

Data enia

REVISTA JURÍDICA DIGITAL

9

NOVEMBRO 2018

A Data Venia é uma revista científico-jurídica em formato digital, tendo por objeto a publicação de doutrina, artigos, estudos, ensaios, teses, pareceres, crítica legislativa e jurisprudencial, apoiando igualmente os trabalhos de *legal research* e de *legal writing*, visando o aprofundamento do conhecimento técnico, a livre e fundamentada discussão de temas inéditos, a partilha de experiências, reflexões e/ou investigação.

As opiniões expressas são da exclusiva responsabilidade dos respectivos autores e não traduzem necessariamente a opinião dos demais autores da *Data Venia* nem da sua administração.

A citação, transcrição ou reprodução dos conteúdos desta revista estão sujeitas ao Código de Direito de Autor e Direitos Conexos.

É proibida a reprodução ou compilação de conteúdos para fins comerciais ou publicitários, sem a expressa e prévia autorização da Administração da *Data Venia* e dos respectivos Autores

índice

- DIREITO DA NACIONALIDADE
- 005** *Alterações em sede de oposição à aquisição da nacionalidade portuguesa*
António Xavier Beirão, Procurador da República
- DIREITO PROCESSUAL PENAL E DIREITO CONSTITUCIONAL
- 027** *Conformação constitucional das presunções hominis no âmbito do processo penal*
Aquilina Ribeiro, Advogada
- DIREITO PENAL E DIREITO CONSTITUCIONAL
- 067** *A natureza jurídico-penal das imunidades dos titulares dos órgãos políticos de soberania*
Afonso Leitão, Advogado
- PROVA EM DIREITO PROCESSUAL
- 121** *Os limites da valoração da prova gravada por parte dos Tribunais de Recurso*
Aquilina Ribeiro, Advogada
- DIREITO CONSTITUCIONAL E ARBITRAGEM
- 161** *Da inconstitucionalidade do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 63/2011 de 14 de Dezembro*
Narciso Magalhães Rodrigues, Juiz de Direito
- PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS
- 197** *A Eurojust e a proteção de dados pessoais*
Fátima Galante, Juíza Desembargadora
- PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS
- 223** *A Internet e o Direito ao Esquecimento: análise jurisprudencial*
Fátima Galante, Juíza Desembargadora
- DIREITOS FUNDAMENTAIS / DIREITO CIVIL
- 251** *Direitos das pessoas com deficiência*
José Francisco Moreira das Neves,
Juiz Desembargador
- DIREITO FISCAL
- 271** *Contrato de agência: tributação em IVA*
Adriana Monteiro, Advogada

Contrato de agência: Tributação em IVA

Adriana Monteiro

Advogada

SUMÁRIO: O presente artigo, visa descrever o enquadramento jurídico em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), na execução do Contrato de Agência outorgado entre a uma empresa de direito português (“Alfa, S. P. A.”) e uma empresa italiana “Beta, S. P. A.”, materializado na promoção e celebração de contratos a concluir em nome e por conta da empresa principal, mediante uma retribuição variável sob a forma de comissão ou percentagem, calculada sob o volume de negócios alcançados por via da intervenção do Agente.

DESCRITORES: Contrato de agência – Imposto sobre Valor Acrescentado – Contrato em nome e por conta de empresa principal – comissão – volume de negócios

I – Enquadramento jurídico tributário

1- Pressupostos de facto

A) A “Alfa” é uma sociedade de direito português, e que tem por objecto a prospecção de mercado, angariação de clientes, difusão de produtos e negociação de artigos de moda de grandes nomes e produtores da alta-costura francesa e italiana, quer na linha feminina, quer na linha infanto-juvenil.

B) A “Alfa” encontra-se registada em sede de IVA, assumindo a qualidade de sujeito passivo de IVA, nos termos da al. a), do n.º 1, do art. 2º do CIVA.

C) A “Beta” é uma sociedade de direito italiano, que tem como escopo a produção e comercialização de peças de vestuário de alta-costura francesa e italiana.

D) A “Beta” assume a qualidade de sujeito passivo de IVA, registado num Estado Membro da E.U. – Itália.

E) A “Beta” (na qualidade de *Principal*) outorgou com a “Alfa” (que assume a qualidade de *Agente*) um contrato de agência.

F) Ao abrigo do contrato de agência a “Alfa” promove em Portugal Continental, produtos e negócios de artigos de moda da alta-costura francesa e italiana, quer na linha feminina, quer na linha infanto-juvenil.

G) A outorga dos contratos de compra e venda de bens promovidos pela “Alfa” junto de terceiros é realizada directamente pela “Beta”.

H) Pelos serviços de promoção, angariação e intermediação, a “Alfa” aufere uma retribuição variável com base no volume de negócios concluídos em Portugal em nome do *Principal*.

2- Do regime jurídico-tributário em IVA

O IVA incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional (tal como ele é definido nos termos do art. 5º da Constituição da República Portuguesa *ex vi* al. a), do n.º 2 do art. 1º do CIVA), a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Deste princípio geral decorre que determinada operação apenas poderá ser tributada em IVA se em concreto se verificarem quatro pressupostos, a saber: (i) ser efectuada por um sujeito passivo agindo como tal; (ii) ser realizada no âmbito de uma actividade económica, (iii) ser regra geral onerosa, e (iv) ocorrer em território nacional.

2.1- Da incidência subjectiva

Ser sujeito passivo de IVA, significa dever liquidar imposto nas operações efectuadas durante o período de tributação, isto é, nas vendas e serviços prestados (nos *outputs*).

Excepcionalmente, tal obrigação de liquidação de imposto poderá igualmente surgir nas operações de aquisição de bens e serviços (nos *inputs*).

Assim, por referencia ao seu objecto societário - prospecção de mercado, angariação de clientes, difusão de produtos e negociação de artigos de moda de grandes nomes e produtores da alta costura francesa e italiana – deverá qualificar-se a sociedade “*Alfa*” como sujeito passivo de IVA, nos termos da al. a), do n.º 1, do art. 2º do CIVA. Pois que, de modo habitual e com carácter de independência, exerce uma actividade de prestação de serviços.

Dado que a execução de funções atinentes ao cumprimento do contrato de agência é levada a cabo por um “não particular” e um “não consumidor final”, mas por um agente económico, conclui-se pela verificação do requisito de incidência subjectiva estatuído na al. a) do n.º 1, do art. 2º do CIVA.

2.2- Da incidência objectiva e/ou da operação

Por imposição da al. a), do n.º 1, do art. 1º do CIVA são tributadas em IVA as transmissões de bens e, as prestações de serviços efectuadas em território nacional a título oneroso.

Da hipótese em exame, emerge que a entidade consulente outorgou com a empresa italiana “*Beta*” um contrato de agência, por via do qual se obrigou a, promover contratos em nome da entidade *Principal* em território nacional.

Mais concretamente, a sociedade “Alfa”, por força do contrato de agência, exerce uma complexa e multifacetada actividade material de prospecção de mercado, angariação de clientes, difusão de produtos e marcas e de negociação, que antecede e prepara a conclusão dos contratos na qual não intervêm (sendo os mesmos concluídos entre a entidade *Principal* e o *Terceiro Adquirente*).

Legitimada no contrato de agência, a sociedade “Alfa” no exercício da sua actividade e de acordo com a sua função (promover a celebração de contratos) actua sempre por conta do *Principal*, repercutindo-se na sua esfera jurídica os efeitos de todos os actos praticados na qualidade de *Agente*, actuando por isso em nome e defesa dos seus interesses.

Ora dada a descrição da operação comercial desenvolvida entre a entidade consulente e a italiana “Beta”, não poderá deixar de se concluir que a mesma preenche o conceito de prestação de serviços vertido no art. 4º do CIVA. Pois que, dada a sua especificidade, não configura uma transmissão de bens (que na hipótese *sub judice* é realizada via directa entre o *Principal* e o *Terceiro Adquirente*).

Com efeito, tratando-se de uma operação realizada no âmbito de uma actividade económica deverá concluir-se pelo preenchimento do pressuposto de incidência objectiva.

2.3- Da localização da operação

A tributação de uma determinada operação em sede de IVA dependerá sempre da sua localização em território nacional (cfr. art. 1º, n.º 1, al a) do CIVA).

Assim, para cada operação em concreto, é essencial averiguar se estão reunidas as condições para que a mesma possa ser considerada realizada em território nacional, e como tal sujeita a tributação. Ou, se pelo contrário, tais condições não estão reunidas, considerando-se então que a realização da operação

ocorre fora do território nacional, encontrando-se conseqüentemente, excluída da tributação em território nacional.

Não obstante a localização das operações de prestações de serviços para efeitos de tributação em sede de IVA ser uma realidade complexa (devido à imaterialidade destas operações), estabeleceu-se como regra geral que a operação se encontra localizada na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços. Falando-se a este propósito de *princípio da origem* como elemento de conexão (cfr. art. 6º, n.º 6, al. a) do CIVA).

Sendo o *princípio da origem* a regra da localização das prestações de serviços em território nacional, são muitas as excepções em que o mesmo princípio é afastado.

De entre as diversas ressalvas (e para o que na hipótese *sub judice* se pretende) destacam-se as prestações de serviços de intermediação em geral, e comumente denominadas de mandato sem representação.

Em derrogação do *princípio da origem*, consigna-se na al. e) do n.º 10, do art. 6º do CIVA que estão sujeitas a IVA todas as prestações de serviços que sejam “(...) efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional.”

O que vale por dizer que a localização da prestação de serviços em território nacional, depende da verificação cumulativa de dois requisitos: *i*) que o serviço seja executado por um intermediário em nome e por conta de outrem; *ii*) que a operação objecto de intermediação ocorra **dentro** do território nacional.

Diversamente, estatui-se na al. e) do n.º 9, do art. 6º do CIVA uma hipótese de **não sujeição** apenas aplicável às prestações de serviços “(...) efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional.”

Concretizando, decorre do normativo em exame que não haverá lugar a tributação em sede de IVA, quando em concreto e cumulativamente estejam reunidos dois requisitos: *i)* que o serviço seja executado por um intermediário em nome e por conta de outrem; *ii)* que a operação objecto de intermediação ocorra *fora* do território nacional.

Em sinopse, poderá dizer-se que a prestação de serviços de intermediação, por norma, ocorrerá no local onde se considerar realizada (localizada) a operação a que se reporta a intermediação (operação principal).

Sendo este o regime de tributação em sede de IVA que emerge do ordenamento jurídico tributário vigente, revela-se de todo imperioso proceder à localização da operação de prestação de serviços executada pela sociedade “Alfa” para a italiana “Beta”, ao abrigo do contrato de agência, mediante prévia localização da operação principal, entabulada entre o *Sujeito Principal* e o *Terceiro Adquirente*.

Decorre do elenco de factos enunciados no ponto um que na vigência e ao abrigo do contrato de agência, agindo como sujeito passivo de IVA, a sociedade “Alfa” faz prospecção de mercado, angariação de clientes, difusão de produtos de moda de criadores franceses e italianos.

Ou seja, no interesse e em nome da gestão de interesses alheios, desenvolve todo um conjunto de actos destinados a promover a celebração de contratos de compra e venda de bens entre o *Principal* e o *Terceiro Adquirente*, angariado pelo *Agente* para o aviamento do *Principal*.

Dito de outro modo, os serviços prestados pela entidade consulente, ao abrigo do contrato de agência, esgotam-se numa intervenção a jusante, que antecede e prepara a outorga do contrato final e efectiva de venda de artigos de moda de alta-costura francesa e italiana, no território português, quer na linha feminina, quer na linha criança.

Ou seja, e na hipótese sobre a qual debruçamos o nosso estudo, a sociedade “Alfa” exerce serviços de intermediação e/ou mandato sem representação, o que faz em nome e no interesse da italiana “Beta”.

A operação de transmissão de bens – operação principal – é celebrada entre a italiana “Beta” e o *Terceiro Adquirente*, angariado pelo *Agente* - sociedade “Alfa”.

Não obstante a intermediação do *Agente*, a transmissão da propriedade dos bens ocorre por via directa da esfera de actuação da italiana “Beta” para a esfera patrimonial do *Terceiro Adquirente*.

O que pressupõe a expedição dos bens do local ou sede da italiana “Beta” para a sede ou estabelecimento comercial do *Terceiro Adquirente*.

Por referência à operação de prestação de serviços, materializada na intermediação na celebração de contratos, a tributação em sede de IVA ocorrerá no local onde se considerar localizada a operação principal e objecto de intermediação – transmissão de bens.

No que refere à localização das transmissões de bens em território nacional, dispõe o n.º 1 do art. 6º do CIVA que *“São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.”*

Simplificando, decorre do preceito em análise, que apenas se consideram localizadas em território nacional, e aqui tributáveis em IVA: i) as transmissões dos bens que estejam situados em Portugal no momento em que se verifique o início da expedição ou transporte para o adquirente; ii) as transmissões dos bens, em que na falta de expedição ou transporte para o adquirente, sejam colocados à disposição do adquirente em Portugal.

Escalpelizando a relação jurídica de transmissão de bens concluída entre a italiana “Beta” e o *Terceiro Adquirente*, é possível observar que os bens

transaccionados são expedidos de França ou Itália para a sede ou domicílio do *Terceiro Adquirente*, sita em território português. Não podendo por essa mesma razão localizar-se a operação em território nacional (cfr. art. 6º, n.º 1 à *contrario* do CIVA).

Por outro lado, não poderá deixar de se frisar que as transmissões de bens *in questio* configuram uma aquisição intracomunitária de bens, sujeita ao regime jurídico consignado no Regime Jurídico das Transacções Intracomunitárias de Bens (RITI), nos termos do qual a tributação em sede de IVA ocorre no país destino (i. é, no país onde o consumo é realizado) e de acordo com as taxas nele vigentes. Pelo que, também por esta razão não se poderá falar de uma transmissão interna de bens, escapando assim à disciplina vertida no CIVA.

Aqui chegados, em face de quanto vem de se alinhar, considerando que a **operação principal** (operação objecto de intermediação – transmissão de bens), **ocorre fora do território nacional**, tal como ela é definido no art. 5º da Constituição da República Portuguesa, a prestação de serviços de intermediação levada a efeito pela sociedade “*Alfa*” ao abrigo do contrato de agência, por aplicação da al. e), do n.º 9 do art. 6º do CIVA, não está sujeita a tributação em sede de IVA.

Como se referiu, a prestação de serviços de intermediação é executada pela entidade consulente, é desenvolvida em nome e no interesse da italiana “*Beta*” (ou seja, por conta de outrem) e, a operação de transmissão de bens realiza-se fora do território nacional (designadamente em França e Itália).

Em conclusão, poderá dizer-se que por não se considerar localizada em território nacional a operação a que se reporta a intermediação (operação principal), também a prestação de serviços de intermediação não se pode considerar localiza em Portugal.

Com efeito, deverá entender-se que por via da não sujeição estatuída na al. e) do n.º 9 do art. 6º do CIVA a prestação de serviços de intermediação desempenhada pela sociedade “Alfa” em benefício da italiana “Beta” não está sujeita a tributação em sede de IVA.

2.4- Do valor tributável

A operação de liquidação de imposto exige que o sujeito passivo conheça, além da taxa e/ou taxas aplicáveis aos bens e serviços transmitidos, os valores sobre que devem incidir as referidas taxas. Isto é, imperioso se torna que o sujeito passivo identifique o valor tributável da operação.

No âmbito das operações internas (transmissão de bens e prestação de serviços), a regra é a de que o valor tributável corresponde ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou do destinatário dos bens e/ou serviços.

Na hipótese em escrutínio, o valor tributável, há-de corresponder ao valor que se obtiver da aplicação da percentagem atribuída à sociedade “Alfa” no valor que assumir cada uma das operações de intermediação em que tiver intervenção na qualidade de agente.

II. Conclusões

A) Praticando de modo habitual e com carácter de independência uma actividade comercial, a entidade consulente assume a qualidade de sujeito passivo de IVA, nos termos da al. a), do n.º 1, do art. 2º do CIVA.

B) Por imposição da al. a), do n.º 1, do art. 1º do CIVA são tributadas em IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em território nacional a título oneroso.

C) Localizando-se a operação principal (operação objecto de intermediação – transmissão de bens), *fora* do território nacional, a prestação de serviços de intermediação levada a efeito pela prestadora de serviços ao abrigo do contrato de agência, não está sujeita a tributação em sede de IVA, devido à não sujeição a tributação consignada na al. e), do n.º 9 do art. 6º do CIVA.

O valor tributável corresponde ao valor que se obtiver da aplicação da percentagem atribuída à entidade prestadora de serviços no valor que assumir cada uma das operações de intermediação em que tiver intervenção na qualidade de agente.

III. Bibliografia

- ALEXANDRE, Mário, *As Aquisições Intracomunitárias de Bens no Regime Transitório do IVA*, Fisco n.º 48/49, 1992.
- CARVALHO, António Joaquim e TOMÁS, João Amaral, *Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, 1986.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, 2000.
- DA SILVA FERNANDES, José Domingos, *Manual do IVA*, Publisher Team, 2006.
- LAIRES, Rui, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade em IVA*, Almedina, 2008.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, N.º 1, 5ª Edição, Almedina, 2012.
- PINTO MONTEIRO, António, *Direito Comercial, Contratos de Distribuição Comercial*, Almedina 2002.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001.
- VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.
- VIDAL LIMA, Emanuel, *IVA Comentado e Anotado*, Porto Editora, 2003.

IV. Biografia da autora

Formação académica: Mestre em Ciências Jurídico Políticas, menção em Direito Fiscal, pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (2015 – 2017); Pós-Graduada em Fiscalidade pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, em 2012; Curso de Contabilidade para Juristas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, em 2011; Pós-Graduada em Direito e Empresas pela Universidade Portucalense Infante D. Henrique, em 2010; Pós-Graduada em Direito Fiscal das Empresas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em 2008; Pós-Graduada em Contencioso Tributário pelo Instituto Superior de Gestão de Lisboa, em 2006; Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em 2004.

Experiência profissional: Advogada no escritório “Adriana Monteiro Advogados RL”, desde Maio de 2018; Advogada na sociedade “Nuno Cerejeira Namora, Pedro Marinho Falcão – Sociedade de Advogados, RL”, de Janeiro de 2006 a Abril de 2018; Inscrita na Ordem dos Advogados, desde 2005; Membro da Associação Fiscal Portuguesa; Membro da Internacional Fiscal Association; Autora do livro *Iva nos actos médicos*, Almedina 2018; Anotadora ao artigo 46º da LGT, Lexit, 2018; Anotadora ao artigo 25º da LGT, Lexit, 2017; Oradora convidada em diversos congressos e conferências Autora de diversos artigos e separatas na área da fiscalidade Sócia fundadora da sociedade Valdemar & Filhos, Lda.; Sócia fundadora da sociedade Alltop Consultores, Lda..

Áreas de actuação: Tributação do Rendimento, Tributação da Despesa, Tributação do Património, Tributação Internacional, Direito Penal Fiscal, Direito Fiscal Contra-Ordenacional, Contencioso Tributário e Arbitragem Fiscal |Direito Societário | Família a Sucessões | Direito Penal.■

Data  **enia**

REVISTA JURÍDICA DIGITAL
ISSN 2182-6242

Ano 6 • N.º 09 • novembro 2018

