



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Pequenas Importações, Grandes Reformas:**

**Uma análise crítica do impacto da Reforma Aduaneira no IVA na Importação.**

Marta Filipa da Silva Milhazes

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Pequenas Importações, Grandes Reformas:**

**Uma análise crítica do impacto da Reforma Aduaneira no IVA na Importação.**

Marta Filipa da Silva Milhazes

Orientador: Professor Doutor Miguel Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

Aos meus pais.

E quando nos cansamos de perguntas,  
E respostas não temos, nem gritando?  
E quando às esperanças aqui juntas,  
Não sabemos dizer nem como nem quando?

José Saramago

## **Agradecimentos**

Agradeço ao Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia pela sua generosidade em ter aceiteado a orientação da presente dissertação e por fazer crescer em mim a semente do interesse pela investigação jurídica.

Agradeço aos meus pais por serem os principais patrocinadores de todos os meus sonhos e por sempre me motivarem a ser mais e melhor.

Agradeço à Fátima e à Francisca por darem sentido à expressão “os amigos são a família que escolhemos”.

Agradeço às minhas tias Maria da Guia e Maria da Hora por serem os melhores exemplos daquilo que uma Mulher pode e deve ser, independente, leal e devota a Deus.

Agradeço aos meus avós Antónia, Margarida e Manuel por me fazerem acreditar que os que partem nunca deixarão de nos acompanhar e por, mesmo longe, me terem guiado nesta etapa.

## Resumo

Nos últimos anos, o comércio eletrónico tem registado um crescimento exponencial, especialmente, no que às operações B2C de bens importados facilitadas por plataformas eletrónicas diz respeito. Este crescimento abrupto coloca desafios de monta aos meios técnicos e humanos das alfândegas, possuindo um impacto considerável nas receitas provenientes do IVA. Neste contexto, a presente investigação visa analisar como tem lidado o legislador comunitário com o desafio da tributação em sede de IVA das pequenas remessas oriundas de países terceiros adquiridas por consumidores finais europeus através de plataformas eletrónicas e avaliar qual o impacto da reforma aduaneira em curso no quadro normativo atualmente aplicável.

Para o efeito, daremos início à presente dissertação com uma análise teórica das características fundamentais do IVA na Importação. De seguida, passaremos a explorar quais as medidas aplicáveis ao comércio eletrónico já implementadas em julho de 2021 (através da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho de 5 de dezembro de 2017).

Posteriormente, procedemos à análise das mais recentes medidas propostas pela Comissão com o propósito de reformar o normativo do IVA e a legislação Aduaneira, também com especial enfoque nas alterações no domínio do comércio eletrónico, tendo por base as Propostas de Diretiva COM(2023) 258 final e COM(2023) 262 final.

Encerraremos a presente exposição com a apresentação de uma reflexão crítica a propósito da idoneidade destas medidas na prossecução dos objetivos pretendidos pela UE e do contexto geopolítico em que as mesmas se inserem.

Sendo a regulação do comércio eletrónico um tema tão atual e dinâmico, a abordagem metodológica que adotamos, pretende expor os conteúdos teóricos de forma concreta e complementá-los com dados estatísticos e outros instrumentos recentes desenvolvidos e apresentados pela UE que fomos explorando ao longo da realização do presente estudo.

**Palavras-chave:** Importação; Comércio eletrónico; Pequenas remessas; Reforma.

## Abstract

Over the last few decades, E-commerce has grown exponentially, especially B2C transactions of imported goods facilitated by electronic platforms. This abrupt growth poses major challenges for customs' technical and human resources, with a considerable impact on VAT revenue. In this context, this research aims to analyze how the EU legislator has dealt with the challenge of VAT taxation of low-value consignments from third countries acquired by European end consumers via electronic platforms and to assess the impact of the current customs reform on the currently applicable legal framework.

To this end, we will begin this dissertation with a theoretical analysis of the fundamental characteristics of VAT on imports. Next, we will explore the measures applicable to E-commerce already implemented in July 2021 (through the Council Directive (EU) 2017/2455 of December 5, 2017).

Afterwards, we will analyze the most recent measures proposed by the Commission with the aim of reforming VAT and Customs legislation, also with a special focus on changes in the field of E-commerce, based on the Proposals for Directives COM(2023) 258 final and COM(2023) 262 final.

We will conclude this presentation with a critical reflection on the suitability of these measures in achieving the EU's objectives and the geopolitical context in which they are inserted.

Given that the regulation of E-commerce is such a current and dynamic issue, the methodological approach we have adopted aims to present the theoretical content in a concrete way and complement it with statistical data and other recent instruments developed and presented by the EU that we have explored throughout the course of this study.

**Key-words:** Import; E-commerce; Low-value consignments; Reform.

## Índice

<b>1. Introdução.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1. A natureza do problema .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2. Delimitação do objeto da dissertação.....</b>	<b>12</b>
<b>1.3. Estrutura da dissertação .....</b>	<b>13</b>
<b>2. O IVA na Importação e a sua evolução recente: Contextualização teórica</b>	<b>13</b>
<b>2.1. O âmbito de incidência do IVA na Importação.....</b>	<b>13</b>
2.1.1. Incidência Objetiva.....	13
2.1.2. Incidência Subjetiva .....	16
<b>2.2. Facto gerador e exigibilidade do IVA na Importação.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3. Localização das operações .....</b>	<b>18</b>
<b>2.4. Valor Tributável .....</b>	<b>19</b>
<b>2.5. Liquidação e pagamento do imposto .....</b>	<b>23</b>
<b>2.6. Isenções .....</b>	<b>25</b>
<b>2.7. Direito à dedução .....</b>	<b>28</b>
<b>3. A revolução silenciosa do IVA na Importação através da Reforma Aduaneira.....</b>	<b>30</b>
<b>3.1. Pacote do IVA para o comércio eletrónico: Os impactos das medidas em vigor a partir de 1 de julho de 2021 .....</b>	<b>30</b>
3.1.1. A tributação no destino das Vendas à Distância de Bens Importados (VDBI)	31
3.1.2. Eliminação da isenção na importação de pequenas remessas (22€).....	32
3.1.3. Interfaces eletrónicas como fornecedores presumidos .....	33
3.1.4. Alargamento do Balcão Único: Criação do IOSS .....	37
3.1.5. Regime Especial para a declaração e pagamento do IVA na importação	39
<b>3.2. Análise do Pacote de Reforma da Legislação Aduaneira.....</b>	<b>40</b>
3.2.1. Plataforma de Dados Aduaneiros da UE .....	41

3.2.2.	Autoridade Aduaneira da UE.....	42
3.2.3.	Medidas aplicáveis ao comércio eletrónico.....	42
<b>3.3.</b>	<b>Inovações Propostas no que respeita ao IVA.....</b>	<b>45</b>
<b>4.</b>	<b>Conclusões.....</b>	<b>48</b>
	<b>Bibliografia.....</b>	<b>52</b>

## Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CAU	Código Aduaneiro da União
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Comissão	Comissão Europeia
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
DIVA	Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006
DL	Decreto-Lei
E-commerce	Comércio eletrónico
EM	Estados(s)-Membro(s)
IEC	Imposto Especial sobre o Consumo
EUA	Estados Unidos da América
EPRS	<i>European Parliamentary Research Service</i>
IOSS	<i>Import One Stop Shop</i>
IE	Interface(s) Eletrónica(s)
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
OFC	Ofício Circulado
OSS	<i>One Stop Shop</i>
Parlamento	Parlamento Europeu
PAC	Pauta Aduaneira Comum
PME	Pequenas e Médias Empresas
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TCE	Tribunal de Contas Europeu
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
VDBI	Vendas à Distância de Bens Importados
ViDA	<i>VAT in the Digital Age</i>

## **1. Introdução**

### **1.1. A natureza do problema**

O IVA e os direitos aduaneiros são uma importante fonte de receita para os EM e para o orçamento da UE. Com o desenvolvimento do comércio eletrónico nas últimas décadas, assistiu-se a uma perda sucessiva de receitas nos domínios do IVA na Importação e no pagamento de direitos aduaneiros.

A perda de receitas verificou-se, sobretudo, na importação de pequenas remessas e resultou, em grande medida, da utilização abusiva de normas que consagram isenções para este tipo de importações.

Ao longo dos últimos anos, a UE tem vindo a “blindar” os normativos do IVA e da legislação aduaneira contra estas utilizações abusivas. Neste sentido, em julho de 2021, entrou em vigor um pacote de medidas relativo ao IVA na Importação e, sobre o mesmo mote, vem agora a Comissão Europeia propor a extensão desta reforma do IVA no E-commerce com o pacote ViDA. No que ao Direito Aduaneiro diz respeito, a Comissão avançou com uma proposta de reforma do CAU que consagra medidas especialmente voltadas para a regulação do comércio eletrónico, e que poderá acarretar também alterações significativas no quadro normativo do IVA atualmente aplicável a estas transações.

Neste contexto, a questão central a que esta investigação visa responder é a seguinte: *Como tem lidado o legislador da União com o desafio da tributação em sede de IVA das pequenas remessas oriundas de países terceiros adquiridas por consumidores finais europeus através de plataformas eletrónicas e qual o impacto da reforma aduaneira em curso no quadro normativo atualmente aplicável?*

### **1.2. Delimitação do objeto da dissertação**

A presente dissertação tem por objetivo analisar a articulação entre as medidas propostas para a reforma da legislação aduaneira e os pacotes destinados a alterar o normativo do IVA na Importação, nomeadamente, a proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Proposta ViDA no âmbito do IVA na Importação, em particular, no que à importação de pequenas remessas diz respeito.

Não integram o objeto de estudo da dissertação as iniciativas integrantes das propostas *supra* mencionadas e da respetiva legislação vigente que não tenham impacto direto na regulação do comércio eletrónico, em especial, na importação de pequenas remessas.

### **1.3. Estrutura da dissertação**

Daremos início à exposição com uma contextualização teórica das características do IVA na Importação (incidência; facto gerador e exigibilidade; localização das operações; valor tributável; liquidação e pagamento; isenções e direito à dedução). Como veremos, atentas as particularidades do IVA na Importação, esta contextualização é imprescindível para afrontar com rigor o objeto deste estudo, razão pela qual a ela se dedicará especial cuidado.

De seguida, analisaremos o contexto prévio e os impactos das medidas relativas ao IVA na Importação que entraram em vigor em julho de 2021.

Posteriormente, avançaremos com uma exposição das principais medidas constantes da Proposta de reforma do CAU com impacto para o E-commerce e, por fim, detalharemos quais as inovações propostas pela Comissão no que respeita ao IVA na Importação.

## **2. O IVA na Importação e a sua evolução recente: Contextualização teórica**

### **2.1. O âmbito de incidência do IVA na Importação**

#### **2.1.1. Incidência Objetiva**

A criação da União Europeia tem na sua génese, como um dos objetivos principais, a criação de uma União Aduaneira. O desenvolvimento da União Aduaneira visava derrubar as barreiras protecionistas dos mercados internos dos EM existentes até então. Neste sentido, o Tratado CEE (tratado fundador da CEE, atual União Europeia) previu, desde logo, a proibição da existência de direitos aduaneiros e encargos equivalentes nas transações comerciais entre EM.

Estas operações entre EM passaram a designar-se “operações intracomunitárias” sobre as quais incidia apenas IVA (e nenhum encargo de natureza aduaneira), abandonando-se assim, os conceitos de “importação” e “exportação” que vigoram até então.

Na prática, *“a existência da União Aduaneira significa que as autoridades aduaneiras dos países da UE trabalham em conjunto como se fossem uma só, aplicando*

*os mesmos direitos aos bens importados do resto do mundo e nenhuns direitos a nível interno”<sup>1</sup>.*

Com a entrada em vigor da primeira Diretiva de harmonização das legislações internas dos EM relativamente aos impostos sobre o volume de negócios, passou a ser devido IVA pelas seguintes operações: transmissões de bens (internas); aquisições intracomunitárias de bens e importações de bens.

O IVA na Importação caracteriza-se por ser delineado por preceitos legais próprios que diferem, em diversos aspetos, das normas aplicáveis ao IVA das transmissões de bens internas e das operações intracomunitárias.

Um dos principais aspetos em que esta diferenciação é notória, é precisamente o âmbito de incidência objetiva do imposto.

A incidência objetiva do IVA na Importação está ancorada ao conceito de importação. Este conceito é definido pelo artigo 5º do CIVA que determina que configura uma importação a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de um país terceiro e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de União Aduaneira, bem como os bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Este conceito de “importação” é um dos domínios em que o IVA na Importação e os direitos aduaneiros se cruzam e se complementam uma vez que o artigo 5º do CIVA faz referência ao conceito de introdução em livre prática e, como tal, parece-nos conveniente explorar, ainda que de forma superficial, este conceito.

O conceito de livre prática determina que *“consideram-se em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-Membro, e que não tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos”<sup>2</sup>.*

Por sua vez, o artigo 201º do CAU determina que as mercadorias de origem ou de procedência não-UE que se destinem ao consumo privado no território aduaneiro da União, devem ser introduzidos em livre prática. Adquirindo o estatuto de livre prática, a mercadoria que era não-UE passa a deter o estatuto de mercadoria UE e pode circular

---

<sup>1</sup> Cfr. [https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/customs\\_pt](https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/customs_pt) (última consulta a 26 de outubro de 2024).

<sup>2</sup> Artigo 29º do TFUE.

livremente dentro da União sem que volte a estar sujeita a nenhum outro controlo alfandegário nem ao pagamento de qualquer tipo de direitos aduaneiros.

Como bem esclarece Tânia Carvalhais Pereira, “*Os conceitos de importação relevantes para efeitos de IEC e do IVA pressupõem a prévia introdução em livre prática das mercadorias importadas, correspondendo, assim, à importação definitiva em território nacional ou, pelo menos, à intenção de introdução das mercadorias em causa no circuito comercial europeu com carácter de permanência*”<sup>3</sup>. Nesta medida, a introdução de uma mercadoria em livre prática “*é o regime aduaneiro por excelência, que corresponde à importação definitiva de bens, permitindo a respetiva introdução no circuito europeu*”<sup>4</sup>.

Como sublinha a autora, para introduzir as mercadorias em livre prática é necessário proceder “*a apresentação de uma declaração aduaneira, assim como a aplicação das medidas de política comercial que se mostrem devidas e o cumprimento das demais formalidades previstas para a importação de mercadorias bem como a aplicação dos direitos de importação previstos na PAC, tendo em consideração a classificação pautal a origem e o valor das mercadorias.*”<sup>5</sup>

Contudo, existem disposições de Direito Aduaneiro que consagram alternativas que permitem a entrada das mercadorias no território aduaneiro da União sem que se verifique a introdução em livre prática das mesmas. Assim, estas mercadorias podem dar entrada no território aduaneiro da União e serem: apresentadas à alfândega e colocadas em depósito temporário; colocadas numa zona franca; colocadas em regime de entreposto aduaneiro; em regime de aperfeiçoamento ativo; sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos ou sob o regime de trânsito externo/interno da União.

Devido à extensão limitada da presente exposição, não detalharemos em que consiste cada uma destas opções, mas de uma forma geral, notamos que estas situações e estes regimes se traduzem num benefício para quem os utiliza, na medida em que permitem uma suspensão do momento de pagamento dos direitos aduaneiros das mercadorias correspondentes. De relevar que esta *suspensão do momento de pagamento dos direitos aduaneiros* tem associada uma correspondente *suspensão do momento de consumo* destes

---

<sup>3</sup> Pereira, T.C. (2020) Direito Aduaneiro Europeu: Vertente Tributária. Lisboa: Universidade Católica Editora.

<sup>4</sup> Pereira, T.C. (2014) «*Introdução ao IVA na Importação*», em Cadernos do IVA 2014. Coimbra: Almedina, pp. 489–530.

<sup>5</sup> Pereira, T.C. (2020) Direito Aduaneiro Europeu: Vertente Tributária. Lisboa: Universidade Católica Editora.

bens, isto é, enquanto estão sujeitos a estes regimes, estas mercadorias não se destinam ao consumo interno.

O legislador, agindo em conformidade com esta suspensão do pagamento de direitos aduaneiros, determinou, no n.º 2 do artigo 5º do CIVA, que a importação das mercadorias que estejam sujeitas a estes regimes só se consideram efetuadas aquando da sua introdução em livre prática.

### **2.1.2. Incidência Subjetiva**

O n.º 2 do artigo 2º do CIVA determina que o IVA na Importação é devido sempre que uma importação seja realizada, independentemente de esta ser efetuada a *“título oneroso ou gratuito, de os bens serem novos ou usados, do fim a que os bens importados se destinam, seja para uso pessoal ou para afetar ao exercício de uma atividade económica”*<sup>6</sup>.

Assim sendo, sempre que uma importação é realizada, independentemente dos circunstancialismos que a caracterizam (a qualidade subjetiva do importador ou o fim que é dado aos bens importados), o importador passa a estar abrangido pela incidência subjetiva do imposto.

A pessoa que apresenta a declaração sumária à alfândega (diretamente ou através de mandatário) é considerada declarante, nos termos do n.º 15 do artigo 5º do CAU. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 77º do CAU determina que *“o declarante é o devedor”* e *“em caso de representação indireta é igualmente devedora a pessoa por conta de quem é feita a declaração aduaneira”*.

Em suma, a entrada de uma mercadoria proveniente de um país ou de um território terceiro no território aduaneiro da União *“será tributada em sede de IVA independentemente de ter sido feita por particulares com fins exclusivamente pessoais, a título meramente ocasional (i.e., sem caráter de habitualidade) e para consumo final”*<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira (2021). *Brexit - Guia sobre o Tratamento das Operações de Importação e Exportação em sede de IVA*. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>7</sup> Pereira, T.C. (2014) *«Introdução ao IVA na Importação»*, em *Cadernos do IVA 2014*. Coimbra: Almedina, pp. 489–530.

## 2.2. Facto gerador e exigibilidade do IVA na Importação

O facto gerador traduz-se no “*facto constitutivo da obrigação ao imposto*”<sup>8</sup> e a exigibilidade corresponde “*ao momento a partir do qual o imposto se torne exigível, ou seja, a data a partir da qual o Estado pode exigir o pagamento do imposto devido*”<sup>9</sup>.

A norma central nesta matéria é a alínea c) do n.º 1 do artigo 7º do CIVA que determina que o imposto é devido e torna-se exigível “*no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias, estabelecidas no âmbito de uma política comum*”.

Assim, podemos concluir que este momento em que ocorre o facto gerador e a exigibilidade do IVA na Importação é determinado pelas disposições de Direito Aduaneiro.

Um dos grandes temas que foi, durante largos anos, discutido na doutrina e na jurisprudência é precisamente o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA na Importação. Havia quem entendesse que o prazo de caducidade aplicável era o prazo geral de 4 anos do n.º 1 do artigo 45º da LGT e quem defendesse que, atendendo à remissão que é feita pela alínea c) do n.º 1 do artigo 7º do CIVA para as disposições aduaneiras, o prazo de caducidade a aplicar seria o de 3 anos do n.º 1 do artigo 103º do CAU.

Com a entrada em vigor do artigo 101º da Reforma Aduaneira<sup>10</sup> que dispõe que “*Quando, em consequência do mesmo facto tributário, as mercadorias sejam sujeitas a direitos de importação e a outros impostos a cobrar pelos serviços aduaneiros observa-se o disposto na regulamentação comunitária aplicável àqueles direitos, sejam ou não devidos, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação*”, a questão tornou-se pacífica e, atualmente, já não subsistem grandes dúvidas de que o prazo aplicável é o de 3 anos do n.º 1 do artigo 103º do CAU, o que bem se compreende, uma vez que o n.º 1 do artigo 45º da LTG deixa bem claro o seu carácter supletivo quando determina que o prazo geral de 4 anos se aplica quando “a lei não fixar outro”.

Quanto aos regimes especiais, vimos já que a importação só ocorre quando os bens são colocados em livre prática, ou seja, quando saem destes regimes e são introduzidos

---

<sup>8</sup> Ministério das Finanças - Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. (2010). Manual do IVA - Vertente Aduaneira. Lisboa: Ministério das Finanças.

<sup>9</sup> *Idem*.

<sup>10</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei 46.3111, de 27 de abril de 1965, na última redação dada pelo artigo 66º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

no circuito económico da União para o respetivo consumo, nos termos do n.º 2 do artigo 5º do CIVA.

Em consonância, o legislador determinou, no n.º 8 do artigo 7º do CIVA que, nestes casos, “*o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que deixem de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos.*” Assim, fica assente que também a exigibilidade do imposto está ancorada ao momento da importação definitiva e que, ainda que tenha havido lugar à constituição de dívida aduaneira por outros motivos que não a introdução das mercadorias em livre prática, o IVA devido pela importação dessas mesmas mercadorias não será exigível.

### **2.3. Localização das operações**

No plano internacional, relativamente às importações, é aplicável a regra da tributação no destino. Ou seja, se os bens são importados para a UE, deverão ser cá tributados.

Neste sentido, prevê o artigo 60º da Diretiva 2006/112/CE (doravante Diretiva IVA ou DIVA) que “*A importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade*”.

No entanto, um dos princípios fundamentais que caracteriza o IVA é o Princípio da Territorialidade. De forma sumária, este princípio determina que, sendo o IVA um imposto que tem por base o consumo, a tributação de bens deve ocorrer no local de consumo dos mesmos. E a verdade é que nem sempre existe uma coincidência entre o local de entrada dos bens no território aduaneiro e o local em que esses mesmos bens serão consumidos.

Este tema foi já alvo de análise por parte do TJUE nomeadamente, no âmbito dos acórdãos C- 368/21 e C-7/20. Ambos os processos mencionados tinham por base a determinação do Estado competente para tributar a entrada de uma determinada mercadoria (veículos) no território aduaneiro da União. A situação material subjacente era também semelhante em ambos os casos, uma vez que consistia na entrada de veículos provenientes de países terceiros utilizados para fins estritamente pessoais cuja efetiva utilização era realizada num EM distinto daquele em que os bens deram entrada no território aduaneiro da União. Em ambas as decisões, o TJUE considerou que, sem prejuízo da entrada dos bens ter sido feita através de um outro EM, as entidades competentes para procederem à cobrança do IVA devido pela importação seriam as entidades do EM onde os veículos foram efetiva e duradouramente utilizados e que, “*A*

*este respeito, há que observar que o local de residência do utilizador pode servir de indício para tal utilização”.*

Não podemos ainda descurar a existência dos regimes aduaneiros especiais *supra* mencionados para os quais o legislador europeu reservou, no artigo 61º do CAU, uma disposição especial que derroga a regra geral do artigo 60º e que determina que, quanto a estes bens, *“a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações”*. Assim, serão competentes para proceder à cobrança do IVA devido pela importação das respetivas mercadorias as autoridades tributárias dos países onde estas são introduzidas em livre prática, independentemente do Estado onde deram entrada no território físico da União.

#### **2.4. Valor Tributável**

Como tivemos oportunidade de ver até agora, o IVA na importação e o Direito Aduaneiro mantêm uma estreita conexão em diversos aspetos, no entanto, é na matéria do valor tributável, por excelência, que esta ligação se revela mais intensa. A sua devida escalpelização é incontornável para se proceder, posteriormente, a uma avaliação rigorosa do tema que nos ocupa neste estudo.

O próprio CIVA remete diretamente para as disposições aduaneiras quando, no n.º 2 do artigo 17º, determina que *“O valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor.”*

O valor aduaneiro é determinado pelo artigo 70º do CAU. O n.º 1 do referido artigo dispõe que a base do valor aduaneiro é *“o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário.”*

O preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, por sua vez, corresponde, nos termos do n.º 2 do artigo 70º, ao *“pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor ou pelo comprador a um terceiro em benefício do vendedor pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas.”*

O método do valor transacional é, por excelência, o método de cálculo do valor aduaneiro. No entanto, a aplicação do método do valor transacional está dependente da verificação das seguintes condições, nos termos do n.º 3 do artigo 70º: a) não podem existir restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador (à exceção das exigidas pela lei ou pelas autoridades públicas da UE; das que limitem a zona

geográfica em que as mercadorias podem ser revendidas e das que não afetem substancialmente o seu valor aduaneiro); b) a venda ou o preço das mercadorias não podem estar subordinados a condições ou prestações cujo valor não possa ser determinado; c) não pode reverter para o vendedor nenhuma parte do produto da revenda, cessão ou utilização das mercadorias (à exceção do casos em que é possível fazer um ajustamento apropriado) e, por fim, d) o comprador e o vendedor não podem estar coligados de forma a que esta coligação tenha influenciado o preço<sup>11</sup>.

No artigo 74º do CAU encontramos consagrados os métodos secundários de determinação do valor aduaneiro. Como a epígrafe do artigo desvenda, estes métodos são subsidiários face à aplicação do método do valor transacional e são igualmente subsidiários entre si.

Podemos, portanto, concluir que a base do valor aduaneiro é, regra geral, o montante pago pelo comprador (importador) ao vendedor (exportador) ou a um terceiro em nome deste a título de contraprestação pelas mercadorias importadas.

Contudo, o valor transacional não corresponde, sem mais, ao valor aduaneiro das mercadorias. O n.º 1 do artigo 70º determina que o valor transacional é a *base* do valor aduaneiro, mas a esta base devem ser somados, quando aplicável, os montantes devidos a título das despesas consagradas no artigo 71º.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 71º dispõe que se some ao preço efetivamente pago ou a pagar, na medida em que nele não tenham já sido incluídos e tenham sido suportados pelo comprador, os valores das comissões de despesas de corretagem (com exceção das comissões de compra), o custo dos recipientes que se considera que façam um todo com a mercadoria e o custo da embalagem.

Por sua vez, a alínea b) do n.º1 do artigo 71º, determina a soma do valor correspondente aos seguintes elementos ao valor transacional, na medida em que estes tenham sido fornecidos pelo comprador (importador) a custo reduzido ou de forma gratuita e utilizados na produção das mercadorias ou na venda para a exportação, desde que não tenham já sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar: as matérias, os componentes e os elementos similares incorporados nas mercadorias importadas; as ferramentas, matrizes e moldes utilizados no decurso da produção das mercadorias; as

---

<sup>11</sup> A respeito da questão da determinação do valor aduaneiro nos casos em que a venda das mercadorias é feita entre entidades especialmente relacionadas, *vide* Ainsworth, R.T. (2007) “*IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT*” onde se discutem possíveis soluções a aplicar nestes casos, nomeadamente, com recurso a estruturas tecnológicas.

matérias primas consumidas na produção das mercadorias e a concepção, desenvolvimento, arte, design e esboços realizados fora da UE e necessários à produção das mercadorias.

Também o valor correspondente aos *royalties* e direitos de licença que o comprador é obrigado a pagar como condição da venda das mercadorias, na medida em que estes não estejam já incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar, deverão ser incluídos na determinação do valor aduaneiro, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 71º.

Na mesma lógica, a alínea d) do n.º 1 do artigo 71º consagra a inclusão do valor de qualquer parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização posterior das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente para o vendedor.

Por fim, a alínea e) do n.º 1 do artigo 71º dispõe que se incluam na determinação do valor aduaneiro as despesas de transporte, seguro, carga e manutenção até ao local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro da União.

O n.º 3 do artigo 71º, consagra o carácter taxativo deste elenco, determinando que *“nenhum elemento deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, com exceção dos previstos no presente artigo.”*

Compete-nos agora analisar quais os montantes que não devem ser incluídos no valor aduaneiro, previstos no artigo 72º. É conveniente alertarmos que, neste caso, ao contrário do que acontece com os ajustamentos positivos *supra* analisados, os montantes correspondentes às despesas aqui consagradas não devem ser subtraídos ao preço efetivamente pago ou a pagar. Os ajustamentos negativos determinam que estes valores não serão somados ao valor aduaneiro.

Não estão incluídos no valor aduaneiro os custos de transporte incorridos após a entrada das mercadorias no território aduaneiro da União, nos termos da alínea a) do artigo 72º.

O mesmo enquadramento é aplicável, pela alínea b), às despesas com trabalhos de construção, instalação, montagem, manutenção e assistência técnica realizadas após a entrada das mercadorias no território aduaneiro.

Do mesmo modo, determina a alínea c) que não integra o valor aduaneiro o montante de juros pagos a título de um acordo de financiamento existente entre o importador e o comprador ou qualquer terceiro, relativo à compra das mercadorias importadas desde que: (i) o acordo tenha sido redigido a escrito; (ii) as mercadorias tenham sido vendidas ao preço declarado como preço efetivamente pago ou a pagar e (iii) a taxa de juro não exceda

o nível normal praticado em tais operações no momento e no país em que o financiamento foi assegurado.

Para além destes montantes, ficam também à margem do cálculo do valor aduaneiro por determinação da alínea d), as despesas relativas ao direito de reproduzir as mercadorias importadas na União; as comissões de compra, por força da alínea e); os direitos de importação (e outros encargos a pagar na União por motivo da importação ou da venda das mercadorias), como determina a alínea f) e os pagamentos efetuados pelo comprador em contrapartida do direito de revender as mercadorias, se esses pagamentos não forem uma condição da venda das mercadorias para a sua exportação com destino à União, nos termos da alínea g).

No entanto, sem prejuízo de todas as disposições que analisamos até ao momento, o legislador português consagra também alguns ajustamentos que devem ser feitos ao valor aduaneiro tendo em vista a determinação do valor transacional.

Farão parte do valor tributável dos bens, na medida em que não estejam nele já compreendidos, os seguintes montantes, nos termos do n.º 2 do artigo 17º do CIVA: a) os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação (à exceção do IVA); b) as despesas acessórias (como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro) até ao momento de entrada das mercadorias no território aduaneiro da União; c) o valor das operações relacionadas com os regimes aduaneiros especiais.

Na mesma lógica de ajustamento ao valor transacional, determinou o legislador do CIVA, no n.º 4 do referido normativo, que estariam excluídas do montante do valor transacional as reduções de preço resultantes do desconto por pagamento antecipado e os descontos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza e que figurem separadamente na fatura.

Tal como acontece com a determinação do valor aduaneiro, o CIVA determina que, nos casos de reimportação de bens exportados temporariamente para fora do território da Comunidade e que aí tenham sido objeto de trabalhos de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o valor tributável é o que corresponder à operação efetuada, valor esse que será também determinado de acordo com as disposições aduaneiras vigentes e com os ajustamentos *supra* mencionados do CIVA. Nos termos do Ofício Circulado n.º 25015/2023, estas operações “*devem ser tratadas como prestações de*

*serviços e, conseqüentemente, tributadas de acordo com as regras de localização vigentes*”<sup>12</sup>, nos termos do artigo 6º do CIVA.

Quanto à veracidade do valor aduaneiro “*indicado pelo operador económico nos documentos anexos à declaração aduaneira, (...) a Autoridade Aduaneira só poderá recalculá-lo o preço dos bens se tiver dúvidas fundadas e justificadas sobre a conformidade do valor declarado pelo importador e depois de iniciar uma audição prévia do operador*”<sup>13</sup>.

## **2.5. Liquidação e pagamento do imposto**

O artigo 211º da Diretiva IVA confere uma ampla margem de discricionariedade aos EM para que fixem o modo de pagamento do imposto devido pela importação de bens. É ainda o artigo 211º que prevê expressamente a possibilidade de as legislações nacionais consagrarem modelos de pagamento que não impliquem o pagamento do imposto no momento da importação.

Inicialmente, o legislador nacional, consagrou no n.º 3 do artigo 28º do CIVA um modelo que previa a liquidação e o respetivo pagamento do IVA devido pela importação no momento de desalfandegamento dos bens, junto dos serviços aduaneiros competentes, de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação. O mesmo normativo legal admite ainda a possibilidade de deferimento de pagamento mediante a prestação de garantia por um prazo de 60 dias contados desde a data de registo da liquidação ou até ao 15º dia posterior ao 2º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação.

Esta opção do legislador nacional pelo pagamento do IVA “à cabeça” permite “*acautelar as situações em que a importação é realizada para uso pessoal ou familiar e o importador não dispõe de uma estrutura empresarial que permita o cumprimento de obrigações declarativas e contabilísticas que facilitem o controlo e fiscalização da operação em momento posterior ao desalfandegamento*”<sup>14</sup>.

Ainda assim, esta opção legislativa não ficou isenta de críticas, desde logo porque, acaba por se revelar muito mais onerosa para um importador que age como tal no exercício de uma atividade empresarial e a quem é aplicado o regime trimestral ou mensal

---

<sup>12</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira. (2023). Ofício Circulado N.º 25015, de 28 de dezembro de 2023.

<sup>13</sup> Armella, S. (2024). «Customs Value in case Law», *Global Trade and Customs Journal*, 19(5), pp. 284–292. Tradução nossa.

<sup>14</sup> Pereira, T.C. (2014) «Introdução ao IVA na Importação», em *Cadernos do IVA 2014*. Coimbra: Almedina, pp. 489–530.

de IVA. Ainda que o n.º 3 do artigo 28º consagre a possibilidade de deferimento do pagamento do IVA mediante a prestação de garantia, esta opção também acarreta custos.

Este agravamento dos custos financeiros da operação resultante da legislação nacional vigente acabou por traduzir-se num incentivo à deslocalização das operações, com os importadores a optarem por realizar estas operações em EM cuja legislação permitia o pagamento do IVA devido pela importação nas respetivas declarações periódicas.

O legislador nacional pretendeu simplificar o processo de liquidação e pagamento do IVA na importação, no entanto, este sistema revelou-se mais simples para quem não dispõe de uma estrutura burocrática idónea ao cumprimento das obrigações correspondentes, mas culminou numa “migração” das operações de importação realizadas por importadores enquanto tal no exercício de uma atividade empresarial.

Apercebendo-se deste efeito adverso, o legislador nacional aditou<sup>15</sup> ao artigo 27º o n.º 8, que consagra a possibilidade de os sujeitos passivos poderem optar pelo pagamento do IVA devido pela importação mediante a sua inclusão na declaração periódica. No entanto, para que possam exercer este direito de opção, os sujeitos passivos têm de cumprir determinados requisitos: a) devem encontra-se abrangidos pelo regime de periodicidade mensal da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIVA; b) devem ter a sua situação fiscal regularizada, nos termos do artigo 177º-A do CPPT; c) devem praticar apenas operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução, sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter meramente acessório.

Relativamente ao carácter acessório das operações financeiras e imobiliárias, não nos é dada nenhuma indicação do preenchimento valorativo deste conceito. Assim, a AT, no OFC n.º 30203<sup>16</sup>, determina que *“devem enquadrar-se as operações que, tendo uma correlação com a atividade exercida, não constituam, por si só, uma atividade habitual e autónoma dos sujeitos passivos”*.

Nos termos do n.º 9 artigo 27º, a forma e o prazo do exercício desta opção são regulados por Portaria do membro do governo responsável pela área das finanças. Atualmente, é a Portaria n.º 215/2017, de 20 de julho que define os contornos da opção pelo pagamento do IVA na importação na declaração periódica mensal.

---

<sup>15</sup> Através do artigo 200º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017).

<sup>16</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira. (2018). Ofício Circulado N.º 30203, de 4 de julho de 2018.

O n.º 1 do artigo 2º da Portaria determina que o pedido deve ser apresentado por via eletrónica à AT até ao final do 15º dia do mês anterior àquele em que se pretende que ocorra o início da aplicação da nova modalidade de pagamento. Mediante a receção do pedido, a AT dispõe de um prazo de 5 dias para confirmar a verificação dos requisitos exigidos para aplicação do regime e comunica, de seguida, a sua decisão ao requerente.

Se o pedido for aceite, “o operador económico fica obrigado ao pagamento do imposto devido pelas importações de bens realizadas no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41 do CIVA, por remissão do artigo 27º do mesmo Código”<sup>17</sup>, ou seja, fica adstrito ao pagamento do IVA devido pelas importações aquando da entrega da respetiva declaração periódica.

Nos termos do n.º 4 do artigo 2º da Portaria, o exercício deste direito de opção implica que o sujeito passivo permaneça nesta modalidade de pagamento durante um período mínimo de seis meses a contar da data da produção dos efeitos da opção.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 3º do mesmo diploma, a opção cessa os seus efeitos por vontade do sujeito passivo (ultrapassado o prazo de seis meses *supra* mencionado) ou por inobservância de algum dos requisitos legais exigidos pelo n.º 8 do artigo 27º do CIVA. No entanto, é necessário ter em conta que, cessada a opção, independentemente do motivo, o operador económico só pode voltar a requerer a integração nesta modalidade de pagamento, decorrido um ano após a data da respetiva cessação.

## 2.6. Isenções

As isenções correspondem às “situações que estão dentro da área de incidência, por conseguinte sujeitas a imposto, mas que um facto autónomo impede de serem tributadas”<sup>18</sup>.

O IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo, i.e., “caracteriza-se pela universalidade, incidindo tendencialmente sobre todos e quaisquer bens ou serviços”<sup>19</sup>.

A universalidade é a principal característica distintiva entre o IVA e os IEC uma vez que o IVA, por regra, incide sobre todos os bens ou serviços e os IEC têm uma base de incidência mais limitada, traçando “círculos mais estreitos, abrangendo os bens ou

---

<sup>17</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Ofício Circulado N.º 30193, de 11 de agosto de 2017.

<sup>18</sup> Ministério das Finanças - Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. (2010). Manual do IVA - Vertente Aduaneira. Lisboa: Ministério das Finanças.

<sup>19</sup> Vasques, S. (2023) *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

*serviços que nela especificamente sejam incluídos, ficando os demais desonerados do imposto.”*<sup>20</sup>

Isto significa, portanto, que “*qualquer delimitação negativa da base da incidência deve revestir carácter excepcional.*”<sup>21</sup> Assim, só em sacrifício de interesses que o legislador considere superiores é que a base de incidência do IVA poderá sofrer uma delimitação negativa.

As isenções relativas ao IVA na Importação que encontramos previstas no CIVA e em legislação avulsa no nosso ordenamento jurídico prosseguem essencialmente cinco finalidades: a aproximação das isenções fiscais (internas) às isenções aduaneiras; o reconhecimento, em sede fiscal, dos benefícios previstos em convenções internacionais das quais Portugal (ou a própria UE) é signatário; a prevenção da dupla tributação de bens importados; o combate à fraude e à evasão fiscal e a prossecução de fins humanitários, sociais e caritativos.

As isenções do IVA na Importação são maioritariamente de carácter objetivo, isto é, a sua aplicação prende-se com as características dos bens importados e não com a qualidade da pessoa que realiza a importação. Estas encontram-se expressamente previstas nos artigos 13º e 15º do CIVA, no artigo 16º do RITI e em diversos diplomas avulso.

O artigo 13º do CIVA consagra vasto elenco de isenções aplicáveis à importação a título definitivo das mercadorias.

A primeira destas isenções assenta na equiparação entre o regime de isenção aplicável às transmissões internas à importação dos mesmos bens. O artigo 9º determina quais as operações internas que se encontram isentas de IVA. Assim, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 13º, todas as importações definitivas que tenham por objeto bens cuja transmissão interna está isenta por força do artigo 9º, estarão isentas.

Encontram-se igualmente isentas as importações de embarcações<sup>22</sup>, aeronaves<sup>23</sup> e provisões de bordo<sup>24</sup>; importações de ouro pelo Banco de Portugal<sup>25</sup>; mercadorias reimportadas ou de retorno (reimportadas no estado em que foram exportadas)<sup>26</sup>; importação de gás e eletricidade<sup>27</sup>; bens importados para uso próprio de pessoas com

---

<sup>20</sup> *Idem.*

<sup>21</sup> Vasques, S. (2013) «*O IVA enquanto imposto Geral de Consumo*», em *Cadernos IVA 2013*. Coimbra: Almedina, pp. 355-380.

<sup>22</sup> Alínea b) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>23</sup> Alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>24</sup> Alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>25</sup> Alínea h) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>26</sup> Alínea g) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>27</sup> Alínea i) do n.º 1 do artigo 13.º

deficiência<sup>28</sup> e isenções no âmbito de acordos e convénios com organizações internacionais ou de relações diplomáticas<sup>29</sup>.

A respeito da isenção das mercadorias reimportadas ou de retorno que beneficiem de franquias aduaneiras, previstas na alínea g) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA e na alínea e) do artigo 143º da DIVA, impõe-se dar nota de uma interessante posição recentemente adotada pela Advogada-Geral do TJUE, a 6 de março de 2025, no âmbito do Processo Palmstråle (C-125/24) que espelha bem as fronteiras existentes entre o IVA e o Direito Aduaneiro. No caso em concreto, a questão prendia-se com a reimportação de cavalos que cumpriam os requisitos materiais para a aplicação da franquias aduaneiras, mas relativamente aos quais não havia sido cumpridos os requisitos formais, nomeadamente, não houve apresentação das mercadorias à alfândega, não se registou o pedido e não se apresentou declaração aduaneira, tal como exigido pela legislação aplicável. Ainda assim, concluiu a Advogada-Geral que *a falta destes requisitos formais (que importam ao direito aduaneiro) não obstam à aplicação da isenção de IVA prevista na alínea e) do artigo 143º da DIVA na medida em que “o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, exige apenas que estejam preenchidas as condições materiais do artigo 203.º do Código Aduaneiro”*.

Outra norma de relevo no campo das isenções é o artigo 15º do CIVA. Esta regra, indo de encontro à ideia de que o IVA só é devido quando os bens são introduzidos no circuito económico europeu, ou seja, quando se destinem a ser consumidos, determina a isenção das operações relacionadas com os regimes aduaneiros (e os entrepostos não aduaneiros) de carácter suspensivo.

Por sua vez, o artigo 16º do RITI prevê a isenção das importações de bens efetuadas por um sujeito passivo, quando esses bens tenham como destino um adquirente, também ele sujeito passivo, situado noutra EM e a respetiva transmissão, realizada pelo importador, seja isenta de imposto por força do artigo 14º do RITI<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Alínea j) do n.º 1 do artigo 13.º

<sup>29</sup> N.º 2 do artigo 13.º

<sup>30</sup> Para que esta isenção seja aplicada é necessário que o transporte dos bens para o adquirente situado noutra EM seja consecutivo à importação e o importador indique: i) o seu número de identificação para efeitos de IVA; ii) o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente noutra EM e iii) faça prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos com destino a outra EM. Quando não for prestada prova de que o importador preenche os requisitos necessários, determina o n.º 5 do artigo 16º que a AT exija a prestação de uma garantia pelo prazo máximo de 30 dias. Findo este prazo sem que as respetivas provas tenham sido apresentadas, a AT procede à liquidação do imposto devido pela importação, nos termos do n.º 6 do artigo 16º.

Um dos diplomas legislativos avulso mais relevantes em matéria de isenção de IVA nas importações definitivas de bens, de que se impõe igualmente dar nota, é o Decreto-Lei 31/89, de 25 de janeiro que transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 83/181/CCE. Este Decreto-Lei consagra um vasto leque de isenções que prosseguem diferentes objetivos. Estão abrangidos pela isenção de IVA na Importação, em termos gerais, as seguintes categorias de mercadorias: os bens pessoais pertencentes a particulares provenientes de países terceiros; o enxoval, material escolar e outros bens móveis de estudantes; os bens de investimento e outros bens de equipamentos importados por ocasião de uma transferência de atividade; os bens enviados para associações de natureza caritativa e humanitária; as importações efetuadas no âmbito de relações internacionais; bens importados para fins de prospeção comercial; importações de substâncias terapêuticas, medicamentos, animais de laboratório, substâncias biológicas ou químicas e mercadorias importadas para exames, análises ou ensaios; importações de determinados produtos agrícolas; caixões, urnas funerárias e artigos de ornamentação fúnebre; entre outras. A consulta do DL permite-nos determinar, especificamente, quais os bens enquadráveis em cada uma destas categorias cuja importação se encontra isenta.

Por fim, importa também mencionar o artigo 116º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro que transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva nº 2007/74/CE. Este regime é aplicável às mercadorias provenientes de países terceiros transportadas nas bagagens dos viajantes. Estas mercadorias estão isentas de IVA e de IEC mediante a observância dos limiares quantitativos e pecuniários estabelecidos neste diploma. Para que possam beneficiar da isenção, estas importações devem ter caráter ocasional e devem estar em causa mercadorias destinadas exclusivamente ao uso pessoal dos viajantes (ou para oferta) não podendo, por isso, ser comercializadas.

## **2.7. Direito à dedução**

O IVA caracteriza-se por ser um imposto plurifásico, isto é, *“aplica-se nas várias fases do circuito económico, desde a produção/aquisição intracomunitária/importação, consoante os casos, até ao consumo final”*<sup>31</sup> e *“a entrega do imposto ao Estado é repartida e ocorre em cada uma daquelas fases do circuito económico”*<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Ministério das Finanças - Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. (2010). Manual do IVA - Vertente Aduaneira. Lisboa: Ministério das Finanças.

<sup>32</sup> *Idem*.

O IVA é também um imposto que incide sobre o valor acrescentado que os bens ou serviços vão adquirindo ao longo da cadeia económica e, como refere o Professor Sérgio Vasques, “o que faz do IVA um imposto sobre o valor acrescentado é a faculdade que se atribui a cada operador económico de deduzir ao imposto que liquida nas suas vendas o imposto incorrido nas suas compras, entregando ao Estado apenas a diferença, quando o saldo seja positivo”<sup>33</sup>.

Um dos princípios basilares do IVA é o Princípio da Neutralidade. Este princípio visa garantir que a erosão provocada pelo suporte do custo do imposto ocorre, exclusivamente, na esfera patrimonial do consumidor final e não na dos operadores económicos.

O direito à dedução é o principal garante da neutralidade do imposto.

A alínea e) do artigo 168º da DIVA e a alínea b) do n.º 1 do artigo 19º do CIVA consagram expressamente a possibilidade da dedução de IVA suportado com a importação de bens. No entanto, o direito à dedução sobre estes bens só pode ser exercido por um sujeito passivo que adquira estes para os fins das suas operações tributadas.

O direito à dedução nas importações tem vindo a ser alvo de controvérsia. Regra geral, os bens importados passam a ser propriedade do importador, porém, existem casos em que o importador não adquire a propriedade dos bens. Veja-se o caso das importações no âmbito de contratos *tooling in manufacturing*<sup>34</sup>; locação de equipamento; prestação de serviços de construção civil; reparações no âmbito de garantia legal ou o armazenamento de bens para consignação<sup>35</sup>.

A este ponto, compreendidos os elementos fundamentais, e como vimos, distintivos, do IVA na Importação, encontramos-nos munidos do conhecimento necessário para dar o próximo passo no roteiro definido para a nossa investigação. Avancemos.

---

<sup>33</sup> Vasques, S. (2023) O Imposto sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina.

<sup>34</sup> Consiste numa relação comercial em que um prestador de serviços se obriga à produção de bens, utilizando na produção, componentes fornecidos pelo cliente estabelecido fora da UE.

<sup>35</sup> A este respeito *vide* Medeiros, C.M. e Santos, N.V. (2024) «Direito à Dedução: Importa quem Importa os Bens Utilizados em Prestações de Serviços?», em Cadernos IVA 2024. Coimbra: Almedina, pp. 173–201 para maior detalhe sobre o tema do exercício do direito à dedução por não proprietários.

### **3. A revolução silenciosa do IVA na Importação através da Reforma Aduaneira**

#### **3.1. Pacote do IVA para o comércio eletrónico: Os impactos das medidas em vigor a partir de 1 de julho de 2021**

A digitalização dos mercados económicos não é um tema inovador, muito menos um tema sobre o qual o legislador europeu não tivesse já consciente, mas o fenómeno pandémico a que o Mundo assistiu no início do ano de 2020 revolucionou por completo a forma como as trocas comerciais se desenvolvem, especialmente, no que concerne às operações B2C.

A proibição de circulação imposta pelas normas sanitárias vigentes a partir de 2020 na UE formou terreno fértil para fazer florescer a semente do comércio digital que tinha vindo já a criar raízes sólidas durante a última década.

Um estudo do Eurostat<sup>36</sup> aponta para que, em média, 12% das empresas europeias tivessem começado (ou pelo menos, movido esforços nesse sentido) a vender bens e serviços online, durante o ano de 2020. Por outro lado, o European E-commerce Report 2021<sup>37</sup> aponta que o número de pessoas com acesso à internet que adquiriram bens ou serviços online rondava os 68% em 2019. Em 2020, este número aumentou para 73% e, em 2021, atingiu os 75%, tendo vindo a aumentar sucessivamente até ao presente. Numa perspetiva temporal mais ampla, as estatísticas apresentadas em fevereiro de 2025 pelo Eurostat mostram que *“a percentagem de compradores online aumentou de 59% em 2014 para 77% em 2024.”*<sup>38</sup>

O European E-commerce Report 2024<sup>39</sup> mostra-nos como a economia digital se tem vindo a desenvolver ao longo dos últimos anos e o peso significativo que este “mercado invisível” tem na economia da UE. O estudo demonstra que, em 2019, o comércio eletrónico gerou cerca de €637 mil milhões. Por sua vez, em 2020, e no embalo da pandemia de Covid-19, este valor ascendeu aos €752 mil milhões (+17%)<sup>40</sup>, tendo-se mantido a tendência de crescimento em 2021, quando este montante atingiu os €846 mil milhões (+10%)<sup>41</sup>.

---

<sup>36</sup> Eurostat (2022). Impact of COVID-19 on e-sales of enterprises.

<sup>37</sup> Euro Commerce (2021). European E-commerce Report 2021.

<sup>38</sup> Eurostat (2025): Statistics explained. Tradução nossa.

<sup>39</sup> Euro Commerce (2024). European E-commerce Report 2024.

<sup>40</sup> Percentagem calculada de acordo com o crescimento real, i.e., devidamente ajustada de acordo com a taxa de inflação.

<sup>41</sup> *Idem.*

Não existe, hoje, a menor dúvida de que o E-commerce é um dos principais motores das grandes economias mundiais. Consciente dessa relevância, o legislador europeu tem vindo a debruçar-se sobre o tema, desenvolvendo instrumentos legais que regulam esta matéria e promovem a competitividade do mercado europeu.

No domínio do IVA, foram várias as inovações delineadas pelo legislador. Estas estratégias começaram a ser delineadas ainda antes deste crescimento acelerado desencadeado pela pandemia, uma vez que, como vimos já, as raízes do E-commerce encontravam-se já solidificadas à data.

A partir de 1 de julho de 2021, entraram em vigor as alterações à Diretiva 2006/112/CE (DIVA) aplicáveis ao comércio eletrónico B2C. Estas alterações foram transpostas para o ordenamento jurídico português através da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto de 2020, que alterou o CIVA e o RITI. Vejamos quais as que mais impactaram o IVA na Importação.

### **3.1.1. A tributação no destino das Vendas à Distância de Bens Importados (VDBI)**

As vendas à distância de bens importados (doravante VDBI) caracterizam-se por serem operações B2C que têm por objeto bens provenientes de países ou territórios terceiros, nos termos do n.º 4 do artigo 14º da DIVA e da alínea p) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA. No entanto, para que seja considerada uma VDBI, a operação não pode ter por objeto *“bens que já se encontram num entreposto aduaneiro na UE”*<sup>42</sup> nem *“meios de transporte novos e os bens entregues após montagem ou instalação”*<sup>43</sup>.

Antes da entrada em vigor, a 1 de julho de 2021, do pacote de medidas aplicáveis ao IVA no comércio eletrónico, estas operações, eram tratadas como importações propriamente ditas, isto é, o IVA devido pela entrada destes bens no território aduaneiro da UE era pago na alfândega, aquando da chegada dos bens, à taxa legal do EM da importação. Assim, se um fornecedor português importasse bens com o objetivo de os vender a um consumidor alemão e os bens dessem entrada em Portugal, o IVA devido pela importação era pago em Portugal.

---

<sup>42</sup> Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira. (2021). Guia do Balcão Único do IVA. [guia]. Bruxelas: Comissão Europeia.

<sup>43</sup> *Idem*.

Com a entrada em vigor das alterações já mencionadas, a tributação destes bens passa a ocorrer no Estado de destino dos bens, ou seja, no Estado onde se situa o adquirente (no exemplo anterior, na Alemanha).

Com esta alteração, surgem novas obrigações declarativas para os sujeitos passivos que passam a ter que se registar em todos os Estados em que vendem estes bens importados. O legislador não ficou indiferente a este facto e criou também um mecanismo de simplificação para o cumprimento destas obrigações que analisaremos em pormenor no ponto 3.1.4.

### **3.1.2. Eliminação da isenção na importação de pequenas remessas (22€)**

A entrada em vigor das medidas que compõem este pacote de alterações ao IVA para o comércio eletrónico determinou o fim da isenção do pagamento de imposto para as remessas de valor inferior a 22€, até então, consagrada no artigo 23º da Diretiva 2009/132/CE e no artigo 22º do DL 31/89, a que fizemos já referência.

Até 1 de julho de 2021, a importação dessas remessas era isenta do pagamento de IVA. A simplificação que esta isenção visava promover acabou por culminar na subvalorização das remessas e consequente perda de receita para os Estados. Os dados apresentados pelo EPRS<sup>44</sup> em janeiro de 2025, estimam que os prejuízos decorrentes da utilização fraudulenta desta isenção ascenderam aos €7 mil milhões por ano.

Para além da perda de receita por parte dos EM, esta isenção era também responsável por enfraquecer a competitividade das empresas europeias (obrigadas a liquidar IVA) face às empresas de países terceiros (que não estavam sujeitas à mesma obrigação e que, como tal, potencializavam a sua margem de lucro).

Assim, a partir e 1 de julho de 2021, *“todos os bens comerciais importados para a UE de um país terceiro ou de um território terceiro estarão sujeitos ao IVA, independentemente do seu valor.”*<sup>45</sup>

No entanto, a simplificação dos processos de importação relativos a pequenas remessas continuava a ser uma das prioridades do legislador europeu, e como veremos

---

<sup>44</sup> EPRS- European Parliamentary Research Service. (2025). Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud. [relatório]. Bruxelas: Parlamento Europeu.

<sup>45</sup> Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira. (2020). Notas Explicativas sobre as Regras em Matéria de IVA para o Comércio Eletrónico. [nota explicativa]. Bruxelas: Comissão Europeia.

adiante no ponto 3.1.4., foi criado um novo regime de isenção/simplificação aplicável à importação de remessas de *valor intrínseco*<sup>46</sup> não superior a 150€.

### 3.1.3. Interfaces eletrónicas como fornecedores presumidos

O artigo 14º-A da DIVA, norma central nesta matéria, considera como uma Interface Eletrónica, a título de exemplo, “*um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares*”.

O mesmo artigo prevê que, em determinadas circunstâncias, se considera que as interfaces eletrónicas efetuam as entregas ou as prestações pessoalmente e, como tal, são responsáveis por contabilizar o IVA sobre estas vendas. Esta disposição é também denominada por “*cláusula do fornecedor presumido*”.

A consagração desta norma teve como principal propósito “*assegurar uma cobrança eficaz e eficiente do IVA, reduzindo ao mesmo tempo os encargos administrativos para os fornecedores ou prestadores, para as administrações fiscais e para os consumidores*”<sup>47</sup>.

Tendo em conta que a delimitação do objeto da presente dissertação se circunscreve às operações de importação, vamos analisar este regime exclusivamente do prisma das VDBI, sem prejuízo de darmos nota que o mesmo se aplica igualmente as vendas à distância intracomunitárias de bens (vendas B2C onde o transporte o a expedição dos bens se inicia num EM e não num país/território terceiro, como acontece nas VDBI).

Tivemos já oportunidade de analisar a mecânica das operações de VDBI, mas não tínhamos, até ao momento, explorado os casos em que a compra e venda destes produtos é *facilitada* por um terceiro: uma interface eletrónica.

Nestas operações em que o processo de compra e venda de bens importados é facilitado por uma interface eletrónica, temos três intervenientes principais: o consumidor/importador/adquirente que importa os bens para um EM da UE; o fornecedor subjacente que é o responsável pela venda dos bens provenientes de países ou territórios terceiros e a interface eletrónica que é quem faz a “*ponte*” entre o consumidor e o fornecedor subjacente.

---

<sup>46</sup> Esta é uma das muitas alterações ao regime geral do IVA na Importação que estudámos na primeira parte desta dissertação. Aqui, o valor tributável deixa de ser determinado pelos métodos aí apresentados, e passa a assentar neste conceito de “*valor intrínseco*”, dependente de novos critérios e métodos, que se aprofundam *infra*, na secção 3.1.4 desta dissertação.

<sup>47</sup> Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira. (2020). Notas Explicativas sobre as Regras em Matéria de IVA para o Comércio Eletrónico. [nota explicativa]. Bruxelas: Comissão Europeia.

O artigo 14º-A determina a divisão de uma única operação (a venda do fornecedor subjacente ao adquirente) em duas operações: uma venda B2B entre o fornecedor e a interface eletrónica e uma venda B2C realizada pela interface eletrónica ao consumidor, dizendo-se, por isso, que nestes casos, se entende que a interface eletrónica adquiriu e transmitiu pessoalmente os bens. No entanto, regra geral, fisicamente, os bens são enviados pelo fornecedor subjacente diretamente para o adquirente tratando-se, por isso, de uma ficção jurídica.

No entanto, nos termos do n.º 1 do artigo 14º-A, esta ficção jurídica tem a sua aplicabilidade circunscrita aos casos em que a venda a distância de bens importados tem por objeto remessas de valor intrínseco não superior a 150€.

Compete-nos agora dissecar o conceito de *facilitar*, para que possamos definir concretamente quando é que uma interface deve ou não assumir responsabilidades no cumprimento de obrigações em sede de IVA.

O artigo 5º-B Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 (doravante, Regulamento de Execução) determina que, para efeitos da aplicação do artigo 14º-A da Diretiva, se considera que uma interface eletrónica facilita a operação quando a utilização da mesma “*permitir a um adquirente e a um fornecedor que coloque bens à venda através da interface eletrónica estabelecerem contactos que resultem numa entrega de bens através da referida interface eletrónica*”.

No entanto, o mesmo artigo determina que, ainda que a interface permita o estabelecimento deste contacto entre o fornecedor e o adquirente, não se considera que a sua atuação integre o conceito de “facilitar” sempre que se observem preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos: a) O sujeito passivo não fixar, direta ou indiretamente, nenhum dos *termos e condições* em que é efetuada a entrega de bens; b) o sujeito passivo não participar, direta ou indiretamente, na *aprovação da cobrança* ao adquirente do pagamento efetuado; c) O sujeito passivo não estiver, direta ou indiretamente, *envolvido na encomenda ou na entrega dos bens*.

Por *termos e condições* devem entender-se “*os direitos e as obrigações do fornecedor subjacente e do adquirente associado à entrega de bens, tais como o preço, o tipo/ a natureza dos bens, os acordos para o pagamento, a entrega ou quaisquer garantias, (...) as condições, tanto para o fornecedor subjacente como para o adquirente, de utilização do sítio Web da plataforma*”<sup>48</sup>. Por sua vez, o conceito de *aprovação da cobrança* diz

---

<sup>48</sup> *Idem*.

respeito às situações em que a interface eletrónica “*pode influenciar se, em que momento e em que condições o adquirente efetua o pagamento*”<sup>49</sup>. Este conceito não implica que a plataforma tenha que receber ou cobrar efetivamente o montante devido, mas sim apenas que determine que a conta ou o cartão apresentado pelo adquirente é apto a ser debitado pelo montante devido ou que esteja envolvida no recebimento da mensagem de confirmação do pagamento. Por fim, o conceito de *envolvimento na encomenda ou na entrega dos bens* deve ser interpretado em sentido lato, isto é, não implica que a interface eletrónica esteja envolvida na criação da nota de encomenda ou na entrega física dos bens, “*mas refere-se às situações em que a interface eletrónica pode influenciar, por qualquer modo, a encomenda dos bens*”<sup>50</sup> ou a respetiva entrega dos mesmos.

Ainda, o mesmo artigo refere que o disposto no artigo 14º-A da Diretiva não é aplicável às plataformas que prestem apenas algum dos seguintes serviços no processo de compra e venda: i) processamento dos pagamentos relacionados com a entrega de bens; ii) promoção ou a publicidade dos bens e iii) reencaminhamento ou a transferência de adquirentes para outras interfaces eletrónicas onde os bens são colocados à venda, sem qualquer intervenção adicional na entrega.

De acordo com o entendimento da Comissão versado nas notas explicativas que temos vindo a citar até ao momento, “*não existe envolvimento direto ou indireto, da interface eletrónica na entrega de bens que ocorre entre o fornecedor subjacente e o adquirente que seja totalmente independente*”. Esta independência é atestada, nos termos do mesmo documento, quando a interface eletrónica não tem conhecimento das seguintes informações: a) se e quando a operação é concluída; b) o lugar onde se encontram os bens; c) para onde são os bens transportados.

No entanto, não podemos olvidar que o 14º-A configura uma ficção jurídica e que, na realidade, fisicamente os bens são transmitidos diretamente do fornecedor subjacente para o adquirente. Ora, assim sendo, sempre que a interface eletrónica é chamada a proceder ao cumprimento de obrigações em sede de IVA por estas operações, não dispõe, na maior parte dos casos, das informações necessárias para tal, como o lugar da expedição dos bens. Isto faz com que a interface fique dependente das informações transmitidas pelo fornecedor subjacente, informações essas que muitas vezes são transmitidas erroneamente.

---

<sup>49</sup> *Idem.*

<sup>50</sup> *Idem.*

Assim sendo, a fim de salvaguardar a segurança jurídica e não fazer pender sobre as plataformas eletrónicas as consequências da apresentação de informações incorretas pelo fornecedor, o legislador consagrou, no artigo 5º-C do Regulamento de Execução, uma *cláusula de limitação da responsabilidade*, que determina que, quando as interfaces eletrónicas estiverem dependentes do envio de informações por parte dos fornecedores subjacentes e os dados que lhes forem enviados estiverem incorretos, desconhecendo (sem culpa) a interface a falta de veracidade dessas informações, não será responsabilizada pelo pagamento do imposto em falta nem pelo eventual pagamento de penalidades associadas ao atraso no pagamento ou juros. Ainda assim, o ónus de provar que agiu de forma diligente e de acordo com o que lhe era razoavelmente exigido é da própria interface.

Por sua vez, o artigo 5º-D do Regulamento consagra a *presunção do estatuto do vendedor e do adquirente*. Mais uma vez, consciente da dificuldade de as interfaces eletrónicas acederem a determinadas informações, como o estatuto dos intervenientes nos processos de venda que facilitam, o legislador determina que a interface eletrónica deve considerar o fornecedor subjacente como sendo sujeito passivo de IVA e o adquirente como um particular que não é sujeito passivo.

A mera ausência do número de IVA do fornecedor não determina, sem mais, que este seja considerado como um particular. A presunção do estatuto do vendedor só pode ser afastada mediante apresentação de declaração neste sentido e, nestes casos, a interface eletrónica deve dispor de um mecanismo de verificação que permita comprovar a veracidade da afirmação do vendedor. Por outro lado, se o adquirente, durante o processo de compra ou de registo na plataforma eletrónica, não indicar um número de IVA que lhe esteja associado, a interface eletrónica deve considerar que estamos perante um consumidor final.

Por último, ainda no âmbito das interfaces eletrónicas, o legislador determinou a obrigação de conservação de registos. Caso seja utilizado algum regime especial, o artigo 63º-C do Regulamento de Execução refere quais os registos que a interface deve conservar face às operações que facilite. Caso não utilize nenhum dos regimes especiais, aplica-se o artigo 242º da Diretiva que, por sua vez, estabelece que cabe aos EM determinar quais os registos que devem ser conservados pelas interfaces eletrónicas.

### 3.1.4. Alargamento do Balcão Único: Criação do IOSS

As novas disposições que entraram em vigor a 1 de julho de 2021, alteraram os regimes especiais do IVA existentes até então (Regime União e o Regime Extra-União) e procederam à criação de um novo regime: o Regime de Importação. Em Portugal, a transposição para a ordem jurídica interna do disposto na Diretiva (EU) 2017/2455 de 5 de dezembro de 2017 (que consagra estas novas regras aplicáveis ao IVA) foi feita através da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto de 2020.

O Balcão Único corresponde a um mecanismo criado pelo legislador europeu que permite a simplificação das obrigações em matéria de IVA para as empresas que vendem bens ou prestem serviços a consumidores finais estabelecidos na UE. Com a regra da tributação no destino, o IVA é devido no EM de estabelecimento do adquirente. Na ausência de um regime de Balcão Único, o que aconteceria é que os fornecedores teriam que se registar para efeitos de IVA em todos os EM onde efetuassem operações e, posteriormente, entregar os montantes de imposto devidos a cada um desses Estados.

O Balcão Único permite que o fornecedor/prestador se registre num único EM (EM de identificação) e entregue uma única declaração, da qual conste todas as operações efetuadas e os respetivos EM onde se encontram estabelecidos os adquirentes. Posteriormente, a administração fiscal do EM de identificação entrega os montantes de imposto devidos a cada EM onde se registaram as operações.

Como *supra* referido, existem 3 regimes de Balcão Único. O que difere a aplicação de cada um dos regimes é a natureza da operação (transmissão de bens ou prestação de serviços), a localização do vendedor/prestador (estabelecido na UE ou fora da UE) e a origem dos bens, (expedidos a partir de um EM ou expedidos a partir de um país/território terceiro).

Alinhando a nossa exposição com a delimitação do objeto da presente dissertação, vamos explorar, em especial, o Regime de Importação, doravante, IOSS.

Com a eliminação da isenção do pagamento de IVA em remessas de valor inferior a 22€, todos os bens importados para a UE passaram a pagar IVA, independentemente do seu valor. Por isso, o legislador optou por criar um regime especial de IVA para as importações, de modo a simplificar a declaração e o pagamento do IVA de bens de baixo valor.

Como vimos já no ponto 2.5., regra geral, o IVA é pago pelo importador no momento da introdução dos bens em livre prática na UE. No entanto, este mecanismo, apesar de ser pensado para os consumidores finais que importam bens para uso pessoal, acaba por

não se revelar conveniente para os adquirentes, na medida em que pode acarretar um custo não expectável e pode determinar que o consumidor desista da importação da remessa, especialmente em bens de valor mais reduzido.

Assim, o legislador procedeu à criação do IOSS, de modo a permitir que os fornecedores que realizem VDBI cobrem ao adquirente o IVA devido pela venda e declarem e paguem esse IVA através de uma única declaração, registando-se num único EM.

Atualmente, a utilização deste regime é exclusiva às operações que tenham por objeto bens expedidos de países/territórios terceiros cujo valor intrínseco da remessa não seja superior a 150€ e que não estejam sujeitos a IEC.

O conceito de “*valor intrínseco*” corresponde ao preço dos bens aquando da venda ou, relativamente aos bens sem carácter comercial, ao preço que teria sido pago se os bens tivessem sido vendidos. Excluem-se deste valor, desde que figurem de forma discriminada na fatura, os custos de transporte e de seguro, o montante pago a título de outros impostos ou taxas e quaisquer outros custos como ferramentas, taxas de licenciamento, entre outros.

Apesar da utilização do regime ser facultativa, revela-se vantajosa para os fornecedores, na medida em que simplifica as suas obrigações, e para os consumidores, na medida em que, quando as mercadorias entram no território da UE, estão isentas de IVA e, como tal, não terão de suportar nenhum custo adicional.

O regime da importação pode ser utilizado para declarar as VDBI tanto por fornecedores que se encontram estabelecidos na UE como pelos que se encontram estabelecidos em países terceiros. Neste último caso, para poderem utilizar o regime de importação, os fornecedores devem designar um intermediário<sup>51</sup>.

O intermediário tem que ser um sujeito passivo estabelecido na UE e tem que se registar, em nome próprio, no IOSS. Este passa a assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que, em princípio, caberiam ao fornecedor, nomeadamente, é responsável pela entrega da declaração mensal do Balcão Único e pelo respetivo pagamento do IVA, apesar de o fornecedor ser solidariamente responsável.

---

<sup>51</sup> Se os fornecedores estiverem estabelecidos num país terceiro com o qual a UE tenha celebrado um acordo de assistência mútua em matéria de IVA, podem utilizar o regime diretamente, sem terem que nomear um intermediário.

Também as interfaces eletrónicas (estabelecidas na UE ou fora da UE) podem utilizar o regime IOSS, aplicando-se-lhes, com as necessárias adaptações, as já mencionadas disposições

Em suma, quando uma VDBI é realizada, o fornecedor (ou a IE) é responsável pela liquidação do IVA devido no momento da venda. Posteriormente, o fornecedor deve indicar, aquando da expedição dos bens, o seu número de IVA IOSS. À chegada dos bens à UE, é feita uma verificação do número apresentado. Se este número for válido, a importação dos bens de valor inferior a 150€ estará isenta, caso o número seja inválido ou não esteja mencionado, o IVA devido terá de ser pago pelo adquirente aquando da importação.

### **3.1.5. Regime Especial para a declaração e pagamento do IVA na importação**

Paralelamente ao IOSS, o legislador europeu consagrou também um outro mecanismo alternativo de cobrança dos montantes devidos a título de IVA na Importação, especialmente pensado para os casos em que o fornecedor/a interface não apresenta o número de IVA IOSS ou esse número é inválido.

Tal como o IOSS, este regime tem igualmente a sua aplicação limitada às importações que tenham por objeto bens importados cujo valor intrínseco não seja superior a 150€ e não sujeitos a IEC.

Uma vez que a utilização do IOSS não se verificou, o pagamento do IVA compete ao adquirente, aquando da entrada dos bens no território da UE. De modo a simplificar este processo, este regime permite que o adquirente pague o IVA à pessoa que apresenta os bens na alfândega (normalmente, os operadores postais, os transportadores expresso e os despachantes).

O adquirente paga o IVA ao declarante antes de os bens lhe serem entregues e, posteriormente, compete ao declarante entregar ao Estado os montantes liquidados a título de IVA nestas operações.

As vantagens deste regime passam, desde logo, por permitir que o declarante entregue, numa declaração mensal, apenas os montantes de IVA efetivamente cobrados, o que evita que se torne devedor de quantias de IVA relativas a bens não entregues ou não aceites.

E, como vimos, deste pacote de 2021, nos cenários abrangidos pelas inovações, resultaram importantes alterações a vários elementos tradicionalmente caracterizadores do IVA na Importação, começando pelo campo das isenções, e passando pelas regras de

determinação do valor tributável, pela incidência subjetiva ou pelo facto gerador e exigibilidade do imposto<sup>52</sup>.

### **3.2. Análise do Pacote de Reforma da Legislação Aduaneira**

Foram várias as motivações que conduziram à apresentação Proposta de Reforma da Legislação Aduaneira da União Europeia por parte da Comissão. Em 2017, o Tribunal de Contas da União Europeia, no seu Relatório Especial<sup>53</sup>, deixava já a descoberto alguns dos problemas que viriam a servir de mote à Proposta de Regulamento que estabelece o CAU e que revoga o Regulamento n.º 952/2013. O Tribunal identificou que i) “*Os Estados-Membros não seguem um procedimento uniforme de controlo aduaneiro das importações, o que pode levar a que sejam pagos direitos aduaneiros inferiores aos devidos*”; ii) “*Os Estados-Membros não aplicam uma abordagem uniforme aos controlos aduaneiros, os autores de fraudes podem escolher o elo mais fraco da cadeia para proceder às suas importações fraudulentas.*”; iii) “*Os Estados-Membros aplicam diferentes abordagens para lutar contra a fraude na indicação da origem e na classificação pautal*”; iv) “*Os Estados-Membros nem sempre realizam os controlos sugeridos pelos respetivos sistemas de gestão dos riscos*”; v) “*O subfinanciamento dos sistemas informáticos transeuropeus pode atrasar a aplicação do Código Aduaneiro da União*”.

Recentemente, o TCE voltou a apontar deficiências na aplicação da legislação aduaneira comunitária pelos EM devido à falta de harmonização dos procedimentos e identifica o IOSS (em paralelo com o CP 42) como um dos principais epicentros de fraude nesta matéria<sup>54</sup>.

Em 2022, foi apresentada uma avaliação de impacto das medidas a adotar na proposta de Reforma. Nesta avaliação, foram identificados os principais problemas que justificariam a adoção desta regulamentação (e que estavam em linha com os já identificados pelo TCE em 2017). A mesma avaliação apontou como causas subjacentes

---

<sup>52</sup> As próprias taxas sofreram uma alteração, na medida em que ao abrigo do regime especial aplicável aos operadores postais e de correio expresso a que aludimos há pouco, só a taxa de 23% é aplicável a todos os produtos importados. Trata-se de uma opção concedida pelo legislador europeu, que Portugal implementou como medida de simplificação. Cfr. art. 18º, n.º 8 do CIVA.

<sup>53</sup> Tribunal de Contas Europeu (2017). Relatório Especial n.º 19/2017: Procedimentos de importação: as insuficiências do quadro jurídico e uma aplicação ineficaz têm impacto sobre os interesses financeiros da UE. Luxemburgo, 6 de setembro de 2017.

<sup>54</sup> Para maior detalhe, vide “Tribunal de Contas Europeu (2025). Relatório Especial n.º 8/2025: Value Added Tax fraud on imports: The EU’s financial interests are insufficiently protected under simplified import customs procedures. Luxemburgo, 24 de março de 2025”.

destes problemas: i) a complexidade excessiva dos procedimentos, ii) a fragmentação e a complexidade da digitalização aduaneira e iii) uma estrutura de governação fragmentada da União Aduaneira.

Tendo este enquadramento por base, a Comissão procedeu à apresentação da proposta de Reforma Aduaneira. Esta reforma introduz várias alterações à legislação aduaneira e grande parte destas alterações estão ancoradas nos dois pilares inovadores deste pacote: a criação da Autoridade Aduaneira da UE e o desenvolvimento da Plataforma de Dados Aduaneiros da UE.

### **3.2.1. Plataforma de Dados Aduaneiros da UE**

No panorama atual, cada EM dispõe de um sistema informático alfandegário próprio. Existem, portanto, 27 sistemas informáticos que geram grandes custos de manutenção para os EM e que são, na sua grande maioria, arcaicos face ao fenómeno da digitalização que tem revolucionado a economia.

Para além dos elevados custos de manutenção, a fragmentação de sistemas informáticos dificulta a realização de uma macro análise sobre as questões de segurança e de controlo relativas à União Aduaneira.

A Plataforma de dados que está a ser desenvolvida, visa permitir a realização de *“uma análise de risco comum, à escala da UE, subjacente às recomendações de controlo, com base em dados centralizados, protegendo de forma mais eficiente e eficaz a fronteira externa da UE”*<sup>55</sup>.

Com o desenvolvimento desta Plataforma, as informações passam a poder ser comunicadas pelos operadores às autoridades, diretamente, através de uma única plataforma, em vez de a vários sistemas nacionais e, sempre que as informações fornecidas forem consideradas estáveis, estas passarão a poder ser reutilizadas para futuras operações de importação e de exportação levadas a cabo pelo mesmo sujeito. Aproveitam desta simplificação e redução de procedimentos, tanto as empresas, que veem as suas obrigações declarativas simplificadas, como as autoridades, que poupam recursos técnicos e humanos.

O desenvolvimento deste sistema visa, essencialmente, simplificar os procedimentos e centralizar a informação aduaneira.

---

<sup>55</sup> Comissão Europeia (2023) COM(2023) 257 final. 17 de maio de 2023.

### 3.2.2. Autoridade Aduaneira da UE

Com o mesmo objetivo de simplificação e centralização, surge a figura da Autoridade Aduaneira da UE. Esta Autoridade será responsável por analisar a informação que consta na Plataforma e, com esta análise, realizar uma gestão comum dos riscos da UE através da emissão de recomendações de controlo às autoridades aduaneiras nacionais que continuarão, simultaneamente, a fazer a respetiva gestão de risco ao nível nacional, mas agora com acesso a dados mais expressivos fornecidos pela Plataforma.

Esta entidade será igualmente responsável por “*formar uma visão comum sobre a definição de prioridades de risco*”<sup>56</sup>. Deste modo, as alfândegas dos EM poderão efetuar os devidos controlos às mercadorias que dão entrada nas suas fronteiras nacionais de forma eficaz, na medida em que estas diretrizes permitem que concentrem os seus esforços nos domínios identificados pela Autoridade UE como sendo de risco, garantindo assim, uma supervisão da cadeia de abastecimento à escala da UE.

Para além da gestão de riscos, a criação da Autoridade Aduaneira da UE visa também “*assegurar uma aplicação mais harmonizada (...) dos controlos em toda a fronteira da UE para as mercadorias*”<sup>57</sup>, estabelecer um “*quadro de cooperação de várias autoridades que gerem o mercado único da união aduaneira*”<sup>58</sup> garantindo uma aplicação harmonizada da legislação e reforçando a luta contra o *customs shopping* (o fenómeno de corrida às alfândegas com controlos menos rigorosos para fazer entrar na UE mercadorias desconformes com os requisitos exigidos).

### 3.2.3. Medidas aplicáveis ao comércio eletrónico

Todas as fragilidades dos sistemas alfandegários que expusemos *supra* estão a ser potencializadas pela crescente importação de pequenas remessas. A recente comunicação da Comissão sobre o E-commerce<sup>59</sup> mostra-nos que, em 2024, foram importadas para a UE cerca de 4.6 mil milhões de pequenas remessas, o que se traduz na chegada de 12 milhões de pacotes diariamente. Estas mercadorias, maioritariamente oriundas da China e vendidas através de interfaces eletrónicas como as conhecidas SheIn e Temu<sup>60</sup>, esgotam,

---

<sup>56</sup> *Idem.*

<sup>57</sup> *Idem.*

<sup>58</sup> *Idem.*

<sup>59</sup> European Commission (2025). E-commerce Communication: A new plan for Europe’s sustainable prosperity and competitiveness.

<sup>60</sup> Segundo dados apresentados na comunicação da Comissão ao Parlamento (COM(2025) 37 final, “*Em 2024, 91% de todas as remessas de comércio eletrónico avaliadas até 150 euros que entraram na UE provinham da China e o seu volume mais do que duplicou entre 2023 e 2024*”. A Comissão

em grande medida, os recursos alfandegários disponíveis, quer pela fragmentação de remessas, que culmina na necessidade de realização de múltiplos controlos, quer pelo elevado risco de desconformidade destes produtos com os padrões de qualidade exigidos na UE (segundo a comunicação da Comissão *supra* citada, em 2024, foram detetados cerca de 17.5 milhões de artigos contrafeitos).

Como refere a Comissão na exposição de motivos relativos à Proposta de Reforma do CAU<sup>61</sup>, “*as autoridades aduaneiras estão hoje «entaladas» entre, por um lado, um aumento das atribuições e da complexidade e, por outro, um crescimento acentuado das remessas de baixo valor no comércio eletrónico*” e “*esta reforma aumenta a capacidade das autoridades aduaneiras para fiscalizar e controlar as mercadorias que entram e saem da União Europeia*”.

O legislador europeu não ficou indiferente ao crescimento exponencial do comércio eletrónico registado na última década e, agora também no domínio aduaneiro, em linha com os preceitos da reforma do IVA de 2021, pretende introduzir alterações que potencializem o combate à fraude e o aumento de receitas aduaneiras.

A primeira medida apresentada neste sentido é a introdução do conceito de “importador presumido”. O regime do importador presumido é o espelho, no âmbito aduaneiro, do “fornecedor presumido” *supra* analisado no ponto 3.1.3. Como refere José Rijo, “*uma das deficiências do sistema existente é que as pessoas atualmente responsáveis perante as autoridades aduaneiras, como o declarante e o transportador, têm maior dificuldade em assumir a sua responsabilidade pelo cumprimento financeiro e não financeiro*”<sup>62</sup> das obrigações em sede de IVA e de Direito Aduaneiro.

A proposta de alteração do CAU prevê que, nos casos em que a importação é realizada através de uma plataforma eletrónica, as interfaces passarão a assumir o papel de importador e serão responsáveis pelo cumprimento das formalidades aduaneiras, nomeadamente, pelo pagamento dos direitos aduaneiros devidos e pela correspondente comunicação das suas vendas às autoridades aduaneiras. Tal como no domínio do IVA, esta medida permite uma maior proteção dos consumidores europeus na medida em que

---

refere ainda que “*Este aumento coincide com o crescimento extremamente rápido de certos mercados em linha. Temu e SHEIN, em particular, cresceram exponencialmente no mercado da UE, atingindo mais de 75 milhões de utilizadores na UE no espaço de alguns meses em 2024*”.

<sup>61</sup> Comissão Europeia. (2023). Proposta da Comissão que revoga o Regulamento (UE) n.º 952/2013. COM(2023) 258 final. 2023/0156 (COD).

<sup>62</sup> Rijo, J.M.X. (2024) Direito Aduaneiro da União Europeia - Notas de Enquadramento Normativo, Doutrínario e Jurisprudencial. 2a. Coimbra: Almedina.

evita que estes sejam surpreendidos com custos extra aquando da chegada das mercadorias.

A segunda medida proposta é também reflexo de uma das principais alterações introduzidas com a reforma do IVA: a eliminação da isenção do pagamento de direitos aduaneiros em remessas de baixo valor (até 150 €).

Esta isenção é, atualmente, uma das principais fontes de fraude aduaneira. A Comissão estima que 65% das remessas que entram na Europa são deliberadamente subavaliadas<sup>63</sup> para evitar o pagamento de direitos aduaneiros, o que provoca graves distorções na concorrência, que afetam especialmente as PME europeias que não conseguem competir com os baixos preços praticados pelos fornecedores destas remessas. Na recente comunicação sobre os dados que marcam o panorama do E-commerce na EU<sup>64</sup>, a Comissão considera *“urgente a adoção da proposta de reforma aduaneira, incluindo a supressão da isenção das pequenas remessas de valor inferior a 150 euros”*.

Também a fragmentação das remessas provoca graves inconveniências. Com o mesmo objetivo de contornar a obrigação de pagamento de direitos aduaneiros, os operadores, muitas vezes, fracionam remessas de valor superior a 150€ em mais do que uma remessa, de modo a que nenhuma ultrapasse esse limite quantitativo, o que acaba por se traduzir num aumento do esforço de controlo por parte das entidades aduaneiras e num grande problema ambiental, tendo em conta a multiplicação das emissões resultantes do embalamento e do transporte.

Contudo, os objetivos do legislador com a presente proposta de Reforma Aduaneira passam por, como vimos já, combater a fraude e simplificar os procedimentos. Consciente de que a eliminação da isenção, sem mais, não seria uma medida eficaz no que toca à simplificação de procedimentos, o legislador fez constar da proposta uma medida complementar: um novo sistema de classificação.

Este novo sistema determina a aplicação de quatro taxas distintas (de 5%; 8%; 12% e 17%) que variam de acordo com o tipo de produto. A título de exemplo, a Comissão<sup>65</sup> associa a taxa de 5% a objetos como brinquedos e guarda-chuvas, 8% a produtos de cera e de cerâmica, 12% a bolsas de couro e vestuário e 17% a calçado. No entanto, a aplicação

---

<sup>63</sup> Comissão Europeia (2023). Questions and Answers: EU Customs Reform. 17 de maio de 2023.

<sup>64</sup> Comissão Europeia (2025). E-commerce Communication: A new plan for Europe's sustainable prosperity and competitiveness. Tradução Nossa.

<sup>65</sup> *Idem*.

deste sistema de classificação simplificado não é obrigatória. Sempre que entenderem, os operadores podem optar pelo cálculo do montante de direitos a pagar com base no método tradicional.

A Comissão estima que estas medidas aplicáveis ao comércio eletrónico se traduzam num aumento das receitas advenientes do pagamento de direitos aduaneiros em mil milhões de euros por ano.

Importa ainda dar nota de que, na comunicação da Comissão ao Parlamento do passado dia 5 de fevereiro<sup>66</sup>, é mencionada a intenção de proceder à criação de *“uma taxa de tratamento não discriminatória sobre os artigos de comércio eletrónico importados na UE diretamente para os consumidores, para fazer face aos custos crescentes de supervisão da conformidade de tais remessas com as regras da UE.”* A intenção da Comissão passa por imputar os custos desta taxa às interfaces eletrónicas e não aos consumidores finais, ainda que nos pareça lógico que, se a intenção da implementação da taxa se concretizar, os custos associados à mesma serão repassados para o consumidor através de um aumento do preço dos bens.

### **3.3. Inovações Propostas no que respeita ao IVA**

No seguimento da proposta de alteração do CAU, e com o mesmo propósito de Reforma da União Aduaneira, a Comissão elaborou uma proposta de alteração da Diretiva IVA<sup>67</sup> que tem por objetivo alinhar os domínios fiscais e aduaneiros, em especial, no que às pequenas remessas diz respeito.

Como vimos no ponto 3.1.4., em 2021, a Comissão procedeu à criação do Balcão Único para as Importações, mas a utilização deste regime é exclusiva às operações que tenham por objeto bens cujo valor intrínseco da remessa não seja superior a 150€ e que não estejam sujeitos a IEC.

Esta alteração à Diretiva IVA, proposta pela Comissão, pretende suprimir esta limitação em função do valor, permitindo que os bens sejam declarados através do IOSS independente do seu valor, mas mantendo-se a exclusão dos bens sujeitos a IEC.

A Comissão considera que esta medida *“contribuirá para o objetivo de um registo único do IVA na União, permitindo que os operadores registados no IOSS declarem e*

---

<sup>66</sup> Comissão Europeia (2025) COM(2025) 37 final. Tradução nossa.

<sup>67</sup> Comissão Europeia (2023) COM(2023) 262 final, 2023/0158 (CNS).

*entreguem o IVA devido sobre todas as suas entregas elegíveis de bens do IOSS, independentemente do seu valor*”<sup>68</sup>.

Mas em que medida é que o alargamento do âmbito de utilização do IOSS está relacionado com a reforma aduaneira? A Comissão responde e refere que “*embora a supressão do limiar do IOSS não dependa da aplicação das reformas aduaneiras, (...) maximizará os benefícios que as simplificações orientadas para as alfândegas irão criar para o cálculo do IVA sobre as vendas à distancia de bens importados.*”<sup>69</sup>

O alargamento do Balcão Único traduzir-se-á, no entender da Comissão, num mecanismo de combate à “*subavaliação das vendas à distancia de bens importados, uma vez que o montante correto do IVA será cobrado no momento da entrega, ou seja, quando o pagamento da transação de comércio eletrónico é aceite.*”<sup>70</sup>

No mesmo sentido, e mais uma vez com o objetivo de “*reduzir a carga regulamentar com que se deparam os operadores que efetuam vendas à distancia de bens importados*”<sup>71</sup>, a Comissão propõe o alargamento do âmbito do Regime Especial que permite que os operadores postais, os transportadores expresso, os despachantes alfandegários e outros operadores que preencham as declarações aduaneiras de importação em nome do cliente, declarem e entreguem mensalmente o IVA cobrado sobre essas importações<sup>72</sup>. Como analisado no ponto 3.1.5., a aplicação deste regime encontra-se atualmente vedada às mercadorias de valor não superior a 150€ não sujeitas a IEC. Com esta alteração, no mesmo sentido do que é proposto para o IOSS, a Comissão pretende eliminar este limite e propõe que o regime possa ser aplicável a todas as mercadorias, independentemente do valor, sem prejuízo da manutenção da exclusão dos bens sujeitos a IEC.

Para além do IOSS e do Regime Especial, a Comissão propõe o alargamento de um outro regime, o do “fornecedor presumido”, aplicável às plataformas que facilitem vendas à distancia de bens importados. Como *supra* descrito no ponto 3.1.3, esta ficção jurídica, implementada a 1 de julho de 2021, determina a responsabilidade das plataformas digitais pelo cumprimento das obrigações em sede de IVA das respetivas VDBI que facilitam. No entanto, este regime está também limitado aos bens de valor não superior a 150€. A presente iniciativa propõe o fim do limiar de 150€, de modo a permitir que a

---

<sup>68</sup> *Idem.*

<sup>69</sup> *Idem.*

<sup>70</sup> *Idem.*

<sup>71</sup> *Idem.*

<sup>72</sup> *Idem.*

responsabilidade presumida das plataformas digitais se aplique, independentemente do valor dos bens objeto de importação. Desta forma, os fornecedores subjacentes não terão de se registar para efeitos de IVA na UE e o risco de não pagamento do IVA diminui na medida em que, a responsabilidade passa a ser assumida pelas plataformas relativamente às VDBI que facilitem.

Em suma, esta proposta de alteração à Diretiva IVA tem por base o sucesso registado com as alterações introduzidas em 2021 e visa o alargamento dessas medidas, de modo a permitir uma simplificação dos procedimentos burocráticos para as autoridades, para os operadores que realizem VDBI e para os importadores e reforçar o combate à evasão fiscal em sede de IVA, em linha com as medidas propostas para a reforma da legislação aduaneira.

No mesmo sentido militava a proposta de Diretiva ViDA (*VAT in the Digital Age*)<sup>73</sup>, recentemente adotada pelo Conselho da União Europeia, no dia 11 de março de 2025. Neste abrangente pacote legislativo, entre várias outras alterações ao sistema do IVA, que extravasam o nosso objeto de estudo e que nessa medida aqui não se aprofundarão, a Comissão identificou a necessidade de evitar os múltiplos registos de IVA na UE e, para isso, pretendeu reforçar os mecanismos de Balcão Único (OSS e IOSS) e de autoliquidação, “*a fim de minimizar os casos em que um sujeito passivo é obrigado a registar-se noutro Estado-Membro*”<sup>74</sup>. Neste sentido, na sua proposta inicial de alteração à Diretiva IVA, a Comissão pretendia tornar a utilização do IOSS *obrigatória* para as plataformas que facilitem VDBI. Embora esta alteração à atual Diretiva IVA não tenha integrado a legislação ViDA recentemente adotada, foi remetida para incorporação no pacote legislativo de Reforma Aduaneira a que aludimos *supra*, e espera-se a sua aprovação no futuro próximo<sup>75</sup>.

Posto isto, caminhamos agora para um IOSS sem limite de valor nas remessas transacionadas e de utilização obrigatória para as plataformas que facilitem VDBI. Tudo somado, após todas estas alterações, estamos face a um IVA na Importação “remodelado” em vários dos seus traços clássicos, para se adaptar ao novo mundo digital que nos rodeia.

---

<sup>73</sup> Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE (COM/2022/701 final). Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 (COM/2022/703). Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 (COM/2022/704 final).

<sup>74</sup> *Idem*.

<sup>75</sup> Cfr. <https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/vat/vidaformallyadopted.html> (última consulta a 18 de março de 2025).

#### **4. Conclusões**

- I. O fenómeno das vendas à distancia de bens importados por plataformas eletrónicas tem vindo a revolucionar o modo como se desenvolvem as trocas comerciais e a substituir, progressivamente, o comércio tradicional.
- II. Como tivemos já oportunidade de ver através dos dados estatísticos que fomos mencionando ao longo da presente exposição, o E-commerce veio para ficar.
- III. Deste modo, é essencial que a legislação europeia que regula o IVA na Importação e o pagamento de direitos aduaneiros, se molde a esta transformação.
- IV. A grande maioria destas VDBI são facilitadas por plataformas digitais, como a SheIn e a Temu, que são hoje conhecidas por todos.
- V. A legislação do IVA anteriormente em vigor previa uma isenção do pagamento de IVA na Importação de remessas de valor não superior a 22€. A utilização abusiva desta isenção (nomeadamente, através da subvalorização ou do fracionamento das remessas), culminou na eliminação da mesma pelo legislador europeu, em 2021.
- VI. Juntamente com o fim desta isenção, assistimos à implementação de alguns mecanismos de controlo e de simplificação do cumprimento das obrigações em sede de IVA, nomeadamente, a criação do IOSS e do regime especial e a implementação da cláusula do fornecedor presumido que responsabiliza as plataformas eletrónicas pelo cumprimento das obrigações em sede de IVA respeitantes às VDBI que facilitem.
- VII. O problema é que, a nosso ver, o legislador foi excessivamente prudente e limitou a aplicação destas medidas de simplificação às VDBI de valor intrínseco não superior a 150€.
- VIII. Paralelamente, no âmbito da legislação aduaneira, permaneceu em vigor a disposição que isentava do pagamento de direitos aduaneiros as remessas de valor inferior a 150€, o que acabava por não por fim à subvalorização e ao fracionamento das remessas importadas. Com a mais recente Reforma Aduaneira proposta pela Comissão, prevê-se o fim desta isenção.
- IX. Também nesta proposta de alteração da legislação aduaneira, prevê-se a implementação de um sistema de classificação pautal simplificado que

consiste na aplicação de 4 taxas distintas (mediante o tipo de bem importado) e da consagração da cláusula do importador presumido que responsabiliza as plataformas pelo cumprimento das obrigações aduaneiras pelas VDBI que facilitem.

- X. No que ao IVA diz respeito, a Comissão emanou também uma proposta de alteração à DIVA da qual consta o fim dos limiares aplicáveis ao IOSS, ao Regime Especial e à aplicabilidade da cláusula do fornecedor presumido. Assim, o IOSS e o Regime Especial passam a poder ser utilizados para declarar todas as VDBI e as plataformas passam a ser responsabilizadas pelo cumprimento das obrigações em sede de IVA pelas VDBI que facilitem, independentemente do seu valor.
- XI. O pacote ViDA foi ainda mais além e propôs a obrigatoriedade da utilização do IOSS pelas plataformas digitais que facilitem VDBI. A norma não foi ainda adotada, mas aguarda-se agora a sua aprovação integrada no pacote legislativo da Reforma Aduaneira.
- XII. As estatísticas mostram-nos que uma grande parte dos bens que integram pequenas remessas são importados da China. Ora, os padrões de qualidade exigidos na produção de bens na China são consideravelmente menos rígidos do que os exigidos na UE.
- XIII. Assim, mais do que um combate à subvalorização e ao fracionamento, estas medidas traduzem-se num aumento do controlo da conformidade dos bens importados com os requisitos exigidos pela UE, aumentando a segurança dos consumidores e protegendo as empresas europeias de concorrência desleal.
- XIV. Mas serão estas medidas capazes de travar a concorrência desleal dos produtos vindos de mercados como a China e enviesar as escolhas dos consumidores europeus? Temos sérias dúvidas, tendo em conta que o preço das matérias primas e da mão de obra destes mercados continua a ser consideravelmente mais baixo face aos das empresas europeias.
- XV. Relativamente aos impactos das reformas propostas pela Comissão, acreditamos que as medidas se revelam idóneas à prossecução dos objetivos definidos pela UE.
- XVI. Esta interligação e harmonização entre os normativos do IVA e do Direito Aduaneiro é fundamental para materializar o reforço do controlo e do rigor imposto na fronteira UE aquando da chegada das mercadorias.

- XVII. Estas iniciativas legislativas, para além, do objetivo de regulamentar o fenómeno do E-commerce, comportam uma importante vertente geopolítica.
- XVIII. A verdade é que, um pouco por todo o Mundo, a semente do protecionismo renasce e as fronteiras comerciais tornam-se cada vez mais rígidas, veja-se o exemplo dos EUA onde, a partir do dia 4 de março de 2025, entrou em vigor a aplicação de direitos aduaneiros (“tarifas” na expressão coloquial) adicionais de 25% para as importações de bens provenientes do México ou do Canadá e de 20% para as provenientes da China.
- XIX. O presidente Donald Trump anunciou também, a 26 de fevereiro de 2025, a sua intenção de aplicar igualmente direitos aduaneiros adicionais às importações de bens provenientes da UE.
- XX. Surpreendentemente (ou não) a União Europeia tem acelerado este processo de aplicação das reformas em curso e, no dia 5 de fevereiro de 2025, foi apresentado (mais) um plano para regulamentar o comércio eletrónico.
- XXI. Acreditamos que o E-commerce é um dos temas prioritários para a UE neste momento. O aumento da concorrência desleal que prejudica as empresas europeias e a perda de receita fiscal com a subvalorização das mercadorias e o fracionamento de remessas têm pressionado a Comissão Europeia a discutir e a avançar com o tema das reformas.
- XXII. Nos últimos meses, temos assistido a intensas movimentações no sentido de acelerar a implementação das reformas propostas. A 5 de Fevereiro, a Comissão declara “urgente” a adoção da Reforma Aduaneira e anuncia a intenção de proceder à criação de uma “taxa de tratamento não discriminatória sobre os artigos de comércio eletrónico” e no dia 11 de março de 2025 o Conselho da União Europeia adotou o Pacote ViDA.
- XXIII. Simultaneamente, as últimas movimentações de política comercial que têm marcado a atualidade não deixam margem para dúvidas: a Reforma Aduaneira e a Reforma do IVA servirão como *arma* e como *escudo* de proteção no movimento de *guerra* comercial que parece adivinhar-se.
- XXIV. Será que o Mundo caminha (a passos largos) para o protecionismo? Como reagirão as economias mundiais à aplicação de medidas restritivas pela UE e por outros mercados? Será este o caminho mais sensato a seguir?

- XXV. Cientes de todos os inconvenientes que uma política protecionista acarreta, parece-nos este, para já, o único caminho viável para que a UE consiga proteger o Mercado Único Europeu e a União Aduaneira.
- XXVI. Resta-nos aguardar a aprovação e a aplicação das restantes medidas propostas e acreditar que este é mais um importante passo no reforço da posição económica e geopolítica do Mercado Europeu no Mundo.

## Bibliografia

### Livros

- Pereira, T.C. (2020) *Direito Aduaneiro Europeu: Vertente Tributária*. Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Rijo, J.M.X. (2024) *Direito Aduaneiro da União Europeia - Notas de Enquadramento Normativo, Doutrinário e Jurisprudencial*. 2a. Coimbra: Almedina.
- van Doesum, A. et al. (2020) *Fundamentals of EU VAT*. Zuidpoolsingel, Netherlands: Kluwer Law International. E14.
- Vasques, S. (2023) *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

### Artigos

- Ainsworth, R.T. (2007) *IT-APAS: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules In Income Tax – Customs - VAT*. Boston: Boston University School of Law.
- Armella, S. (2024) «Customs Value in case Law», *Global Trade and Customs Journal*, 19(5), pp. 284–292.
- Medeiros, C.M. e Santos, N.V. (2024) «Direito à Dedução: Importa quem Importa os Bens Utilizados em Prestações de Serviços?», em *Cadernos IVA 2024*. Coimbra: Almedina, pp. 173–201.
- Pereira, T.C. (2014) «Introdução ao IVA na Importação», em *Cadernos do IVA 2014*. Coimbra: Almedina, pp. 489–530.

- Vasques, S. (2013) «O IVA enquanto imposto Geral de Consumo», em Cadernos IVA 2013. Coimbra: Almedina, pp. 355-380.

### **Legislação Nacional**

- Código do IVA- Decreto-Lei n.º 102/2008.
- CPPT- Decreto-Lei n.º 433/99.
- Decreto-Lei 31/89, de 25 de janeiro.
- Decreto-Lei 46.3111, de 27 de abril de 1965, na última redação dada pelo artigo 66º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.
- Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017).
- Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto de 2020.
- Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.
- LGT- Decreto-Lei n.º 398/98.
- Portaria n.º 215/2017, de 20 de julho de 2017.
- RITI- Decreto-Lei n.º 290/92.

## **Legislação Europeia**

- Código Aduaneiro da União- Regulamento (UE) N.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro de 2013.
- Diretiva 2007/74/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007.
- Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009.
- Diretiva 83/181/CCE do Conselho, de 28 de fevereiro de 1983.
- Diretiva IVA- Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006.
- Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho de 5 de dezembro de 2017.
- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Jornal Oficial da União Europeia, C 326, 26 de outubro de 2012, pp. 47-390 (Versão Consolidada).

## **Documentos Oficiais da EU**

- Comissão Europeia (2015). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Estratégia para o Mercado Único Digital na Europa. Bruxelas, 6 de maio. COM(2015) 192 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192> (Última consulta a 10 de fevereiro de 2025).
- Comissão Europeia (2017). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa ao seguimento do Plano de Ação sobre o IVA: Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir. Bruxelas, 4 de outubro. COM(2017)

566 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566> (Última consulta a 14 de fevereiro de 2025).

- Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira. (2020). Notas Explicativas sobre as Regras em Matéria de IVA para o Comércio Eletrónico. [nota explicativa]. Bruxelas: Comissão Europeia. Disponível em: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634\\_pt?filename=vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_pt.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634_pt?filename=vatecommerceexplanatory_28102020_pt.pdf) (Última consulta a 8 de fevereiro de 2025).
- Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira. (2021). Guia do Balcão Único do IVA. [guia]. Bruxelas: Comissão Europeia. Disponível em: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/a316a98a-3b2b-4991-a9c0-3b5905d369fc\\_pt?filename=OSS\\_guidelines\\_pt.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/a316a98a-3b2b-4991-a9c0-3b5905d369fc_pt?filename=OSS_guidelines_pt.pdf) (Última consulta a 15 de fevereiro de 2025).
- Comissão Europeia. (2022). Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital. Bruxelas, 8 de dezembro. COM(2022) 701 final 2022/0407 (CNS). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701> (Última consulta a 2 de março de 2025).
- Comissão Europeia. (2022). Proposta de regulamento de execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA. Bruxelas, 8 de dezembro. COM(2022) 704 final 2022/0410 (NLE). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0704> (Última consulta a 5 de março de 2025).

- Comissão Europeia. (2022). Proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital. Bruxelas, 8 de dezembro. COM(2022) 703 final 2022/0409 (CNS). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0703> (Última consulta a 5 de março de 2025).
- Comissão Europeia. (2023). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu: Reforma Aduaneira: Fazer avançar a União Aduaneira para um novo patamar. COM(2023) 257 final. 17 de maio de 2023. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0257> (Última consulta a 12 de fevereiro de 2025).
- Comissão Europeia. (2023). Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às disposições em matéria de IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens importados e à aplicação do regime especial de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros e dos regimes especiais de declaração e pagamento do IVA na importação. COM(2023) 262 final, 2023/0158 (CNS). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023PC0262> (Última consulta a 8 de março de 2025).
- Comissão Europeia. (2023). Proposta da Comissão para um novo Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União e a Autoridade Aduaneira da União Europeia, e que revoga o Regulamento (UE) n.º 952/2013. COM(2023) 258 final, 2023/0156 (COD). 17 de maio de 2023. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b2fb9bcf-f871-11ed-a05c->

[01aa75ed71a1.0014.02/DOC\\_1&format=PDF](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_2644) (Última consulta a 1 de março de 2025).

- Comissão Europeia. (2023). Questions and Answers: EU Customs Reform. 17 de maio de 2023. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_23\\_2644](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_2644) (Última consulta a 2 de março de 2025).
- Comissão Europeia. (2025). Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce. Brussels, 5 February. COM(2025) 37 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52025DC0037> (Última consulta a 8 de março de 2025).
- Comissão Europeia (2025). E-commerce Communication: A new plan for Europe's sustainable prosperity and competitiveness. Disponível em: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/factsheet-e-commerce-communication-february-2025> (Última consulta a 8 de março de 2025).
- EPRS | European Parliamentary Research Service (2025). Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud. [relatório]. Bruxelas: Parlamento Europeu. Disponível para consulta em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2025/767221/EPRS\\_BRI\(2025\)767221\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2025/767221/EPRS_BRI(2025)767221_EN.pdf) (Última consulta a 21 de março de 2025).

## Jurisprudência

- Acórdão TJUE de 3 de março de 2021, *VS contra Hauptzollamt Münster* (C-7/20) Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=238443&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13064496> (Última consulta a 12 de janeiro de 2025).
- Acórdão do TJUE de 8 de setembro de 2022, *R.T. contra Hauptzollamt Hamburg* (C-368/21) Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=265067&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13063872> (Última consulta a 12 de janeiro de 2025).
- Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no Processo Palmstråle (C-125/24) apresentadas em 6 de março de 2025 Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=296218&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=27468366> (Última consulta a 9 de março de 2025).

## Outras Fontes

- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Ofício Circulado N.º 30193, de 11 de agosto de 2017: Artigo 27.º, n.º 8 do Código do IVA - Opção de Pagamento do IVA Devido pelas Importações de Bens na Declaração Periódica de IVA na Forma e Prazo Regulados na Portaria N.º 215/2017, 20-07. [ofício circulado]. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em: [https://www.audico.pt/wp-content/uploads/2018/03/oc\\_30193\\_2017.pdf](https://www.audico.pt/wp-content/uploads/2018/03/oc_30193_2017.pdf) (Última consulta a 10 de dezembro de 2024).
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2018). Ofício Circulado N.º 30203, de 4 de julho de 2018: IVA - Opção de Pagamento do IVA Devido pelas

Importações de Bens através da Declaração Periódica – Artigo 27.º, n.º 8 do Código do IVA. Instruções Complementares ao Ofício Circulado N.º 30193, de 11 de agosto de 2017. [ofício circulado]. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news2718\\_3\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news2718_3_1.pdf) (Última consulta a 10 de dezembro de 2024).

- Autoridade Tributária e Aduaneira (2021). Brexit - Guia sobre o Tratamento das Operações de Importação e Exportação em sede de IVA. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em: [http://www.vidaeconomica.pt/sites/all/files/u248/brexit\\_guia\\_iva.pdf](http://www.vidaeconomica.pt/sites/all/files/u248/brexit_guia_iva.pdf) (Última consulta a 23 de novembro de 2024).
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2023). Ofício Circulado N.º 25015, de 28 de dezembro de 2023: IVA - Valor Tributável na Importação de Bens - Artigo 17.º do Código do IVA. Tabela com Valores Médios Optativos das Despesas Acessórias. [ofício circulado]. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_circulado\\_25015\\_2023.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_25015_2023.pdf) (Última consulta a 8 de dezembro de 2024).
- Euro Commerce (2021). European E-commerce Report 2021. Disponível em: [https://www.eurocommerce.eu/app/uploads/2022/08/CMI\\_LIGHT\\_v3.pdf](https://www.eurocommerce.eu/app/uploads/2022/08/CMI_LIGHT_v3.pdf) (Última consulta em 20 de fevereiro de 2025).
- EuroCommerce (2022). Disponível em: [https://Comissão.eurocommerce.eu/app/uploads/2022/08/CMI\\_LIGHT\\_v3.pdf](https://Comissão.eurocommerce.eu/app/uploads/2022/08/CMI_LIGHT_v3.pdf) (Última consulta a 8 de fevereiro de 2025).
- EuroCommerce (2024). European E-commerce Report 2024. Disponível em: <https://Comissão.eurocommerce.eu/app/uploads/2024/10/european-e->

[commerce-report-2024-light-version.pdf](#) (Última consulta a 8 de fevereiro de 2025).

- Eurostat (2022). Impact of COVID-19 on e-sales of enterprises. Disponível em: [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Impact\\_of\\_COVID-19\\_on\\_e-sales\\_of\\_enterprises](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Impact_of_COVID-19_on_e-sales_of_enterprises) (Última consulta a 8 de fevereiro de 2025).
- Eurostat (2025). Statistics explained. Disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/SEPDF/cache/46776.pdf> (Última consulta a 10 de março de 2025).
- Ministério das Finanças - Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. (2010). Manual do IVA - Vertente Aduaneira. Lisboa: Ministério das Finanças.  
Disponível em: <https://www.yumpu.com/pt/document/view/23023993/manual-do-iva-a-vertente-aduaneira-a-abril-de-2010> (Última consulta a 1 de dezembro de 2024).
- Tribunal de Contas Europeu (2017). Relatório Especial n.º 19/2017: Procedimentos de importação: as insuficiências do quadro jurídico e uma aplicação ineficaz têm impacto sobre os interesses financeiros da UE. Luxemburgo, 6 de setembro de 2017. Disponível em: [https://Comissao.eca.europa.eu/pt/publications/SR17\\_19](https://Comissao.eca.europa.eu/pt/publications/SR17_19) (Última consulta a 26 de fevereiro de 2025).
- Tribunal de Contas Europeu (2025). Relatório Especial n.º 8/2025: Value Added Tax fraud on imports: The EU's financial interests are insufficiently protected under simplified import customs procedures. Luxemburgo, 24 de março de 2025. Disponível em: [https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2025-08/SR-2025-08\\_PT.pdf](https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2025-08/SR-2025-08_PT.pdf) (Última consulta a 31 de março de 2025).

## Webgrafia

- Comissão Europeia (*sine data*) A união aduaneira da UE. Disponível em: <[https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/customs\\_pt](https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/customs_pt)>. (última consulta a 26 de outubro de 2024).
- PWC NL (11/mar/2025). ViDA formally adopted. Disponível em: <<https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/vat/vidaformallyadopted.html>>. (Última consulta a 18 de março de 2025).