou não os regimes harmonizados da UEMOA e da CEDEAO?
3. Face aos imensos problemas que a Guiné-Bissau tem tido em matéria da racionalização das isenções fiscais e, apesar da concessão das isenções no IVA obedecer uma lógica diferente das isenções dos impostos sobre os rendimentos⁵, importa questionar se no regime do IVA, foram tomadas as devidas precauções de controlo das isenções?
4. Quais são as semelhanças e as diferenças existentes entre o regime de isenções do IVA em vigor em Portugal, Guiné-Bissau e nas Diretivas da UEMOA e CEDEAO?

⁵ Na concessão das isenções do IVA, a lógica seguida é diferente das isenções dos impostos sobre os rendimentos, pois nestes a isenção exonera o sujeito passivo beneficiado do pagamento do imposto, diferentemente do IVA onde o sentido clássico de isenção, implica apenas a não liquidação de imposto nas operações ativas por parte do sujeito passivo isentado e, o verdadeiro beneficiário da isenção é o consumidor final. Ver, PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*. Vol. II. Dissertação de Doutoramento FDL, p. 419.

Contexto geral sobre a implementação do IVA em Portugal, UEMOA, CEDEAO e na Guiné-Bissau

Importância do IVA na economia

Pela abrangência que apresenta, o IVA é dos impostos que apresenta uma maior capacidade de arrecadação das receitas. Com efeito, essa capacidade de arrecadação das receitas resultantes da sua cobrança cresce à medida que aumenta o nível de consumo privado e melhora a eficácia da própria administração tributária no ato da cobrança.

Os dados do Ministério das Finanças de Portugal⁶, apontam, por exemplo, que em 2021, o IVA representava 58,4% das receitas dos impostos indiretos e 23,9% da receita fiscal total. Em 2022, o IVA passou a representar 61,5% das receitas dos impostos indiretos. Entre os países da UE, Portugal é o oitavo país onde o IVA tem maior peso na receita fiscal (26,2%), sendo que a média dos 27 países da união europeia representava em 2022, 18,7%. Segundo os dados de INE, “em 2023, o IVA representou 61,4% das receitas com impostos indiretos. A receita deste imposto ascendeu a 23,9 mil milhões de euros, mais 1,159 mil milhões de euros que no ano anterior, correspondente a um aumento de 5,1%”.⁷

Em África, tal como ficou acima sublinhado, o IVA constitui, também, uma importante fonte de arrecadação das receitas. Um estudo da OCDE de 2022, demonstra que este imposto representava em 2020, 27,8% da receita fiscal total de 31 países, incluindo muitos países da UEMOA e da CEDEAO, o que representa em média, mais de um quarto da receita tributária total do continente, tendo ficado à frente dos impostos sobre o rendimento das empresas e de pessoas singulares⁸.

Um outro aspeto importante a ter em conta é a fixação da taxa do imposto, pois por ser um imposto que incide sobre o consumo, se tiver taxas razoáveis, causa impactos menos prejudiciais sobre a poupança das famílias ou sobre os investimentos, em comparação, por exemplo, com outros impostos sobre os rendimentos e, o facto de se permitir em certas circunstâncias que às empresas deduzam os impostos suportados a montante nas suas operações passivas, pode ser um elemento incentivador para as empresas aumentarem o seu nível de colaboração com a administração fiscal, visto que os pressupostos de transparência

⁶ Ver os dados estatísticos no portal do Ministério das Finanças, www.portaldasfinancas.gov.pt

⁷ Ver, <https://www.ine.pt>

⁸ Ver os dados em www.oecd.org/fr/publications/revenue-statistics-int-africa-2022

e de eficiência do sistema ficam assegurados. Ao contrário, a fixação de elevadas taxas do IVA em países de baixos rendimentos, pode reduzir o consumo das famílias e, consequentemente, a arrecadação das receitas.

Em Portugal continental, a taxa reduzida estabilizou-se desde 2010 em 6%, a intermédia em 13% e a taxa normal que era de 21%, estabilizou-se a partir de 2011 em 23%. Na região autónoma de Madeira, a taxa reduzida estabilizou-se em 5% desde 2012, a intermédia em 12% e a taxa normal em 22%. Nos Açores, as taxas são mais baixas, pois a reduzida é de 4%, a intermédia situa-se em 9% e a taxa normal que teve alterações em 2010 (15%) e 2011-2014 (16%), estabilizou-se em 18% desde 2015⁹.

Nos países da UEMOA, a Diretiva n.º 2/2009/CM/UEMOA, de 27 de março, recomenda a fixação da taxa normal entre 15% e 20% e a taxa reduzida entre 5% e 10%.

No âmbito da CEDEAO, ao invés de se adotar os mesmos parâmetros fixados na Diretiva da UEMOA de forma a garantir uma efetiva harmonização das taxas entre todos, esta organização, tem adotado posições um pouco dúbias, senão vejamos: no art.º 30.º da Diretiva C/DIR.1/05/09, a cada Estado era reconhecido o direito de fixar uma taxa normal do IVA que podia variar entre 5% a 20%. Mas, dizia-se que, “no entanto, os Estados-Membros podem estabelecer uma taxa reduzida cujo âmbito e taxa serão determinados pelo Conselho de Ministros”. Ou seja, a intenção subjacente era a de que determinados produtos e serviços poderiam ter uma taxa reduzida abaixo de 5%, mas não se chegou a um consenso, quanto a fixação exata da mesma, nem quanto ao universo que deveria ser abrangido (leque de produtos), portanto, uma formulação dúbia.

A Diretiva da CEDEAO ora referenciada, foi revogada em 2023 pela atual - Diretiva C/DIR.8/07/23, mas, esta Organização regional demonstrou de novo pouca assertividade, desta vez, não em relação a fixação da taxa reduzida que está agora perfeitamente determinada em 5%, mas a dúvida reside na taxa normal máxima, pois consagrou-se na nova redação do n.º 1 do art.º 30.º que, “cabe a cada Estado-membro fixar a taxa normal de Iva aplicável às operações tributáveis com um mínimo de 10%. No entanto, os Estados-membros podem fixar uma taxa reduzida com um mínimo de 5%”.

Perante a redação acima transcrita, pode-se suscitar as seguintes questões:

- a) Será que a intenção do legislador foi a de fixar apenas o limiar mínimo (10%) da taxa normal e eliminar o limite máximo que constava da anterior Diretiva? ou
- b) Será que os Estados podem ao abrigo da Diretiva fixar uma taxa normal do IVA que pode variar entre 10% e 20%?

⁹ Dados disponíveis no portal do Ministério das Finanças.

Parece que qualquer uma das questões, pode ser respondida positivamente, nos seguintes termos:

Em resposta a questão a) pode-se argumentar, que a intenção da nova Diretiva da CEDEAO, foi a de acabar com a fixação do limite máximo da oscilação da taxa normal, adotando uma posição semelhante à da Diretiva da União Europeia que não fixa o limite máximo das taxas do IVA¹⁰.

Em resposta a questão b) pode-se dizer que à luz da nova Diretiva, os Estados continuam a dispor de uma margem de oscilação da taxa normal do IVA que pode variar agora entre a mínima de 10%” e a máxima de 20%, tal é o entendimento que julgamos ser mais defensável e resulta da formulação **“cabe a cada Estado-membro fixar a taxa normal de Iva aplicável às operações tributáveis com um mínimo de 10%”**. Ou seja, o legislador considerou que a taxa máxima do imposto já era um dado assente na anterior Diretiva e, resolveu também nesta, manter a margem de livre apreciação conferida aos Estados. Aliás, ao abrigo da margem de oscilação permitida pela anterior Diretiva, com a exceção da Guiné-Bissau e Níger que dispõem de uma taxa de 19%, todos os outros Estados dispõem de uma taxa do IVA de 18%.

Para além das questões suscitadas, a fixação pela Diretiva da CEDEAO de uma taxa normal mínima de (10%), abaixo do limiar da taxa normal fixada pela Diretiva da UEMOA (15%), cria uma situação de falta de harmonização no seio da própria organização, na medida em que todos os Estados da UEMOA são também membros da CEDEAO. Assim, face a situação exposta, pode-se perguntar, qual das Diretivas é que os Estados-membros da UEMOA devem respeitar?

Parece-nos evidente que todas as dúvidas suscitadas não teriam existido, se a CEDEAO tivesse adotado na Diretiva C/DIR.8/07/23, as mesmas taxas do IVA consagradas na Diretiva da UEMOA.

No caso da Guiné-Bissau, como ficou acima referenciado, a taxa reduzida do IVA é de 10% e a taxa normal é de 19% (art.º 18.º do Código). No entanto, importa esclarecer que essas taxas transitaram do anterior regime do IGV, e foram introduzidas pela Lei n.º 2/2018, de 06 de agosto. Por isso, pode-se afirmar sem exageros que tem havido uma relativa estabilidade no que concerne a manutenção das taxas de imposto.

Contudo, parece-nos importante sublinhar que para as populações que residem na

¹⁰ No caso da União Europeia (Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006), o legislador preocupou-se verdadeiramente apenas com a fixação da taxa mínima, ao consagrar no n.º 1 do art.º 99.º que “as taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5%”, embora a própria Diretiva tenha consagrado na secção 3, disposições específicas a permitir que determinados Estados-membros, entre os quais Portugal – para as Regiões autónomas de Madeira e Açores (art.º105.º), apliquem taxas abaixo do limite fixado. Em relação a taxa normal, estabeleceu-se um regime transitório no art.º 97.º nos termos do qual se diz que “a partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%”. Mas, a verdade é que nada se diz em relação a oscilação máxima da taxa normal.

zona insular do país, designadamente nos arquipélagos do Bijagós, mesmo a taxa de 10% que incide sobre os produtos alimentares essenciais, parecem ser relativamente pesadas, devido ao isolacionismo imposto pela geografia e pelos elevados custos de transportes fluviais, sem descurar do facto de que a generalidade das famílias vivem numa situação de penúria devido a vários fatores socioeconómicos, pelo que a solução portuguesa de diferenciação das taxas do IVA entre a zona continental e a zona insular, parece-nos defensável e justificada no contexto do nosso país.

Em qualquer Estado social de direito é sempre importante aliar em determinadas circunstâncias, a vontade de maximização das receitas com a aplicação de taxas de impostos moderadas de forma a minimizar o seu impacto na vida das famílias em geral, particularmente, das mais carenciadas. É notório no caso guineense que a taxa reduzida de 10% atualmente em vigor, não tem conseguido atenuar a regressividade deste imposto.

Mas, a importância desse imposto é inegável, sobretudo num contexto como o nosso, onde os governos têm tido dificuldades de obter recursos para fazer face as necessidades de financiamento do OGE. Os recursos provenientes da cobrança do IVA podem ajudar a suprir não apenas as despesas correntes, mas, também, a financiar as despesas de investimentos em capital fixo social, como a construção das infraestruturas económicas e sociais que asseguram o crescimento futuro e sustentável de qualquer nação.

Breve resenha histórica sobre a implementação do Iva em Portugal

Em Portugal, a adoção do imposto sobre o valor acrescentado foi uma das exigências para adesão às Comunidades Europeias, foi introduzido em 1986, no contexto da implementação da reforma da tributação sobre os bens e serviços, substituindo o imposto sobre transações, entre outros impostos indiretos. No dossiê de adesão, ficou “*acordado que Portugal disporia de um período transitório de três anos após a entrada na CE para a introdução do sistema comunitário do imposto sobre o valor acrescentado, consagrado na sexta Diretiva, de 17 de maio de 1977 (Diretiva 77/388/CEE)*”¹¹. Apesar dessa medida derogatória, Portugal antecipou as obrigações que decorriam do acordo da adesão e, “o Código do IVA entrou em vigor em 1

¹¹ Esta sexta Diretiva já foi, entretanto, reformulada e revogada pela Diretiva 2006/112/CE, que entrou em vigor em 2007. Esta Diretiva também foi alterada posteriormente por outras, nomeadamente pela Diretiva da (UE) 2020/285, de 18 de fevereiro, que alterou o regime especial das pequenas empresas, pela Diretiva da (UE) 2020/2020, que isentou de IVA a entrega de vacinas e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro da Covid-19 e, finalmente, pela Diretiva da (UE), que alterou as isenções temporárias aplicáveis às importações e a certas entregas ou prestações de serviços, em resposta a pandemia de Covid-19.

de janeiro de 1986¹², coincidindo, portanto, com a data da adesão¹³”.

Explica Emanuel Vidal Lima que existiam razões importantes de ordem interna para antecipar o processo da reforma e abrir mão da medida derrogatória, porque Portugal vinha sentindo há muito a necessidade de “reformular profundamente o sistema de tributação indireta face à incapacidade revelada pelo imposto monofásico no grossista para proporcionar os níveis de receita desejados, apesar de operar com taxas que se podiam considerar elevadas. Por um lado, o aumento dessas taxas, era cada vez menos compatível com um imposto em que a responsabilidade pela sua entrega ao Estado se concentrava numa única categoria de operadores. Por outro lado, constituía modalidade tributária pouco adaptada à tributação dos serviços. Finalmente, revelava-se crescentemente permeável à evasão e a utilizações fraudulentas (através essencialmente do mecanismo de suspensão do imposto em que assentava o funcionamento do I.T.), provocando situações de flagrante injustiça pelas distorções de concorrência (...)”.

Portanto, contrariamente ao sistema que vigorava, o IVA pelas suas características oferecia ao Estado português, por um lado, incentivos de maximizar as receitas para a cobertura das despesas previstas no OGE e, por outro lado, permitiria ao Estado atenuar o incentivo à *“fraude e a evasão na medida em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto se encontra repartida por todos os agentes económicos no intervêm no circuito da produção e distribuição”*¹⁴. Mas como enalteceu Clotilde Palma, a implementação trouxe também dificuldades atinentes a um *“aumento significativo do número de contribuintes, com o alargamento da base de incidência com inclusão do comércio a retalho, passando-se a tributar sistematicamente a prestações de serviços e prevendo-se poucas isenções”*¹⁵.

O modelo do IVA adotado por Portugal, obedece a Sexta Diretiva da CEE, de 17 de maio de 1977 acima referida, é um imposto geral sobre o consumo, plurifásico, mas de carácter não cumulativo que adota o método de crédito do imposto e que consagra dois regimes especiais para os operadores económicos de pequena dimensão, nomeadamente o regime de isenção e o regime jurídico especial dos pequenos contribuintes do IVA.

¹² De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 10.º do Dec.-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, após alteração introduzida na respetiva redação pelo art.º 1.º da Lei n.º 42/85, de 22 de agosto.

¹³ Ver, VIDAL, Emanuel LIMA- *Imposto sobre o valor acrescentado: comentado e anotado*. 7ª ed. Porto Editora, 1999, p.37.

¹⁴ VIDAL, Emanuel Lima. Ob. cit, p.38.

¹⁵ Ver, PALMA, Clotilde Celorico- *Estudos de IVA II*. Ed. Almedina. 2012, p. 20.

Panorama geral sobre a implementação do IVA na UEMOA e CEDEAO

A introdução do IVA no seio dos Estados da África Ocidental, aconteceu em 1996, com a adoção do protocolo A/P2/7/96, de 27 de julho de 1996, doravante designado de Protocolo. De acordo com os fundamentos constantes do preâmbulo, os Chefes de Estados da Organização, consideraram que havia uma “necessidade de introduzir na Comunidade, um imposto indireto uniforme que possa incentivar o aumento do comércio intracomunitário numa base não discriminatória” e para o efeito, chegaram a conclusão, que “o imposto sobre o valor acrescentado, em virtude do seu modo de operação e do seu âmbito de aplicação, pode ajudar os Estados-membros a atingir os objetivos definidos pela Comunidade”.

Nos termos do n.º 1 do art.º 2º do Protocolo, consta que “fica estabelecido nos Estados-membros da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), um imposto sobre o consumo conhecido como imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que substituirá os outros impostos indiretos sobre o volume dos negócios”.

O Protocolo definiu toda a estrutura do IVA, incluindo operações isentas (art.º 24º), nomeadamente, a exportação direta de produtos ou mercadorias, vendas, reparos ou conversões de embarcações marítimas registadas, embarcações fluviais registadas para navegações em águas internacionais, abastecimento de navios e aeronaves que viajem para o exterior, vendas, reparos, conversões e manutenção de aeronaves para uso por companhias aéreas que operam voos internacionais, as mercadorias sob regime aduaneiro suspensivo, as operações por companhias de seguros e quaisquer outras seguradoras, independentemente da natureza dos riscos segurados que sejam passíveis de impostos sobre seguros, etc.

Por força do art.º 30.º, o Protocolo entrou provisoriamente em vigor, “após a assinatura pelos Chefes de Estados e de Governo e, definitivamente, após a ratificação por pelo menos nove (9) Estados Signatários, de acordo com o procedimento constitucional aplicável em cada Estado-membro”.

A verdade, porém, é que o processo de harmonização do imposto iniciou primeiro no seio da União Económica e Monetária Oeste Africana (UEMOA), organização que congrega 8 Estados membros, nomeadamente em Benim, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné-Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo, de acordo com a seguinte cronologia:

Através da Decisão n.º 1/98/CM/UEMOA, de 03 de julho de 1998, a organização adotou um programa para aproximar as diferentes legislações dos Estados- membros em matéria dos impostos indiretos, com vista a facilitar a circulação de capitais, de entraves à circulação de mercadorias, melhorando assim, o processo da integração.

No final do mesmo ano, seguindo a tendência mundial, através da Diretiva n.º2/98/CM/UEMOA, de 22 de dezembro de 1998, avançou com a harmonização do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para vigorar nos Estados-membros da organização, por considerar que este imposto, seria muito mais apropriado para mobilizar as receitas fiscais e garantir o respeito pelo princípio da neutralidade, conforme as práticas internacionalmente aceites. Apesar desse avanço, como veremos mais adiante, o processo de transposição e implementação efetiva da Diretiva foi muito mais morosa na Guiné-Bissau.

A referida Diretiva foi revista pela Diretiva n.º 2/2009/CM/UEMOA, de 27 de março, cujo regime de isenção analisaremos mais adiante no presente estudo.

Quanto a Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), organização que integrava os 8 Estados da UEMOA ora referenciados, mais outros 7 Estados, nomeadamente Cabo-verde, Gâmbia, Gana, Guiné-Conacri, Libéria, Nigéria e Serra Leoa, o processo foi mais moroso, e como ficou atrás referenciado, o regime harmonizado do IVA avançou apenas em 2009, com a adoção da Diretiva C/DIR.1/05/09, revista em 2007, pela Diretiva C/DIR.2/12/17.

Em relação aos membros da organização, é importante contextualizar que recentemente, três países membros da UEMOA retiraram-se da CEDEAO, nomeadamente Mali, Burkina Faso e Níger, pelo que restam agora 12 Estados na organização¹⁶.

A Diretiva da CEDEAO ora referenciada, foi revogada em 2023, pela Diretiva C/DIR.8/07/23, cujo regime de isenção analisaremos mais adiante no presente estudo.

Panorama geral sobre a implementação do IVA na Guiné-Bissau

O verdadeiro Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), está a dar agora os primeiros passos no cenário do Direito fiscal guineense, porque foi implementado muito recentemente, a partir do dia 01 de janeiro de 2025, mas o seu regime jurídico foi aprovado desde 2022, por força da Lei n.º 4/2022, de 25 de fevereiro. O hiato temporal que mediou a aprovação do diploma e a sua implementação efetiva justifica-se a nosso ver, pela necessidade de adaptar a estrutura fiscal guineense a esse imposto que tem a vocação de abranger, salvo as exceções previstas na própria lei, todos os bens e serviços, lidando assim com um leque mais alargado de contribuintes.

¹⁶ Os três Estados do Sahel, membros da UEMOA, anunciaram retirada na CEDEAO em 2024, porque na sequência dos golpes de Estados ocorridos nos três, esta organização de integração regional impôs pesadas sanções que terá tido impactos severos nos referidos Estados. Mas, aliado a este facto, esteve outros ligados a motivações políticas, envolvendo a França – ex-potência colonizadora que é acusada de criar e alimentar grupos terroristas para desestabilizar os três Estados governados atualmente por regimes militares, que também, denunciaram ingerência francesa na vida da nossa organização de integração regional. Não obstante o anúncio da retirada, a oficialização ocorreu apenas no dia 29 de janeiro de 2025, após o período de um ano, segundo ditam as regras da organização.

A Guiné-Bissau é o último país da UEMOA e CEDEAO, a tomar a decisão de aplicar plenamente este imposto e, com a sua implementação, ficou revogado o imposto geral sobre vendas e serviços (IGV)¹⁷ em vigor no país desde 1997 por força da Lei n.º 16/97, de 31 de março, e o Decreto n.º 33/89, de 27 de dezembro, relativo ao imposto sobre o turismo. De recordar, que o IGV, tal como consta do seu preâmbulo, foi implementado na ocasião com o propósito claro de suprir a lacuna que existia no ordenamento tributário nacional, “apoando o país no movimento da integração económica regional e internacional”. Era um imposto que tinha a perspetiva de preparar o “terreno” para a implementação eficaz da Diretiva IVA da UEMOA, e que pretendia abranger a globalidade do consumo, através da tributação de todos os bens e serviços, mas logo foi assumido pelo próprio legislador, que numa primeira fase, abrangeria apenas os bens e serviços mais relevantes que possibilitassem um efetivo controlo.

Nos termos do art.º 1º do IGV dizia-se em relação a incidência objetiva que, “estão sujeitas ao imposto geral sobre vendas e serviços: a) as transmissões de bens móveis corpóreos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; b) as importações de bens; c) as prestações de serviços em geral efetuadas no território nacional ou a entidades estabelecidas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”.

Ora, com o passar dos anos este imposto revelou debilidades, tanto do ponto de vista legal, quanto da prática administrativa, porque o país não conseguiu acompanhar por razões várias a dinâmica de outros Estados membros da UEMOA, no que diz respeito a transposição de diretivas e na implementação efetiva de decisões de transição fiscal que foram sendo produzidas e adotadas por outros membros da organização desde 1998. Por isso, o seu modelo de imposto sobre o consumo – protótipo do IVA, foi-se distanciando “do modelo harmonizado do IVA que é comumente aplicado no âmbito da região em que a Guiné-Bissau se integra. Ao mesmo tempo, foram-se agravando com o tempo as dificuldades de ordem prática na aplicação do IGV, tanto na liquidação de imposto devido por grossistas, como na aplicação do imposto pelas instituições financeiras, assim como no controlo das isenções¹⁸ de que beneficiavam várias entidades.

O IVA que agora vigora tem características diferentes do IGV, trata-se de um verdadeiro “imposto plurifásico que se estende desde a produção até ao retalho incluindo a importação, por contraste com o IGV, largamente assente em fabricantes e grossistas importadores”. Este imposto pretende, assim, aplicar-se a todos os operadores económicos, mas, tal como

¹⁷ De sublinhar que antes da vigência do IGV, vigorou entre nós, o imposto geral sobre as transações, um imposto monofásico, inspirado no anterior imposto sobre as transações que vigorou em Portugal antes da implementação do IVA.

¹⁸ Estas razões constam do preâmbulo da Lei do IVA (Lei n.º 4/2022, de 25 de fevereiro).

aconteceu aquando da implementação do IGV, no novo regime estabelecido, o legislador voltou a assumir que nem todos os operadores económicos vão ser abrangidos de imediato “dada a estrutura muito particular do tecido empresarial nacional. Neste sentido, o Código do IVA sujeita a imposto apenas os operadores económicos com dimensão suficiente para o aplicar de modo consistente, fixando um limiar de 40 milhões de FCFA, de volume de negócio (equivalente a 60.979,32 euros). Abaixo deste limiar, é criado um regime simplificado, para os operadores com volume de negócios entre 10 milhões de FCFA (equivalente a 15.244,83 euros) e 40 milhões, de forma a aligeirar as obrigações declarativas das empresas de média dimensão. Enfim, abaixo destes, os pequenos contribuintes com volume de negócios inferior a 10 milhões ficam isentos, prevendo-se a aplicação de um imposto único que substitua o IVA e os impostos sobre o rendimento, de acordo com aquela que é prática internacional dominante”.

Importa sublinhar ainda, que apesar do IVA ora implementado, obedecer no geral a atual Diretiva da UEMOA - Diretiva n.º2/2009/CM/UEMOA e, o facto de respeitar igualmente, a atual Diretiva da CEDEAO – Diretiva C/DIR.8/07/23¹⁹, mantém ainda algumas assimetrias no capítulo das isenções, pois foi muito mais restritivo, e mantém alguma distância com os normativos comunitários, visto que não está assente num sistema de reembolso de créditos, como deve suceder idealmente²⁰, tendo sido assumido que esta opção provisória se justifica *“pelas grandes dificuldades de gestão financeira que têm afetado o Estado da Guiné-Bissau”*.

Apesar das diferenças, é importante assinalar que o país deu passos em direção a convergência plena com os seus pares da UEMOA e CEDEAO, e com a grande maioria dos Estados a nível global, pois o IVA é um imposto geral sobre o consumo mais importante da era contemporânea, *“encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo. Se em meados do século XX poucos eram os países que tinha experimentado o IVA e este dava ainda os seus primeiros passos, à entrada do século XXI são poucos os países que o não adotaram, da Europa Ocidental ao Extremo Oriente, estando na adoção do IVA um dos sinais de modernidade de qualquer sistema fiscal contemporâneo. A expansão do IVA representa com certeza o mais*

¹⁹ A Diretiva foi adotada na nonagésima sessão ordinária do Conselho de Ministros que decorreu em Bissau entre os dias 6-7 de julho de 2023.

²⁰ Ver, os artigos 39.º a 41.º da Diretiva n.º 2/2009/CM/UEMOA e, os artigos 56.º a 61.º da Diretiva C/DIR.8/07/23 da CEDEAO. Num artigo de Revista publicado no ano 2020, antes mesmo da elaboração da Lei do IVA, questionavam e, pelos vistos, com razão, se a Estado da Guiné-Bissau está capacitada financeiramente para assumir o reembolso do imposto aos contribuintes quando estes se revelam credores. Não será fundamental dotar a estrutura do Estado de mecanismos informáticos que permitem um controlo adequado desta situação? Ver, PALMA, Clotilde Celorico & CUNHA, Denilaide M. C. Da – *“Um IVA para a Guiné-Bissau”*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. n.º 2. 2020, p. 39.

*importante movimento de receção jurídica que testemunhou o moderno direito fiscal”.*²¹

Espera-se que depois de quase 23 anos de implementação do protótipo modelo IVA (IGV), o país esteja à altura dos desafios, pois o período de “testes” foi demasiado longo e, cada vez mais, a realidade reclama por uma capacidade maior de maximização das receitas para financiamento público, que os impostos parcelares sobre os rendimentos, ainda em vigor, já não são capazes de oferecer.

²¹ Ver, VASQUES, Sérgio- “o IVA enquanto Imposto Geral de Consumo”. In Cadernos IVA 2013 (Coord. Sérgio Vasques). Ed. Almedina. 2013, pp.355-380. Ver, igualmente, DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal, 2ª edição, Almedina, 2018, p. 313 e ss. No mesmo sentido, LOPES, Cidália Maria Da Mota – O imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e os custos de cumprimento. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Vinte e Cinco Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. N.º 213, 2013, pp.185-225.

Regimes de isenção do IVA em Portugal, UEMOA, CEDEAO e Guiné-Bissau

Análise simplificada de isenção do IVA em Portugal

Isenções nas operações internas

Em termos gerais, tal como referenciamos na parte introdutória do presente estudo, os regimes são muito similares, contudo, o regime de isenções vigente em Portugal e nos demais países da União europeia, é muito mais pormenorizado e complexo, tal como demonstraremos ao longo da nossa análise ao regime do IVA português.

De referir ainda, que por ser um imposto de matriz comunitária, no domínio da interpretação das normas de isenção, o Tribunal de Justiça da União UE, através dos múltiplos acórdãos já proferidos, tem desempenhado um papel fundamental na consolidação do nível de harmonização alcançado, pese embora a existência de algumas críticas quanto a linha jurisprudencial seguida pelo Tribunal em alguns casos que pode, paradoxalmente, conduzir “à falta de uniformidade da interpretação das normas de isenção, abrindo portas a distorções concorrências e, até mesmo, à concorrência fiscal desleal entre os Estados”²². Apesar de tudo, em matéria jurisprudencial, as nossas duas organizações de integração regional da África ocidental objeto de análise no presente estudo, têm ainda um longo caminho de aprendizagem a percorrer.

As isenções nas operações internas constam do art.º 9º do Código do imposto sobre o valor acrescentado português, doravante designado por (CIVA), e para além de abranger áreas da saúde, ensino, as operações de seguro e de resseguro, as operações de locação de bens imóveis, o legislador foi muito pormenorizado na descrição das operações abrangidas pela isenção.

Estão igualmente abrangidas pela isenção outras áreas, como as “lotarias, bingo, sorteios, apostas mútuas, devidamente autorizados, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo”. Áreas de “prestações de

²² Ver, BOBOS-RADU, Daniel S. De – “*O Navio de Teseu: três paradoxos em tema de interpretação das normas de isenção do Iva*”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 15. n.º 4-Inverno. 2024, pp. 99-110. Neste artigo, o autor analisa alguns casos jurisprudenciais, nomeadamente o de Casino de SPA E O. (C-741/22) E CHAUDFONTAINE LOISIRS (C-73/23), o de K E DBKAG (C-58/20 E C-59/20), e os casos MAILAT (C-17/18) E MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA (C-278/18), para questionar a “coerência dos métodos interpretativos adotados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia” nas referidas decisões “e seus potenciais impactos na harmonização fiscal, neutralidade concorrencial e autonomia dos Estados”.

serviços efetuadas por cooperativas, que não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestações de serviços aos seus associados agricultores”, e outros serviços sem fins lucrativos que atuam no domínio da cultura, como: “cedência de bandas de música, sessões de teatro, ensino de ballet e de música”. Por fim, constam também desse elenco de isenções, “os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados e as atividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial”.

Mas, como alerta António Moura de Oliveira, relativamente às isenções, deve-se ter em considerações outras isenções que fazem parte das operações internas “que constam de legislação extravagante, a saber:

- a) a previsão do DL, n.º 198/90, de 19 de julho, que adotou o sistema excecional de suspensão da liquidação do imposto nos casos de, e sob determinadas condições, vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por fatura, efetuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou um registo para efeitos do IVA, expedidas ou transportadas no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por um terceiro por conta deste;
- b) as previstas no DL 219/2001, de 4 de agosto que estabeleceu isenções de IVA não apenas para operações de administração e gestão dos fundos de titularização de créditos, como igualmente para as prestações de serviços de gestão enquadradas no art.º 5º ou operações dos depositários indicadas no art.º 24.º, ambos do DL n.º 453/99, de 5 de novembro; as previstas no art.º 64.º do Estatuto dos Benefícios fiscais (EBF) que consagrou isenções do imposto nas operações de transmissões de bens e prestações de serviços a título gratuito no âmbito do mecenato”²³.

²³ Ver, OLIVEIRA, António Moura de- *Códigos Anotados e Comentados – Tributação de Consumo e Tributação Automóvel*. Ed. Lexit. Vol. I. 1ª edição. 2018, p. 63.

Com exceção do disposto nos n.ºs 15²⁴, 27²⁵, 28²⁶, 31²⁷, 32²⁸ e 35²⁹, do art.º 9.º do CIVA, as restantes isenções que constituem a grande maioria, são isenções incompletas, o que significa que atuam em prejuízo da neutralidade do imposto, na medida em que os sujeitos passivos são impedidos de exercer o direito à dedução do IVA suportado nas suas operações passivas.

Contudo, por força da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), particularmente do art.º 137.º que prevê a possibilidade de os Estados - membros poderem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar em determinadas operações, pela sujeição ao imposto, o Código do IVA português³⁰, concedeu excecionalmente a determinados sujeitos passivos a possibilidade de renúncia à isenção nos termos do n.º 1 do art.º 12º, podendo optar pela sujeição das suas operações ao imposto, nomeadamente:

- a) Os sujeitos passivos referidos nos n.ºs 10)³¹ e 36)³² do art.º 9.º;
- b) Os sujeitos passivos referidos no n.º 2³³ do art.º do art.º 9.º, que não sejam pessoas

²⁴ O n.º15, prevê “as prestações de serviços efetuadas aos respetivos promotores: a) por atores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, atuando quer individualmente quer integrados em conjuntos, para execução de espetáculos teatrais, cinematográficos, coreógrafos, musicais, de *music-hall*, de circo e outros, para a realização de filmes, e para edição de discos e de outros suportes de som ou imagem; b) Por desportistas e artistas tauromáquicos, atuando quer individualmente quer integrados em grupos, em competições desportivas e espetáculos tauromáquicos”.

²⁵ O n.º 27 que prevê um conjunto diversificado de operações bancárias e financeiras, constantes nas alíneas a) até g) desse n.º 27 do art.º 9 (Redação de retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto).

²⁶ “As operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas efetuadas pelos corretores e intermediários de seguro;” (Redação da Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto).

²⁷ “A lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios, as lotarias instantâneas devidamente autorizadas (como é o caso das chamadas raspadinhas), bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo”.

²⁸ “As transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita em exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art.º 21º” (Redação da Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto).

²⁹ O n.º 35 (Redação da Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto) é referente “as prestações de serviços a seguir indicadas quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio: a) Cedência de bandas de música; b) Sessões de teatro; Ensino de ballet e de música”.

³⁰ Nas palavras do Professor Casalta Nabais, referindo-se a isenções completas e incompletas, diz o seguinte: “porque esta isenção afeta a neutralidade própria do IVA, compreende-se que tanto num como no outro, o sujeito passivo possa renunciar a ela”. Mas, como ficou acima demonstrado, o legislador especificou situações concretas da renúncia à isenção. Ver, NABAIS, José Casalta- *Direito Fiscal*. 9ª edição Almedina, 2016, p. 560.

³¹ “As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos do direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competências nos domínios da formação e reabilitações profissionais pelos ministérios competentes”.

³² “O serviço de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados; (Redação da Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto)”.

³³ “As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas e dispensários e similares”;

coletivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde nos termos da respetiva lei de bases; (Redação da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)³⁴.

c) Os sujeitos passivos que efetuam prestações de serviços referidas na alínea 34)³⁵ do art.º 9.º (Redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a vigorar a partir de 01/04/2013).

Também, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29.º³⁶ do art.º 9, conforme a previsão do n.º 4 do art.º 12º, “os sujeitos passivos que procedam a locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução”. O regime desta opção que é concedida nas transmissões e locações de imóveis está regulado pelo Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

Porém, a legislação portuguesa, não parece clara quanto a cessão de estabelecimento comercial que envolvam os imóveis, por isso, pode-se questionar, se a regra de não sujeição a IVA é aplicável também à cessão de estabelecimento comercial que envolva imóveis?

A resposta afirmativa foi dada pela segunda secção do Tribunal de JUE, num caso que apesar de ser da cessão de ativos, abarca também um imóvel- Processo C-444/10³⁷, o processo envolve uma Repartição de finanças Alemã (Finanzamt Lüdenscheid) e Christel Schriever, cujo Acórdão foi proferido em 10 de novembro de 2011. O Tribunal analisou o pedido de decisão prejudicial que tinha por objeto a interpretação do art.º 5.º, n.º 8, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio. Mas, subjacente a decisão prejudicial esteve um pedido que

³⁴ Importa sublinhar que na anterior redação, falava-se do “sistema nacional de saúde” e, a expressão suscitou um aceso debate, porque era um conceito mais estrito, do que o conceito “de sistema de saúde”, pois abrangia apenas entidades sob a superintendência ou tutela do Ministério da saúde. Mas, antes mesmo dessa alteração, muitos autores recusaram a mera interpretação literal e defendiam já, que a expressão “sistema nacional de saúde”, devia ser lido como se estivesse lá escrito a expressão “sistema de saúde” para não esvaziar o sentido da disposição. Ver, FERIA, Rita de La- “*Renúncia à Isenção de Iva por Estabelecimentos Hospitalares*”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 8. n.º 91 – Primavera. 2015, pp.52-54. Neste artigo, esta professora, argumentou dizendo, que esta parece ser, também, a opinião do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), expressa na decisão arbitral, de 03 de junho de 2014, “no processo n.º 278/2013-T, no qual se nota que “todas as entidades que não prestem os seus serviços em condições análogas às dos organismos públicos, e que o legislador português optou por isentar, (pelo regime-regra da Diretiva do IVA seriam tributados) devem poder beneficiar da faculdade de tributarem as suas operações, se o legislador em simultâneo decidir instituir a faculdade de renúncia a isenção”.

³⁵ “As prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores”; (Redação da Declaração de retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto).

³⁶ A locação de bens imóveis, com as exceções das situações descritas nas alíneas a), b) c) d) e e) do n.º 29 do art.º 9.º, designadamente os serviços de hotelaria, ou de outras funções análogas, incluindo parques de campismo; a locação de parques de estacionamento de viaturas; a locação de máquinas e outros equipamentos de instalações fixas, locação de exploração onerosa de estabelecimento comercial ou industrial; a locação de cofres-fortes; e locação de espaços para exposições ou publicidade; respetivamente.

³⁷ O Acórdão do TJUE está disponível em <https://eur-lex.europa.eu>

foi apresentado no âmbito de um recurso de «revision» interposto pela referida repartição de finanças ao tribunal alemão (Bundesfinanzhof) e em que C. Schriever é recorrida, a respeito de um aviso retificativo da liquidação em que se qualificou a cessão das existências e do equipamento de uma loja, efetuada pela recorrida, de operação sujeita ao IVA. Na decisão, o tribunal alemão de recurso deu razão ao empresário, mas entendeu que havia “circunstâncias especiais do processo principal” e, por isso, suscitou as questões prejudiciais abaixo indicadas para o TJUE:

1. Existe “transferência” de uma universalidade de bens, na aceção do artigo 5.º, n.º8, da sexta Diretiva (...) quando um empresário cede as existências e o equipamento da sua loja de venda a retalho a um adquirente mediante o simples arrendamento da loja, que permanece sua propriedade?
2. Para esse efeito, é relevante a questão de saber se a loja é arrendada através de um contrato de arrendamento de longo prazo ou se tal contrato é celebrado por tempo indeterminado, podendo, no entanto, ser denunciado, a curto prazo, por qualquer das partes?

O TJUE, subsumindo os factos à norma, concluiu que o referido dispositivo comunitário “deve ser interpretado no sentido de que a transmissão das existências e do equipamento da loja de venda a retalho, concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento comercial ao transmissário, por duração indeterminada, embora denunciável a curto prazo por qualquer das partes, constitui uma transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, na aceção desta disposição, desde que os bens transmitidos sejam suficientes para que o cessionário possa prosseguir duradouramente uma atividade económica autónoma”³⁸.

Finalmente, podem renunciar à isenção prevista no n.º 30³⁹ do art.º 9.º, conforme prevê o n.º 5 do art.º 12.º, “os sujeitos passivos que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes ou terrenos para a construção a favor de

³⁸ No referido Acórdão, o TJUE fez questão de lembrar que à luz da Diretiva comunitária, a questão de saber se um conjunto de elementos “deve incluir bens móveis ou imóveis, deve ser apreciada no contexto de natureza da atividade em causa”. Lembrou ainda, da decisão do (caso Zita Modes), processo C-497/01, de 27 de novembro de 2003 em que o mesmo defendeu que “para fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens, esta regra de não entrega se aplica (...) a qualquer transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa, que inclui elementos corpóreos e, eventualmente, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma atividade económica autónoma. O beneficiário da transmissão deve, no entanto, ter a intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa dessa forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a atividade em causa, bem como, eventualmente, vender o stock”. Esta decisão do caso Zita Modes, é igualmente importante, para a interpretação das normas referentes a delimitação negativa da incidência do IVA, nomeadamente o n.º 4 do art.º 3.º e n.º 5 do art.º 4.º, ambos do CIVA. Ver, igualmente, a referência deste e de outros Acórdãos, com BELIM, Catarina & SILVA, Patrícia de Sousa – “*Renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias e cessões de estabelecimentos comerciais com imóveis*”. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano15, N.º 4-Inverno. ed. Almedina. 2024, pp.72-96.

³⁹ “as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis; (Redação de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de agosto).

outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução”.

Importa referir que o sujeito passivo que tiver optado pela renúncia à isenção, permanecerá “no regime por que optou durante um período de pelo menos cinco anos” (ver o n.º 3 do art.º 12.º), podendo voltar ao regime de isenção só após o decurso deste prazo imperativo, devendo para tal cumprir as formalidades legais.

Na lógica do legislador comunitário europeu e do legislador português, a renúncia à isenção “tem de entender-se não como um benefício fiscal, mas como um regime destinado a minimizar os efeitos deletérios das isenções, sem crédito de imposto a montante, e a assegurar a realização plena do princípio da neutralidade”. Com efeito, “a opção pela tributação não é nenhum benefício fiscal que se dá ao contribuinte. É uma oportunidade que se oferece de melhorar a operação e o funcionamento do IVA, eliminando situações de isenção, que, como se mostrou atrás, são hostis à neutralidade fiscal e provocam efeitos deletérios ao correto funcionamento de tributação do consumo, por implicarem tributação de bens intermediários, instrumentais à produção”.⁴⁰

Isenções na importação

As isenções na importação reguladas no art.º 13.º, evidenciam a preocupação do legislador português “em atender ao princípio da neutralidade externa, princípio este que subjaz ao sistema do imposto. Daí que na alínea a) do n.º 1 se estabeleça para as importações de bens um regime de tributação idêntico àquela que é aplicável às transmissões internas. Ainda no n.º 1, são previstas importações especificamente isentas, isenções essas que são condicionadas, pois operam sobre determinados bens sob certas condições, e, por vezes, sobre determinados sujeitos. No n.º 2, são ainda previstas outras isenções para atender aos compromissos assumidos por Portugal, quer no âmbito dos acordos e convénios internacionais, quer no âmbito das relações diplomáticas/consulares e das organizações internacionais reconhecidas por Portugal”⁴¹.

Todavia, na leitura das anotações feitas pelo autor, deve-se ter em consideração os aditamentos posteriores feitos ao CIVA, nomeadamente com a introdução das alíneas e) e f) ao n.º 2 do art.º 13.º, que preveem, respetivamente, à isenção de importações levadas a cabo no âmbito da luta contra pandemia da Covid- 19 pela Comissão Europeia ou por agências ou organismos estabelecidos ao abrigo do direito da UE e “no âmbito da política

⁴⁰ Ver, PALMA, Clotilde Celorico & BASTO, José Xavier de. ob. cit, p. 45.

⁴¹ Ver, OLIVEIRA, António Moura de- *Códigos Anotados e Comentados – Tributação de Consumo e Tributação Automóvel*, ed. Lexit. Vol. I. 1ª edição 2018, pp.75-77

comum de segurança e defesa da União Europeia, pelas forças armadas de outros Estados-Membros, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetas a um esforço de defesa realizado para a execução de uma atividade da União Europeia” (os aditamentos referenciados, aconteceram por força do art.º 290º da lei n.º12/2012, de 27 de junho).

Outrossim, nos mesmos termos, foram acrescentados ao art.º 13º dois outros números (n.ºs 4 e 5). O n.º 4, faz uma importante ressalva para afastar do âmbito da isenção referida na alínea e) do n.º 2, as importações de bens destinados a combater a COVID-19, que foram objeto de “transmissão, a título oneroso, imediatamente ou numa data posterior, por parte da Comissão Europeia ou das agências ou organismos aí referidos”.

O n.º 5, consagra que nas circunstâncias descritas no n.º 4, as entidades em causa têm o dever de informar a Autoridade Tributária e Aduaneira, de forma a permitir que as importações em causa sejam sujeitas ao IVA “nas condições aplicáveis à data em que os mesmos foram transmitidos”.

Deve-se ter ainda em consideração, às isenções nas importações previstas no art.º 16.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), decorrente da transposição para o ordenamento interno português da Diretiva 91/660/CEE, de 16 de dezembro, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 1993. Portanto, no espaço europeu, foram eliminadas todas as fronteiras fiscais nas trocas de bens entre os Estados-membros, por fazerem parte do mesmo espaço aduaneiro e fiscal, contrariamente ao que sucede no espaço comunitário da África Ocidental, no qual a Guiné-Bissau se insere, pois apesar de o espaço em causa dispor de um Código aduaneiro comunitário, persistem ainda hoje na prática, barreiras fiscais e aduaneiras decorrentes da não abolição das fronteiras fiscais entre os seus membros.

Nos termos do n.º 1 do art.º 16.º ora referenciado, consta que “estão isentas do imposto as importações de bens efetuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um Estado membro e a respetiva transmissão, efetuada pelo importador, seja isenta do imposto nos termos do art.º 14.º” do RITI, que fala das isenções nas transmissões.

Isenções na exportação, outras operações assimiladas e transportes internacionais

Os bens exportados ou bens expedidos nas operações assimiladas, como, por exemplo, situações de bens e serviços expedidos de Portugal, para outros Estados-membros da União Europeia⁴², bem como os casos de transportes internacionais, situações previstas no art.º 14.º do CIVA, obedecem o princípio da tributação no destino.

Porém, contrariamente a grande maioria das isenções das operações internas que são incompletas, nas exportações recorre-se à “taxa zero” dando a quem realiza tais operações a possibilidade de deduzir as despesas com IVA suportadas a montante nas suas operações passivas. Dito de outro modo, pelo facto de o operador económico não liquidar o IVA nas suas operações a jusante, o Estado lhe concede esse direito a restituição do imposto suportado a montante, pois ele não é destinatário final do imposto, mas sim um mero colaborador que merece ser tributado à taxa zero.

No que concerne as operações intracomunitárias, importa observar o disposto no art.º 14.º do RITI que fala das isenções dessas transmissões, o que significa que os operadores económicos que dinamizam o comércio entre os Estados membros beneficiam igualmente da taxa zero à luz da sexta Diretiva.

De igual modo, estão isentos do imposto, a prestação de serviços de vigilância nos portos, caso os serviços estejam relacionados com as embarcações afetas à navegação marítima em alto mar e a embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, excetuando em relação a estas últimas, as provisões de bordo, nos termos do n.º1, alínea d) e alínea e) do art.º14º do CIVA, fazem também parte do leque das isenções, as situações de fornecimentos de bens realizados nos aeroportos nacionais a companhias de aviação, sempre que tais entregas se destinem a aeronaves utilizadas pelas companhias de aviação que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, etc., solução semelhante encontramos, nos regimes harmonizados do IVA da UEMOA, CEDEAO e no regime do IVA em vigor na Guiné-Bissau.

⁴² De referir que se utiliza a expressão “expedir” e não “exportar”, porque as operações intracomunitárias, são encaradas como se fossem operações internas. Conforme sublinha Clotilde Palma, “de acordo com esta lógica”, também a utilização da expressão – “tributação no país de destino” seria apenas transitória, pois “apenas se manterá para as transações efetuadas com países terceiros, pelo que com a adoção do princípio da origem, se concederá igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias como se de compras e vendas internas se tratem. Ou seja, teoricamente, a adoção do princípio de tributação no país de origem implica concessão de idêntico tratamento fiscal a mercadorias transacionadas no interior do país e para países comunitários”. Ver, PALMA, Clotilde Celorico. Dissertação de Doutoramento. Ob. cit. pp.70-72.

Outras Isenções

Constam do art.º 15º do CIVA, um conjunto de operações relacionadas com os regimes suspensivos, nomeadamente as importações de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, àqueles destinados a serem depositados provisoriamente nas instalações das alfândegas, bens colocados numa zona franca ou entreposto franco, bens colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo, etc... são isentas do IVA, até ao momento “em que os bens se destinem, ou a ser definitivamente utilizados, ou ao consumo final⁴³”.

A disposição prevê ainda nos termos do n.º 8, que “são também isentas de imposto as transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência, de acordo com os condicionalismos previstos no Código de Impostos sobre veículos”, designadamente a questão de não ter de decorrer cinco anos desde a sua aquisição ou importação. Nesta última circunstância, à luz do preceituado no n.º 2 do art.º 3º-A do DL143/86, de 16 de junho, “deverá proceder-se a liquidação do IVA correspondente ao preço da venda, que não deverá ser inferior ao que resulta da aplicação ao preço do veículo novo à data de venda, com exclusão do IVA”, de acordo com as percentagens aí descritas: a contar do primeiro e segundo ano da aquisição, a isenção é total, a partir do terceiro ano (75%), a partir do quarto ano (50%) e no quinto (25%).

De referir ainda, na situação acima descrita, o cumprimento das obrigações de apresentação da documentação das alfândegas ou de declaração emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, conforme prevê o n.º 8 do art.º 29º, conjugado com a subalínea IV) da alínea b) do n.º 1 do art.º 20º, ambos do CIVA.

Destacam-se ainda no âmbito das isenções, nos termos do n.º10, com as respetivas alíneas a), b) e c) do art.º15º do CIVA, as transmissões de bens a título gratuito, para a posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social, as organizações não-governamentais sem fins lucrativos, a transmissão de livros a título gratuito efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social, a estabelecimentos prisionais, etc.

⁴³ Ver, OLIVEIRA, António Moura de- ob. Cit. pp. 83-84.

Regimes especiais

Por fim, importa fazer uma breve referência no âmbito dos regimes especiais, ao regime de isenção constante do art.º53º do CIVA, consagrado graças a permissão do art.º 281.º da Diretiva do IVA nos termos do qual “os Estados-membros que se deparam com dificuldades na aplicação normal do IVA às pequenas empresas, em razão da sua atividade ou estrutura, nos limites e condições por eles estabelecidos e após consulta do Comité do IVA, aplicar regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto”.

Podem pertencer ao regime especial de isenção, os sujeitos passivos que cumprem cumulativamente os requisitos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 53.º do CIVA, são no fundo empresas de pequenas dimensões em relação aos quais as autoridades tributárias, dificilmente conseguem controlar, porque não conseguem arcar presumivelmente com os encargos administrativos de organização contabilística que tem elevados custos para empresas pequenas de baixa faturação. Nos termos dos números 1 e 2 da disposição acima referenciada, estarão nesta posição às empresas que “não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000” e mesmo que tenha sido superior, estarão ainda assim aí incluídos, se o volume de negócios for “inferior € 12.500, que se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas⁴⁴”.

Poderão ainda ser incorporados nesse regime especial de isenção, nos termos do art.º 54.º do CIVA, os sujeitos passivos não isentos, mas que reúnem os requisitos para integrar o regime, desde que manifestem através de uma declaração de alterações a partir do mês de “janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os condicionalismos referidos” no art.º 53.º do CIVA.

Tal como analisamos em relação a grande parte das isenções constantes do art.º 9.º, também aqui, as isenções são incompletas, porque os sujeitos passivos não liquidam o imposto nas suas operações ativas e não exercem igualmente, o direito à dedução dos encargos do imposto suportados nas suas operações passivas.

Mas, é importante que se diga que os sujeitos passivos que integram o regime especial de isenção, apesar de não liquidarem o IVA, continuam a ter a obrigação de faturação por cada transmissão de bem ou prestação de serviço que realizam, independentemente da qualidade

⁴⁴ Nas palavras de Emanuel Vidal Lima, pode-se “afirmar que se está perante um regime de «isenções de obrigações» já que os sujeitos passivos em causa, pelas suas características, encontram-se impossibilitados de dar cumprimento cabal às obrigações que resultam da aplicação do regime normal da tributação. O legislador, atuando pragmaticamente, decide, em consequência, ignorar toda a atividade desenvolvida por estes operadores já que, além disso, as despesas que o Estado teria de suportar com o seu tratamento excederiam consideravelmente a receita fiscal que resultaria do seu enquadramento no regime normal do imposto”. Ver, LIMA, Emanuel Vidal- ob. Cit. p. 515.

dos adquirentes e, ainda que estes, não tenham solicitado sequer as faturas comprovativas das operações realizadas. Esta obrigatoriedade prevista no art.º 58.º do CIVA, é muito relevante a nosso ver, porque consegue-se monitorar não apenas as operações dos sujeitos passivos, mas, também, consegue-se implantar através destas simples obrigações colaborativas, uma cultura de emissão de faturas, que muita das vezes falta nas realidades africanas, uma das razões pelas quais se torna cada vez mais monstruosa a tarefa do controlo e monitoramento do mercado informal por parte das autoridades tributárias.

Nos termos do art.º 55.º do CIVA, é concedido aos sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção, o direito de renúncia, optando pela aplicação do regime normal do imposto às suas operações tributáveis ou, no caso de serem retalhistas, pelo regime especial previsto no art.º 60.º do CIVA.

É importante enfatizar que essa possibilidade da renúncia que é conferida aos sujeitos passivos de optar pelo regime normal do imposto, é muito relevante, sobretudo na perspectiva de uma pequena empresa isenta, que se encontra numa fase intermediária do circuito económico, porque, o imposto não dedutível pode dilatar os seus custos e diminuir a sua margem de ganho caso não seja incorporado ao preço do bem ou do serviço oferecido no mercado. Porém, se a empresa conseguir efetivamente fazer refletir o imposto no preço, a penalização incidirá sobre os operadores posteriores que não possam fazer o mesmo. Assim, a isenção pode também afetar esses operadores, tornando também os seus preços menos competitivos em relação aos demais concorrentes que aplicam normalmente o imposto e o deduzem nos seus custos registados a montante. Caso o imposto seja transferido na íntegra ao longo de todo o circuito até ao consumidor final, ocorre uma sobre tributação cumulativa, resultando em uma carga maior do que aquela que seria aplicada sob um regime normal do IVA⁴⁵.

Outro regime forfetário especial, é o de produtores agrícolas que, abrange àqueles que reunindo os requisitos da inclusão no regime de isenções do art.º 53.º, realizam operações “de transmissão de produtos agrícolas, e, bem assim, prestações de serviços agrícolas, nos termos previstos nos artigos 59.º-A, B, C e E do CIVA.

Regime de isenção do IVA na UEMOA

O regime de isenções do IVA encontra-se regulado, como ficou atrás analisado, na Diretiva N.º 2/2009/CM/UEMOA, doravante designado- Diretiva UEMOA, designadamente nos artigos 18.º a 22.º que contemplam orientações gerais sobre atividades e operações que os oito Estados- membros da organização devem seguir.

⁴⁵ Ver, LIMA, Emanuel Vidal- ob. Cit. p. 516.

Os três primeiros artigos (18.º, 19.º e 20.º) referentes à isenção, fazem evidenciar as tais orientações que os Estados devem seguir, para evitar distorções concorrenciais que poderiam minar os esforços de harmonização do imposto, bem como os propósitos de integração económica que a organização prossegue.

Neste sentido, os bens e serviços que devem ser objeto de isenção encontram-se bem definidos na lista comum de isenções, não sendo reconhecidos aos Estados-membros o direito de outorgar outras isenções ou redução do IVA fora do quadro da Diretiva e, em princípio, nem mesmo nas circunstâncias de medidas de incentivos “à criação de empresas e do investimento, no quadro das medidas ou disposições visando setores particulares, ou no quadro das convenções particulares” (primeira parte do art.º 19.º).

Mas, na nossa perspetiva, o legislador comunitário consciente das dificuldades que os Estados-membros dispõem em explorar, dinamizar e fazer crescer a contribuição de determinados setores económicos estratégicos que poderiam impulsionar o PIB dos países e da região, devido a falta de recursos humanos, materiais e financeiros, admite na parte final do art.º 19.º, que “tratando-se dos setores mineiro, petrolífero e florestal”, os Estados-membros podem adotar “*regimes aduaneiros suspensivos que diferenciam e suspendem a tributação. Todavia, o benefício desses regimes deve ser limitado aos bens de investimentos estritamente necessários ao exercício da atividade, em fase de exploração, de prospeção ou de pesquisa e investigação*”.

De igual modo, o legislador voltou a admitir, que o disposto na primeira parte da mesma disposição, pode ser derogado se “no quadro das relações internacionais e da gestão dos projetos ou mercados de financiamento externo” os Estados-membros tiverem acordado algumas isenções, mas adverte no art.º 20.º que tal só deverá acontecer em situações estritamente limitadas:

1. “*Sob reserva de reciprocidade, aos bens necessários ao funcionamento das missões diplomáticas, dos organismos internacionais e organismos similares que tenham concluído com o Estado uma convenção de estabelecimento, à exclusão de qualquer bem utilizado a título privado por pessoas ou colaboradores das missões e organismos;*
2. *Aos bens e serviços necessários à realização dos concursos ou projetos, parcial ou totalmente financiados através de ajudas externas*”.

Estas últimas derrogações também fazem todo o sentido, pois é um alerta de que todos os Estados-membros, devem honrar os compromissos assumidos internacionalmente, quer a nível das missões diplomáticas, consulares e afins, como é o caso, por exemplo, da concessão de determinadas isenções aduaneiras e fiscais recíprocas estipuladas no âmbito da Convenção sobre as relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de abril de 1961, que todos os

Estados-membros da UEMOA assinaram, quer a nível de compromissos de não imposição de barreiras fiscais, de forma a viabilizar a realização de determinados serviços e projetos financiados a partir do exterior.

A Diretiva da UEMOA, dispõe nos artigos 21.º e 22.º, os diferentes tipos de operações isentas do IVA que os Estados devem consagrar nas suas legislações internas. Importa destacar, em primeiro lugar, que o leque de isenções é bastante restrito quando comparado, por exemplo, com o regime de isenções do IVA português que deriva da Diretiva da União Europeia. Mas, os dois regimes têm de comum, o facto de abrangerem atividades de interesse geral ou social, prestadas quer por entidades públicas, quer exercidas pelas entidades privadas, como são casos das prestações de serviços de ensino, da saúde, entre outras, quer o facto de ambos abrangerem algumas operações consideradas de “carácter técnico ou de interesse específico que, pela sua especificidade e complexidade, justificam a sua não sujeição ao imposto, como são disso exemplo as operações financeiras, de seguro e resseguro, e as operações de locação de bens imóveis – com algumas limitações”⁴⁶. Outras áreas como a de apostas que são abrangidas no quadro português e da UE, ficaram também fora do âmbito das isenções, no espaço comunitário da UEMOA como analisaremos em profundidade mais adiante no ponto referente as análises comparativas.

No geral, para além das áreas destacadas acima, constam do leque das isenções previstas no quadro da UEMOA as seguintes isenções: o fornecimento de água e de eletricidade para escalão social de consumo, cujos elementos constitutivos devem ser definidos por cada Estado-membro; as operações de vendas de livros; a venda de jornais e publicações periódicos de informações, com exceção das receitas de publicidade; a venda pelo seu autor de obras de arte originais; os arrendamentos de imóveis devolutos para habitação; o gás para uso doméstico;

Estão ainda incluídas, as importações de bens isentos de IVA nas operações internas dos Estados; as importações de bens colocados sob regime aduaneiro suspensivo, assim como as prestações de serviços ligadas aos bens colocados sob regime aduaneiro de trânsito; as exportações de bens e serviços similares às exportações; as entregas, transformações, reparações, a manutenção, o afretamento, os fornecimentos de bens destinados ao abastecimento e a locação de barcos destinados às atividades exercidas no alto mar (...); e, por fim, as entregas, transformações, reparações, a manutenção, o afretamento e a locação de aeronaves, utilizadas pelas companhias de navegação aérea, que praticam essencialmente tráfego comercial internacional (...).

⁴⁶ Ver as anotações ao art.º 9.º do CIVA feitas por, OLIVEIRA, António Moura de- ob. Cit. p.63.

Regime de isenções do IVA na CEDEAO

No âmbito da CEDEAO, o regime de isenções encontra-se regulado nos artigos 7.º a 11.º da Diretiva C/DIR.8/7/23, referenciada anteriormente, mas, contrariamente à UEMOA, tomou-se aqui a opção de concentrar todas as operações isentas numa única disposição, art.º 7.º.

No art.º 8.º consta a advertência aos Estados, de que os bens e serviços constantes do art.º 7.º como isentos, são os únicos que devem ser contemplados como tal nas legislações internas, sendo vedadas, a concessão de isenções no contexto de incentivos fiscais à criação de empresas e ao investimento em setores ou acordos específicos.

Os art.º s 9.º e 10.º, retratam das mesmas derrogações analisadas no regime de isenções da Diretiva da UEMOA, com a única particularidade de deixar claro que “as organizações internacionais que não tenham o estatuto de organizações internacionais na aceção da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas estão sujeitas ao IVA normalmente incorporado no preço dos bens ou serviços abrangidos pelos seus acordos. Este IVA pode então ser reembolsado pelos Estados-membros em conformidade com os acordos de sede”, remetendo para os Estados, o ónus de preverem nas respetivas legislações internas, as regras referentes aos referidos regimes especiais, bem como a criação de regras necessárias em matéria da gestão e controlo dessas franquias.

Por fim, no art.º 11.º, consta apenas uma incumbência dada à Comissão da CEDEAO para apresentar propostas, “o mais rapidamente possível”, com base na experiência adquirida neste domínio de gestão das franquias, “por certos Estados-membros, cuja eficácia é reconhecida na prevenção da fraude, da evasão fiscal e dos abusos eventualmente relacionados com a aplicação destas isenções”. Portanto, esta disposição podia nem sequer estar consagrado na Diretiva, pois na nossa perspetiva, tal recomendação podia ser partilhada entre todos os Estados-membros através de outros instrumentos e canais de comunicação existentes, que não fosse através do presente instrumento normativo.

Convém reconhecer, que contrariamente as divergências registadas em matéria da fixação das taxas do IVA, os regimes das isenções estão completamente harmonizados, salvo pequenas nuances formais atinentes a arrumação das matérias. Essa assertividade registada em matéria das isenções é positiva, tendo em consideração a tal questão de não comprometer os objetivos traçados pelas duas organizações que abordamos anteriormente no ponto 2.1.

Regime de Isenção do IVA na Guiné-Bissau

Isenções nas operações internas

Em primeiro lugar, é importante reiterar que o regime de isenções do IVA em vigor na Guiné-Bissau decorre da transposição das Diretivas da UEMOA e da CEDEAO.

De referir ainda, que as isenções nas operações internas consagradas no art.º 13.º do IVA, tal como referimos logo na parte introdutória, assumem carácter excecional face ao princípio geral da tributação das operações que integram a incidência objetiva e subjetiva do imposto, tendo o legislador optado pelo estabelecimento de um leque taxativo e bastante restrito de isenções irrenunciáveis, em função do interesse geral ou social das operações assinaladas ou ainda por razões de complexidade técnica e, definiu nesta disposição apenas o elenco das chamadas isenções simples, incompletas ou falsas, situações em que apesar das entidades responsáveis pela realização de tais operações não cobrarem IVA pelo serviço que prestam ou pelas vendas que realizam, também, não dispõem do direito de deduzir o imposto suportado nas suas operações passivas⁴⁷, podendo assim aumentar os seus custos operacionais, visto que são tratados como se fossem consumidor final, diferentemente do que sucede nas isenções completas, também designadas de tributação à taxa zero, onde o “operador faz parte integrante do mecanismo do imposto, podendo deduzi-lo nos termos gerais”⁴⁸.

Constam desse rol de operações internas isentas, a transmissão dos medicamentos, produtos farmacêuticos e produtos para atividades médicas constantes do Anexo II do Código do IVA; a prestação de cuidados médicos, realizados por hospitais, centros de saúde, clínicas e outros estabelecimentos idênticos, com finalidade exclusivamente terapêutica, bem como o transporte de feridos e doentes em ambulâncias e outros veículos apropriados efetuados por entidades devidamente autorizadas; as prestações de serviços efetuadas no exercício de profissões médicas e paramédicas, com finalidade exclusivamente terapêutica; as prestações de serviços realizadas no domínio do ensino escolar ou universitário por estabelecimentos públicos e privados ou por organismos equiparados, devidamente reconhecidos pelo

⁴⁷ Lembra a Professora Ana Paula Dourado, que as isenções incompletas, fazem parte de “uma área problemática no IVA”, e “a justificação política para este regime assenta no pressuposto de que os fornecimentos isentos são menos onerosos para o consumidor final”. Ver, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*. 2ª edição. Almedina. 2018, p. 347. Ver, igualmente, SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2002, p. 302. Nas palavras do professor, essas isenções incompletas ou falsas, conduzem “a uma parcial oneração da empresa e não apenas do consumidor final, porque o sistema do IVA só se verifica uma efetiva receita para o Estado quando se verifica uma negação ou restrição do direito de obter o reembolso do imposto que caracteriza o seu sujeito passivo – que não coincide com o destinatário do imposto o consumidor final – dando assim a este imposto as suas características específicas”.

⁴⁸ Ver, PALMA, Clotilde Celorico & BASTO, José Xavier- *A renúncia à isenção de IVA por parte de laboratórios de análises clínicas e estabelecimentos afins – a propósito de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia*. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano 8. n.º 1 – Primavera. 2015, p. 24.

Ministério da tutela; o gás para uso doméstico; as operações financeiras e as operações de seguro e resseguro que não sejam remuneradas por uma comissão ou contraprestação explícita; as operações imobiliárias relativas a imóveis com fins de habitação, com exceção de prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções semelhantes.

Como se constata é um leque bastante restrito de isenções, inferior até aos constantes das Diretivas da UEMOA e da CEDEAO que dispõem de um leque relativamente mais alargado, pois as mesmas incluem dentro do âmbito de isenções, as operações do *“fornecimento de água e de eletricidade para o escalão social de consumo”*, embora tenham dado liberdade aos Estados para definirem os “elementos constitutivos” desse escalão; as operações de *“venda de livros, de jornais e publicações periódicas de informação, com exceção das receitas de publicidade”*; e isenção das operações de *“venda pelo seu autor, de obras de arte originais”*;

Ora, face as circunstâncias de se ter deixado de fora do âmbito das isenções determinadas operações constantes das Diretivas comunitárias e, perante o disposto no n.º 2 do art.º 13º do Código que proíbe, inclusive, *“a atribuição por via administrativa de isenções, em operações internas ou de importação, diferente das que são previstas no presente Código”* e, respondendo a uma das questões suscitadas para a presente investigação, podemos dizer que existem assimetrias que devem ser corrigidas, porque as referidas Diretivas não conferem nenhuma possibilidade de escolha aos Estados-membros, assim sendo, a transposição devia ser integral. Mas, pode ser também defensável, os argumentos de que não houve violação do disposto no art.º 19.º da Diretiva da UEMOA e art.º 8.º da Diretiva da CEDEAO, porquanto o que se proíbe de forma expressa aos Estados-membros, é a concessão de outras isenções para além daquelas que foram consagradas nas respetivas Diretivas – tipicidade fechada.

Apesar de defensável o argumento acima exposto e, apesar de ser evidente que a intenção do legislador nacional foi a de assegurar o controlo das isenções, sujeitando ao IVA, a maior parte das operações de bens e serviços transacionados nas operações internas e na importação, deve-se ter em consideração que face a obrigatoriedade de cumprir os ditames das referidas Diretivas, o Estado guineense pode ser obrigado a conformar integralmente o seu regime de isenção, na medida em que, a sujeição ao imposto, por exemplo, às *“operações de venda de livros”*, *“venda pelo seu autor, de obras de arte originais”*, face aos princípios das liberdades fundamentais de circulação e de estabelecimento existentes na comunidade, poderão, eventualmente, existir distorções de concorrência entre os diferentes mercados e entre empresas estabelecidas na comunidade.

Clarificada as dúvidas suscitadas, aprez-nos referir que de entre as operações isentas, constam também as prestações de serviço de saúde (alíneas a), b) e c) do art.º 13º do Código),

que abrangem a transmissão dos medicamentos, produtos farmacêuticos e produtos para atividades médicas, a prestação de cuidados médicos, realizados por hospitais, centros de saúde, clínicas e outros estabelecimentos idênticos, com finalidade exclusivamente terapêutica.

Assim, o legislador afasta desde logo, as atividades de medicina tradicional guineense que são realizadas nas aldeias com recurso a ervas e plantas medicinais, portanto, bem distante dos hospitais e clínicas convencionais, e o preceito evidencia ainda, que o elemento finalístico é, neste particular, determinante, por isso, se a prestação de cuidados médicos visar, por exemplo, a realização de um simples tratamento estético fica, à partida sujeita ao pagamento do imposto.

Outrossim, parece consensual que a prestação de cuidados médicos, deve incluir, necessariamente, o conjunto de cuidados que visam diagnosticar, tratar ou prevenir doenças. Aliás, em termos do Direito comparado, pode-se constatar, que este tem sido o entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia, ao defender em diferentes acórdãos que os cuidados médicos devem ser vistos “como o conjunto de prestações destinadas a prevenir, diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde relativas a seres humanos”⁴⁹. Os tratamentos preventivos, visam “prevenir, evitar ou impedir doenças, lesões ou problemas de saúde ou para detetar condições latentes ou incipientes, de modo a poder ministrar-se um tratamento precoce”.⁵⁰

Portanto, abrangidos pela isenção, estarão diferentes serviços específicos recebidos pelos utentes, como as consultas, internamentos, cirurgias, entre outros tratamentos, realizados nos hospitais, nos centros de saúde, nas clínicas, dispensários e outros estabelecimentos idênticos.

Mas, admite-se, igualmente, que sejam isentos de IVA, o serviço de “transporte de feridos e doentes em ambulâncias e outros veículos apropriados efetuados por entidades devidamente autorizadas”. Aqui estarão abrangidos, a nosso ver, o transporte de feridos e doentes realizados pelos serviços da cruz vermelha nacional ou internacional, ou o transporte de doentes efetuados por outras organizações não governamentais, que trabalham no domínio da saúde.

Vê-se que o propósito da lei é de assegurar que os serviços de transporte de doentes

⁴⁹ Ver, Acórdãos Comissão/Itália (122/85), n.º 9, D/W (C-384/98), n.º 18; entre outros acórdãos. Cf. AGRELLOS, Miguel Durham & PICHEL, Paulo – “O IVA na Saúde”. In Cadernos do IVA 2014. Ed. Almedina, p. 316. Igualmente, pode-se ver a referência desta posição do TJ no artigo da Clotilde Celorico Palma & José Xavier de Basto, A renúncia de IVA por parte de laboratórios de análises clínicas e estabelecimentos afins – a propósito de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n. 91- Primavera, 2015, pp.35 e ss.

⁵⁰ Ver, AGRELLOS, Miguel Durham & PICHEL, Paulo- ob. Cit. p. 316, citando as conclusões da Advogada- Geral Eleanor Sharpston em CopyGene (C-262/08), n.º 66.

estejam livre de quaisquer encargos tributários, facilitando o acesso aos cuidados de saúde, porque os serviços em causa são considerados essenciais para a saúde pública. O problema é que quando se interpreta esta norma no sentido contrário, pode-se afirmar logo, que o transporte de doentes em viaturas de transporte público como táxis, por exemplo, estarão sujeitos ao IVA, situação aliás, que é mais comum na Guiné-Bissau, devido a falta de alternativas em determinadas circunstâncias.

Em Bissau, por exemplo, os hospitais, centros de saúde e clínicas, não dispõem de número de ambulâncias suficientes para cobrir as demandas e, muita gente recorre aos serviços de táxis para efetuar o transporte de doentes. No interior do país, a situação é ainda mais dramática, pois em muitas localidades nem sequer existem ambulâncias ou táxis, e os doentes ou grávidas, são transportados em meios de transporte mais inusitados como motocicletas, moto-carros ou carrinho de animais de carga. Será “lícito” fazer incidir o IVA nos serviços comerciais ora referenciados? Teoricamente a resposta é afirmativa, se as atividades em causa são exercidas “com carácter de habitualidade”, nos termos da alínea a) do art.º 6º do Código de IVA.

Mas, deve-se reconhecer que, mesmo que alguém exerça de forma habitual as tarefas de transporte de doentes e liquidar IVA, pela magnitude do informalismo existente atualmente, decorrente da falta da emissão de comprovativo de pagamento (faturas ou recibos), da ausência de regulamentação específica para este tipo de serviço, pela impossibilidade de monitoramento, é praticamente impossível à DGCI recuperar o que quer que fosse nestas circunstâncias. Portanto, sem a adoção de tais medidas regulatórias e de controlo, qualquer tentativa da efetivação prática dessa norma do código, seria por e simplesmente ultrapassada pela realidade dos factos – seria uma tentativa inglória.

Finalmente, foram similarmente abrangidas pela isenção, as prestações de serviços efetuadas no exercício de profissões médicas e paramédicas, com finalidade exclusivamente terapêutica. Parece-nos consensual que nestas circunstâncias, estarão abrangidas pela norma, a prestação de serviço de consultas, fisioterapias, exames de diagnóstico, etc., efetuadas por profissionais singulares ou por pessoas coletivas vocacionadas, desde que tenha a finalidade exclusivamente terapêutica.

Todas as prestações médicas referenciadas são consideradas isenções incompletas no âmbito do IVA, o que significa que apesar de não cobrarem IVA pelos serviços prestados, as pessoas singulares ou coletivas que exercem tais atividades não podem deduzir o imposto sobre o valor acrescentado suportado nas aquisições de bens e serviços necessários à sua

atividade⁵¹. Como explica Cidália Maria da Mota Lopes, *“na maioria dos casos, as isenções, sem direito à dedução, são introduzidas para atenuar a regressividade do imposto. Todavia, a regressividade nem sempre é conseguida de forma eficiente, dado que as medidas podem não atingir os escalões mais baixos de rendimentos. Assim, segundo a OCDE, a existência de tais isenções não constitui uma medida em linha com Best Practice VAT”*⁵².

Do leque das isenções das operações internas constam, também, a prestação de serviço de ensino (alínea d) do n.º 1 do art.º 13º do Código), clarificando que as prestações de serviços realizadas no domínio do ensino escolar ou universitário por estabelecimentos públicos e privados ou por organismos equiparados, devidamente reconhecidos pelo Ministério da tutela, estão isentas do IVA. Mas, põe-se a questão de saber o seguinte: Quais são os organismos equiparados a estabelecimentos de ensino escolar ou universitário?

O Código do IVA não responde à questão ora suscitada e é omissivo, mesmo em relação ao conceito do “ensino escolar ou universitário”. Na verdade, os dois conceitos não aparecem em nenhum sistema comum do IVA atrás estudados. Na união europeia, o conceito “do ensino escolar ou universitário” foi trabalhado pelo Tribunal de Justiça, e para efeitos de isenção do IVA remete, de um modo geral, *“para um sistema integrado de transmissão de conhecimentos e de competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como para um aprofundamento e desenvolvimento desses conhecimentos e dessas competências pelos alunos e estudantes à medida da sua progressão e da especialização em diferentes graus constitutivos desse sistema”*.

Numa perspetiva do Direito Comparado, quando se olha pelo conceito densificado pelo TJUE, parece defensável no caso da Guiné-Bissau, considerar que para efeitos de isenção do IVA, estarão incluídos nos “organismos equiparados a estabelecimentos de ensino escolar ou universitário”, as escolas de formação técnico-profissionais, as escolas do ensino de línguas, da informática, de música, etc., reconhecidos pelo Ministério da tutela.

Mas, pelos mesmos argumentos, não se deve considerar abrangido nesse âmbito, para efeitos da isenção do IVA, *“o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de*

⁵¹ Como explica LIMA, Emanuel Vidal - ob. cit. p. 214-215., “as isenções em IVA perturbam o funcionamento do mecanismo das deduções afetando a neutralidade do imposto. Na realidade, como é óbvio, perante uma isenção, o operador não liquida o imposto nas vendas que efetua, mas, em contrapartida, também não pode efetuar a dedução do imposto que suportou nas aquisições, já que essa dedução pressupõe a tributação das operações efetuadas a jusante. Sendo assim, o imposto não dedutível é normalmente incluído no preço de venda dos respetivos bens ou serviços isentos, traduzindo-se numa «tributação oculta» que retira ao imposto a sua característica *ad valorem*. De facto, o imposto suportado pelo operador que transaciona bens ou serviços isentos jamais pode ser deduzido, representando um custo efetivo do operador que, com certeza, o irá incorporar nos seus preços de venda, não podendo, todavia, nesse caso, efetuar qualquer discriminação entre preço e imposto nas faturas que emitir. Assim, o consumidor ao adquirir bens ou serviços isentos suportará sempre alguma carga tributária, apesar de inferior àquela que resultaria na ausência de isenção”.

⁵² LOPES, Cidália Maria Da Mota – ob. Cit. p. 215.

condução (anotações ao acórdão do «TJUE» de 14 de março de 2019, processo C-449/17, caso «A&G Fahrschul-Akademie»⁵³) ou às escolas de natação, (Anotação ao acórdão do «TJUE» de 21 de outubro de 2021, processo C-373/19, caso «Dubrovin & Tröger – Aquatics»)⁵⁴”. Em ambas as situações, pese embora, o tribunal ter reconhecido a existência de “transmissão de conhecimentos práticos e teóricos cuja finalidade não é puramente recreativa”, considerou que “se trata de um ensino especializado que não equivale, por si só, a transmissão de conhecimentos e de competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como ao seu aprofundamento e desenvolvimento, que é característico do ensino escolar ou universitário”.

Tal como tivemos a oportunidade de expor, o TJUE, tem defendido uma interpretação restritiva do direito à isenção do IVA, tendo em consideração a preocupação de tentar assegurar na medida do possível a salvaguarda do princípio da neutralidade.

Outrossim, queremos realçar ainda, que a generalidade dos países que já implementaram o IVA, isentam a prestação de serviço de ensino escolar ou universitário, público ou privado, porque o ensino é considerado em todas as nações como um bem público essencial para o processo de desenvolvimento económico e social. O propósito dessa isenção é tornar o ensino mais acessível e menos custoso, pois caso contrário, os objetivos de massificação de conhecimento seriam inalcançados por uma parte significativa da população devido as desigualdades existentes na distribuição de riqueza. Nas palavras de Ana Paula Dourado, a educação e saúde, constituem “bens de mérito”⁵⁵.

O legislador também teve a consciência que para essa tarefa de massificação do ensino, era imperativo não fazer qualquer discriminação entre o ensino público e privado reconhecidos pelo Ministério da tutela, porque todos perseguem os mesmos objetivos ora elencados e, devem por isso, merecer o mesmo tratamento em termos de política fiscal.

Porém, tal como como havíamos sublinhado, trata-se igualmente, de isenção incompleta,

⁵³ Ver, LAIRES, Rui & Bento Catarina – “Âmbito das isenções do «IVA» aplicáveis ao «ensino escolar ou universitário». In Ciência e Técnica Fiscal. Volume n.º 440. janeiro-junho, 2025, pp. 85-101. Neste acórdão, estava em análise uma questão prejudicial suscitada por um tribunal alemão, no âmbito de um recurso jurisdicional em que era recorrente a sociedade comercial A&G, e era recorrido a Administração fiscal alemã. A instância foi suspensa e a questão prejudicial respeitante à interpretação do conceito de “ensino escolar ou universitário”, previsto no artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva IVA, foi enviada ao Tribunal de Justiça, pois a preocupação era a de saber, se a disposição devia ser interpretada no sentido de abranger o ensino numa escola de condução para a obtenção da carta de condução das categorias B e C1. Entre muitos argumentos apresentados, o TJUE concluiu pela inaplicabilidade às escolas de condução das isenções do IVA.

⁵⁴ Ver, LAIRES, Rui & Bento Catarina – ob. Cit. pp. 102-109. Neste segundo acórdão, estava em análise uma questão prejudicial também suscitada por tribunal alemão, no âmbito de um recurso jurisdicional em que era recorrente a “Administração fiscal alemã”, e era recorrida uma sociedade civil denominada Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics. O TJUE concluiu que o conceito do n.º 1 do art.º 132.º alíneas i) e j) da Diretiva IVA, não abrangia as aulas de natação, pelo que as atividades em causa, devem ser consideradas prestações de serviços tributadas em IVA.

⁵⁵ Ver, Dourado, Ana Paula, ob cit. p. 317.

na medida em que todos os organismos e entidades referenciadas, não podem deduzir o IVA suportado a montante nas suas operações passivas, o que pode de certa maneira ser prejudicial. Por exemplo, vamos supor que um determinado estabelecimento de ensino contratou um serralheiro para prestar um serviço de reparação de grades de proteção da escola, tendo desembolsado montantes para pagar o serviço recebido. Ora, estes custos absorvidos pela escola, podem impactar a margem operacional ou o lucro do exercício da atividade, porque a escola não pode deduzir as despesas e, se essas despesas forem recorrentes e significativas pode, quiçá, a escola ter a tentação de fazer repassar esse tipo de despesas no custo final de propinas a cobrar aos seus alunos⁵⁶.

A venda de gás para o uso doméstico também está isenta de IVA (alínea e) do art.º 13º). O propósito dessa isenção é, a nosso ver, o de não encarecer o preço de venda desse importante produto para as famílias, pois qualquer incorporação desse imposto no preço de venda ao consumidor, tornaria o bem mais caro e muitas famílias, sobretudo as mais carenciadas, procurariam outras alternativas mais acessíveis para cozer os alimentos, como carvão ou lenha, que apesar de serem alternativas menos onerosas, são mais prejudiciais ao ambiente devido ao grau de poluição que provocam.

A isenção desse produto pode ser uma maneira de o Estado apoiar socialmente as famílias e, promover assim, o bem-estar social e evitar o aumento de custo de vida, tendo em consideração que uma parte significativa da população dispõe de baixos rendimentos.

Entre as isenções incompletas, encontramos na alínea f) do art.º 13º, a referência às operações financeiras e as operações de seguro e resseguro⁵⁷ que não sejam remuneradas por uma comissão ou contraprestação explícita. No sentido contrário, resulta da norma que se sobre o serviço de intermediação financeira ou gestão relacionada com o seguro⁵⁸, incidir uma comissão ou qualquer outra forma de contraprestação declarada, as operações poderão sujeitar-se ao pagamento de IVA.

Curiosamente, quando se olha pela versão francesa da Diretiva N.º2/2009/CM/UEMOA,

⁵⁶ Com o recurso a Chat GPT 4o, obtivemos muitos exemplos similares ao que foi utilizado, mas que não foram incorporados no presente trabalho para não sermos fastidiosos na utilização de exemplos. De qualquer das maneiras, o exercício interativo serviu para compreender as múltiplas implicações práticas de isenções incompletas.

⁵⁷ As operações de resseguro funcionam no fundo como “seguro para as seguradoras ou para outras resseguradoras”. Ou seja, é o contrato mediante o qual uma das partes, o ressegurador, cobre riscos de um segurador ou de outro ressegurador. Nas palavras de Menezes Cordeiro, “considera-se de boa gestão que a seguradora dilua o seu risco em instituições especializadas: as resseguradoras. Essa prática é particularmente útil quando ocorram sinistros em larga escala (inundações ou terremotos, como exemplos), com decorrência para as quais as seguradoras não estavam preparadas. Para catástrofes que implicam danos de biliões de euros, apenas as grandes resseguradoras internacionais estão em condições de mobilizar os fundos necessários”. Ver, CORDEIRO, António Menezes- *Direito dos Seguros*. Ed. Almedina. 2013, p. 181.

⁵⁸ Para compreender as tarefas de mediador de seguros pode-se ver, POÇAS, Luís- *Estudos dos Seguros*. ed. Almedina & Leitão, Lda. 2008, pp.119-232., CORDEIRO, António Menezes- *Direito dos Seguros*. ob. cit, 2013, pp.393-401.

relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros em matéria do IVA, vê-se que, no n.º6 do art.º21º não se faz referência as operações financeiras mas, refere-se às operações bancárias e as prestações de seguro e de resseguro, que não são sujeitas a uma remuneração específica (les opérations bancaires et les prestations d’assurance et de réassurance, qui sont soumises à une taxation spécifique).

No âmbito da CEDEAO, na Diretiva C/DIR.8/07/23 relativa a harmonização da legislação dos Estados membros em matéria do IVA, encontramos uma redação que engloba as duas realidades (alínea a) do n.º11 do art.º 7º), pois diz-se expressamente que a isenção é sobre as “transações financeiras e bancárias” e, na alínea b), refere-se, também, as “operações de seguro e resseguro independentemente da natureza dos riscos segurados”.

Ora, importa dizer a este propósito, que a redação da Diretiva da CEDEAO está mais consentânea com as soluções consagradas internacionalmente em matéria de IVA, nomeadamente em Portugal e nos demais países da União Europeia, onde a isenção abarca as transações financeiras, bancárias e operações de seguro e resseguro que não sejam remuneradas por uma comissão ou contraprestação explícita.

A nosso ver, é fundamental clarificar essas assimetrias porque, não obstante serem conceitos relacionados, as operações bancárias não são exatamente sinónimas de operações financeiras. A expressão operações financeiras abarca uma multiplicidade de serviços exercidos por diferentes entidades, incluindo bancos⁵⁹ e que envolve a gestão de dinheiro e ativos, designadamente, os investimentos, consultoria financeira, gestão de fortunas, seguros e serviços de corretagem exercidos pelos chamados *brokers* e *dealers*⁶⁰.

Diferentemente, as operações bancárias, correspondem a uma subcategoria dos serviços financeiros e dizem respeito especificamente aos produtos e serviços que os bancos oferecem no mercado, nomeadamente os serviços de abertura e gestão da conta corrente, da concessão de empréstimos, da realização dos depósitos e serviços de pagamentos, serviço de câmbio de moedas estrangeiras, entre outros.

⁵⁹ É curioso notar que alguns autores utilizam o termo “banco universal”, precisamente para enaltecer a diversidade de operações executadas hoje em dia pelos bancos, atividades que vão muito para além das tradicionais operações “tipicamente bancárias e de intermediação direta – receção de depósitos, concessão de crédito, operações de pagamento, etc.” Nos dias atuais, os bancos desenvolvem, igualmente, atividades de “intermediação indireta” (como a locação financeira, a participação na emissão e colocação de valores mobiliários, etc., etc.), e ainda as operações características de todos os tipos de sociedades financeiras e empresas de investimento”. Ver, ATHAYDE, Augusto de, ATHAYDE, Augusto Albuquerque de & ATHAYDE, Duarte de- *Curso de Direito Bancário*. Vol. I. 2ª edição Coimbra Editora. 2009, pp.193-196.

⁶⁰ A Lei portuguesa faz essa distinção entre as sociedades corretoras e sociedades financeiras de corretagem (DL n.º 229-I/88, de 4 de julho que sofreu algumas alterações por força do DL n.º 417/91, de 26 de outubro). “Os *brokers* ou sociedades corretoras, operam no setor mobiliário por conta de terceiros; os *dealers* ou sociedades financeiras de corretagem têm, ainda, a possibilidade de praticar operações por conta própria”. Ver, CORDEIRO, António Menezes- *Manual de DIREITO Bancário*. Ed. Almedina. Coimbra. 1998, p. 255.

Portanto, em termos simplificados, todos os serviços bancários são serviços financeiros, mas o contrário já não é verdade. Por esta lógica, pode-se até dizer com alguma ironia e, também com alguma justiça, que a previsão do nosso Código de IVA, está mais consentânea com as soluções adotadas a nível internacional, comparativamente a previsão da Diretiva da UEMOA de onde emana, que parece omitir claramente as operações financeiras.

Apesar das redações serem assimétricas, pelo argumento acima exposto, o disposto na alínea f) do art.º 13º do Código de IVA da Guiné-Bissau, deve ser interpretado no sentido de abranger também as operações bancárias, não apenas por ter sido utilizada o termo “operações financeiras” mas, também, porque por força do disposto no n.º 2 do art.º 1º do Código de IVA, as regras do Código devem ser interpretadas em conformidade com as Diretivas comunitárias e, tal como demonstrámos, a Diretiva da CEDEAO prevê a isenção para as operações financeiras e bancárias. Defender uma interpretação diferente desta, significaria afirmar que o legislador guineense quis, intencionalmente, admitir a incidência de IVA sobre as operações bancárias em relação aos quais não existe nenhuma contraprestação específica. Parece que esta leitura não faz qualquer sentido, pois violaria não apenas as Diretivas referenciadas, como também, encareceria os serviços bancários em prejuízo dos clientes do banco e da economia do país.

Para finalizar, é importante sublinhar, que para além das razões atinentes a proteção da economia, das pessoas singulares e das empresas, subjacente a isenção de IVA nas operações financeiras, bancárias e as operações de seguro e resseguro que não sejam remuneradas por uma comissão ou contraprestação explícita está, também, os motivos relacionados com a complexidade de determinadas operações financeiras que envolvem universos emaranhados de juros, de lucros, etc. que tornam difícil a tarefa de determinação da matéria coletável.

Mas, tal como sublinhamos anteriormente, no sentido contrário, resulta da interpretação da norma, que se sobre as operações referenciadas incidirem algum tipo de pagamento específico, como comissões ou taxas, juros, etc... estas poderão estar sujeitas a IVA. Por exemplo, é comum entre nós, a concessão de juros sobre os depósitos bancários a prazo, logo é uma atividade sujeita a IVA, que o destinatário de juros deve cumprir.

Apesar de se depreender da norma esta interpretação, nem o legislador comunitário, nem o nacional, enunciaram algum elenco, ainda que exemplificativo, de tipos de operações bancárias, financeiras e operações de seguros e de resseguros sujeitas ao pagamento do IVA, como aliás, também, não enunciaram os tipos de operações isentas.

Outrossim, o Código isenta, “as operações imobiliárias relativas a imóveis com fins de habitação, com exceção das prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito de atividade hoteleira ou de outras com funções semelhantes”. Ora, significa isto dizer por

outras palavras, que quer a celebração de contratos de arrendamento, quer os contratos de transmissão de imóveis (novos ou usados) destinados a esse fim, são isentas de IVA.

Na nossa perspetiva, subjacente a isenção, está a necessidade de flexibilizar e tornar menos dispendiosos os negócios de imóveis destinados a habitação, tendo em consideração a salvaguarda dos superiores interesses económicos e sociais que essas operações representam, pois, a habitação é um bem essencial de relevância social. Porém, o único risco que parece importante sublinhar a este propósito, relaciona-se com o facto dessas operações de arrendamento ou de venda de imóveis poderem ocultar o custo do IVA suportado pelo promotor imobiliário nas suas operações passivas, na medida em que a legislação não prevê a possibilidade da renúncia à isenção.

Fora do âmbito da isenção, está as “prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividade hoteleira ou de outras com funções semelhantes” e, por força do disposto na parte final da referida disposição, exclui-se também do âmbito da isenção, as operações imobiliárias para arrendamentos de curta duração para fins turísticos, para fins comerciais ou industriais, mesmo que o imóvel tenha sido concebido inicialmente para fins habitacionais, locação de áreas destinadas a estacionamento coletivo de viaturas e outros equipamentos, etc.

Isenções na importação

A isenção de importação de bens cuja transmissão interna esteja isenta de imposto, prevista na alínea a) do art.º 14 do Código é, acima de tudo, uma necessidade de o legislador assegurar a coerência do sistema de isenções, porque não faria qualquer sentido negar as isenções de bens e equipamentos importados, em relação aos quais assumiu a opção de não fazer incidir o IVA nas operações internas.

Esta isenção é também de carácter excecional, pois, em regra, todas as outras importações estão sujeitas ao imposto de IVA, independentemente de os bens se destinarem ao consumo ou ao comércio, sendo certo, que a determinação da qualidade de importador é completamente irrelevante, tendo em conta a adoção do princípio de tributação no destino que assegura a neutralidade desse imposto. Mas, essa noção da atividade económica para efeitos de IVA, não pode ser levada ao extremo “que faça perigar a segurança dos contribuintes ou que leve à tributação de realidades onde não se manifeste a capacidade contributiva”⁶¹.

Deve-se reconhecer, que o princípio de tributação no destino é uma construção resultante do consenso internacional, porque objetivamente, em sede de IVA, a tributação poderia perfeitamente ocorrer no país de origem, mas conforme sublinha Glória Teixeira,

⁶¹ Ver, VASQUES, Sérgio – “A Noção de Atividade Económica para Efeitos de IVA”, in Cadernos IVA 2014. ed. Almedina. 2014, p. 452.

“este princípio sofre algumas derrogações, nomeadamente no caso da tributação da prestação de serviços internacionais”, onde se aplica em regra, “o princípio da tributação no país de origem, utilizando-se o princípio da localização da sede do prestador. No entanto, esta derrogação está sujeita a várias exceções, e como tal somos remetidos novamente para o princípio de tributação no país de destino, como por exemplo, no caso da tributação do comércio eletrónico”⁶².

Logo, pode-se dizer que graças a tal consenso internacional, ocorre nos dias atuais a fluidez das trocas internacionais, possibilitando que o importador faça a compra dos bens ou equipamentos no país de origem completamente desonerado (através da concessão de dedução do imposto) e, para evitar uma dupla não tributação, é-lhe obrigado a pagar o imposto devido no país do destino “um montante equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos importados na mesma fase de produção ou comercialização”⁶³.

Assim, devido a isenção na importação de bens ou equipamentos cuja transmissão interna esteja isenta de imposto, na área de saúde, por exemplo, o legislador fez constar do anexo II do Código, um leque diversificado de medicamentos, bens ou equipamentos médicos e hospitalares que são isentas de IVA.

Para o setor do ensino, apesar de o Código não ter feito discriminação de tipo de materiais que podem beneficiar de isenção na importação, a nosso ver, pelo facto de se prever como ficou atrás analisado na alínea d) do n.º 1 do art.º 13º do Código, a isenção do IVA para as prestações de serviços realizadas no domínio do ensino escolar ou universitário por estabelecimentos públicos e privados ou por organismos equiparados, devidamente reconhecidos pelo Ministério da tutela, deverão ser igualmente isentas, as importações de materiais escolares destinados a tais estabelecimentos de ensino.

A importação de gás para uso doméstico é igualmente isenta de IVA, uma vez que faz parte do leque de bens que são isentos nas operações interna.

Encontram-se ainda abrangidos pela isenção, a importação de bens colocados em regime aduaneiro suspensivo, bem como as prestações ligadas aos bens colocados sob o regime aduaneiro de trânsito.

Ora, como se vê, encontramos aqui a regulação de duas situações distintas: em relação a primeira, referente a bens colocados em regime aduaneiro suspensivo, como é o caso por exemplo, de bens postos numa zona franca ou entreposto franco, esses bens ficam livres

⁶² Ver, TEIXEIRA, Glória- *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed. Revista e Ampliada. Ed. Almedina. 2012, p.218.

⁶³ Ver, PALMA, Clotilde Celorico- *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo-Verdiano*. Cadernos IDEF Internacional. N.º 4. ed. Almedina. 2014, p. 165.

do IVA, até ao momento em que saem desse regime suspensivo para se destinarem a ser utilizados definitivamente.

A segunda, diz respeito a bens ou mercadorias que se encontram em trânsito, estes por se sujeitarem a um regime aduaneiro especial, não são tributados porque há, igualmente, um consenso internacional de que os mesmos não devem estar sujeitos a obstáculos, visto que uma não isenção de impostos seria bastante prejudicial à circulação internacional de mercadorias. Essa isenção ajuda as empresas e outros operadores económicos que transitam com mercadorias pelas fronteiras de muitos países, pois vêem-se livres de impostos por onde passam, até chegarem ao destino final. Esta é, também, uma forma de evitar a duplicação de tributação e uma forma de respeitar o tal princípio da tributação no destino que referimos anteriormente, e que garante sem dúvidas, a neutralidade do imposto e fluidez no comércio internacional de mercadorias, fundamental no estágio atual da globalização dada a interdependência existente entre Estados e mercados.

O Código também prevê a isenção do IVA na importação de veículos automóveis por missões diplomáticas, consulares e organismos internacionais, nos estritos termos previstos pela Lei n.º 2/95, de 24 de maio.

Nos termos do n.º 1 do art.º 48.º da referida Lei, consta que o Estado concede isenções na importação de veículos automóveis a título temporário, destinados ao serviço das missões diplomáticas, consulares e organismos internacionais, em regime de reciprocidade.

Contudo, o diploma não determina a quantidade das viaturas que podem ser importadas, limitando-se nos termos do n.º 1 do art.º 49.º, a remeter a regulação dessa questão, para o Ministério dos Negócios Estrangeiros, cujo (a) titular da pasta, deve proceder essa determinação dos limites quantitativos por via de um Despacho.

O problema é que o Código do IVA apesar da remissão feita para a Lei n.º 2/95, de 24 de maio, prevê agora no n.º 2 do art.º 14.º que, “a isenção prevista na alínea c) do número anterior”, isto é, a importação de veículos automóveis por missões diplomáticas, consulares e organismos internacionais, *“está sujeita a reconhecimento por parte do diretor-geral das Contribuições e Impostos e, no tocante às missões diplomáticas e consulares, é limitada à importação de um veículo automóvel em cada período de três anos”*. Com essa limitação, o (a) titular da pasta de Negócios Estrangeiros, deixa de ter competência em matéria da determinação da quantidade das viaturas a importar, porque o problema está agora solucionado pelo legislador no Código do IVA.

No entanto, a limitação imposta pelo número 2 do art.º 14.º primeira parte, deve ser interpretada com a devida moderação, porque não nos parece que a intenção do legislador fosse a de conferir ao diretor-geral da DGCI poderes de certificar ou de conferir autenticidade

a uma decisão de importação tomada pelas entidades acima referenciadas. Parece evidente que a expressão “*está sujeita a reconhecimento...*”, deve ser entendida no sentido de que as “missões diplomáticas, consulares e organismos internacionais”, têm o dever de comunicar/informar ao DG de impostos, sobre a intenção de importar viaturas.

Em relação a segunda parte da norma, a intenção é muito clara, as “*missões diplomáticas e consulares*”, como os consulados e as embaixadas estrangeiras acreditadas na Guiné-Bissau, por exemplo, só poderão beneficiar de isenção na importação de uma (1) viatura em cada três anos, ou seja, se quiserem importar quantidades superior ou em períodos mais curtos, são obrigadas a pagar o IVA. Em nosso entender, a intenção do legislador é de racionalizar o direito à isenção, por forma a não permitir que outras individualidades que dispõem de outro tipo de vínculo contratual com as missões diplomáticas e consulares, possam beneficiar do “efeito-boleia” dessa norma excecional que, à partida, deverá beneficiar apenas o Embaixador ou o Cônsul de uma determinada representação diplomática⁶⁴.

Os organismos internacionais, como por exemplo, a ONU, UA, UE, OMC, UEMOA, CPLP, CEDEAO, etc., não estão abrangidos por esta limitação quantitativa de importação, mas como ficou atrás referenciado, têm o dever de comunicar a intenção de importação de viaturas ao DG das contribuições e impostos.

Isenção na exportação e outras operações assimiladas

Consta do art.º 15º do Código a regulação das diferentes operações isentas. Em primeiro lugar, está referenciada, “a transmissão de bens destinados à exportação e de serviços que a legislação aduaneira assimile a exportações”. Subjacente a estas isenções, está o princípio da tributação no destino, que já tivemos a oportunidade de analisar atrás ao falarmos das isenções nas operações de importações. Portanto, o Código permite que os bens e serviços sejam tributados apenas no país do destino, desde que o titular dos mesmos, cumpra as formalidades exigidas pelas autoridades aduaneiras do país de origem, evitando assim uma dupla tributação.

Para efeitos da legislação aduaneira, apraz-nos por um lado deixar claro, que as transações intracomunitárias, as reexportações, entre outras, são consideradas situações similares à exportação nos termos do nosso código.

Por outra lado, é importante sublinhar que contrariamente as isenções das operações

⁶⁴ Para que haja coerência, O Estado da Guiné-Bissau, através do Ministério dos Negócios Estrangeiros, ou de outros altos dignatários e plenipotenciários, como o Presidente da República e o Primeiro-Ministro, devem ter sempre presentes antes de assinatura de quaisquer compromissos que vinculam o Estado, a limitação imposta pelo direito interno em matéria da isenção do IVA, de modo a evitar eventuais incidentes diplomáticos.

interna, nas exportações, verifica-se uma isenção total (taxa zero), pelo que os sujeitos passivos têm o direito a dedução nos termos da alínea a) do n.º2 do art.º20º do Código, e o exercício da dedução deve ocorrer nos termos estipulados no art.º22.º do Código, a partir do momento em que “o imposto dedutível se torna exigível, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo ..”. Como enaltece João Catarino e Vasco Branco Guimarães, “o regime das deduções visa libertar o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago a montante no quadro da sua atividade empresarial, garantindo o sistema do IVA desta forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de estas estarem, elas próprias, sujeitos ao IVA”⁶⁵.

Dado que o modelo adotado na Guiné-Bissau, não assenta no sistema de reembolso de crédito, mas sim num sistema de compensação de crédito, se da dedução realizada nos termos da alínea a), n.º2 do art.º 20º, conjugado com o disposto no art.º22.º do Código, o exportador tiver algum crédito, pode o excesso ser deduzido nos períodos seguintes, ou beneficiar de nota de crédito fiscal que poderá ser compensado noutros tributos, se passados 12 meses, persistir o crédito de valor superior a 1 milhão de FCFA (n.º2 do art.º24 do Código do IVA, conjugado com o n.º2 do art.º47º da LGT). Espera-se que o sistema de compensação de crédito possa funcionar de forma eficaz e, deve-se reconhecer que é uma opção legítima face ao contexto atual das estruturas da administração tributária, pois o sistema de reembolso, apesar de ser o ideal, a sua operacionalização prática nem sempre é fácil. Veja-se, por exemplo, dificuldades que Moçambique tem tido com o sistema de reembolsos, causando enormes constrangimentos ao setor privado⁶⁶.

É também considerada uma operação assimilada à exportação, a transmissão, transformação, reparação, manutenção, afretamento e locação de embarcações destinadas à pesca ou atividade industrial ou comercial exercida em águas internacionais, a transmissão, locação, reparação e manutenção de objetos que nelas sejam incorporados ou que sirvam à sua exploração, a transmissão de bens destinados ao seu abastecimento, bem como as prestações de serviços feitas por necessidade direta dessas embarcações e da sua carga.

⁶⁵ Ver, CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES Vasco Branco (Coord.). *Lições da Fiscalidade*. Vol. I. 6ª ed. Almedina. 2018, p.401.

⁶⁶ Ver, FAQUIR, Rosemin – “Regime especial de Regularização do IVA em Moçambicano nos Setores Mineiro e Petrolífero”, in *Cadernos do IVA* (Coord. Sérgio Vasques). Ed. Almedina, 2004, pp.521-544. Observa que, “na perspetiva do setor privado, falta à administração capacidade e vontade de operacionalizar o regime de reembolsos, havendo um fosso muito grande entre a lei e a prática administrativa. Esta perspetiva parece ser confirmada pelos números, que mostram um volume de créditos por satisfazer sempre muito significativo, apesar da criação de conta consignada para o efeito e da orçamentação do IVA pelo valor líquido. O valor total dos reembolsos pagos raras vezes ultrapassa 10% dos pedidos formulados pelos contribuintes, sendo que os reembolsos recusados são sempre de valor substancialmente menor ainda. Para a grande maioria dos contribuintes fora do setor exportador, o IVA moçambicano opera na prática como um IVA sem reembolso, que impõe um *carry-forward* ilimitado, agravado por não haver sistema eficaz de compensação com outras dívidas fiscais”.

Tal como fizemos alusão em situações similares, aqui, também, está subjacente o princípio da tributação no destino que resulta de um consenso internacional, pois as águas internacionais não são consideradas parte de território de um Estado em particular e, consegue-se com essa isenção, assegurar a competitividade e a viabilidade das atividades económicas que passam pelas águas internacionais, nomeadamente as atividades de pesca, de abastecimento das embarcações e de todos os serviços enumerados nesta disposição, sendo certo que os impactos positivos dessa desoneração fiscal são sentidos não apenas pelos operadores económicos mas, também, pelos consumidores de todo o mundo quando se dirigem aos mercados internos para adquirir o produto do pescado ou de outras mercadorias que transitam pelos mares.

Por fim, consideram-se também operações assimiladas à exportação, a situação da transmissão, transformação, reparação, manutenção, afretamento e locação de aeronaves, utilizados pelas companhias de navegação aérea que pratiquem essencialmente o tráfego comercial internacional; a transmissão, locação, reparação e manutenção de objetos que nelas sejam incorporados ou que sirvam para a sua exploração; a transmissão de bens destinados ao seu abastecimento, bem como as prestações feitas por necessidade direta dessas aeronaves e da sua carga”.

A isenção de IVA nas atividades económicas relacionadas com aeronaves destacadas nesta alínea c) do art.º 15.º, são também de enorme relevância económica e, por detrás das isenções concedidas, estão os mesmos princípios económicos e fiscais referidos anteriormente.

Todas as legislações em matéria do IVA isentam essas operações relacionadas com aeronaves ao serviço do comércio internacional, com o propósito de garantir a fluidez das operações internacionais, sendo indispensável, contudo, que o sujeito passivo faça a prova da finalidade das operações. Por exemplo, se uma certa companhia aérea estacionar uma aeronave no aeroporto internacional Osvaldo Vieira em Bissau e, se quiser adquirir combustível para efetuar o abastecimento, deve provar que o combustível adquirido serve para a tal finalidade única de efetuar voos internacionais. A mesma exigência é imposta à uma empresa que vende uma peça a ser utilizada numa aeronave, que faça qualquer transformação, reparação, manutenção, afretamento e locação, numa aeronave para a finalidade do tráfego comercial internacional.

Comparação dos Regimes de Isenção

As Semelhanças

Podemos apontar em termos simplificados as seguintes semelhanças:

1. A consagração do carácter excecional das isenções, dos princípios da neutralidade, da tributação no destino, da interpretação estrita das isenções, etc. e os fundamentos ora de interesse económico e social, ora de complexidade técnica e financeira, subjacentes ao regime de isenções do IVA nas operações internas, na importação, na exportação, operações assimiladas e transportes internacionais, em Portugal, na UEMOA, CEDEAO e Guiné-Bissau, são aspetos mais relevantes das semelhanças;
2. A inclusão nas isenções incompletas ou falsas, das prestação de cuidados médicos, realizados por hospitais, centros de saúde, clínicas e outros estabelecimentos idênticos, com finalidade exclusivamente terapêutica, bem como o transporte de feridos e doentes em ambulâncias e outros veículos apropriados efetuados por entidades devidamente autorizadas; as prestações de serviços efetuadas no exercício de profissões médicas e paramédicas, com finalidade exclusivamente terapêutica; as prestações de serviços realizadas no domínio do ensino escolar ou universitário por estabelecimentos públicos e privados ou por organismos equiparados, devidamente reconhecidos pelo Ministério da tutela; as operações bancárias e financeiras; as operações de seguro e de resseguro que não são sujeitas a uma remuneração específica. Nestas isenções, os sujeitos passivos beneficiários não liquidam o IVA nas suas operações ativas, mas também, não têm o direito à dedução dos custos suportados nas suas operações passivas.
3. A consagração da taxa zero do IVA, nas operações de exportações, operações assimiladas e transportes internacionais, seguindo o consenso internacionalmente adotado sobre estas operações.

As diferenças

Da comparação dos regimes envolvidos, retiramos as seguintes diferenças:

1. O leque de operações isentas no regime português é muito mais alargado e complexo, tendo em conta o nível de harmonização comunitária existente sobre a matéria, e considerando, igualmente, o facto de existir outras isenções dispersas em legislações extravagantes, diferentemente do leque de operações isentas bastante restrito e taxativo, constante das Diretivas da UEMOA, da CEDEAO e do Código do IVA guineense;
2. No caso das operações bancárias e financeiras isentas, o legislador português- art.º 9.º do CIVA⁶⁷, n.º 27), alíneas a), b), c), d), e), f), g), alínea d), n.ºs 1, 2, 3,4,5 e 6, enunciou o elenco de operações isentas, contrariamente as Diretivas da UEMOA, da CEDEAO e do legislador guineense que optaram por não enunciar os tipos de operações isentas, limitando-se a consagrar que são isentas quando não exista nenhuma contraprestação específica.
3. O CIVA português consagra fora do âmbito das exportações, algumas isenções completas, nas situações descritas no art.º 9.º, n.ºs, 15, 27, 28, 31, 32 e 35, diferentemente das Diretivas da UEMOA, da CEDEAO e do IVA guineense, que não consagram situações de isenções completas, salvo nos casos de exportação e operações assimiladas.
4. Por força da Diretiva da UE n.º 2006/112/CE, especialmente do art.º 137.º, é dado aos Estados – membros, a possibilidade de conceder aos sujeitos passivos o direito de optar em determinadas operações, pela sujeição do imposto. Assim, o CIVA português, concedeu, excecionalmente, nos termos do n.º 1 do art.º 12.º, a possibilidade de renúncia à isenção a determinados sujeitos passivos referenciados no art.º 9.º, contrariamente as Diretivas da UEMOA, da CEDEAO e do IVA guineense.

⁶⁷ Ver, também o art.º 13.º da sexta Diretiva IVA, n.º 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977. De referir ainda que a mesma formulação foi utilizada na Diretiva IVA, n.º 2006/112/CE, de 28 de novembro, art.º 135, n.º 1, alíneas b), c), d), e), f) e g).

Uma apreciação crítica ao funcionamento do mercado comum da CEDEAO e os desafios à implementação do Iva da Guiné-Bissau

No seio do mercado comum dos Estados da África Ocidental, apesar da consagração formal do mercado comum, do princípio da tributação no destino, e da liberdade de circulação de mercadorias, persistem ainda hoje, muitos entraves à livre circulação de mercadorias, resultantes da cobrança de algumas taxas ilegais sobre as mercadorias em trânsito junto a fronteira de alguns dos Estados-membros da comunidade. As autoridades transfronteiriças devem compreender que a imposição de quaisquer taxas sobre a mercadoria em trânsito, aumentam os custos a suportar pelos operadores económicos, fazem encarecer os produtos junto ao consumidor final e minam o processo da consolidação do tão propalado mercado comum.

Para além da prática referenciada, o nosso mercado comum enfrenta ainda hoje, tal como tivemos a ocasião de explicar anteriormente, muitos outros desafios que precisam ser superados com o propósito de garantir o respeito pelo princípio da neutralidade do IVA, nomeadamente o desafio de assegurar uma melhor articulação entre as duas organizações regionais (UEMOA e CEDEAO), em matéria das taxas do IVA. Uma harmonização completa em matéria do IVA é desejável para evitar as assimetrias que possam provocar ou distorcer a concorrência entre os Estados-membros e, por conseguinte, comprometer os objetivos do mercado comum.

Outro grande desafio comum a todos os Estados-membros da comunidade, é o controlo do mercado informal⁶⁸. A informalidade está enraizada nas práticas comerciais em África, e nos mercados informais, as mercadorias são em regra transacionadas sem a emissão de faturas. Por isso, a tarefa de apurar a veracidade dos custos de operações de aquisição efetuadas nestes mercados pelos comerciantes transfronteiriços, que depois são apresentados às autoridades aduaneiras, é uma tarefa muito complexa que requer uma maior colaboração, pelo que é imperativo o estabelecimento de mecanismos de trocas de informações entre os

⁶⁸ Os mercados informais que geram a chamada economia informal ou paralela, é um fenómeno presente em todos os países. Apesar de pagar impostos constituir o dever de cada cidadão, ninguém gosta voluntariamente de cumprir esse dever fundamental. Um estudo efetuado por Friedrich Schneider em 2022, revela a dimensão da economia paralela em 30 países europeus, incluindo Portugal – que “surge com uma projeção de percentagem de economia paralela face ao PIB (15,7%, após a estimativa de 16,5 % para 2021) abaixo da média verificada (17,3%) entre os países comparados (da UE em conjunto com alguns da OCDE), representando aquele volume económico, em termos absolutos, o expressivo valor de cerca de 38 mil milhões de euros de produtividade que, supostamente, não integra a economia oficial do país”. Ver, os dados no artigo de BRAGANÇA, Paulo – “O Impacto da Economia Paralela na Receita do IVA e nas Contas Públicas”. in Cadernos de IVA (Coord. Sérgio Vasques). Ed. Almedina, 2024, pp. 454-486.

Estados membros nesta matéria. É importante que se tenha sempre em consideração, que a utilização das “faturas falsas”, podem suceder em casos isolados ou “integrar esquemas de fraude mais ou menos sofisticados”⁶⁹.

Para além do facto ora narrado, os corredores terrestres e marítimos por onde circulam as mercadorias são muito mal vigiados pelas autoridades, contribuindo assim para aumento de casos de contrabando. Mas, para um controlo mais eficaz dos mercados informais, somos da opinião que a própria CEDEAO, deveria conceder incentivos comunitários, destinados à formalização das pequenas e médias empresas a nível de todos os Estados membros, particularmente daquelas que se dedicam a atividade do comércio e de transporte transfronteiriço de mercadorias.

A Guiné-Bissau, por ser um Estado essencialmente importador de bens e serviços especializados, deve reforçar os mecanismos de controlo interno da evasão fiscal, incentivando às empresas a adotarem os novos processos de digitalização de faturação para melhorar o processo de controlo e arrecadação do IVA. Aliás, em dezembro de 2024, a equipa técnica do FMI, recomendou o seguinte: “for the fiscal reforms, the priorities include increasing taxpayer compliance and strengthening of custos controls”⁷⁰.

Dito de outro modo, a equipa técnica do FMI, evidenciou, que o governo da Guiné-Bissau para impulsionar as reformas fiscais estruturais, deve fazer com que os contribuintes cumpram as regras de conformidade estabelecidas, e fortalecer igualmente, os postos de controlos alfandegários.

O cenário ora ilustrado, demonstra a realidade de que no seio da CEDEAO, temos muitas evidências empíricas da falta de correspondência entre o que está legislado nas Diretivas comunitárias e a prática, pelo que os desafios da implementação eficaz do IVA, são ainda

⁶⁹ Ver, ROCHA, Sandra Luísa – “Auditoria fiscal em matéria de IVA”. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Vinte e Cinco Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. N.º 213, 2013, pp.279-293. Esta autora retrata os principais esquemas de fraude em cadeia envolvendo a utilização de faturas falsas, e evidencia as características da fraude, ao explicar que “as faturas “falsas” são essencialmente usadas para servir de suporte a operações fictícias ou simuladas com o objetivo de criar um direito ilegítimo à dedução do IVA por parte dos seus destinatários, que lhes permitirá diminuir o IVA a entregar ao Estado ou obter o reembolso indevido de IVA. São também usadas para encobrir custos não documentados suportados pelo respetivo utilizador, como por exemplo, com o pagamento de mão-de-obra clandestina, de gratificações ou de serviços prestados por terceiros sem emissão de fatura ou recibo.

A utilização de faturas “falsas” ou a fraude em cadeia é um tipo de fraude transversal aos vários setores de atividade, sendo que era frequentemente usado nalguns setores mais específicos, como nos serviços da construção civil e no comércio de sucata ou resíduos. Por este facto, e uma vez que as perdas de receitas para o Estado eram avultadas, foram adotadas medidas legislativas, nomeadamente a implementação da inversão do sujeito passivo neste tipo de bens ou serviços. Em termos gerais, no sistema de inversão do sujeito passivo, a responsabilidade pela liquidação do IVA passa a ser do adquirente dos bens ou serviços, quando este é um sujeito passivo do IVA”.

⁷⁰ Ver, o ponto 36 do Relatório do FMI produzido no âmbito da sétima Revisão do Programa da Facilidade de Crédito alargado, “International Monetary Fund Country Report N. 24/353, December 2024, p. 15. Disponível na internet www.imf.org/en

muito significativos.

Conclusões

Retiramos deste estudo que intitulamos – “o Regime de isenções do IVA na Guiné-Bissau: comparação com o regime de isenção em Portugal, UEMOA e CEDEAO” -, as seguintes conclusões:

1. No IVA, apesar das isenções assumirem, tal como em qualquer outro tipo de imposto sobre o rendimento, um carácter excecional face ao princípio geral da tributação das operações que integram a incidência objetiva e subjetiva do imposto, tem uma particularidade bastante singular, porque diferentemente desses impostos, em que os sujeitos passivos beneficiários são isentos de suportar a carga fiscal, no IVA, as situações clássicas de isenção, liberam apenas o sujeito passivo do cumprimento do dever de proceder a liquidação do imposto nas suas operações ativas.
2. O leque de isenções do IVA em Portugal, é muito mais alargado, comparativamente ao regime de isenções consagrados nas Diretivas da UEMOA, da CEDEAO e no Código do IVA da Guiné-Bissau.
3. A Diretiva da UE n.º 2006/112/CE, confere aos Estados – membros, a liberdade de conceder aos sujeitos passivos o direito de optar em determinadas operações, pela sujeição do imposto – renunciando à isenção, e por força dessa permissão, o CIVA português, concedeu, excecionalmente, a determinados sujeitos passivos o direito à renúncia, mediante o cumprimento de um conjunto de requisitos cumulativos, pois entendeu-se que essa prerrogativa pode ajudar a repor de certa forma a liquidez das empresas, incentivar a adoção de práticas fiscais mais transparentes, e impulsionar uma maior competitividade das empresas que atuam nos mercados. Ora, as Diretivas da UEMOA e da CEDEAO, não atribuíram aos respetivos Estados-Membros essa liberdade e, por conseguinte, o Código do IVA da Guiné-Bissau, não prevê o direito à renúncia às isenções consagradas no art.º 13.º.
4. O Regime do IVA da Guiné-Bissau, apesar obedecer no geral as Diretivas da UEMOA e da CEDEAO, mantém ainda algumas assimetrias no capítulo das isenções, pois foi muito mais restritivo, e mantém alguma distância com os normativos comunitários, visto que não está assente num sistema de reembolso de créditos, como deve suceder idealmente, mas sim num sistema de compensação de créditos alargado a todos os tributos.

5. Defendemos que seria interessante numa futura revisão do Código do IVA convencer as autoridades comunitárias da UEMOA e da CEDEAO, sobre a necessidade de permitirem a adoção do sistema de taxas diferenciadas entre a zona continental e a zona insular do país, à semelhança da solução portuguesa, pois as populações do arquipélago dos Bijagós, por motivos de falta de acessibilidade, de oportunidades de emprego, etc... a pobreza é extrema, e a vulnerabilidade é maior, pelo que consentem mais sacrifícios, na medida em que o IVA ao contrário de impostos progressivos, não olha para a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.
6. Concluimos que o IVA é importante fonte de arrecadação das receitas, mas que exige uma capacidade organizativa da administração fiscal, e um combate eficaz à fraude e evasão fiscal e a redução do mercado informal para níveis toleráveis.

Bibliografia

ATHAYDE, Augusto de, Athayde, Augusto Albuquerque de & Athayde, Duarte de - *Curso de Direito Bancário*. Vol. I. 2ª edição. Coimbra Editora. 2009.

BASTO, José Guilherme Xavier De – um breve relato da implantação do IVA em Portugal. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Vinte e cinco anos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. N.º 213, 2013.

BELIM, Catarina & SILVA, Patrícia de Sousa – “*Renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias e cessões de estabelecimentos comerciais com imóveis*”. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano15, N.º 4-Inverno. ed. Almedina. 2024.

BRAGANÇA, Paulo – “O Impacto da Economia Paralela na Receita do IVA e nas Contas Públicas”. in Cadernos de IVA (Coord. Sérgio Vasques). Ed. Almedina, 2024.

CATARINO, João Ricardo & Vasco Branco Guimarães (Coord.) - *Lições da Fiscalidade*. Vol. I, 6ªed. Almedina, 2018.

CORDEIRO, António Menezes - *Direito dos Seguros*. ed. Almedina, 2013.

CORDEIRO, António Menezes, Manual de Direito Bancário, ed. Almedina. Coimbra, 1998.

DOURADO, Ana Paula- *Direito Fiscal*. ed. Almedina. 7ª edição, 2022.

FAQUIR, Rosemin – “Regime Especial de Regularização do IVA Moçambicano nos Sectores Mineiro e Petrolífero”. in Cadernos IVA (Coord. Sérgio Vasques). ed. Almedina, 2024.

FERIA, Rita de la – “*Novo rumo para a aplicação do Princípio da Neutralidade Fiscal às Isenções de IVA?*” in Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4. N.º 4 – Inverno, 2012.

FERIA, Rita de La – “*Renuncia à Isenção de Iva por Estabelecimentos Hospitalares*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*.” Ano 8, n.º 1 – Primavera, 2015.

LAIRES, Rui & Bento Catarina – “Âmbito das isenções do «IVA» aplicáveis ao «ensino escolar ou universitário». In Ciência e Técnica Fiscal. Volume n.º 440. janeiro-junho, 2025.

LOPES, Cidália Maria Da Mota – “O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e os custos de cumprimento”. Vinte e cinco anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. n.º 213, 2013.

NABAIS, José Casalta- *Direito Fiscal*. 9ª edição Almedina, 2016.

OLIVEIRA, Maria Odete, “*o IVA Português e as reformas fiscais de Moçambique e Cabo-verde, vinte e cinco anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal*”, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 213.

PALMA, Clotilde Celorico – “*IVA- Tratamento das operações de prestação de serviços de assistência médica realizadas através da comercialização de planos de saúde*”, in Revista de Finanças Públicas, n.º 1 T, 2024.

PALMA, Clotilde Celorico – “*Tratamento em IVA da prática das atividades de Osteopatia, medicina tradicional chinesa e acupuntura – dois pesos e duas medidas?*” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. ano 9. n.º 2 – verão.

PALMA, Clotilde Celorico- *Estudos de IVA II*. ed. Almedina, 2012.

PALMA, Clotilde Celorico- *Introdução ao Imposto sobre o valor Acrescentado*. ed. Almedina. 6ª edição, 2024.

PALMA, Clotilde Celorico- *Introdução ao Imposto sobre o valor Acrescentado Cabo-verdiano*. ed. Almedina, 2014.

PALMA, Clotilde Celorico- *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. ed. Almedina 2009.

PALMA, Clotilde Celorico & BASTO, José Xavier de – “A renúncia à isenção de IVA por parte de laboratórios de análises clínicas e estabelecimentos afins – a propósito de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n.º 1 – Primavera, 2015.

PALMA, Clotilde Celorico & CUNHA, Denilaide M. C. Da, “Um IVA para a Guiné-Bissau”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. n.º 2, 2020.

ROCHA, Sandra Luísa – “Auditoria fiscal em matéria de IVA”. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Vinte e Cinco Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. N.º 213, 2013.

SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra Editora, 2022.

TEIXEIRA, Glória- *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª Edição Revista e Ampliada. ed. Almedina, 2012.

VASQUES, Sérgio – “O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo”. in Cadernos IVA 2013. ed. Almedina, 2013.

VIDAL, Emanuel LIMA - *Imposto sobre o valor acrescentado: comentado e anotado*. 7ª ed. Porto Editora, 1999.