

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Paula Cristina Gonçalves Pereira

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

Paula Cristina Gonçalves Pereira

ISCAC | 2019

Coimbra, Fevereiro de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Paula Cristina Gonçalves Pereira

**Declaração Periódica do IVA:
Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e
Regularizações**

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra, Fevereiro de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

PENSAMENTO

*“Ser o que somos e tornar-nos o que
somos capazes de ser: este deveria ser o
único objetivo na vida”*

Robert L. Stevenson

DEDICATÓRIA

À minha família.
Aos meus amigos.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Carlos Barros, meu orientador, pela competência técnica, científica e humana, pelas sugestões e disponibilização de elementos e bibliografia crucial para a concretização deste trabalho. Pelo apoio, permanente disponibilidade, compreensão, e muita paciência. Por um dia me ter ensinado que *“toda a obra deve ter um fim”*.

Ao Dr. José Gante, Diretor de Fianças de Leiria, pelo seu “saber” e incentivo que me transmitiu e desafiou a entrar numa aventura chamada “IVA”.

Aos meus pais pelo amor incondicional, pelo exemplo de vida, por tudo o que têm feito por mim e por terem acreditado sempre.

À minha família pela presença, incentivo, força e compreensão.

Aos meus amigos pela motivação e carinho.

A todos aqueles com que me cruzei e que de algum modo, ajudaram e contribuíram para a elaboração deste trabalho.

A todos os que ao longo da minha vida me têm ajudado a “ser” mais e melhor.

RESUMO

A declaração periódica do IVA adotada em Portugal e os Anexos aos campos 40 e 41 sintetizam as operações dos sujeitos passivos, realizadas no âmbito da sua atividade, em função do sistema de IVA em vigor, permitindo o apuramento do imposto, do volume de negócios e um maior controlo sobre as regularizações.

Atendendo à complexidade e dificuldade de preenchimento e análise que, por vezes, a declaração periódica apresenta, é objetivo deste trabalho identificar aspetos problemáticos relacionados com o seu preenchimento e contribuir para um melhor esclarecimento sobre o enquadramento fiscal das operações associadas a cada um dos campos analisados.

Para além disso, é também objetivo deste trabalho apresentar ferramentas de análise, deteção e resolução de questões práticas relacionadas com a declaração periódica de IVA e seus Anexos, tanto na área das divergências de IVA implementadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito do apoio ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais, como na área das regularizações.

Com este trabalho conclui-se que os conceitos, prazos e o enquadramento fiscal das operações são aspetos essenciais a ter em consideração não só no preenchimento dos múltiplos campos que constituem a declaração e os seus Anexos, como também no controlo e auditoria dos mesmos.

Palavras-chave: Declaração Periódica do IVA, Obrigações acessórias, Divergências, Regularizações, Fiscalidade.

ABSTRACT

The VAT Periodical Return adopted in Portugal and the accompanying Annexes to fields 40 and 41, summarize the transactions of the taxable persons carried out in the context of their activity, according to the ongoing VAT system, allowing for the calculation of tax, turnover and a greater control over adjustments.

Given the complexity and difficulty in filling out and analyzing the VAT Periodical Return, the objective of this work is to identify problematic aspects related to its filling out and to contribute for a better clarification of the fiscal framework of the operations associated to each of the analyzed fields.

In addition, it is also the objective of this thesis to present tools for analysis, detection and resolution of practical issues related to the VAT Periodical Return and its Annexes, on the one hand related to the area concerning VAT discrepancies implemented by the Tax and Customs Authority as a support system for compliance with tax obligations, and on the other hand related to the area concerning regulations.

This work concludes that the concepts, timing and the fiscal framework procedures are essential aspects to be taken into account not only in filling out the multiple fields that make up the VAT Periodical Return and its Annexes, but also in their control and auditing process.

Keywords: VAT Periodical Return, Accessory Obligations, Tax Divergences, Adjustments, Taxation.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
Apresentação do tema, identificação e justificação do problema	1
Objetivos e metodologia	2
Estrutura do trabalho	4
1 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM SEDE DE IVA.....	5
1.1 Relação tributária: Obrigação principal e secundária ou acessória	5
1.2 Obrigações acessórias e dever de cooperação	7
1.3 Base legal dos deveres secundários	8
1.3.1 Dever de colaboração do contribuinte.....	8
1.3.2 Dever de colaboração da administração tributária.....	9
1.4 Tipologia das obrigações acessórias em sede de IVA	10
1.4.1 Obrigações de faturação	10
1.4.2 Obrigações contabilísticas	12
1.4.3 Obrigações declarativas não periódicas	13
1.4.4 Obrigações declarativas periódicas.....	14
1.4.4.1 Declaração periódica do IVA	14
1.4.4.1.1 Prazos de envio – regras gerais.....	14
1.4.4.1.2 Prazos especiais de envio	15
1.4.4.1.3 Dispensa de apresentação da declaração.....	16
1.4.4.1.4 Anexos dos campos 40 e 41 da declaração periódica.....	17
1.4.4.1.5 Anexo R da declaração periódica	17
1.4.4.2 Declaração Recapitulativa	17
1.4.4.3 Declaração de informação contabilística e fiscal (IES)	18
1.4.5 Obrigações de Pagamento	19

1.4.5.1	Regra geral – imposto apurado pelo sujeito passivo.....	19
1.4.5.2	Regras específicas.....	19
2	A DECLARAÇÃO PERIÓDICA DO IVA	21
2.1	Modelo da declaração periódica do IVA e a sua evolução	21
2.2	Aspetos essenciais no correto preenchimento da declaração periódica e no apuramento de divergências.....	24
2.2.1	Bases tributáveis	25
2.2.2	Operações afastadas do cálculo do volume de negócios.....	26
2.2.2.1	Operações em que na qualidade de adquirente liquidou imposto.....	26
2.2.2.1.1	Entidades residentes em países comunitários.....	27
2.2.2.1.2	Entidades residentes em países ou territórios terceiros.....	28
2.2.2.2	Operações em que liquidou o IVA por aplicação da regra de inversão	28
2.2.2.3	Operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.....	29
2.2.2.4	Operações referidas nas alíneas a), b) e c) do art.º 42.º do CIVA	30
2.2.3	Sistema de Divergências e-fatura e alertas	31
2.2.3.1	Sistema de divergências e-fatura	32
2.2.3.1.1	IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado no período	34
2.2.3.1.2	Não comunicação das faturas emitidas e a falta de comunicação de parte das faturas emitidas	34
2.2.3.1.3	IVA liquidado por contribuintes em regime de isenção e sem pagamento	35
2.2.3.1.4	IVA liquidado por contribuintes sem registo de atividade e sem pagamento	35
2.2.3.1.5	Entrega de declaração periódica do IVA com base tributável e não comunicação de faturas para o período em referência.....	36
2.2.3.2	Sistema de alertas prévios às divergências.....	36

2.2.3.3	IVA automático.....	37
3	OS ANEXOS 40 E 41 – REGULARIZAÇÃO DE IMPOSTO	38
3.1	Regularizações a favor do sujeito passivo – Anexo Campo 40.....	38
3.1.1	Regularizações a favor do sujeito passivo abrangidas pelo artigo 78.º, n.ºs 2, 3 e 6 do CIVA.....	41
3.1.1.1	Redução ou anulação da base tributável	42
3.1.1.2	Faturas inexatas ou erros nas faturas.....	44
3.1.1.3	Erros materiais ou de cálculo.....	45
3.1.2	Regularizações relacionadas com o novo regime dos créditos considerados incobráveis	48
3.1.2.1	Prazos para regularização	49
3.1.2.2	Incobrabilidade	51
3.1.2.2.1	Processo de execução.....	51
3.1.2.2.2	Processo de Insolvência	52
3.1.2.2.3	Processo especial de revitalização (PER).....	53
3.1.2.2.4	Sistema de recuperação de empresas por via extrajudicial (SIREVE)	53
3.1.2.2.5	Regime extrajudicial de recuperação de empresas (RERE).....	53
3.1.2.3	Outras condições para a incobrabilidade.....	53
3.1.2.4	Exclusões do direito à regularização.....	54
3.1.2.5	Comunicação ao adquirente.....	54
3.1.2.6	Certificação por revisor oficial de contas.....	54
3.1.2.7	Prova dos requisitos de incobrabilidade.....	55
3.1.3	Regularizações relativas a créditos de cobrança duvidosa sujeitas a pedido de autorização prévia	57
3.1.3.1	Créditos cobrança duvidosa.....	57
3.1.3.1.1	Conceito de mora.....	57

3.1.3.1.2	Evidência na contabilidade.....	58
3.1.3.1.3	Provas objetivas de imparidade	58
3.1.3.1.4	Diligências para recebimento	60
3.1.3.2	Procedimentos do pedido de autorização prévia.....	60
3.1.3.3	Deferimento do pedido e campos de regularização imposto.....	62
3.1.4	Regularizações relativas a créditos de cobrança duvidosa não sujeitas a pedido de autorização prévia.....	63
3.1.4.1	Prazo para regularização	63
3.1.4.2	Certificação por revisor oficial de contas.....	64
3.1.4.3	Campos de regularização do imposto	64
3.1.5	Certificação por revisor oficial de contas.....	64
3.1.6	Caso prático - Créditos incobráveis e de cobrança duvidosa	68
3.2	Regularizações a favor do Estado - Anexo Campo 41.....	69
3.2.1	Regularizações a favor do Estado abrangidas pelo artigo 78.º, n.ºs 3, 4 e 6 do CIVA.....	69
3.2.1.1	Faturas inexatas - Imposto liquidado a menos.....	69
3.2.1.2	Redução ou anulação da base tributável por parte do fornecedor	70
3.2.1.3	Erros materiais ou de cálculo.....	70
3.2.2	Prazos e procedimentos de regularização de IVA	71
3.2.3	Regularizações pelo adquirente na sequência de Pedido de Autorização Prévia	72
3.2.3.1	Regularização do adquirente	74
3.2.3.2	Prova apresentada pelo adquirente.....	74
3.2.3.3	Liquidação adicional	74
3.2.4	Recuperação de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis	74
3.2.5	Regularizações por parte do adquirente na sequência de créditos incobráveis	75

3.3	Papéis de trabalho para auditoria às regularizações de IVA	76
	CONCLUSÃO	77
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81
	APÊNDICES.....	87
	APÊNDICE 1. QUESTIONÁRIO DE CONTROLO / ANÁLISE AO ANEXO DAS REGULARIZAÇÕES DO CAMPO 40 DA DP	88
	APÊNDICE 2. QUESTIONÁRIO DE CONTROLO / ANÁLISE AO ANEXO DAS REGULARIZAÇÕES DO CAMPO 41 DA DP	102

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1 - Tipologia de divergências	33
Quadro 2.2 - Divergência: IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado no período.....	34
Quadro 2.3 - Divergência: Não comunicação das faturas emitidas / falta de comunicação de faturas emitidas	35
Quadro 2.4 - Divergência: IVA liquidado por contribuintes em regime de isenção e sem pagamento (P2)	35
Quadro 2.5 - Divergência: IVA liquidado por contribuintes sem registo de atividade e sem pagamento (P2).....	36
Quadro 2.6 - Divergência: Entrega de declaração periódica do IVA com base tributável e não comunicação de faturas para o período em referência	36
Quadro 3.1 - Documentos comprovativos de créditos incobráveis	56

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3.1 Prazos e procedimentos do Pedido de Autorização Prévia.....	62
Figura 3.2 - Certificação por ROC.....	65
Figura 3.3 - Prazos para Certificação por ROC.....	66
Figura 3.4 - Certificação ou não certificação por ROC.....	67
Figura 3.5 - Prazos de regularização de IVA prevista no art.º 78.º n.º2 e 3 do CIVA...	71
Figura 3.6 - Prazos de regularização de IVA prevista no art.º 78.º n.º 4 e 6 do CIVA..	72
Figura 3.7 - O papel do adquirente no pedido de autorização prévio	73

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AL. - Alínea

Art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRE – Código da insolvência e da recuperação de empresas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

DL – Decreto-Lei

DP – Declaração Periódica

DSIVA – Direção de Serviços do IVA

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

N.ºs – Números

NCM - Norma Contabilística para Microentidades

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIF – Número de Identificação Fiscal

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas

RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

ROC – Revisor Oficial de Contas

SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

SP – Sujeito Passivo

INTRODUÇÃO

Apresentação do tema, identificação e justificação do problema

A declaração periódica (DP) do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), incluindo os seus anexos, é uma das mais importantes obrigações declarativas no âmbito das obrigações acessórias previstas no Código do IVA.

Trata-se de uma obrigação declarativa que está dependente do cumprimento das demais obrigações acessórias, nomeadamente da obrigação de faturação e da obrigação contabilística e de escrituração. Por outro lado, do correto preenchimento da declaração periódica depende o apuramento do imposto devido necessário para o cumprimento da obrigação de pagamento.

Trata-se pois de uma declaração cuja informação de que dispõe é indispensável para o apuramento das receitas de IVA, fornecendo dados estatísticos e orçamentais. E por isso é também uma ferramenta indispensável para a AT- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) ao nível do controlo e do planeamento da inspeção e para uma melhor implementação das medidas de combate à fraude e evasão fiscal.

O preenchimento da declaração periódica de IVA e dos seus anexos revela-se em muitas situações complexo quer para os contribuintes que estão obrigados ao cumprimento de tal obrigação declarativa, quer para quem à posterior tem a função de utilizar, analisar e controlar a informação nela contida.

Tal complexidade resulta não só da dificuldade de enquadramento legal das operações, como também do próprio modelo de declaração adotado por Portugal, sendo ele caracterizado por conter inúmeros campos, cujas instruções de preenchimento, publicadas em Portaria, sempre se revelaram insuficientes, conduzindo frequentemente a dificuldades e falta de objetividade no seu preenchimento, levando à ocorrência de erros e omissões.

Mais recentemente, e especialmente a partir de 2013, com o “e-fatura”, esta problemática tem merecido maior atenção, devido ao sistema de cruzamento de informação que tem sido implementado pela AT-Autoridade Tributária e Aduaneira, constatando-se a ocorrência de um elevado número de “falsas” divergências provocadas pelo incorreto preenchimento da declaração periódica de IVA.

Simultaneamente, e para períodos de tributação com início em 1 de outubro de 2013, os sujeitos passivos de IVA passaram a ser obrigados a relevar, de forma discriminada, os montantes das regularizações de IVA inscritos nos campos 40 e 41 da declaração periódica, nos novos anexos aos campos 40 e 41, criados para o efeito, fazendo parte integrante da declaração periódica de IVA.

As regularizações de IVA sempre foram um tema problemático, uma vez que existem diferentes tipos de regularizações, com enquadramentos legais, conceitos e prazos de regularização diferentes, suscetíveis de gerar dúvidas. Situação que se tem agravado com a exigência da sua discriminação em diferentes campos dos anexos.

Estas situações, especialmente os campos da declaração periódica diretamente relacionados com as divergências e alertas criados pela AT, bem como os anexos aos campos 40 e 41 da declaração periódica, a par com um percurso profissional da mestranda ligado à auditoria fiscal e “*compliance*” na área do IVA, suscitou o interesse no tema relacionado com os aspetos essenciais associados ao correto preenchimento dos campos da declaração periódica e dos anexos aos campos 40 e 41.

O presente estudo, atendendo à pertinência do tema, pretende identificar as principais situações inerentes à problemática do preenchimento da declaração periódica e anexos, abordando o enquadramento fiscal das operações e identificando erros e/ou omissões no seu preenchimento. Para além disso, pretende-se apresentar ferramentas de análise, deteção e resolução de questões práticas relacionadas com o correto preenchimento da declaração periódica e anexos, quer na área das divergências de IVA, quer na área das regularizações deste imposto.

Objetivos e metodologia

O aprofundamento desta temática visa contribuir para uma melhor compreensão de dúvidas que surgem, quer no preenchimento, quer na análise e no enquadramento fiscal das operações inscritas nos campos da declaração periódica, bem como apresentar ferramentas práticas para o efeito, de modo a simplificar e facilitar o exercício profissional de quem preenche as declarações, bem como de quem tem a responsabilidade de as analisar e controlar.

Com o intuito de atingir o objetivo geral, acima indicado, de analisar aspetos essenciais ao correto preenchimento dos campos da declaração periódica e seus anexos ao campo

40 e 41, propondo soluções práticas para a deteção e resolução de eventuais problemas, foram traçados alguns objetivos específicos de caráter mais concreto, tais como:

- i) Analisar o enquadramento fiscal das operações em que há liquidação de IVA declaradas no quadro 06 da declaração periódica de IVA;
- ii) Identificar as operações afastadas do apuramento do volume de negócios declaradas no quadro 06-A da declaração periódica de IVA;
- iii) Analisar as principais divergências de IVA criadas pela AT;
- iv) Elaborar uma ferramenta prática de apoio à análise de divergências de IVA, identificando e compilando os principais motivos geradores de divergências e apresentando as possíveis soluções para a sua resolução relacionadas com o correto preenchimento da declaração periódica;
- v) Analisar o enquadramento fiscal das regularizações de IVA e a sua correta inscrição nos campos dos anexos aos campos 40 e 41;
- vi) Identificar os aspetos críticos inerentes às regularizações, nomeadamente os que respeitam às regras gerais do artigo (art.º) 78.º do Código do IVA e os que estão relacionados com o novo regime designado de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, previsto nos art.º 78.º-A ao art.º 78.º-D do Código do IVA.
- vii) Desenvolver alguns papéis de trabalho que sejam úteis ao trabalho de auditoria fiscal na área das regularizações de IVA, bem como ao correto preenchimento dos campos dos anexos 40 e 41.

Como metodologia adotada recorreu-se à revisão da literatura relativa a esta temática, abordando as obrigações fiscais com impacto na declaração periódica de IVA e anexos 40 e 41, de um modo geral, e depois, mais especificamente, relacionada com o enquadramento teórico e conceptual para efeitos de IVA das operações associadas aos diferentes campos analisados, dando especial atenção aos aspetos sensíveis no seu preenchimento, recorrendo como complemento à análise de doutrina e jurisprudência.

Para além disso, neste estudo foram elaboradas ferramentas práticas, tendo sido criados quadros síntese de apoio, análise, preenchimento e controlo de diversos campos da declaração periódica diretamente relacionados com o apuramento das divergências de IVA criadas pela AT.

Por outro lado, foram ainda construídos papéis de trabalho, para efeitos de análise e controlo das regularizações de IVA e ainda com o intuito de servirem também como

ferramenta de apoio ao correto preenchimento dos campos dos anexos aos campos 40 e 41 da declaração periódica. Nos referidos papéis de trabalho são identificados os principais aspectos relacionados com a auditoria fiscal às regularizações de IVA, fazendo-se referência à legislação e doutrina de suporte e ainda aos campos de preenchimento relacionados com os diferentes tipos de regularizações analisadas.

Estrutura do trabalho

O presente trabalho está subdividido em três capítulos, em que no primeiro são abordadas as obrigações acessórias em sede de IVA, com a revisão da literatura relacionada com esta temática, nomeadamente a distinção entre a obrigação principal e obrigações acessórias da relação tributária, dando-se de seguida especial atenção às obrigações acessórias em geral e depois mais concretamente às obrigações acessórias em sede de IVA.

O segundo capítulo é dedicado à análise da declaração periódica do IVA, a sua evolução e aspetos essenciais do seu preenchimento, especialmente os que estão relacionados com as bases tributáveis e com a problemática do preenchimento dos campos relacionados com as operações afastadas do cálculo do volume de negócios, nomeadamente as que estão relacionadas com a inversão do sujeito passivo. Esta análise serve assim de suporte indispensável para complementar a temática do sistema de alertas e divergências do e-fatura implementado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que é desenvolvido nesta sequência.

Por último, serão abordadas as regularizações do IVA relativas às regras gerais previstas no art.º 78.º do Código do IVA, bem como as regularizações relacionadas com o novo regime dos créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis constante no art.º 78.º-A ao art.º 78.º-D do Código do IVA, análise esta, que é orientada e que tem como base os aspetos fundamentais para o preenchimento dos Anexos aos campos 40 e 41 da declaração periódica. Como complemento apresentam-se ainda os papéis de trabalho elaborados para apoio à área da auditoria fiscal relativa às regularizações de IVA e ao preenchimento dos campos dos anexos 40 e 41.

1 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM SEDE DE IVA

1.1 Relação tributária: Obrigação principal e secundária ou acessória

Nas palavras de Vasques (2018, p. 71) “*a feitura das leis em matéria tributária assenta hoje em dia numa técnica que nos é largamente familiar, a técnica da relação jurídica.*”

Para este autor, as grandes codificações do IVA, à semelhança de outros impostos, como o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), seguem um *esquema “metodológico de base resultante da transposição para o domínio tributário da teoria geral da relação jurídica”* (Vasques:2018, p.72), fixando primeiro a incidência objetiva e subjetiva do imposto, depois as suas isenções, o facto gerador, de seguida a determinação da matéria tributável e as taxas e, por fim, as obrigações acessórias e garantias da obrigação.

A relação jurídico-fiscal é então, segundo Martínez (1990, p. 154), “*uma relação obrigacional, embora de direito público.*”, dado que conforme sintetiza Sanches (2002, p. 129) “*o direito fiscal é um ramo do direito público com os seus princípios fundamentais em sede constitucional.*”

A relação jurídica tributária é uma relação complexa, da qual resulta um conjunto de direitos e deveres para o sujeito ativo e sujeitos passivos dessa relação. Para Pires et al. (2015, p. 282), ocorrido um facto tributário, que é a génese da relação jurídica, conduzirá, em condições normais, à determinação de um dever jurídico de prestação tributária. Sendo que o “*objecto imediato da obrigação tributária é constituído pelo dever de pagar o tributo e pelo correspondente direito do Estado a exigí-lo.*”

O conteúdo essencial da relação jurídica tributária é “*constituído pela obrigação principal de efetuar o pagamento do tributo público, seja ele de taxa, contribuição ou imposto, e por obrigações acessórias que visam acautelar o cumprimento da primeira.*” (Vasques:2015a, p.418).

Segundo Machado e Costa (2016, p. 235) “*o objeto da relação jurídica tributária compreende os direitos e os deveres que recaem sobre as partes da mesma.*”

Relativamente ao objeto da relação jurídico tributária, dispõe o número (n.º) 1 do art.º 30.º da Lei Geral Tributária (LGT), que integram a relação jurídico tributária: o crédito e a dívida tributários, o direito a prestações acessórias, o direito à dedução, reembolso

ou restituição de imposto e ainda o direito a juros compensatórios e indemnizatórios. O direito à dedução assume particular importância no caso do IVA, dado que este imposto contempla um mecanismo de crédito de imposto.

Rocha e Silva (2017), analisando o objeto, em sentido normativo, da relação jurídica tributária, fazem a distinção entre vínculo ou obrigação principal e os vínculos ou obrigações acessórias.

Para estes autores, a obrigação de pagamento é a obrigação principal do contribuinte, sendo um dever em função do qual todos os outros foram pensados. Deste modo, as obrigações acessórias assumem uma natureza secundária, uma vez que têm como objetivo possibilitar o cumprimento da obrigação principal, “*materializando, por isso deveres auxiliares e complementares.*” (Rocha e Silva, 2017, p.114).

Por outro lado, estes autores, dentro das obrigações acessórias, distinguem ainda entre as de natureza não pecuniária (documental) e as de natureza pecuniária, sendo que estas últimas ainda se subdividem em obrigações relativas a tributos (dedução, reembolso e restituição) e obrigações relativas a juros (indemnizatórios, compensatórios e moratórios).

As obrigações acessórias de natureza não pecuniária, sendo as que apresentam particular interesse neste trabalho, “*assumem na maior parte das vezes, natureza documental*” (Rocha e Silva, 2017, p.115), tratando-se de deveres que decorrem do princípio da cooperação, vinculando ambos os polos principais da obrigação tributária e não apenas os contribuintes ou obrigados tributários, embora seja em relação a estes últimos que a maior parte dos enfoques se verifiquem.

Também Machado e Costa (2016, p. 235) ao explicarem que as obrigações dos sujeitos passivos “*integram o objeto da relação jurídica tributária*”, desdobram-nas em obrigação principal e obrigações acessórias.

De acordo com o art.º 31.º n.º 1 da LGT “*constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária*”, enquanto que, segundo estatuído no n.º 2 do mesmo artigo, as obrigações acessórias do sujeito passivo “*visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*”.

Vasques (2018, p.415) reforça a ideia que *“A par da obrigação principal de pagamento, de natureza material, integram ainda o objeto da relação jurídica tributária as obrigações acessórias de natureza formal que impendem sobre o sujeito passivo com o propósito de “possibilitar o apuramento da obrigação de imposto”, estando previstas nomeadamente no art.º 31.º, n.º 2 da LGT, conforme foi descrito acima.*

Ainda para definir as obrigações acessórias, Faveiro (2002, p.700) considera que são *“os vínculos jurídicos por virtude dos quais uma pessoa fica adstrita para com o Estado à realização de uma prestação de facto que, segundo a lei, vise possibilitar o apuramento da obrigação tributária.”*

1.2 Obrigações acessórias e dever de cooperação

O conjunto de deveres de cooperação instituídos pelo legislador moderno, para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, segundo Vasques (2018, p. 415), faz com que a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, vá muito mais além da obrigação principal de pagar o tributo. Para além dessa, há atualmente um alargado leque de obrigações acessórias, estando-se a assistir com maior frequência à delegação, por parte do Estado, no contribuinte ou em terceiras pessoas, das obrigações de liquidação, pagamento e fiscalização, que no passado eram da exclusiva responsabilidade da administração tributária.

O mesmo entendimento já tinha sido constatado por Sanches (2002, p. 130) ao concluir que a evolução na área da gestão fiscal *“conduziu a uma tendência para a generalização das práticas em que se confia ao contribuinte a prática dos atos necessários à normal evolução das obrigações tributárias e vem assim reduzir a intervenção administrativa...”*

É neste sentido que o IVA, atendendo à sua conceção e modelo de funcionamento, é um dos impostos em que é atribuído ao sujeito passivo um elevado conjunto de deveres de cooperação e de direitos, que segundo Sanches (2000, p. 47) *“tornam inteiramente acessória e complementar a actividade da Administração”, cuja intervenção ocorre “à posteriori”.*

Conforme sintetiza Veloso (2012, p.45) referenciando Sanches (2000, p. 249) *“O modelo assente na declaração dos contribuintes veio substituir o antigo modelo assente no acto tributário que consistia na liquidação realizada pela Administração.”*

A declaração passa a assumir assim um papel fundamental no seio da relação tributária.

Constatado este facto, Veloso (2012, p. 47) reforça a ideia que a *“atividade da Administração pode ser vista como meramente subsidiária, pois assume, fundamentalmente, uma atividade de controlo e só intervém formalmente para suprir a atuação do contribuinte quando este não o faça, para completa-la, quando se manifeste insuficiente, ou para rectificá-la e sancioná-la, quando seja irregular, comportamentos que legitimam o alargamento dos poderes administrativos.”*

Sendo a declaração tributária um dever jurídico, Sanches (2000, p. 249) chama a atenção para o encargo real que ela representa, cuja função, conteúdo e condições de produção tem de ser cuidadosamente delimitada, *“uma vez que implica custos efetivos para os contribuintes”*.

1.3 Base legal dos deveres secundários

1.3.1 Dever de colaboração do contribuinte

Para Pires (2015, p. 600) *“a administração tributária e os contribuintes estão vinculados a um dever de colaboração recíproco, baseado no princípio da boa fé”*, conforme determinam os números (n.ºs) 1 e 2 do art.º 59.º da LGT.

De acordo com o previsto no n.º4 do art.º 59.º da LGT *“a colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre relações económicas que mantenham com terceiros.”*

Conforme anotações de Esteves & Carvalho (2015, p. 215) ao n.º 4 do art.º 59.º da LGT, esta disposição *“trata dos deveres de colaboração dos contribuintes e compreende o cumprimento das obrigações acessórias e a prestação de esclarecimentos solicitados pela AT.”*

As obrigações acessórias são essencialmente obrigações declarativas atendendo ao facto de no sistema fiscal português vigorar o princípio da verdade declarativa instituído pelo art.º 75.º da LGT¹, prescrevendo o seu n.º 1 que *“presumem-se verdadeiras e de boa fé*

¹ Este princípio é concretizado no art.º 100.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal (...).”

É por isso que Pires (2015, p. 607) afirma que *“o princípio da verdade declarativa baseia-se numa presunção a favor do contribuinte.”*

Pois nos casos em que a administração tributária não demonstrar a falta de correspondência entre o teor da declarações apresentadas pelos contribuintes, a sua contabilidade e a sua escrita e a realidade, o seu conteúdo terá de se considerar como verdadeiro, conforme defendem Campos et al. (2012, p. 664).

Para além das obrigações declarativas, as obrigações acessórias também envolvem atos de escrituração, deveres contabilísticos, a prestação de informações, entre outros.

Apesar de nos textos normativos portugueses ser utilizada a designação de “obrigações acessórias”, Sanches (2000, p.57) é da opinião que *“esta terminologia não é feliz”* dado que as mesmas persistem mesmo nos casos em que não há lugar a imposto a pagar (obrigação principal).

No código do IVA (CIVA), o dever de cooperação está especificamente previsto no art.º 77.º, no que respeita à determinação do serviço de finanças competente para efeitos de cumprimento das obrigações previstas no referido código.

1.3.2 Dever de colaboração da administração tributária

Para que o contribuinte possa cumprir as suas obrigações fiscais, e mais concretamente as obrigações acessórias, atendendo ao princípio da colaboração, prevêm as alíneas c) e h) do art.º 59.º da LGT, que compete à administração tributária prestar *“a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios”*, bem como *“a criação, por lei, em casos justificados, [...]a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos”*.

Por outro lado, a administração tributária, de acordo com o previsto no n.º 1 do art.º 48.º do CPPT deverá esclarecer *“os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem.”*

1.4 Tipologia das obrigações acessórias em sede de IVA

As obrigações acessórias, regra geral, são atribuídas e é exigido o seu cumprimento ao contribuinte, mas podem também ser atribuídas a terceiros, tal acontece nas situações de substituição tributária.

Conforme Pires (2015, p. 284), as obrigações acessórias variam em função das especificidades de cada imposto, encontrando-se, por isso, discriminadas em cada um dos códigos tributários.

No imposto sobre o valor acrescentado, o sujeito passivo vai ter um conjunto complexo de deveres e direitos, em que nas palavras de Sanches (2000, p. 46) “*os deveres declarativos serão a base do processo de liquidação do imposto*”.

Segundo este autor, o sujeito passivo terá ainda “*deveres de prestação acompanhados da possibilidade tendencialmente integral de repercutir o imposto ou de obter a repetição das prestações que não deverá suportar*”.

O IVA é um imposto acompanhado de pesadas obrigações acessórias, de que se ocupa parte substancial do respetivo código, sendo que da obrigação de pagamento cuidam os art.ºs 27.º e 28.º e das obrigações acessórias se ocupam todos os arts. 29.º a 52.º” (Vasques: 2015b, p. 421).

Em sede deste imposto os sujeitos passivos têm vários tipos de obrigações que são: obrigações de faturação; obrigações contabilísticas e de conservação de documentos; obrigações declarativas e obrigações de pagamento.

1.4.1 Obrigações de faturação

A obrigação de faturação, para Palma (2014), “*é um elemento essencial no sistema do IVA*”, dado que, por um lado, permite fornecer informações à Administração Fiscal para que possa exercer um maior controlo e ser mais eficaz na sua atuação, e por outro permite ao sujeito passivo adquirente de bens ou destinatário de serviços exercer o direito à dedução do imposto.

A obrigação de emissão de fatura depois de cada transação exigida pelo Código do IVA, é para Sanches (2000, p. 265) uma formalização de relações negociais criada pelo direito comercial que a lei fiscal utiliza “*para tornar exigível uma dívida fiscal que existe desde a verificação do facto tributário*”. Assim, a fatura para além de certificar a

realização de uma transação comercial, tem também um objetivo fiscal, devendo por isso conter obrigatoriamente elementos exigidos na legislação fiscal.

Por este motivo as faturas destinam-se a servir de elemento de prova e de base à declaração periódica de IVA.

Daí que atendendo ao modo de funcionamento do IVA, é para Agrellos & Pichel (2015: p.191) perfeitamente evidente “*a ideia de que uma fatura é uma espécie de “cheque” sobre o Estado.*”

Em matéria de regras de faturação de IVA foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa importantes alterações com a entrada em vigor do Decreto-Lei (DL) n.º 197/2012, de 24 de agosto, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho².

Como regra a emissão de fatura é obrigatória por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos recebidos que antecedam as referidas operações (adiantamentos), independentemente³ da qualidade do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem.

De acordo com o Ofício Circulado n.º 30141, de 2013-01-04 da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), apenas cumprem a obrigação de faturação os documentos com a designação de: “fatura”; “fatura-recibo” e “fatura simplificada”, na medida em que contenham, respetivamente, os requisitos previstos no n.º 5 do art.º 36.º ou no n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA.

Sempre que haja lugar à retificação da fatura original, o que acontece quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente são alterados por qualquer motivo⁴, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura.

São considerados documentos retificativos de fatura, as notas de débito, notas de crédito e notas de devolução, entre outros.

Os documentos retificativos de fatura, conforme n.º 6 do art.º 36.º do CIVA, para além de conterem a data, numeração sequencial e elementos relativos ao emitente e ao

² Altera a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

³ Independentemente de se tratar de um sujeito passivo ou de um consumidor final.

⁴ A título de exemplo pode-se considerar como motivos: uma devolução, um desconto ou uma inexactidão.

adquirente previstos na alínea (al.) a) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, devem ainda conter a referência à fatura a que respeitam, bem como a menção dos elementos da fatura que estão a ser alterados. Tratam-se de documentos indispensáveis para efeitos das regularizações de IVA previstas no art.º 78.º do CIVA.

As faturas e os documentos retificativos de faturas podem ser processados através de: sistemas informáticos (art.º 5.º do DL n.º 198/90, de 19 junho⁵ e Portaria n.º 363/2010 de 23 junho⁶); documentos pré-impessos em tipografias autorizadas (art.º 5.º do DL n.º 198/90, de 19 junho); sistema de emissão e receção em formato eletrónico - “Faturas eletrónicas” (art.º 3.º do DL n.º 196/2007, de 15 maio⁷), ou ainda através do Portal das Finanças (Portaria n.º 338/2015, de 8 outubro).

Com o objetivo de combate à fraude e evasão fiscal, o Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, tornou obrigatória a comunicação dos elementos das faturas e de outros documentos, emitidos a partir de 2013-01-01.

Nos termos do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, as pessoas singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira os elementos das faturas emitidas nos termos do Código do IVA, bem como os elementos dos documentos de conferência de entrega de mercadorias ou da prestação de serviços. A referida comunicação deverá ser efetuada por transmissão eletrónica no Portal das Finanças até ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão da fatura.

1.4.2 Obrigações contabilísticas

Em termos de IVA, de acordo com o art.º 44.º n.º 1 do CIVA, a contabilidade deve ser organizada de modo a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto e ainda a permitir o seu controlo, fornecendo todos os dados para o preenchimento da declaração periódica do imposto.

⁵ Alterado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro e pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

⁶ Alterada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 janeiro, pela Portaria n.º 160/2013 de 23 de abril e pela Portaria n.º 340/2013, de 22 novembro.

⁷ Alterado pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 agosto.

Para o efeito, os documentos de suporte às operações a montante⁸ e às operações a jusante⁹ devem ser objeto de registo, até à data da apresentação da respetiva declaração periódica de IVA, ou até ao termo do prazo limite para a apresentação das mesma se, findo esse prazo, não tiver sido apresentada.

Para os sujeitos passivos que estejam enquadrados no regime normal de tributação¹⁰ que possuam contabilidade organizada nos termos do Código do IRS ou do IRC deverão cumprir com as obrigações contabilísticas previstas nos artigos 44.º a 49.º do Código do IVA, enquanto os que não possuem contabilidade organizada poderão optar por um sistema de escrituração em livros de registo específicos, de acordo com o previsto no art.º 50.º do Código do IVA.

Todos os livros, registos e documentos de suporte devem ser arquivados em boa ordem e conservados durante os 10 anos civis subsequentes (art.º 52.º Código do IVA).

1.4.3 Obrigações declarativas não periódicas

As obrigações declarativas não periódicas são consideradas obrigações de manifestação única, estando prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA a entrega das seguintes declarações¹¹: declaração de início, de alteração e cessação de atividade.

A declaração de início de atividade para efeitos de IVA serve simultaneamente como declaração de inscrição no registo para efeitos de IRS (art.º 112.º n.º 1 do Código do IRS) ou de IRC (art.º 118.º n.º 1 do Código do IRC).

O início efetivo de atividade, conforme refere Silva (2017), “*coincide com a primeira operação que possa influenciar o ativo ou passivo da entidade*”, pelo que a data de início serve exatamente para definir o começo do período de tributação, bem como para delimitar o momento a partir do qual os sujeitos passivos enquadrados no regime normal de IVA podem exercer o direito à dedução do IVA suportado.

⁸ Consideram-se operações a montante as aquisições de bens e de serviços, incluindo importações.

⁹ Consideram-se operações a jusante as transmissões de bens e prestações de serviço realizadas pelo sujeito passivo.

¹⁰ Sujeitos passivos que não estejam enquadrados nos regimes especiais (regime de isenção do art.º 53.º, regime forfetário dos produtores agrícolas, regime dos pequenos retalhistas, regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores).

¹¹ Tratam-se de declarações de cadastro que contêm as informações relativas à atividade do sujeito passivo.

Sempre que sejam modificados os elementos previamente declarados numa declaração de inscrição no registo, seja ela de início de atividade ou de alterações, há lugar à entrega de declaração de alterações, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, a não ser que esteja na lei expressamente previsto outro prazo.

A declaração de cessação de atividade deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data de cessação, conforme art.º 33.º do CIVA.

1.4.4 Obrigações declarativas periódicas

1.4.4.1 Declaração periódica do IVA

Os sujeitos passivos, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, estão obrigados a enviar uma declaração periódica de IVA relativamente às operações efetuadas no exercício da sua atividade que releve os elementos que serviram de base ao cálculo do imposto, com a indicação do imposto devido ou do crédito apurado.

1.4.4.1.1 Prazos de envio – regras gerais

A referida declaração dever ser enviada por transmissão eletrónica de dados¹² nos prazos previstos no n.º 1 do art.º 41.º do CIVA, sendo que:

- Os sujeitos passivos com um volume de negócios¹³ igual ou superior a €650.000, no ano civil anterior, devem enviar a declaração periódica até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações (periodicidade mensal);

- Os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a €650.000, no ano civil anterior, devem enviar a declaração periódica até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações (periodicidade trimestral).

Subsiste a obrigação do envio da declaração periódica, ainda que em determinado período não existam operações tributáveis, conforme previsto no n.º 2 do art.º 29.º do CIVA.

¹² A obrigatoriedade do envio da declaração periódica por transmissão eletrónica de dados, foi imposta de forma progressiva através da Portaria 375/2003, de 10 de Maio.

¹³ O conceito de volume de negócios está previsto no art.º 42.º CIVA e sempre que o volume de negócios respeitar a uma fração do ano, é convertido num volume de negócios correspondente, conforme previsto no art.º 41.º n.º 5 do CIVA.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de periodicidade trimestral podem optar, pelo envio da declaração periódica mensal, devendo manter-se neste regime por um período mínimo de três anos.

Tal opção, conforme n.º 3 do art.º 41.º do CIVA, é feita:

- Na declaração de início de atividade, no caso de início de atividade, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação;

- Na declaração de alterações, para os sujeitos passivos já registados abrangidos pelo regime normal, só podendo a mesma ser apresentada durante o mês de janeiro, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação.

A mudança de periodicidade para o regime mensal efetuada por obrigação, segundo o previsto no n.º 7 do art.º 41.º do CIVA, só se pode verificar por iniciativa da AT¹⁴, notificando, para o efeito, o sujeito passivo da data a partir da qual a mudança de periodicidade produz efeitos.

1.4.4.1.2 Prazos especiais de envio

Existem sujeitos passivos que não estando obrigados a enviar a declaração periódica nos prazos referidos anteriormente e previstos no art.º 41.º do CIVA, estão obrigados a enviar a referida declaração, por transmissão eletrónica de dados, apenas para os períodos em que realizam operações tributáveis, sendo eles:

- Sujeitos passivos abrangidos pelas al. e)¹⁵, g)¹⁶ e h)¹⁷ do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, ou seja, trata-se de sujeitos passivos adquirentes de bens e/ou de serviços, localizados em território nacional, cujos transmitentes e/ou prestadores não sejam

¹⁴ Para efeitos de reenquadramento pela AT, o ano de referência para apuramento do volume de negócios, é sempre o 2.º ano anterior (n-2) ao da produção de efeitos no novo enquadramento, conforme Manual de Operações, Alteração de Atividade, Apoio ao Contribuinte (2017: p.21).

¹⁵ Alínea e) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA “As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

¹⁶ Alínea g) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA “As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º.”

¹⁷ Alínea h) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA “As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas;”

residentes e não disponham de estabelecimento estável, registo ou representante fiscal em Portugal, conforme disposição prevista no art.º 27.º n.º 3 do CIVA.

- Sujeitos passivos que mencionados nas al. b)¹⁸ e c)¹⁹ do n.º 1 do art.º 2.º do Regime do IVA na Transações Intracomunitárias (RITI), no regime de derrogação, que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas a imposto, de acordo com a obrigação prevista no art.º 29.º do RITI.

1.4.4.1.3 *Dispensa de apresentação da declaração*

Estão dispensados da apresentação da declaração periódica, de acordo com a al. a) do n.º 3 do art.º 29.º CIVA, os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto²⁰, a não ser que as referidas operações confirmem direito à dedução nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Estão ainda dispensados de apresentar a declaração periódica de IVA:

- Sujeitos passivos que pratiquem uma única operação tributável (ato isolado), pagando o imposto através de guia modelo P2;

- Sujeitos passivos enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas previsto no art.º 60.º do CIVA, uma vez que entregam o IVA através de guia modelo P2, conforme determina a al. b) do n.º 1 do art.º 67.º do CIVA;

- Sujeitos passivos enquadrados no regime forfetário dos produtores agrícolas previsto no art.º 59.º A do CIVA;

- Não sujeitos passivos, nomeadamente o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, e pessoas singulares que atuem na sua esfera particular.

¹⁸ Alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do RITI – “As pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução.”, é caso por exemplos dos sujeitos passivos enquadrados no art.º 9.º ou art.º 53.º, ambos do CIVA.

¹⁹ Alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do RITI – “O Estado e as demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA ou qualquer outra pessoa coletiva não compreendida nas alíneas anteriores.”

²⁰ Como é o caso dos sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas do art.º 9.º do CIVA, sujeitos passivos enquadrados no art.º 53.º do CIVA e os que estão enquadrados no regime de isenção do Regime Especial do Ouro para Investimento.

1.4.4.1.4 Anexos dos campos 40 e 41 da declaração periódica

Com a entrada em vigor da Portaria n.º 255/2013, de 12 de agosto, para períodos de tributação iniciados a partir de 01-10-2013, os valores inscritos nos campos 40 e 41 da declaração periódica de IVA, passaram a ser obrigatoriamente discriminados nos anexos das regularizações (Anexo – regularizações do campo 40 e Anexo – regularizações do campo 41), ficando tais anexos a fazer parte integrante do modelo da declaração periódica.

1.4.4.1.5 Anexo R da declaração periódica

Trata-se de um anexo que faz parte integrante da declaração periódica e deve ser preenchido sempre que o SP realize operações consideradas, nos termos do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, localizadas em espaço territorial (Continente, Açores ou Madeira) diferente do da sede.

Para o efeito deverá ser apresentado um anexo por cada um desses espaços fiscais (diferentes do da sede) onde se localizaram as operações, devendo para o efeito ser assinalada tal informação na declaração periódica.

1.4.4.2 *Declaração Recapitulativa*

Os sujeitos passivos estão obrigados a enviar por transmissão eletrónica de dados uma declaração recapitulativa prevista no art.º 30.º do RITI, para os períodos em que ocorram as seguintes operações:

- Transmissões de bens isentas nos termos do art.º 14.º do RITI²¹;
- Prática de operações a que se refere a al. a) do n.º 3 do art.º 8.º do RITI²²;
- Prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA²³.

²¹ Transmissões intracomunitárias de bens.

²² O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado membro (no âmbito de uma operação triangular).

²³ Prestações “intracomunitárias” de serviços.

Na declaração recapitulativa, de harmonia com a al. c) do n.º 17 do art.29.º do CIVA, “*podem não ser incluídas as prestações de serviço que sejam isentas do imposto no Estado membro em que as operações são tributáveis*”.

Também não devem constar na declaração recapitulativa, nos termos do n.º 3 do art.º 30.º do RITI, as transmissões de bens isentas de imposto previstas nas alíneas d) a m) e v) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, quando o adquirente dos bens seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em outro Estado membro, que tenha utilizado o seu número de identificação para efetuar a aquisição, mesmo que os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado membro.

A declaração recapitulativa, em função do volume de negócios do sujeito passivo deve ser enviada, de acordo com os prazos previstos no art.º 30.º n.º 1 do RITI.

1.4.4.3 Declaração de informação contabilística e fiscal (IES)

Nos termos do art.º 29.º n.º1 alíneas d), e), f) e h) do CIVA, os sujeitos passivos estão obrigados a enviar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal, respetivos anexos e mapas recapitulativos.

Em termos de IVA, destacam-se os seguintes anexos: Anexo L – Elementos Contabilísticos e Fiscais; Anexo M – Operações realizadas em espaço diferente da sede; Anexo N – Regimes especiais – Operações sujeitas a regimes particulares ou legislação especial; Anexo O – Mapa recapitulativo de clientes (art.º 29.º n.º 1 al. e) CIVA); Anexo P – Mapa recapitulativo de fornecedores (art.º 29.º n.º 1 al. f) CIVA).

Os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS estão dispensados, nos termos do n.º 16 do art.º 29.º do CIVA, de apresentar a declaração de informação contabilística e fiscal (anexo L), anexos (M e N) e mapas recapitulativos (anexo O e P), referidos anteriormente.

As microentidades²⁴ ficam também dispensadas de apresentar a declaração de informação contabilística e fiscal (anexos L) e anexo referente à aplicação do DL n.º 347/85, de 23 de agosto (anexo M), conforme previsto no art.º 29.º n.º18 do CIVA.

²⁴ De acordo com o n.º 1 do art.º 9.º do Decreto-Lei (DL) n.º 98/2015, de 2 de junho, aplicável a períodos que se iniciem em ou após 01-01-2016, são consideradas microentidades, aquelas que, à data do balanço,

O envio da declaração de informação contabilística e fiscal, dos anexos e dos mapas recapitulativos deverá, em conformidade com a al. h) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, ser efetuado, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de julho, ou no caso do sujeito passivo adotar um período de tributação para efeitos de IRC diferente do ano civil, o prazo de envio decorre até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de ser ou não um dia útil.

1.4.5 Obrigações de Pagamento

1.4.5.1 Regra geral – imposto apurado pelo sujeito passivo

Segundo a regra geral prevista no n.º 1 do art.º 27.º do CIVA, os sujeitos passivos estão obrigados a proceder ao pagamento do IVA devido, nos locais de cobrança legalmente autorizados, nos prazos previstos para o envio da declaração periódica do IVA, que conforme previsto no art.º 41.º são os seguintes:

- Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, estando enquadrados no regime normal mensal;
- Até ao 15.º dia do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, estando enquadrados no regime normal trimestral.

1.4.5.2 Regras específicas

Para além da regra geral, atendendo à especificidade do sujeito passivo ou da operação praticada, existem situações especiais, em que os prazos e os modos de pagamento são diferentes:

- Os sujeitos passivos que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica de IVA nos termos do art.º 41.º do CIVA, abrangidos pelas al. e), g) e h) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA (que sejam adquirentes de bens e/ou de serviços, localizados em território nacional, cujos transmitentes e/ou prestadores não são residentes nem disponham de estabelecimento estável, registo ou representante fiscal em Portugal), sempre que realizem operações tributáveis estão obrigados a enviar a correspondente declaração periódica de IVA por transmissão eletrónica de dados, bem como efetuar o

não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) Total do balanço= €350 000; b) Volume de negócios líquido = €700 000; c) Número médio de empregados durante o período = 10.

respetivo pagamento do imposto nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível;

- Os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável (ato isolado), previsto nos termos do art.º 2.º n.º 1 al. a) do CIVA devem entregar o imposto correspondente nos locais de cobrança legalmente autorizados até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação (art.º 27.º n.º 2 CIVA);

- Os sujeitos passivos que mencionem indevidamente o IVA em fatura, nos termos previstos no art.º 2.º n.º 1 al. c) do CIVA devem entregar o imposto nos locais de cobrança legalmente autorizados no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura (art.º 27.º n.º 2 CIVA).

2 A DECLARAÇÃO PERIÓDICA DO IVA

2.1 Modelo da declaração periódica do IVA e a sua evolução

O modelo da declaração periódica de IVA tem vindo a ser alterado ao longo dos tempos.

Tal facto deve-se, essencialmente, à necessidade de adaptar o modelo declarativo às alterações legais em matéria de IVA, adaptando-o à realidade tributária, tendo ainda como objetivo introduzir algumas adaptações relacionadas com aspetos funcionais.

Nos últimos vinte anos foram publicados diversos modelos da declaração periódica cujas principais alterações se descrevem de seguida.

Com a publicação da Portaria n.º 988/2009, de 7 de setembro foi aprovado um novo modelo da declaração periódica, bem como as respetivas instruções de preenchimento.

Este novo modelo foi criado na sequência de alterações legislativas relacionadas com a introdução da regra de inversão do sujeito passivo, e das novas regras de localização das prestações de serviços que entraram em vigor em 1 de janeiro de 2010.

Para melhor esclarecer as alterações introduzidas no modelo da declaração periódica, nomeadamente o âmbito de aplicação, bem como a utilização temporal do novo modelo, a Direção de Serviços do IVA publicou o Ofício Circulado n.º 30 112 de 2009-10-20.

Embora presentemente, este modelo já tenha sido revogado, as instruções relativas ao âmbito de aplicação da declaração, mais concretamente os três objetivos essenciais que deve evidenciar, ainda se mantêm, sendo eles:

- Apuramento do imposto no período de tributação;
- Apuramento do volume de negócios;
- Apuramento da percentagem, para efeitos de benefício do regime especial de reembolso mensal, conforme previsto atualmente no art.º 9.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro²⁵.

²⁵ Art.º 9.º n.º 1 - “ Em conformidade com o n.º 9 do artigo 22.º do CIVA, o imposto cujo reembolso, de valor superior a € 10.000, for solicitado por sujeitos passivos que efetuem operações isentas ou não sujeitas que conferem direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto

Simultaneamente com a publicação do novo modelo da declaração periódica, e na sequência das novas regras da localização das prestações de serviço de carácter comunitário, foi publicado, através da Portaria n.º 987/2009, de 7 de setembro, o modelo da declaração recapitulativa que substituiu o anterior anexo recapitulativo à declaração periódica de IVA.

A nova declaração recapitulativa passou a aplicar-se exclusivamente a operações ocorridas a partir de 1 de janeiro de 2010.

Relativamente a esta declaração recapitulativa, foram também publicadas instruções administrativas através do Ofício Circulado n.º 30113 de 2009-10-20, da Área de gestão tributária do IVA.

É esclarecido neste Ofício Circulado que a obrigatoriedade de entrega da declaração recapitulativa passa a abranger os sujeitos passivos que efetuem prestações de serviço de carácter comunitário, quando até então a obrigação declarativa só se aplicava a quem realizasse transmissões intracomunitárias de bens.

A declaração recapitulativa, embora tenha substituído o anexo Recapitulativo, contrariamente ao que acontecia com o referido anexo, ficou autonomizada da declaração periódica.

Para o efeito, foram definidas as regras relativas à periodicidade de envio da declaração recapitulativa, bem como as regras de alteração de periodicidade, que vieram a ser melhor esclarecidas no citado Ofício Circulado n.º 30113 já citado.

Mais tarde, com o Orçamento do Estado para 2011²⁶, foi aditada a al. l) ao n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, que alargou a inversão do sujeito passivo às prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa.

Por esta razão e com o intuito de definir os campos de preenchimento da declaração periódica, decorrentes das novas disposições fiscais, especialmente pela falta de campo adequado para o efeito no quadro 06-A da declaração periódica vigente, enquanto não

seja da responsabilidade do adquirente e que representem, pelo menos, 75% do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respetivo período e que, sendo o primeiro reembolso, tenham prestado garantia, é restituído no prazo de [...]

²⁶ Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril

decorresse a reformulação desta, foi publicado o Ofício Circulado n.º 30123 de 2011-01-31, da Direção de serviços do IVA.

Posteriormente, em 2013, as novas alterações legislativas, designadamente a criação do novo regime dos créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, previsto nos art.ºs 78.º-A a 78.º-D do CIVA, estiveram na base da criação dos novos modelos de anexos relativos aos campos 40 e 41 da declaração periódica de IVA, que foram aprovados pela Portaria n.º 255/2013, de 12 de agosto.

Estes anexos têm por objetivo discriminar o normativo legal subjacente a cada regularização, bem como a base de incidência, o IVA regularizado e a identificação do adquirente, entre outros.

Para esclarecer algumas dúvidas resultantes destas alterações a Administração fiscal (Área de gestão tributária do IVA), publicou, em 2013-11-14, o Ofício-circulado n.º 30155/2013, tendo clarificado que os modelos aprovados pela Portaria n.º 255/2013, de 12 de agosto deviam ser utilizados para períodos de tributação a partir de 1 de outubro de 2013.

Para além disso, o referido Ofício Circulado n.º 30155/2013 veio ainda complementar as instruções publicadas relativas às regularizações inscritas no campo 40.

Mais recentemente, a Lei do Orçamento do Estado para 2017²⁷, no seu art.º 200.º veio aditar ao art.º 27.º do CIVA os n.ºs 8 e 9 que preveem a possibilidade de os sujeitos passivos optarem pelo pagamento do imposto devido pelas importações de bens através da sua inclusão na declaração periódica.

Com este novo regime, tornou-se imperativo a reformulação do modelo da declaração periódica, o que veio a acontecer com a publicação da Portaria n.º 221/2017, de 21 de julho.

No novo modelo são criados dois novos campos, tanto na declaração periódica, como no anexo R, correspondentes à base tributável das importações de bens (campo 18) e ao respetivo imposto (campo 19).

²⁷ Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

Para além disso, foram atualizados todos os modelos da declaração, bem como os anexos, e foram também revistas integralmente as respetivas instruções de preenchimento.

A obrigação de utilização destes novos modelos passou a vigorar para os períodos de imposto a partir de 1 de setembro de 2017.

Para complementar as instruções de preenchimento da declaração periódica relativa à opção de pagamento de IVA devido pelas importações na declaração periódica, foi publicado o Ofício Circulado n.º 30193/2017, de 2017-08-11 da Área de Gestão Tributária do IVA.

Prevê o ponto IV das referidas instruções administrativas que, por regra, os campos 18 e 19 serão pré-preenchidos, com base nas informações das declarações aduaneiras.

Para fazer face às dúvidas que esta temática continuava a suscitar, através do Ofício-circulado n.º 30203, de 2018-07-04, da área de gestão tributária do IVA, foram publicadas instruções complementares ao Ofício Circulado n.º 30193/2017, de 2017-08-11, referido anteriormente. Mais concretamente no seu ponto 2, são aprofundados os esclarecimentos relativamente à declaração periódica.

Por fim, mostrando-se necessário adequar as instruções de preenchimento do anexo de regularizações do campo 40 à finalidade de controlo dos prazos em que se efetivavam as regularizações de IVA, foi publicada a Portaria n.º 166/2018, de 8 de junho, que alterou as instruções do referido anexo.

Concluindo, o modelo de declaração periódica que atualmente está em vigor foi aprovado pela Portaria n.º 221/2017, de 21 de julho, alterada pela Portaria n.º 166/2018, de 8 de junho.

2.2 Aspectos essenciais no correto preenchimento da declaração periódica e no apuramento de divergências

No exercício de funções profissionais relacionadas com o IVA, consta-se, especialmente desde 2013, com o aparecimento do sistema “e-fatura” que a problemática do preenchimento da declaração periódica tem despertado uma maior atenção, devido ao sistema de cruzamento de informação que tem sido implementado pela AT-Autoridade Tributária e Aduaneira, verificando-se a ocorrência de um elevado número de “falsas” divergências provocadas pelo incorreto preenchimento da declaração periódica de IVA.

Sendo objetivos principais da declaração periódica de IVA o apuramento do imposto relativo ao período a que a declaração respeita, o apuramento do volume de negócios e, ainda, o controlo fiscal, e considerando que o correto preenchimento dos seus campos é fundamental para o cumprimento dos mesmos, optou-se neste trabalho por abordar aspectos essenciais do seu preenchimento, nomeadamente os que apresentam uma relação mais direta com a deteção de divergências.

Para o efeito, esta análise incidirá essencialmente sobre as bases tributáveis relacionadas com as transmissões de bens e prestações de serviços, sobre as quais o sujeito passivo liquida imposto e as declara no quadro 06 da declaração periódica, confrontando-as com a obrigação de relevação no quadro 06-A das bases tributáveis relativas às operações afastadas do cálculo do volume de negócios.

Posteriormente, far-se-á uma análise mais pormenorizada do sistema de alertas e divergências implementadas pela AT.

2.2.1 Bases tributáveis

O apuramento do imposto relativo ao período a que a declaração respeita é efetuado no quadro 06 da declaração periódica.

Deste modo, o referido quadro deve ser preenchido com base nos valores constantes da contabilidade ou nos livros de registo previstos no art.º 50.º do Código do IVA, de acordo com o caso aplicável.

Conforme já referido, abordar-se-á apenas as bases tributáveis²⁸ sobre as quais o sujeito passivo liquidou imposto, que constam nos campos 1, 5 e 3 correspondentes ao ponto 1 do quadro 06 da declaração periódica, cujos valores declarados estão desagregados pela taxa reduzida, intermédia e normal, respetivamente.

Estes campos compreendem as importâncias sobre as quais o sujeito passivo liquidou imposto no âmbito das operações ativas por si efetuadas, independentemente de relevarem ou não para efeitos de volume de negócios, bem como as importâncias que serviram de base ao imposto liquidado pelo sujeito passivo nas situações em que na

²⁸ Apuradas nos termos do art.º 16.º do Código do IVA.

qualidade de adquirente se substituiu ao fornecedor/prestador de serviços para efetuar a respetiva liquidação (*reverse charge*)²⁹.

2.2.2 Operações afastadas do cálculo do volume de negócios

Atendendo a que um dos objetivos da declaração de IVA é o apuramento do volume de negócios, há que verificar, desde logo, se o sujeito passivo efetuou operações (transmissões de bens e/ ou prestações de serviços), nas quais, ainda que tenha liquidado IVA, não relevam para efeitos de volume de negócios.

Tratam-se de operações em que o sujeito passivo, na qualidade de adquirente liquidou imposto em substituição do seu fornecedor de bens/prestador serviços (*reverse charge*) ou ainda de operações em que nos termos do Código do IVA são excluídas do conceito de volume de negócios.

Sempre que o sujeito passivo pratique este tipo de operações deverá assinalar a quadricula correspondente ao “sim” na resposta à questão formulada no início do quadro 06 da declaração periódica.

Consequentemente, fica o sujeito passivo obrigado a preencher o quadro 06-A, com os valores das bases tributáveis relativos às operações de *reverse charge* e operações excluídas do conceito do volume de negócios, que tenham sido incluídos nos montantes declarados nos campos 1, 5 e 3 do quadro 06 ou, ainda, valores declarados no campo 9 quando nele tenham sido incluídas operações previstas nas alíneas a), b) e c) do art.º 42.º do CIVA.

Analisa-se de seguida as operações (bases tributáveis) que, sendo incluídas no quadro 06, são afastadas do cálculo do volume de negócios, devendo por isso ser declaradas no quadro 06-A.

2.2.2.1 Operações em que na qualidade de adquirente liquidou imposto

Tratam-se de operações em que houve substituição fiscal, relativamente a operações localizadas em Portugal, efetuadas por entidades residentes em países comunitários ou

²⁹ Exclui as operações intracomunitárias que constam nos campos 10 e 16 do quadro 06 da declaração periódica.

em países ou territórios terceiros, devendo ser inscritas no subquadro A do quadro 06-A da declaração periódica.

Estas operações encontram-se desdobradas em dois campos, em função da residência (sede, estabelecimento estável ou domicílio) dos fornecedores, que se analisam nos pontos seguintes.

2.2.2.1.1 Entidades residentes em países comunitários

As operações localizadas em Portugal efetuadas por entidades residentes em países comunitários, que não tenham a natureza de operações intracomunitárias, em que o sujeito passivo, na qualidade de adquirente, liquidou o IVA, devem ser inscritas no campo 97 do quadro 06-A, com o valor das respetivas bases tributáveis.

Normalmente estas operações podem ser de dois tipos:

- Aquisição de bens localizada em Portugal, cuja transmissão (nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do Código do IVA)³⁰ foi efetuada por entidades residentes em Países comunitários, em que o IVA foi liquidado pelo sujeito passivo declarante, na qualidade de adquirente, não contemplando as operações que têm a natureza de aquisições intracomunitárias de bens, dado que essas são incluídas nos campos 12, 14 ou 15 do Quadro 06.
- Aquisição de serviços localizados em Portugal, por força da regra prevista no n.º 8 do art.º 6.º do Código do IVA, prestados por sujeitos passivos residentes noutros Estados Membros da União Europeia, em que o IVA foi liquidado pelo sujeito passivo declarante, na qualidade de adquirente. Excluem-se as prestações de serviço localizadas em território nacional por força da regra geral prevista no art.º 6.º n.º 6 al. a) do Código do IVA, uma vez que essas são mencionadas no campo 16 do Quadro 06.

Relativamente às aquisições de bens a declarar no campo 97, indica-se, a título de exemplo, a aquisição de bens por sujeito passivo português, sobre a qual tenha autoliquidado IVA, em resultado da revenda efetuada em Portugal por sujeito passivo registado noutro Estado Membro da União Europeia, que os adquiriu previamente em território nacional a fabricante sujeito passivo Português.

³⁰ Resultam de transmissões de bens internas.

Neste caso, embora o vendedor seja sujeito passivo de Outro Estado Membro, não se trata aqui de uma aquisição intracomunitária de bens, dado que o bem nunca saiu do território nacional, tratando-se sim de uma transmissão interna, tributada em território nacional, cujo IVA é liquidado pelo sujeito passivo português adquirente dos bens.

Outro exemplo, relativamente aos serviços, é o caso da aquisição de serviços de construção civil, por sujeito passivo português, para a reconstrução de imóvel localizado em território nacional, que tenham sido prestados por sujeito passivo residente noutro Estado Membro sem registo ou representante em Portugal.

2.2.2.1.2 Entidades residentes em países ou territórios terceiros

As aquisições de bens ou serviços efetuadas a entidades residentes em países ou territórios terceiros³¹, cuja operação seja localizada em território nacional, e o IVA devido tenha sido liquidado pelo sujeito passivo declarante, enquanto adquirente, devem ser inscritas no campo 98 do quadro 06-A, pelo valor correspondente às suas bases tributáveis.

Conforme Carrapiço (2018, p. 184) as prestações de serviços efetuadas por prestador residente em país ou território terceiro consideram-se localizadas em Portugal pela aplicação da “*regra geral de localização das prestações de serviço previstas na al. a) do n.º 6 do art.º 6.º ou pelas regras de exceção do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA.*”

Por exemplo será de declarar no campo 98 a aquisição de um estudo sobre alterações climáticas a um gabinete americano.

2.2.2.2 Operações em que liquidou o IVA por aplicação da regra de inversão

Sempre que o sujeito passivo, enquanto adquirente, tenha liquidado imposto por aplicação da regra de inversão às situações que a seguir se discriminam, deverá inscrever os valores das bases tributáveis nos respetivos campos constantes no subquadro B do Quadro 06-A.

³¹ Países fora da União Europeia (EU).

As aquisições, que por imposição legal³² o sujeito passivo adquirente tem de aplicar a regra de inversão são as seguintes:

- Aquisição de Ouro para investimento, quando tenha havido renúncia à isenção, conforme art.º 12.º n.º 2 do Regime especial do ouro para investimento publicado através do Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de setembro, situação em que valor da base tributável deve ser inscrito no campo 99;

- Aquisição de imóveis com renúncia à isenção, conforme previsto no art.º 6.º n.º 2 do Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, sendo que o valor da base tributável deve ser inscrito no campo 100;

- Aquisição de bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis listados no Anexo E ao CIVA, de acordo com o previsto no art.º 2.º n.º 1 al. i) do CIVA. O valor da base tributável deve ser inscrito no campo 101;

- Aquisição de serviços de construção civil, conforme estabelecido no art.º 2.º n.º 1 al. j) do CIVA, devendo o valor da base tributável ser inscrito no campo 102;

- Aquisição de prestações de serviços relacionadas com direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa previstas no art.º 2.º n.º 1 al. l) do CIVA. Neste caso o valor da base tributável deve ser inscrito no campo 105.

2.2.2.3 Operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA

As operações relacionadas com autoconsumos internos e externos, que estão sujeitas a IVA, mas que regra geral não obrigam a repercutir o imposto a terceiros, sendo assimiladas a transmissões de bens ou a prestações de serviços, encontram-se previstas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, respetivamente, devendo ser declaradas no campo 103 do subquadro C do quadro 06-A, no valor correspondente às suas bases tributáveis.

Mais especificamente, tratam-se das seguintes operações:

³² A imposição legal para aplicar as regras de inversão do sujeito passivo a determinadas operações surgiu nomeadamente como medida anti-abuso.

- Transmissões gratuitas de bens não enquadráveis no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA e na Portaria n.º 497/2008 de 24 de Junho, como é o caso, por exemplo, das transmissões gratuitas (ofertas) de bens sujeitas a imposto, cujo valor unitário é superior a €50 ou cujo valor global anual tenha excedido cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior;

- Transferência de bens ou serviços de um sector tributado para um sector isento ou a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do art.º 21.º do CIVA, quando relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Um dos exemplos que se pode apontar é a afetação a uso da empresa (ativo fixo tangível) de uma viatura de turismo que anteriormente tinha sido adquirida para revenda e que constava no inventário.

- Prestações de serviços efetuadas a título gratuito para as necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, para fins alheios à mesma. A título de exemplo pode-se indicar a oferta de um serviço de assessoria jurídica efetuado por um advogado a um amigo.

- Utilização (afetação temporária) de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma, quando relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Temos por exemplo, a utilização durante um ano, a título pessoal, pelo gerente da empresa de um computador portátil propriedade da empresa, em que relativamente ao mesmo tenha havido dedução de imposto.

Por último importa realçar que nos termos da al. b) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, o valor tributável para as operações previstas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º é o preço de aquisição dos bens ou bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

Relativamente às operações assimiladas a prestações de serviços previstas nas alíneas b) e c) do n.º 2 do art.º 4.º do CIVA, considera-se como valor tributável o valor normal do serviço, conforme referido na al. c) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA.

2.2.2.4 Operações referidas nas alíneas a), b) e c) do art.º 42.º do CIVA

As operações excluídas do conceito do volume de negócios para efeitos de IVA, definidas nas alíneas a), b) e c) do art.º 42.º do CIVA, que tenham sido incluídas nos

campos 1, 5, 3 do quadro 06 deverão constar do subquadro D do quadro 06-A, cujo campo 104 deverá ser preenchido com o valor das bases tributáveis.

Neste campo devem ainda ser indicados os valores incluídos no campo 9 relativos a operações isentas quando constituam operações acessórias.

As operações aqui referidas são as seguintes:

- Operações bancárias e financeiras ou de seguro ou resseguro, previstas nos n.ºs 27 e 28 do artigo 9º do CIVA, quando constituam operações acessórias;
- A locação e transmissão de imóveis, referidas nos n.ºs 29 e 30 do art.º 9.º do CIVA, quando não tenha ocorrido renúncia à isenção e constituam operações acessórias;
- Operações sobre bens de investimento corpóreo e incorpóreo.

Tratam-se essencialmente de operações acessórias à atividade normal do sujeito passivo.

Conforme sintetiza Carrapiço (2018, p.44) “*o conceito de volume de negócios previsto no art.º 42.º é determinante para o enquadramento no regime de periodicidade de envio da declaração periódica.*”. E daí também a elevada importância do correto preenchimento dos campos acima referidos.

2.2.3 Sistema de Divergências e-fatura e alertas

No Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015-2017 (2015) foram definidas 40 medidas prioritárias, das quais se destacam as seguintes medidas de controlo das obrigações em sede de IVA:

- Controlo das empresas que: emitiram faturas mas não entregaram a declaração periódica do IVA; declaram IVA liquidado inferior ao das faturas que emitiram; deduziram IVA superior ao das faturas de aquisição; liquidaram IVA nas faturas e estão num regime de Isenção e ainda controlo das empresas que estão sem atividade registada e emitiram faturas com IVA;
- Implementação de um sistema de controlo automatizado de todas as regularizações de IVA;
- Implementação de um sistema automatizado de alertas de preenchimento das declarações periódicas de IVA, com base na informação do sistema e-fatura;

- Implementação de um sistema automatizado de liquidações officiosas e de liquidações adicionais de IVA, com base na informação do sistema e-fatura;

O Plano estratégico define ainda, como uma das grandes áreas de atuação, a promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneiras, promovendo e apoiando o cumprimento voluntário baseado no conceito de “*cooperative compliance*”, tendo como objetivo desenvolver uma sólida relação entre os contribuintes e a administração fiscal.

Neste sentido a AT, com base na análise de risco da informação que recebe em tempo real, nomeadamente através do e-fatura (faturas e documentos de transporte comunicados) incrementou uma série de serviços (interações) com os contribuintes relacionados com o apoio e promoção do cumprimento voluntário.

No âmbito desta missão, a AT, antes do fim do prazo legal para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, emite alertas relativos às necessidades e vantagens do referido cumprimento voluntário.

Para além disso, emite também alertas no momento da submissão das declarações quando deteta divergências entre os valores declarados pelo contribuinte e a informação prévia que a AT possui.

Depois do cruzamento de dados declarados e da deteção de risco e de divergências, sempre que confirme situação de incumprimento, a AT recomenda a regularização voluntária.

Por fim, no caso de persistência no incumprimento, a AT acionará os seus poderes de autoridade através das suas funções inspetivas, sancionatórias e coercivas.

2.2.3.1 Sistema de divergências e-fatura

De acordo com o Relatório de Atividades Desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2016 (2017), o sistema de divergências e-fatura assenta no pressuposto de que os dados do e-fatura refletem as operações tributáveis sujeitas a IVA praticadas pelas empresas, permitindo atuar em duas vertentes:

- Promover o cumprimento da obrigação de comunicação de todas as faturas emitidas, bem como de todos os seus elementos;

- Assegurar que os valores declarados nas declarações de IVA reflitam integralmente todos os factos tributários comunicados através do e-fatura.

Para o efeito foram criados treze critérios de seleção de divergências, de acordo com a seguinte tipologia:

Quadro 2.1 - Tipologia de divergências

F01	A emissão de faturas sem entrega de declaração periódica do IVA
F02	IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado no período
F03	IVA dedutível superior ao IVA suportado
F04	Não comunicação das faturas emitidas
F05	A falta de comunicação de faturas emitidas
F06	IVA liquidado por contribuintes em regime de isenção e sem pagamento (P2)
F07	IVA liquidado por contribuintes sem registo de atividade e sem pagamento (P2)
F09	Não comunicação de faturas emitidas por parte de fornecedores
F31	Entrega de declaração periódica do IVA com base tributável e não comunicação de faturas para o período em referência
F60	Destinatários de mais de 100 documentos de transporte que não comunicam faturas, e são pessoas coletivas, não sendo entidades públicas
F61	Destinatários de mais de 100 documentos de transporte que são pessoas singulares que tiveram atividade aberta
F62	Destinatários de mais de 100 documentos de transporte que são pessoas singulares que não têm atividade
F63	Emitentes de mais de 20 documentos de transporte que não comunicam faturas

Fonte: Adaptado de Relatório de Atividades Desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras- 2016 (2017, p.56)

Nestes critérios, a referência ao termo “fatura” engloba os diversos documentos comerciais que cumprem a obrigação de faturação (fatura, fatura simplificada e fatura recibo), bem como os documentos retificativos (nota de débito e nota de crédito).

De seguida serão analisadas as divergências que se encontravam ativas em 2017, segundo o Relatório de Atividades Desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras- 2017 (2018) e cujo incorreto preenchimento das declarações periódicas pode gerar a ocorrência de divergências.

Os quadros que se apresentam nos pontos seguintes têm como objetivo constituírem uma ferramenta prática de apoio à análise de divergências, sintetizando os principais motivos geradores de cada uma das divergências analisadas, e propondo possíveis soluções para a sua resolução, nomeadamente as que estão relacionadas com o correto preenchimento da declaração periódica do IVA.

2.2.3.1.1 IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado no período

Compara o total do IVA liquidado nas faturas emitidas num período com os valores constantes na declaração periódica do IVA desse período.

Quadro 2.2 - Divergência: IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado no período

Anomalias mais frequentes	Solução caso não seja aceite a justificação da divergência apresentada pelo sujeito passivo
* Falta de IVA liquidado na declaração periódica.	
* Documento emitido e comunicado num período e declarado na declaração periódica de um período diferente.	
* Parte do IVA comunicado foi declarado no campo 41 (regularizações a favor do Estado).	
* Erro de preenchimento do Q06-A da declaração periódica (dado que para apuramento da divergência o sistema tem que expurgar ao Iva liquidado no Q06 as outras situações que dão origem à liquidação (ou autoliquidação de IVA) que não passam pela emissão de fatura, devendo abater ao IVA liquidado no Q06, os valores declarados nos campos 11 e 17, bem com o IVA estimado correspondete às bases tributáveis declaradas no Quadro 06-A).	* Procedimento de liquidação adicional: Substituição da declaração periódica voluntariamente pelo sujeito passivo <u>ou</u> caso contrário a AT emite liquidação adicional.
* Erro do sistema de deteção de divergência. Ocorre quando o sujeito passivo declara no quadro 06-A bases tributáveis sobre as quais liquidou IVA no quadro 06 à taxa reduzida ou intermédia. Tal pode acontecer uma vez que o sistema para efeitos de apuramento automático de divergência, aplica, como regra, a taxa normal às bases tributáveis constantes no quadro 06-A.	* No caso de erro declarativo no quadro 06-A, deverá o sujeito passivo, para efeitos de correção, proceder à substituição da declaração periódica.
* Quando o sujeito passivo emite faturas fora do prazo, poderá não ser tido em conta a data em que o imposto se torna exigível em vez da data de emissão.	
* Quando o sujeito passivo emite faturas dentro do prazo, mas a data da emissão é diferente da data da prestação de serviço, como por exemplo nas faturas recibo electrónicas.	
* Erro de comunicação de faturas quando, por exemplo, esta é feita em duplicado.	* Correção da comunicação de faturas por inserção manual ou através de substituição de ficheiros, conforme o caso aplicável.

Fonte: Adaptado de Gante, J. e Tavares, A. (2015)

2.2.3.1.2 Não comunicação das faturas emitidas e a falta de comunicação de parte das faturas emitidas

Ocorre quando adquirente(s) identifica(m), no Portal e-fatura, determinado contribuinte como emitente de fatura, sem que o mesmo tenha comunicado a fatura no período em análise.

A análise da falta de comunicação de faturas por parte do emitente, é feita através de dois tipos de divergências criadas, sendo que uma é aplicável a situações em que o emitente não comunicou qualquer fatura no período em análise, enquanto a outra divergência trata das situações em que o emitente, embora tenha comunicado faturas no período, não consta no sistema como tendo comunicado a fatura específica comunicada pelo adquirente (consumidor).

Quadro 2.3 - Divergência: Não comunicação das faturas emitidas / falta de comunicação de faturas emitidas

Anomalias mais frequentes	Solução caso não seja aceite a justificação da divergência apresentada pelo sujeito passivo
* Falta de Comunicação de faturas por parte do emitente.	* Comunicação de faturas
* Erro na comunicação de fatura(s) por parte do adquirente (cliente).	

Fonte: Adaptado de Gante, J. e Tavares, A. (2015)

2.2.3.1.3 IVA liquidado por contribuintes em regime de isenção e sem pagamento

Ocorre quando o emitente das faturas está enquadrado em regime de isenção (regime de isenção do art.º 53.º do CIVA, regime dos pequenos retalhistas ou desenvolva uma atividade isenta ao abrigo do art.º 9.º do CIVA) e comunica faturas com IVA liquidado, sem que o tenha entregue ao Estado.

Quadro 2.4 - Divergência: IVA liquidado por contribuintes em regime de isenção e sem pagamento (P2)

Anomalias mais frequentes	Solução caso não seja aceite a justificação da divergência apresentada pelo sujeito passivo
* Iva indevidamente mencionado na fatura.	* Entregar ao Estado o IVA mencionado indevidamente (art.º 2.º n.º 1 al. c) e art.º 27.º n.º 2 CIVA)).
* Sujeito passivo deveria estar enquadrado por obrigação no regime normal.	* Entregar declaração de alterações e declarações periódicas de IVA em falta.

Fonte: Adaptado de Gante, J. e Tavares, A. (2015)

2.2.3.1.4 IVA liquidado por contribuintes sem registo de atividade e sem pagamento

Trata-se essencialmente de sujeitos passivos que emitiram faturas-recibo eletrónicos no Portal das finanças relativas a Atos Isolados nas quais liquidaram IVA e não o entregaram ao Estado.

Quadro 2.5 - Divergência: IVA liquidado por contribuintes sem registo de atividade e sem pagamento (P2)

Anomalia mais frequente	Solução caso não seja aceite a justificação da divergência apresentada pelo sujeito passivo
* Fatura-Recibo eletrónica relativa a Ato isolado com liquidação de IVA sem que tenha sido entregue ao Estado.	* Entregar ao Estado o IVA através de uma guia mod. P2 (art.º 27.º n.º 2 do CIVA).

Fonte: Adaptado de Gante, J. e Tavares, A. (2015)

2.2.3.1.5 Entrega de declaração periódica do IVA com base tributável e não comunicação de faturas para o período em referência

Surge quando o sujeito passivo apresenta declaração periódica do IVA com base tributável e não comunica faturas no período a que respeita essa declaração.

Quadro 2.6 - Divergência: Entrega de declaração periódica do IVA com base tributável e não comunicação de faturas para o período em referência

Anomalias mais frequentes	Solução caso não seja aceite a justificação da divergência apresentada pelo sujeito passivo
* Sujeito passivo declara operações tributáveis em IVA na declaração periódica e não comunica faturas.	* Comunicação de faturas
* Sujeito passivo declara operações isentas na declaração periódica e não comunica faturas.	
* Falta ou incorreto preenchimento do quadro 06-A da declaração periódica.	* Enviar declaração periódica de substituição
* Sujeito passivo está dispensado de emissão/comunicação de faturas por força do art.º 40.º n.º 5 do CIVA, nos casos por exemplo de transmissão de bens através de aparelhos de distribuição automática que não emitam fatura.	* Justificação
* O sujeito passivo emite faturas recibo eletrónicas em que a data da emissão da fatura é diferente da data da prestação do serviço.	

Fonte: Adaptado de Gante, J. e Tavares, A. (2015)

2.2.3.2 Sistema de alertas prévios às divergências

Conforme descrito no Relatório de Atividades Desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2017 (2018) a AT tem vindo a implementar novos procedimentos com vista à adoção de um novo modelo de alertas prévios à criação de divergências e respostas padronizadas para todas as divergências ativas.

Verificando-se uma incongruência nos dados declarados pelo contribuinte é criado um alerta, de modo a privilegiar o cumprimento voluntário, não impondo nessa fase

consequências negativas na esfera do contribuinte. Só posteriormente é que poderá evoluir para divergência.

2.2.3.3 IVA automático

Por forma a promover cada vez mais o cumprimento voluntário através de processos simples e inovadores, foi implementado desde o mês de novembro de 2018, uma medida de pré-preenchimento automático da declaração periódica do IVA.

O projeto será desenvolvido em três fases, sendo inicialmente dirigido a um universo de sujeitos passivos com situações fiscais mais simples, ou seja, aqueles que se encontram enquadrados no regime normal trimestral e que não disponham de contabilidade organizada.

Na primeira fase, dentro do universo dos sujeitos passivos acima referido, o projeto apenas é dirigido aos sujeitos que, exclusivamente, tenham emitido faturas ou faturas-recibo no Portal das Finanças, no período de IVA em causa. Para estes sujeitos passivos, e de acordo com a apresentação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (2018), a AT, com base nos dados das faturas e faturas-recibo emitidas no Portal das Finanças, disponibiliza valores pré-preenchidos no quadro 06 da declaração periódica, correspondentes aos campos das bases tributáveis e respetivo imposto, relativos às transmissões de bens e prestações de serviços em que houve liquidação de imposto.

A segunda fase será implementada no decurso de 2019, sendo alargada a mais sujeitos passivos e ao pré-preenchimento de mais campos da declaração periódica, nomeadamente os do IVA dedutível. Na terceira fase, ainda em estudo, compreenderá uma maior automatização de procedimentos.

3 OS ANEXOS 40 E 41 – REGULARIZAÇÃO DE IMPOSTO

Com a entrada em vigor dos anexos relativos aos campos 40 e 41, que se aplicam a períodos de tributação com início em 1 de outubro de 2013, os sujeitos passivos de IVA passaram a ser obrigados a relevar nos referidos anexos, de forma discriminada, os montantes que tenham sido inscritos nos campos 40 e 41 da declaração periódica.

Os anexos às regularizações dos campos 40 e 41 fazem parte integrante da declaração periódica do IVA.

A informação recolhida com o preenchimento destes anexos veio permitir um novo controlo por parte da AT, relativamente às regularizações de IVA, contribuindo para reforçar o combate à fraude e evasão fiscais.

A análise aos anexos 40 e 41, em parte, será direcionada para os campos relacionados com as regularizações previstas no art.º 78.º n.º 2, 3, 4, 5 e 6 do CIVA, uma vez que a prática tem vindo a mostrar, que se tratam de regularizações suscetíveis de gerar dúvidas no preenchimento dos campos, motivadas na maior parte dos casos por dificuldades de enquadramento legal, havendo necessidade de esclarecer conceitos e prazos de regularização associados.

Um dos principais motivos para a criação dos anexos aos campos 40 e 41 foi a criação do novo regime designado de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, assente num sistema de controlo pela AT inteiramente informatizado e baseado na noção de crédito de cobrança duvidosa, que está previsto nos art.º 78.º-A ao art.º 78.º-D do CIVA, razão pela qual também se optou pela abordagem, neste trabalho, dos campos dos anexos relacionados com este regime.

3.1 Regularizações a favor do sujeito passivo – Anexo Campo 40

Conforme refere Palma (2014, pp. 291-292) *“Apesar de as deduções efetuadas pelos sujeitos passivos terem, em princípio, um carácter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações referidas no artigo 78.º. São as chamadas situações de rectificação do IVA...”* ou, mais propriamente dito, situações de “regularização”, conforme descrito na própria epígrafe do artigo.

Em termos comunitários, “*entende-se que o art.º 184.^o da Diretiva IVA institui um direito geral dos sujeitos passivos à regularização da dedução de imposto inicialmente efetuada, a qual, de acordo com o art.º 186.º, deve ser disciplinada normativamente pelos Estados membros³⁴.*” (Duro, 2015, p.332).

Para Duro (2015), em matéria do direito à dedução e do direito à regularização, impõe-se uma interpretação clara dos preceitos legais que lhes estão associados, bem como dos conceitos.

O Código do IVA nem sempre é claro a este respeito, pois por vezes refere-se a “dedução” de imposto, quando o que está em causa é “o direito à regularização”.³⁵, sendo necessário que “*o intérprete não se cinja à letra da lei*” conforme afirma Duro (2015, p.328).

De igual modo, Martins & Moreira (2014, p. 61) são da opinião que o termo “dedução” do imposto utilizado no n.º 2 do art.º 78.º do CIVA deverá ser evitado, atendendo ao seu conteúdo técnico-jurídico, no âmbito do IVA, sendo mais correto “*falar-se de regularização ou de ajustamento do IVA liquidado.*”

Com o Orçamento do Estado para 2015³⁶ e a confirmar este entendimento foi alterada a epígrafe do art.º 78.º-A do CIVA de “*Créditos de cobrança duvidosa ou créditos incobráveis – Dedução a favor do sujeito passivo*” para “*Créditos de cobrança duvidosa ou créditos incobráveis – Regularização a favor do sujeito passivo*”.

Na sequência desta alteração, vem o Ofício Circulado n.º 30168 de 2014-12-31, da área de Gestão Tributária do IVA, no ponto 5, esclarecer que a mesma se destinou a precisar o objeto do normativo em causa, dado que o direito à regularização não pode ser confundido com o direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

³³ “*A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.*”

³⁴ Tal disciplina, no direito interno encontra-se regulada no art.º 23.º n.º 6, e nos artigos 24.º a 26.º e 78.º a 78.º-D do Código do IVA.

³⁵ A título de exemplo pode-se referir à utilização do termo “dedução” no art.º 78.º n.º 2 e n.º 5, que na realidade significa “regularização”.

³⁶ Aprovado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12.

No mesmo Orçamento do Estado foi igualmente alterada a epígrafe do art.º 78.º-B que se designava por “*Procedimento de dedução*” passando a designar-se de “*Procedimento de regularização*”.

A delimitação de conceitos assume especial importância, uma vez que existem prazos distintos e específicos para o exercício do direito à regularização, em regra mais reduzidos do que o prazo de quatro anos para o direito à dedução previsto no art.º 98.º n.º 2 do CIVA.

O que diferencia as situações de dedução e de regularização, conforme o ponto 8 do Ofício Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro da Direção de Serviços do IVA, é o facto do direito que se pretende exercer estar relacionado com um documento ainda não registado (direito à dedução nos termos do art.º 22.º do CIVA) ou se, pelo contrário, está relacionado com um documento já registado (direito à regularização).

No mesmo ponto 8 do referido Ofício Circulado, vem esclarecido que as regularizações previstas no art.º 78.º do CIVA destinam-se a corrigir o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto, “*por força de diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica, e que não estejam contempladas noutros normativos legais*”.

É também neste sentido a opinião de Carrapiço (2013, p.2) quando defende que existindo correção ao IVA liquidado na fatura e havendo lugar à emissão de nota de crédito com a respetiva regularização de IVA nesse documento, essa retificação de imposto só deve ser declarada nos campos de regularização da declaração periódica, no caso em que o montante inicialmente declarado na fatura tenha sido incluído em declaração periódica submetida à AT em data anterior. Caso contrário, a operação inicial pode ser corrigida diretamente nos campos do IVA liquidado.

As instruções de preenchimento do Anexo às regularizações do campo 40, à semelhança do que consta na Lei, relativamente ao campo 4, fazem alusão indevida, em nossa opinião, à expressão “*o valor a indicar refere-se ao imposto dedutível*” quando na redação deveria constar “*o valor a indicar refere-se ao imposto regularizado*”

3.1.1 Regularizações a favor do sujeito passivo abrangidas pelo artigo 78.º, n.ºs 2, 3 e 6 do CIVA

Estas regularizações a favor do sujeito passivo estão subdivididas em três tipos de regularizações de IVA distintos, sendo eles:

- Redução ou anulação da base tributável (art.º 78.º n.º 2 do CIVA);
- Faturas inexatas ou erros nas faturas (art.º 78.º n.º 3 do CIVA);
- Erros materiais ou de cálculo (art.º 78.º n.º 6 do CIVA).

Em termos de Anexo às regularizações do Campo 40, estas regularizações devem ser declaradas no subquadro 1-A desagregadas em função do normativo legal (artigo, número) aplicável.

Relativamente a cada regularização deverá ainda ser inscrito o número de identificação fiscal do adquirente, a data de emissão (ano/mês) do documento, o valor relativo à base de incidência da regularização e o imposto que está a ser regularizado a favor do sujeito passivo.

O campo relativamente ao número de identificação fiscal não deve ser preenchido quando o adquirente não é sujeito passivo (consumidor final) e não forneceu o seu número de identificação fiscal (NIF) ao fornecedor dos bens ou ao prestador dos serviços ou ainda quando o adquirente é um consumidor final não residente em território nacional.

Este campo é de crucial importância, dado que é objeto de cruzamento de informação por parte da AT, especialmente, quando se trata de um adquirente sujeito passivo de imposto, sendo verificado se o mesmo é válido e se está registado para o exercício de atividade.

No campo relativo à data de emissão (ano/mês) do documento, verificou-se recentemente uma alteração nas instruções de preenchimento, efetuada com a publicação da Portaria n.º 166/2018, de 8 de junho que alterou a Portaria n.º 221/2017, de 21 de julho.

O documento a que se refere a data de emissão a constar neste campo depende do tipo de regularização que está em causa, devendo proceder-se do seguinte modo:

-Tratando-se de uma regularização enquadrada no art.º 78.º n.º 2 do CIVA (redução ou anulação da base tributável), deverá indicar-se a data de emissão do documento retificativo.

- No caso de uma regularização relacionada com o art.º 78.º n.º 3 do CIVA (faturas inexatas) ou com o art.º 78.º n.º 6 do CIVA (erros materiais ou de cálculo), deverá indicar-se a data de emissão do documento regularizado.

Esta informação permite à AT controlar o cumprimento dos prazos de regularização.

3.1.1.1 Redução ou anulação da base tributável

Esta regularização está prevista no art.º 78.º n.º 2 do CIVA e pode ocorrer sempre que depois de registada uma operação³⁷ pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços, esta venha a ser anulada ou seja reduzido o seu valor tributável originando correções de imposto.

No que se refere à extinção ou redução dos negócios jurídicos, cujas operações são relevantes para efeitos de IVA, conduzindo à diminuição do respetivo valor tributável, para Martins & Moreira (2014, p. 62) “a redação dos artigos 90.º³⁸ e 185.º da Diretiva IVA apresenta, de resto, similitudes assinaláveis com os n.ºs 2 e 4 do artigo 78.º do Código do IVA”.

A anulação ou redução do valor tributável pode acontecer em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos.

Neste caso, o fornecedor ou o prestador dos serviços pode, embora não seja obrigatório, regularizar a seu favor o respetivo IVA, que tinha inicialmente liquidado, desde que a referida regularização seja efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que deram origem à regularização.³⁹

³⁷ Transmissão de bens ou prestação de serviços, por exemplo.

³⁸ Art.º 90.º n.º 1 da Diretiva IVA: “Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.”

³⁹ Isto é, o período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram anulação da liquidação ou redução do seu valor tributável.

Isto significa que o período em que se verificam as circunstâncias acima referidas pode ocorrer no decurso dos quatro anos após a data de emissão da fatura inicial, respeitando o prazo previsto no art.º 98.º n.º 2 do CIVA, mas ocorridas tais circunstâncias, a regularização terá de ser efetuada até ao período seguinte, conforme exemplifica Roriz, et al. (2017, p.237).

Este tipo de regularização deverá obrigatoriamente ser efetuada numa declaração periódica do IVA apresentada dentro do prazo, referido anteriormente, conforme vem esquematizado no anexo V ao Ofício Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro da Direção de Serviços do IVA.

Para além disso, e de acordo com o previsto no art.º 78.º n.º 5 do CIVA, o fornecedor ou prestador de serviços só poderá efetuar a regularização de imposto a seu favor, estando na posse de prova de que o adquirente, sendo sujeito passivo, tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, no caso de se tratar de um adquirente não sujeito passivo.

Sem a referida prova torna-se indevida a regularização a favor do sujeito passivo.

Poderão ser considerados meios de prova de que o adquirente tomou conhecimento, conforme Ofício-Circulado n.º 033129/1993 da DSIVA, os seguintes:

“- Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA;

- Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA;

- Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar.”

Para além disso, e de acordo com entendimentos vertidos em informações vinculativas⁴⁰, a AT vem esclarecer que o meio eletrónico - *email* - pode considerar-se abrangido na expressão "Qualquer um dos meios de comunicação escrita", constante no

⁴⁰ Informação vinculativa constante do Processo n.º 6770, de 2014-06-06 e Informação Vinculativa constante do Processo n.º 6769, de 2014-05-12.

Ofício Circulado n.º 033129/1993 da DSIVA, desde que observados os requisitos exigidos pelo referido Ofício Circulado.

Neste caso, a confirmação escrita, através de *email*, terá obrigatoriamente de ser remetida pelo cliente ao seu fornecedor. Pelo contrário, um *email* remetido pelo fornecedor ao seu cliente a informar que procedeu à retificação do imposto, anexando as notas de crédito, ainda que este disponha do recibo de entrega de email emitido automaticamente pelo sistema de email do cliente, não satisfaz os condicionalismos exigidos para efeitos de obtenção de prova, por parte do fornecedor, de que o adquirente tomou conhecimento da retificação⁴¹.

3.1.1.2 Faturas inexatas ou erros nas faturas

Este tipo de correção está previsto no art.º 78.º n.º 3 do CIVA e compreende regularizações relacionadas com a emissão de faturas inexatas já registadas que impliquem a retificação ou substituição das mesmas.

São exemplos de erros nas faturas quando estas “*tenham sido emitidas com incorreções, nomeadamente de algum dos dados obrigatórios (nome, morada e NIF do adquirente, valor, designação ou quantidade dos bens, taxas de imposto, isenções indevidas)*” (Carrapiço, 2018, p.262).

Embora o legislador tenha utilizado no n.º 3 do art.º 78.º do CIVA o conceito de “faturas inexatas” vago, “*pretendia abarcar todas as situações de erro nas faturas emitidas*” (Duro, 2015, p. 338), ainda que o erro na liquidação tenha tido origem “*numa errada configuração jurídica da operação titulada pela fatura, sendo quase sempre de direito, precisamente o erro que origina incorreções no imposto liquidado*” (Duro, 2015, pp.338-339).

Pretende pois, com este argumento Duro (2015) afastar a aplicação de um prazo de regularização de quatro anos, por força do n.º 2 do art.º 98.º do CIVA, a determinados erros nas faturas, especialmente os que estivessem relacionados com o enquadramento jurídico da operação, defendendo a aplicação da norma prevista no n.º 3 do art.º 78.º do CIVA a toda e qualquer correção de erros nas faturas, aplicando-se um prazo de

⁴¹ Conforme informação vinculativa constante do Processo n.º 2787, de 2011-12-15.

regularização a favor do sujeito passivo de dois anos, conforme previsto neste normativo.

Esta opinião, visa contrariar o que defendem Martins & Moreira (2014, p. 65) ao considerarem que uma situação relacionada com erro de direito⁴², tendo gerado uma fatura “inexata”, na qual foi liquidado IVA numa operação que beneficiava de isenção de imposto, está fora do campo de aplicação do n.º 3 do art.º 78.º do CIVA, pois, na sua opinião, *“este tipo de inexatidão não é específica da fatura, a qual não é propriamente inexata: ela apenas reflete um erro de direito que lhe é anterior”*.

Para as regularizações relativas a faturas inexatas, a retificação é obrigatória quando tenha havido anteriormente imposto liquidado a menos, devendo ser efetuada a regularização de IVA a favor do Estado, sendo incluída no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica, sem qualquer penalidade, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a fatura.

Caso a regularização a favor do Estado não seja efetuada no prazo previsto, segundo esclarece o Ofício-circulado 30082/2005, de 17/12 da DSIVA, *“a regularização continua a ser obrigatória e deverá ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que deveria ter sido efetuada”*.

A retificação é facultativa, quando tenha havido anteriormente imposto liquidado a mais, podendo o IVA ser regularizado a favor do sujeito passivo, sendo incluído no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica apresentada dentro do prazo.

Tal regularização apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos.

É este tipo de regularizações a favor do sujeito passivo que deverão ser incluídas neste subquadro 1-A, com o código “02 - Art.º 78.º n.º 3”, do anexo do campo 40.

3.1.1.3 Erros materiais ou de cálculo

As regularizações relacionadas com correções de erros materiais ou cálculo efetuados nos registos contabilísticos ou nas declarações periódicas encontram-se previstas no art.º 78.º n.º 6 do CIVA.

⁴² Ou erro de enquadramento.

Tratam-se de erros internos da empresa, não tendo qualquer impacto na esfera de terceiros (clientes, fornecedores ou outros...).

Resultam, normalmente, de erros de transcrição dos documentos para os registos contabilísticos ou dos registos para os campos da declaração periódica.

De acordo com o Acórdão Arbitral 117/2013-T de 17-05-2013, “*estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou*”.

Para Oliveira (2018, p.10), ao invés de erro material ou de cálculo, tratando-se de **erro de direito**⁴³ que corresponde a “*um desvio da realidade jurídica, por falsa representação da mesma ou desconformidade com a interpretação normativa*”, não se pode aplicar o regime previsto no n.º 6 do art.º 78.º do CIVA, devendo “*aplicar-se o prazo geral de dedução de quatro anos*”⁴⁴, previsto no n.º 2 do art.º 98.º do Código do IVA”.

Ainda na opinião de Oliveira (2018, p. 10), os sujeitos passivos de IVA devem ter a possibilidade de correção das liquidações no prazo de quatro anos e com recurso à revisão oficiosa, conforme previsto no art.º 78.º da LGT, tal como acontece com os outros impostos (IRS e IRC), considerando, por isso, incorretas as orientações genéricas da AT que vão em sentido contrário.

Foi neste sentido que o Acórdão Arbitral 117/2013-T de 17-05-2013 considerou que o erro de cálculo do *pro rata* não é um erro de cálculo enquadrável no n.º 6 do art.º 78.º do CIVA, “*porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não um erro de natureza aritmética*.”

⁴³ Erro de direito resulta de uma indevida aplicação de normas.

⁴⁴ Por oposição ao prazo de dois anos para a regularização do IVA a favor do sujeito passivo previsto no n.º 6 do art.º 78.º do CIVA.

Em sentido oposto foi a sentença arbitral no âmbito do processo 91/2013-T de 30-10-2013, tendo considerado que o sujeito passivo ao ter procedido a uma revisão interna dos seus procedimentos e deduzido IVA pelo método da afetação real, tendo decorrido mais de dois anos, incorreu num erro material, consagrado no art.º 78.º n.º 6 do CIVA, tendo excedido o prazo de dois anos aí previsto para efetuar a correção.

Os casos anteriormente apresentados, para além de muitos outros, são ilustrativos das diferentes interpretações relacionadas com esta temática. Por regra, segundo Martins & Areias (2017, p.41), estão relacionadas com a natureza ou qualificação que é atribuída ao erro cometido, pois dela depende o prazo de regularização/dedução aplicável.

Relativamente aos referidos prazos, sintetizam Martins & Areias (2017, p. 42):

“ a) se erro material ou de cálculo, a incorrecta dedução do IVA pode ser objeto de correção no prazo de dois anos contados a partir do nascimento do direito à dedução (cf. artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA);

b) se erro de direito ou de enquadramento, a dedução incorretamente realizada pode ser corrigida no prazo de quatro anos após o nascimento do direito à dedução (cf. artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA).”

Apesar de uma pequena abordagem relativamente a esta problemática, a presente análise centra-se nas regularizações de imposto a favor do sujeito passivo previstas no art.º 78.º n.º 6 do CIVA, que são facultativas, mas só poderão ser efetuadas no prazo de dois anos, devendo, para o efeito, ser apresentada uma declaração periódica de substituição relativa ao período que se pretende corrigir.

Tratando-se de erro, na transcrição para a declaração periódica, do imposto dedutível, de montante inferior ao que se tinha direito, o prazo de dois anos para a regularização a favor do sujeito passivo é contado a partir do nascimento do direito à dedução.

Estando em causa apenas erro no preenchimento da declaração, a contagem do prazo faz-se a partir da data da sua apresentação, ou da data limite para o efeito⁴⁵, caso tenha sido apresentada fora do prazo legal.

⁴⁵ Data em que o prazo legal para a apresentação da declaração periódica termine.

Embora exista a opção de regularização de imposto a favor do sujeito passivo no subquadro 1-A, associada a erros materiais ou de cálculo, identificada com o código “04 - Art.º 78.º n.º 6” do anexo ao campo 40, para Carrapiço (2018, p.263) a correção deste tipo de erros deverá ser efetuada através de uma declaração de substituição do período que se pretende corrigir, pelo que não deverá ser de incluir no campo 40, nem no anexo ao campo 40.

A reposição do erro, deverá sim ser feita, no respetivo campo da declaração periódica de substituição, dado que este tipo de erro está diretamente relacionado com incorreto preenchimento da declaração periódica e não com a existência da operação ou com a legalidade dos documentos de suporte.

Esta recomendação, embora de forma indireta, também consta no esquema, constante no anexo V do Ofício-Circulado n.º 30082/2005 da DSIVA, relacionado com o n.º 6 do art.78.º (anterior art.º 71.º) do CIVA, o qual não faz qualquer referência ao preenchimento do campo 40 ou 41 da declaração periódica, ao contrário dos esquemas relativos às regularizações previstas no art.º 78.º n.º 2 e 3 do CIVA.

Quando da correção dos erros resulte imposto a favor do Estado, a regularização é obrigatória e deve ser efetuada no prazo de quatro anos⁴⁶, devendo os valores a corrigir constar da declaração periódica de substituição do período em que ocorreu o erro, conforme descrito no ponto 9.3 do Ofício-Circulado n.º 30082/2005 da DSIVA, com as necessárias adaptações.

3.1.2 Regularizações relacionadas com o novo regime dos créditos considerados incobráveis

As regularizações relacionadas com o novo regime dos créditos considerados incobráveis, aplicável a créditos vencidos a partir do dia 1 de janeiro de 2013, encontram-se previstas no art.º 78.º-A, n.º 4, das alíneas a) a e) do CIVA.

Este tipo de regularizações a favor do sujeito passivo deverão ser inscritas no subquadro 1 – E do Anexo às regularizações do campo 40.

⁴⁶ Corresponde ao prazo geral de caducidade previsto no art.º 45.º n.º 4 da Lei Geral Tributária, que se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Relativamente a cada crédito, deverá ser inscrito o NIF do adquirente (devedor), a base de incidência da regularização e o imposto regularizado a favor do sujeito passivo.

Tratam-se de regularizações relacionadas com créditos incobráveis decorrentes de:

- Processo de execução - art.º 78.º-A n.º 4 al. a) do CIVA;
- Processo de Insolvência - art.º 78.º-A n.º 4 al. b) e c) do CIVA;
- Processo especial de revitalização - art.º 78.º-A n.º 4 al. c) do CIVA;
- Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE) - art.º 78.º-A n.º 4 al. d) do CIVA;
- Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) - art.º 78.º-A n.º 4 al. e) do CIVA;

Para este tipo de regularizações não há necessidade de pedido de autorização prévia à AT, conforme dispõe o n.º 3 do art.º 78.º-B do CIVA.

3.1.2.1 Prazos para regularização

Em termos de prazo e de acordo com o mesmo normativo, o sujeito passivo, para efetuar a regularização de imposto a seu favor, tem o prazo de dois anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte ao da constituição do direito à regularização, sendo que tal direito ocorre no momento em que se verificarem os requisitos estabelecidos nas alíneas a) a e) do n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA, conforme esclarece o Ofício-Circulado 30161/2014 de 2014-07-08 da área de Gestão Tributária do IVA.

Há, no entanto, que ter em atenção, que um dos requisitos legais para as regularizações de IVA relativos a créditos incobráveis é que o facto relevante (a situação de incobrabilidade referida nas alíneas a) a e) do art.º 78.º-A do CIVA) terá de ocorrer em momento anterior ao decurso dos prazos de mora (24 meses ou 6 meses⁴⁷ após o vencimento do crédito) exigidos para regularização dos créditos de cobrança duvidosa.

Tal significa que, regra geral, sendo ultrapassado o referido prazo de 24 meses⁴⁸ após a data do vencimento do crédito, deixa de ser possível fazer-se a regularização no âmbito

⁴⁷ Dependendo do tipo de crédito de cobrança duvidosa.

⁴⁸ Ou 6 meses, no caso de crédito de cobrança duvidosa previsto na al. b) do n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA.

das regras dos créditos incobráveis, podendo a regularização ser efetuada nos termos das regras dos créditos de cobrança duvidosa, previstas no n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA.

Ressalva-se no entanto, que o momento em que os créditos são considerados de cobrança duvidosa, previsto no art.º 78.º-A n.º 2 do CIVA, para além da mora do crédito prevê o cumprimento cumulativo de outras condições, que para os créditos em mora há mais de 24 meses são as provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Em suma, a regularização do imposto a favor do sujeito passivo ao abrigo das regras aplicáveis a créditos incobráveis só é possível ser feita, se e só se a incobrabilidade do crédito (de acordo com o previsto nas alíneas a) a e) do n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA), ocorrer antes dos prazos de cobrança duvidosa, que em regra, acontece dentro do período dos 24 meses⁴⁹ após o vencimento do mesmo.

Isto implica que, regra geral, a partir do momento em que termina o prazo de 24 meses⁵⁰ após a data de vencimento do crédito, o sujeito passivo tem um prazo de 6 meses para fazer um pedido de autorização prévia à AT por via eletrónica, para efetuar a regularização do imposto de acordo com as regras aplicáveis aos créditos considerados de cobrança duvidosa.

Conforme conclui Carrapiço (2018, p.269), se no prazo de 6 meses após os 24 meses de mora, esse pedido não for solicitado à AT, o sujeito passivo perde definitivamente a possibilidade de regularizar o IVA dos referidos créditos, ainda que depois disso ocorra a sua incobrabilidade no âmbito dos procedimentos previstos no n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA (créditos incobráveis).

Por outro lado o legislador, no n.º 5 do art.º 78.º-A do CIVA, e para evitar duplas regularizações, deixa claro que a dedução de imposto nos termos do n.º 4 deste artigo (ao abrigo das regras dos créditos incobráveis) exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 2 (créditos de cobrança duvidosa).

⁴⁹ Ou 6 meses, no caso de crédito de cobrança duvidosa previsto na al. b) do n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA.

⁵⁰ Ou 6 meses, para as circunstâncias já referidas.

Existe assim, conforme afirma Arnaldo (2017, p. 23), “*por parte do legislador, a opção clara de privilegiar a recuperação do imposto com base na mora e evitar a afluência de um elevado número de situações aos tribunais, muitas vezes apenas com o objetivo exclusivo de recuperação do IVA em causa, com todas as desvantagens que daí advêm.*”

Face ao exposto anteriormente, e em termos de preenchimento do subquadro 1-E do Anexo 40, em nossa opinião, faria sentido relativamente a cada crédito considerado incobrável, a introdução de um novo campo para inserir a data de vencimento do crédito.

Esta informação permitiria, com implementação de alertas, aquando do preenchimento do Anexo, de forma automática e imediata, verificar o cumprimento dos prazos descritos anteriormente e confirmar a legalidade do exercício do direito à regularização do imposto.

3.1.2.2 Incobrabilidade

A incobrabilidade dos créditos, prevista nas alíneas a) a e) do n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA, ocorre nas situações e respetivos momentos previstos na lei, conforme se passa a explicar nos pontos seguintes.

3.1.2.2.1 Processo de execução

Em processo de execução a incobrabilidade encontra-se prevista no art.º 78.º-A n.º 4 al. a) do CIVA.

O IVA relativo a crédito em processo de execução apenas pode ser regularizado após a data do registo informático das execuções extintas por não terem sido encontrados bens penhoráveis, ou seja, a partir do momento em que o processo já se encontre suspenso, não tendo o devedor liquidado a dívida nem tendo sido encontrados bens suscetíveis de penhora.

Na opinião de Arnaldo (2017, p. 32), neste caso, o legislador não foi feliz na redação da lei, dado que existem muitas situações em que o devedor possui bens ou rendimentos penhoráveis de montante insignificante face à dívida, que atendendo apenas à letra da lei, o IVA não poderá ser recuperado, apesar de se tratar de um crédito efetivamente incobrável.

Ainda segundo Arnaldo (2017, p. 32), “a extinção do processo de execução por pagamento parcial para efeitos de recuperação do IVA deveria ser equiparada à extinção da execução por inexistência de bens penhoráveis.”, permitindo assim a recuperação do imposto relativo à parte perdoadada, dado que seria apenas essa parte considerada incobrável.

3.1.2.2.2 Processo de Insolvência

Para determinar a incobrabilidade em processo de insolvência deverão ser tidos em conta os momentos definidos no art.º 78.º-A n.º 4 al. a) do CIVA.

A possibilidade de recuperação do imposto depende do tipo de insolvência que tenha sido declarada.

A regularização do IVA em processos de insolvência, tendo em conta a última atualização legal que ocorreu com o Orçamento do Estado para 2018, pode ser analisada tendo em conta se o processo determinou a insolvência do devedor ou se determinou a sua recuperação.

Deste modo, o momento a partir do qual se pode regularizar o imposto, ou seja, o momento em que é considerada a incobrabilidade é o seguinte:

- Se o processo determinar a insolvência do devedor, implicando o encerramento do seu estabelecimento, a incobrabilidade ocorre:

- Quando a sentença de insolvência for decretada de carácter limitado (isto é, ocorre com a inexistência ou insuficiência de massa insolvente, nos termos do art.º 39.º do CIRE (Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas);

- Quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da al. d) do n.º 1 do art.º 230.º e do art.º 232.º, ambos do CIRE;

- Após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

- Se o processo de insolvência determinar a recuperação do devedor, a incobrabilidade ocorre:

- Quando for proferida a sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito.

De acordo com o entendimento vertido no Ofício Circulado n.º 30161/2014, de 2014-07-08 da Área de Gestão Tributária do IVA, relativamente à insolvência de carácter limitado, os sujeitos passivos que tenham créditos sobre o insolvente, *“independentemente de terem intervindo no processo ou de terem reclamado os respetivos créditos, podem regularizar o IVA a seu favor, correspondente ao montante que tenha ficado por pagar”*, desde que estejam na posse de certidão do tribunal.

3.1.2.2.3 Processo especial de revitalização (PER)

A incobrabilidade ocorre na data da homologação do plano de recuperação, conforme previsto no art.º 78.º-A n.º 4 al. c) do CIVA.

Em processo especial de revitalização (PER), existindo um plano de recuperação ou acordo homologados nos termos do art.º 17.º F do CIRE, que envolva um plano de pagamentos com perdão de dívida, apenas é possível regularizar o IVA correspondente à parte perdoada.

3.1.2.2.4 Sistema de recuperação de empresas por via extrajudicial (SIREVE)

O SIREVE, cuja incobrabilidade se encontra prevista no art.º 78.º-A n.º 4 al. d) do CIVA, foi revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março e substituído pelo Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE).

3.1.2.2.5 Regime extrajudicial de recuperação de empresas (RERE)

O RERE veio substituir o SIREVE, cuja norma relativa ao momento da incobrabilidade se encontra prevista no art.º 78.º-A n.º 4 al. e) do CIVA.

Pode-se regularizar o imposto a partir da data em que for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial o acordo sujeito ao RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

3.1.2.3 *Outras condições para a incobrabilidade*

De acordo com o disposto nas al. b), c), d), e e) do n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA, conforme Ofício-Circulado n.º 30161/2014 da Área de Gestão Tributária do IVA e de acordo com o que sintetiza Rodrigues (2014, p.52) *“existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é aceite a regularização de IVA incluído na parte perdoada.”*

3.1.2.4 Exclusões do direito à regularização

Nos termos do n.º 6 e 7, ambos do art.º 78.º-A do CIVA, não são considerados créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa:

- Créditos cobertos pelo seguro, com exceção da franquia obrigatória, ou cobertos por garantia real;
- Créditos sobre entidades com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais;
- Créditos relativos a adquirente (devedor) que, no momento da realização da operação, conste da lista de execuções extintas ou tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior;
- Créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais;
- Créditos cuja titularidade do crédito tenha sido transmitida.

3.1.2.5 Comunicação ao adquirente

Relativamente aos créditos considerados incobráveis, o sujeito passivo credor deverá comunicar ao adquirente (devedor), a anulação total ou parcial do imposto, para que este retifique a dedução efetuada inicialmente.

Conforme previsto no art.º 78.º-B n.º 9 do CIVA, a referida comunicação deverá conter: a identificação das faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada.

De acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado 30161/2014, de 2014-07-08, esta comunicação deve ocorrer em data anterior à certificação pelo Revisor Oficial de Contas (ROC).

3.1.2.6 Certificação por revisor oficial de contas

Estas regularizações estão sujeitas à certificação por ROC, nos termos do n.º 3 do art.º 78.º-D do CIVA, pelo que deverá ser preenchido também o quadro 5, do Anexo ao campo 40, com o respetivo NIF do ROC que certificou os requisitos legais para a regularização do imposto relativo ao crédito incobrável em causa.

Para além da certificação dos requisitos legais e de acordo com o descrito no Ofício-Circulado 30161/2014, da Área de Gestão Tributária do IVA, já referido, o ROC deve ainda:

- Proceder à certificação documental, devendo para o efeito, por cada crédito, identificar a fatura, o adquirente, o respetivo valor e o imposto liquidado, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso das mesmas, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa;

- Certificar as certidões judiciais ou acordo, conforme os casos de incobrabilidade, que se aplique.

A certificação por ROC deverá ser feita até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo, conforme previsto no art.º 78.º-D, n.º 2, 2.ª parte do CIVA.

3.1.2.7 Prova dos requisitos de incobrabilidade

Com as alterações legislativas que têm vindo a ocorrer, nos últimos tempos, relativamente à incobrabilidade, nomeadamente ao art.º 78.º-A n.º 4 do CIVA, verificou-se uma crescente preocupação por parte do legislador em precisar o momento a partir do qual nasce o direito à regularização do imposto, “*mas sem especificar quais os elementos que, na prática, a comprovam.*” (Martins & Franco, 2014, p.177).

Pelo facto de estar omissa na lei, sempre se levantaram dúvidas em saber “*qual o documento, em concreto, que é necessário ao credor obter para comprovar a incobrabilidade do crédito para efeitos de IVA*” (Martins & Franco, 2014, p.176), razão pela qual este tipo de prova documental deveria ser clarificada de forma indiscutível.

Costa & Veloso (2015) defendem a mesma opinião, reforçando que tem sido perdida a oportunidade de clarificar tais documentos através de alterações legislativas.

O Ofício Circulado n.º 30161/2014 da área de Gestão Tributária do IVA, para efeitos de comprovar a incobrabilidade do crédito, faz referência à posse por parte do sujeito passivo de certidão judicial com determinados elementos, que depois das alterações ocorridas após a sua publicação, já estão desatualizados.

Dado que atualmente a questão da prova documental ainda não se encontra devidamente clarificada, e adaptando à nova lei o que consta no Ofício Circulado referido anteriormente, bem como o que propõe Carrapiço (2018), apresenta-se de seguida um quadro sugerindo os documentos comprovativos, nomeadamente certidões judiciais com indicação dos elementos que devem conter, e que devem estar na posse do sujeito

passivo (credor), para efeitos de regularização de IVA, para além da certificação do ROC e da comunicação da regularização ao devedor (adquirente).

Quadro 3.1 - Documentos comprovativos de créditos incobráveis

CASOS INCOBRABILIDADE	DOCUMENTAÇÃO	LEGISLAÇÃO (CIVA)
1.1. Processo de execução	- Documento do CITIUS, comprovativo de que a extinção do crédito consta no registo informático das execuções; - Certidão comprovativa da data em que o crédito foi julgado extinto por não se encontrarem bens penhoráveis.	Art.º 78.º- A n.º 4, al. a)
1.2. Processo de Insolvência (Quando é determinada a insolvência do devedor implicando o encerramento do estabelecimento) - Art.º 78.º- A n.º 4, al. b)		
1.2.1. Quando a sentença de insolvência for decretada de caráter limitado .	- Certidão judicial onde conste que a insolvência foi decretada com caráter limitado , o reconhecimento do crédito na insolvência e a respetiva data da sentença de insolvência .	Art.º 78-A n.º4 al. b)
1.2.2. Quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens , ao abrigo da al. d) do n.º 1 do art.º 230.º e do art.º 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas	- Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença do encerramento do processo por insuficiência de bens, e o reconhecimento dos créditos.	Art.º 78-A n.º4 al. b)
1.2.3. Quando for determinada a insolvência do devedor após a realização do rateio final , do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.	- Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença do não pagamento definitivo do crédito após a realização do rateio final.	Art.º 78-A n.º4 al. b)
1.3. Processo de Insolvência (quando é determinada a recuperação do devedor) - Art.º 78.º- A n.º 4, al. c)	- Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença de homologação do plano de insolvência que preveja o não pagamento definitivo do crédito	Art.º 78-A n.º4 al. c)
1.4. Processo especial de revitalização (PER) - Art.º 78.º- A n.º 4, al. c)	- Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença de homologação do plano de recuperação (PER) que preveja o não pagamento definitivo do crédito (relativo "parte perdoada"); - Exemplar do plano de recuperação homologado pelo juiz.	Art.º 78-A n.º4 al. c)
1.5. Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) que veio revogar o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), previsto na al. d) - Art.º 78.º- A n.º 4, al. e)	- Certidão comprovativa da data do depósito do acordo e de que cumpra as condições previstas no n.º 3 do art.º 27.º do RERE.	Art.º 78-A n.º4 al. e)

Fonte: Elaboração própria

3.1.3 Regularizações relativas a créditos de cobrança duvidosa sujeitas a pedido de autorização prévia

As regularizações de IVA a favor do sujeito passivo relativas a créditos de cobrança duvidosa, abrangidas pelo art.º 78.º-A, n.º 2, al. a) do CIVA, estão obrigadas a pedido de autorização prévia previsto no n.º1 do art.º 78.º-B do CIVA.

3.1.3.1 *Créditos cobrança duvidosa*

São considerados créditos de cobrança duvidosa, conforme previsto no n.º 1 e na al. a) do n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA, aqueles que estejam evidenciados como tal na contabilidade e apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que acontece quando verificados cumulativamente os seguintes requisitos:

- O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento;

- Existam provas objetivas de imparidade, de acordo com as normas contabilísticas em vigor;

- Tenham sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Com esta disposição no Código do IVA verifica-se uma aproximação ao tratamento fiscal das imparidades das dívidas a receber previstas no Código do IRC, que para Costa & Veloso (2015), distingue “*claramente a perda fiscal resultante da mora no recebimento da resultante da incobrabilidade “total”.*”

Embora, no caso do IVA, conforme refere Carrapiço (2018, p. 70) “*este apenas possa ser regularizado a favor do sujeito passivo após 24 meses em mora (após o prazo de vencimento), e desde que não tenha sido possível efetuar a regularização como crédito incobrável nos termos do n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA.*”

3.1.3.1.1 *Conceito de mora*

A mora dos créditos conta-se desde a data estabelecida para o pagamento, ou seja, desde a data do vencimento do crédito⁵¹, no caso de existir data acordada entre o sujeito passivo (credor) e o adquirente.

⁵¹ Ou a data do vencimento das faturas que deram origem ao crédito.

Não existindo data estipulada, de acordo com o previsto no n.º 3 do art.º 78.º-A do CIVA, a mora conta-se após a interpelação judicial ou extrajudicial do devedor para cumprir, prevista no art.º 805.º do Código Civil⁵², que deverá ser documentalmente provada.

3.1.3.1.2 Evidência na contabilidade

Uma das condições para que o crédito seja considerado de cobrança duvidosa é o facto de estar evidenciado como tal na contabilidade⁵³.

Rodrigues (2014, p.44) sintetiza que *“a evidência na contabilidade dos créditos de cobrança duvidosa pode ser exercida de diversas formas: na contabilização em contas específicas, com a denominação, por exemplo, de “cliente-cobrança duvidosa”, menção no Anexo, conforme está previsto na nota 13 do Anexo n.º 6 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro ou preenchimento do mapa oficial, Modelo 30 – Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos de inventários, que integra o dossier fiscal”*.

Relativamente ao preenchimento do mapa oficial Modelo 30, em nossa opinião, por si só não comprova a evidência na contabilidade, dado que se trata de um mapa fiscal e não de um mapa previsto nos normativos contabilísticos.

3.1.3.1.3 Provas objetivas de imparidade

Uma das outras condições para justificar o risco de incobrabilidade é a existência de provas objetivas de imparidade, remetendo-se para a aplicação das normas contabilísticas em vigor, nomeadamente as Normas Contabilísticas e de Relato

⁵² Há porém, que ter em consideração que nos termos do n.º 2 do art.º 805.º do Código Civil, há mora do devedor, *“independentemente da interpelação:*

a) Se a obrigação tiver prazo certo;

b) Se a obrigação provier de facto ilícito;

c) Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido.”

⁵³ Trata-se de uma questão pertinente, dado que os normativos contabilísticos não preveem contas específicas para o reconhecimento deste tipo de créditos.

Financeiro⁵⁴ (NCRF), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades⁵⁵ (NCRF-PE) ou a Norma Contabilística para Microentidades⁵⁶ (NCM).

No parágrafo 25, da NCRF 27- Instrumentos financeiros, relativamente ao reconhecimento da imparidade, são apresentadas situações em que existe a evidência objetiva de que um ativo financeiro⁵⁷ ou grupo de ativos está em imparidade, que para Rodrigues (2014, p. 47) deve ser interpretado como prova objetiva de imparidade.

Essas situações, que traduzem a evidência objetiva de que um ativo está em imparidade, previstas no referido §25 da NCRF 27, para Arnaldo (2017, p. 29) *“poderão consistir na significativa dificuldade financeira do devedor ou na quebra contratual, tal como o não pagamento ou incumprimento no pagamento ou amortização da dívida.”*

Nos termos da referida NCRF, à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados e no caso de existir uma evidência objetiva de imparidade, deve ser reconhecida na demonstração de resultados uma perda por imparidade.

Relativamente à NCRF-PE, no §17.6, uma entidade deve mensurar os seus instrumentos financeiros, ou seja *“ativos e passivos financeiros tais como clientes, fornecedores, contas a receber (...)”*, ao custo menos perda por imparidade⁵⁸.

A NCM prevê no §17.3 que a entidade deve mensurar os seus ativos financeiros relativos a contas a receber ao *“custo de aquisição, sujeito a ajustamentos subsequentes derivados de eventuais imparidades”*.

⁵⁴ Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) publicada através de Aviso n.º 8256/2015, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

⁵⁵ Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) publicada através de Aviso n.º 8257/2015, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

⁵⁶ Norma Contabilística para Microentidades (NCM) publicada através de Aviso n.º 8255/2015, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

⁵⁷ No §5 da NCRF 27 é definido ativo financeiro como qualquer ativo, conforme discriminado na al. c), que seja um direito contratual de receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade.

⁵⁸ A evidência objetiva de que um ativo financeiro está em imparidade na NCRF-PE está descrita no §17.12

3.1.3.1.4 Diligências para recebimento

Deverá existir prova documental que comprove que foram efetuadas diligências para o recebimento dos créditos que se encontram em mora.

A título de exemplo, Rodrigues (2014, p. 48) apresenta como provas que têm sido aceites as seguintes: *“pedidos e avisos de cobrança, com avisos de receção assinados (...) correspondência enviada via fax e mensagens de correio eletrónico, desde que exista comprovativo da receção das mensagens”* por parte do devedor que as recebeu.

Quanto às mensagens enviadas por correio eletrónico, atendendo à posição defendida por parte da AT, para outras situações⁵⁹, entendemos que não basta o comprovativo de receção de mensagens enviado pelo sistema informático do devedor, mas sim uma mensagem de resposta remetida, para o efeito, pelo próprio devedor.

Ainda relativamente à documentação que confirma as diligências de cobrança efetuadas pelo credor, o Guia de aplicação técnica n.º 10 constante da circular n.º 72/17, de 19 de julho de 2017 da Ordem dos revisores oficiais de contas apresenta a título de exemplo as seguintes provas: *“cartas, emails, consulta a advogados, serviços externos de cobranças...”*

3.1.3.2 *Procedimentos do pedido de autorização prévia*

Os créditos de cobrança duvidosa em mora há mais de 24 meses e nas condições anteriormente indicadas, para efeitos de regularização de IVA a favor do sujeito passivo, carecem de um pedido de autorização prévia por via eletrónica, efetuado de acordo com os procedimentos previstos no art.º 78.º-B do CIVA e na Portaria n.º 172/2015, de 5/junho.

O pedido de autorização prévia deverá ser apresentado por via eletrónica, no Portal das finanças, no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa.

O pedido pode conter uma ou várias faturas desde que sejam relativas ao mesmo adquirente (devedor), e desde que tenham sido certificadas pelo mesmo ROC.

⁵⁹ Conforme informação vinculativa constante do Processo n.º 2787, de 2011-12-15.

Relativamente a cada fatura deverão ser introduzidos, no pedido, os elementos previstos no modelo publicado através da Portaria n.º 172/2015, de 5/junho, sendo eles:

- Número da fatura da qual resulta o crédito de cobrança duvidosa;

- Data de emissão;

- Data de vencimento do crédito. Este campo permite que seja validado automaticamente que a data em que se está a submeter o pedido tenha de distar mais de 24 meses da data de vencimento do crédito, mas não pode ultrapassar os 30 meses contados dessa mesma data de vencimento. A primeira validação permite confirmar uma das condições para ser considerado crédito de cobrança duvidosa (em mora há mais de 24 meses), enquanto a segunda validação permite garantir que o pedido é efetuado no prazo de 6 meses contados a partir da data em que o crédito é considerado de cobrança duvidosa;

- Período em que o credor liquidou imposto - corresponde ao período em que o IVA contido na fatura indicada foi relevado na declaração periódica;

- Base tributável;

- Valor total do imposto;

- Valor do imposto a regularizar - corresponde à parte do IVA liquidado na fatura que se encontra em mora, constituindo o crédito de cobrança duvidosa.

Após a submissão, o pedido é processado e validado centralmente, devendo a sua aceitação provisória ser confirmada pela AT no prazo de dois dias.

No prazo de dez dias após a submissão do pedido, o ROC deve confirmar, igualmente por via eletrónica, que efetuou a certificação dos elementos relativos às faturas e períodos a que se refere o pedido, conforme determina o art.º 78.º - D, n.º 1 e 2 do CIVA, sob pena de rejeição automática do pedido, no caso da falta de confirmação.

A AT deve apreciar o pedido de autorização prévia no prazo máximo de 8 meses, sendo que dentro desse prazo poderá notificar o sujeito passivo (credor) do deferimento ou indeferimento expresso do pedido.

Findo o prazo de 8 meses, e caso a AT não responda, o pedido de autorização prévia considera-se tacitamente:

- Deferido – quando estão em causa créditos cujo valor, com IVA incluído, por fatura, seja inferior a €150.000,00, reservando-se a AT a faculdade de controlar, posteriormente, a legalidade da pretensão do sujeito passivo credor;

- Indeferido – no caso de créditos cujo valor, com IVA incluído, por fatura, seja igual ou superior a €150.000,00.

Há lugar a indeferimento expreso do pedido nas situações em que o adquirente (devedor) faça prova de que as faturas já se encontram pagas ou não se encontram em mora. Neste caso a AT notifica, por via eletrónica, o sujeito passivo (credor), do referido indeferimento.

Em termos esquemáticos apresenta-se na figura seguinte o procedimento do pedido de autorização prévia.

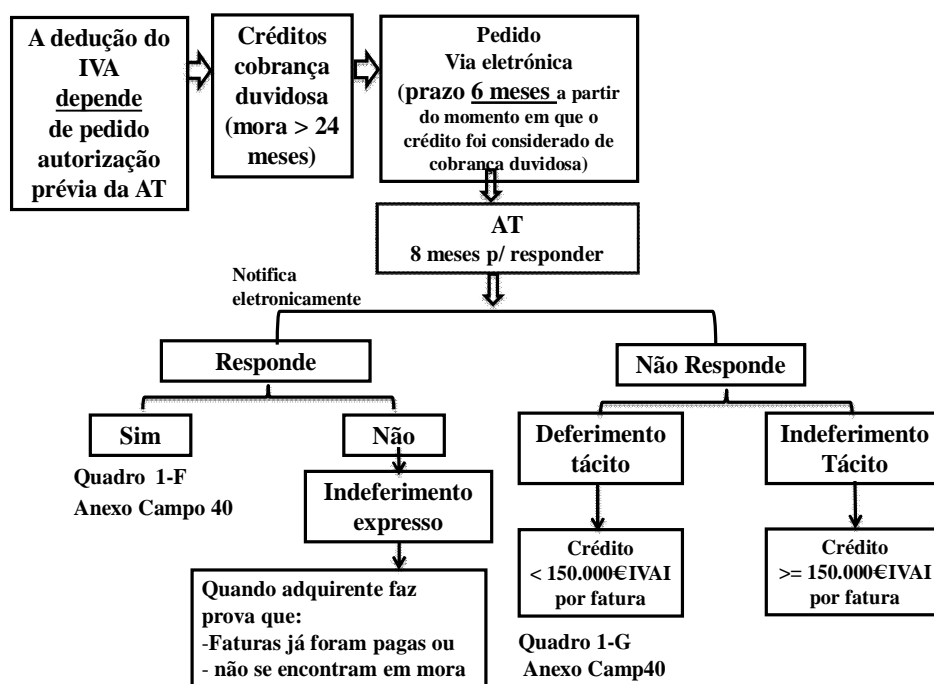


Figura 3.1 Prazos e procedimentos do Pedido de Autorização Prévia
Fonte: Adaptado de Gante (2013)

3.1.3.3 *Deferimento do pedido e campos de regularização imposto*

Havendo lugar a deferimento, a regularização do IVA a favor do sujeito passivo (credor) deverá ser efetuada na respetiva declaração periódica, até ao final do período

seguinte àquele em que se verifica o deferimento expresso ou tácito do pedido de autorização prévia, conforme determina o n.º 8 do art.º 78.º-B do CIVA.

Verificando-se o deferimento expresso, o valor do IVA a regularizar autorizado pela AT, deverá ser inscrito no campo relativo à coluna 4 do Subquadro 1-F do Anexo das regularizações do Campo 40.

No caso de deferimento tácito, na sequência de pedido de autorização prévia, o valor do IVA a regularizar que foi incluído nas faturas apresentadas à AT, através do pedido, deverá constar no campo relativo à coluna 4 do Subquadro 1-G do Anexo das regularizações do Campo 40.

Quer no subquadro 1-F, como no 1-G, deve ser preenchido o campo com o número que foi atribuído pela AT, aquando da submissão do pedido de autorização prévia.

3.1.4 Regularizações relativas a créditos de cobrança duvidosa não sujeitas a pedido de autorização prévia

Os créditos considerados de cobrança duvidosa (vencidos após 1 de janeiro de 2013), que, de acordo com o previsto no n.º 3 do art.º 78.º-B do CIVA, não estão sujeitos à apresentação de pedido de autorização prévia, deverão reunir as condições estabelecidas no art.º 78.º-A, n.º1, 1.ª parte e n.º 2, al. b) do CIVA que são as seguintes:

- Estarem evidenciados como tal na contabilidade;

- Apresentarem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica se reunirem cumulativamente os seguintes requisitos:

- O crédito esteja em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento;

- O valor do mesmo não seja superior a €750, IVA incluído, por devedor;

- O devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução.

3.1.4.1 Prazo para regularização

A regularização de imposto relativa a estes créditos, atendendo ao disposto no art.º 78.º-B n.º 3 do CIVA é efetuada pelo sujeito passivo (credor) no prazo de dois anos a contar do 1.º dia útil do ano civil seguinte ao momento em que se verificam os pressupostos

para a constituição do direito à regularização referidos anteriormente e previstos na al. b) do n.º 2 do art.º 78.º-B do CIVA.

3.1.4.2 *Certificação por revisor oficial de contas*

Estas regularizações estão sujeitas a certificação por ROC, de acordo com o n.º 1 do art.º 78.º-D do CIVA, devendo ser feita até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo.

A certificação é feita por cada documento e por cada um dos períodos a que se refere a regularização.

3.1.4.3 *Campos de regularização do imposto*

Estando em causa a regularização do imposto relativa a créditos considerados de cobrança duvidosa (vencidos após 01-01-2013) que não estão sujeitos ao pedido de autorização prévia deve ser preenchido o quadro 2 – “regularizações cujo crédito não seja superior a 750€ IVA incluído” do Anexo das regularizações do campo 40.

Neste quadro deve ser preenchido o campo correspondente à base de incidência da regularização do imposto, bem como o campo com o correspondente imposto regularizado.

O quadro 2 para além das regularizações relativas a créditos vencidos após de 1 de janeiro de 2013, que são objeto de análise neste trabalho, admite também as regularizações de créditos vencidos antes daquela data, previstos na al. a) do n.º 8 do art.º 78.º do CIVA, que não serão aqui abordadas por uma questão de coerência de análise que tem vindo a ser seguida.

Preenchendo o quadro 2, deve-se preencher também o quadro 5, identificando o NIF do ROC.

3.1.5 *Certificação por revisor oficial de contas*

Havendo obrigação de certificação por ROC, prevista no art.º 78.º-D do CIVA (para créditos vencidos após 01-01-2013) e prevista no art.º 78.º, n.º 9, para créditos vencidos anteriormente, deverá ser inscrito o NIF do ROC que procedeu à certificação no quadro 5 do Anexo às regularizações do campo 40.

Melhor especificando e recorrendo aos esclarecimentos relativos ao quadro 5 constantes do Ofício Circulado n.º 30155/2013, de 2013-11-14, da área de gestão tributária do IVA, a certificação do ROC é obrigatória nos seguintes casos:

- i) Créditos referidos no n.º 8 do art.º 78.º do CIVA⁶⁰;
- ii) Créditos considerados incobráveis, referidos no n.º 7 do art.º 78.º do CIVA⁶¹;
- iii) Créditos de cobrança duvidosa e créditos considerados incobráveis referidos, respetivamente, nos n.ºs 2 e 4 do art.º 78.º-A do CIVA⁶².

Dado que apenas foram objeto de estudo, neste trabalho, os créditos de cobrança duvidosa e créditos considerados incobráveis, vencidos a partir de 01-01-2013, que estão previstos no artigo 78.º-A n.º2 e 4 do CIVA e referidos no ponto iii) acima, cuja temática da certificação por ROC já foi desenvolvida nos pontos anteriores, apresenta-se no quadro seguinte um resumo dos elementos que devem ser certificados pelo ROC, em função da natureza do crédito.

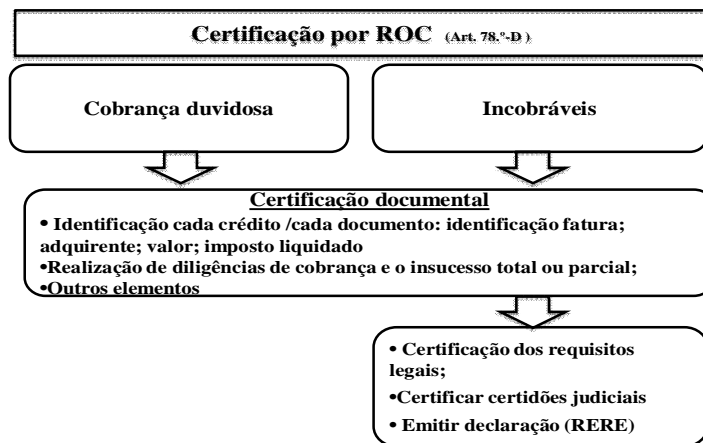


Figura 3.2 - Certificação por ROC
Fonte: Elaboração própria

⁶⁰ Aplica-se apenas a créditos vencidos antes de 01-01-2013.

⁶¹ Aplica-se apenas a créditos vencidos antes de 01-01-2013, mas considerados incobráveis a partir daquela data, dado que para aos créditos vencidos antes de 01-01-2013 e considerados incobráveis antes dessa data, não há lugar a certificação por ROC.

⁶² Aplica-se a créditos vencidos a partir de 01-01-2013.

Os prazos para o ROC efetuar a certificação, resumem-se seguidamente:

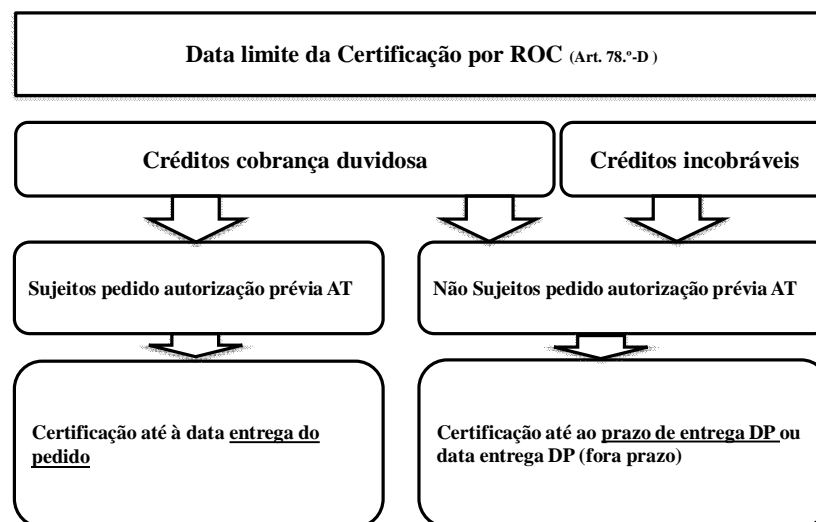


Figura 3.3 - Prazos para Certificação por ROC

Fonte: Elaboração própria

Conforme refere Rafael (2014, p.71) “O trabalho do ROC conducente à certificação deve obedecer às normas emanadas da OROC, em observância das Normas Internacionais de Auditoria”.

O guia de aplicação técnica n.º 10 publicado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em anexo à circular n.º 72/17 de 19 de julho de 2017, está relacionado com os trabalhos do ROC quando é contratado para emitir certificação sobre o cumprimento de requisitos para a recuperação do IVA de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, nos termos dos artigos 78.º e 78.º-D do CIVA, do qual constam instruções sobre os seus procedimentos, os requisitos sobre as normas aplicáveis, a aceitação do trabalho que deve ser objeto de um contrato escrito e os modelos de relatório a utilizar, bem como a sua estrutura.

Para melhor compreensão das situações que o ROC deve certificar e as que não pode certificar, foi ainda publicado em anexo ao guia de aplicação técnica n.º 10, uma ilustração com as várias hipóteses que podem acontecer.

Apresenta-se, seguidamente, a ilustração adaptada tendo em consideração apenas a temática objeto de análise neste trabalho, ou seja os créditos vencidos após 01-01-2013.

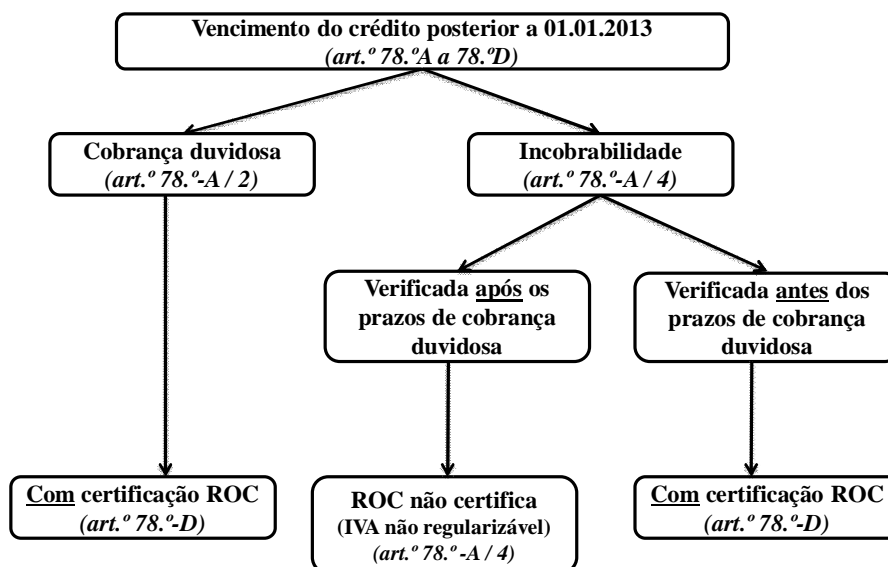


Figura 3.4 - Certificação ou não certificação por ROC

Fonte: Adaptado Guia de aplicação técnica n.º 10 da OROC

É exatamente relativamente ao trabalho e à certificação efetuada por ROC, que ultimamente se têm vindo a levantar algumas questões que carecem de melhores esclarecimentos cujos tópicos se passam a indicar:

- A indicação de que existe certificação por ROC é prova bastante para ser aceite pela AT?

- Deve a AT como procedimento habitual, em alternativa à notificação dos sujeitos passivos, passar a notificar o ROC, para apresentação de prova da certificação e dos respetivos elementos comprovativos? E se sim devem os ROC terem arquivo próprio de toda a documentação certificada?

- Até onde vai a responsabilidade do ROC?

- Tem o ROC autoridade, na sequência de uma contratação, apenas para certificar os requisitos e a documentação relacionada com uma regularização de IVA relativa aos créditos considerados incobráveis, exigir ao sujeito passivo toda a documentação para se certificar de que o facto relevante ocorreu em momento anterior ao decurso dos prazos de mora exigidos para regularização dos créditos de cobrança duvidosa?

3.1.6 Caso prático - Créditos incobráveis e de cobrança duvidosa

Para melhor perceber o enquadramento em termos práticos do que foi exposto ao longo deste ponto, apresenta-se o resumo do entendimento resultante da informação vinculativa relativa ao processo n.º 14029, por despacho de 12-07-2018, da Diretora de Serviços do IVA, que se passa a explicar.

Trata-se de um sujeito passivo detentor de um crédito em mora, cujo cliente recorreu ao Processo Especial de Revitalização (PER), sendo que no PER, o referido crédito foi classificado como crédito comum, tendo a sentença de homologação do plano sido proferida em 04-12-2017 e transitado em julgado em 26-12-2017.

O plano de revitalização prevê o pagamento integral da dívida, durante 10 anos, com carência de 2 anos e início em 2019.

Não tendo existido o perdão de qualquer montante em dívida, não se encontram verificadas as condições previstas no n.º 4 do art.º 78.º-A do CIVA, pelo que não há possibilidade de regularizar o IVA relativo a créditos incobráveis.

No entanto, e dado que no caso em concreto, o crédito se encontrava em mora dentro do prazo legal para efetuar o pedido de autorização prévia e considerando que se encontravam reunidos todos os requisitos legais para o efeito, nomeadamente o previsto na al. a) do n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA, a AT entende que o sujeito passivo pode apresentar o pedido de autorização prévia, dentro do prazo legal, que depois de deferido lhe confere o direito à regularização do imposto a seu favor.

Posteriormente, em caso de recuperação total ou parcial dos créditos, nos termos do n.º 3 do art.º 78.º-B do CIVA, o sujeito passivo deve entregar o imposto correspondente ao montante recuperado com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, sem observância do prazo previsto no n.º 1 do art.º 94.º do CIVA.

3.2 Regularizações a favor do Estado - Anexo Campo 41

Tal como no Anexo das regularizações do campo 40, também neste anexo do campo 41, direcionou-se a análise para os campos relacionados com as regularizações previstas no art.º 78.º n.º 3, 4 e 6 do CIVA e com as regularizações relativas a créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, vencidos depois de 1 de janeiro de 2013, que se encontram abrangidas pelo regime previsto do art.º 78.º-A ao art.º 78.º-D do CIVA.

Ao contrário da maioria das regularizações de IVA a favor do sujeito passivo, que são facultativas, as regularizações de IVA a favor do Estado são obrigatórias e devem ser efetuadas dentro dos prazos previstos na lei depois de cumpridos determinados procedimentos que se analisarão de seguida.

3.2.1 Regularizações a favor do Estado abrangidas pelo artigo 78.º, n.ºs 3, 4 e 6 do CIVA

Estas regularizações de IVA a favor do Estado estão subdivididas em três tipos de regularizações distintos, que são:

- Faturas inexatas - Imposto liquidado a menos (art.º 78.º n.º 3 do CIVA);
- Redução ou anulação da base tributável por parte do fornecedor (art.º 78.º n.º 4 do CIVA);
- Erros materiais ou de cálculo (art.º 78.º n.º 6 do CIVA).

Em termos de Anexo às regularizações do Campo 41, estas regularizações devem ser inscritas no subquadro 1-A, desagregadas em função do normativo legal (artigo, número) aplicável.

Relativamente a cada regularização deverá ainda ser inscrito o número de identificação fiscal do adquirente ou do fornecedor, consoante o caso; o valor relativo à base de incidência da regularização e o imposto que está a ser regularizado a favor do Estado (que tenha sido deduzido anteriormente pelo sujeito passivo).

3.2.1.1 Faturas inexatas - Imposto liquidado a menos

No caso de faturas inexatas emitidas pelo sujeito passivo, que já tenham sido registadas contabilisticamente, verificando-se que houve imposto liquidado a menos, o sujeito passivo deverá obrigatoriamente proceder à correspondente retificação, regularizando a favor do Estado o imposto em falta.

A regularização deverá ser efetuada até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar.

Caso a regularização não seja efetuada no prazo acima indicado, deverá constar de declaração de substituição do período em que deveria ter sido efetuada.

Conforme Carrapiço (2018, p.300), na coluna correspondente ao NIF, deve-se indicar o do adquirente.

3.2.1.2 Redução ou anulação da base tributável por parte do fornecedor

Trata-se de regularizações efetuadas por parte do adquirente em resultado do seu fornecedor ou prestador de serviços ter procedido à redução ou anulação do valor tributável de uma operação ou à retificação para menos do valor faturado inicialmente.

O adquirente sempre que tenha registado uma operação e deduzido imposto relativamente à qual o seu fornecedor tenha procedido posteriormente à anulação ou redução da base tributável, deverá proceder à correspondente regularização do imposto a favor do Estado.

Por outro lado, o adquirente sempre que tenha registado uma operação relativamente à qual o seu fornecedor tenha retificado para menos o valor da fatura, no caso de faturas inexatas, deverá igualmente proceder à regularização a favor do Estado do imposto retificado que tenha sido deduzido anteriormente.

Estas regularizações a favor do Estado deverão ser efetuadas até ao final do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo emitido pelo fornecedor, conforme art.º 78.º n.º4 do CIVA.

Caso a regularização seja efetuada após o referido prazo, deverá ser apresentada uma declaração periódica de substituição do período em que deveria ter sido feita.

Na coluna correspondente ao NIF, deve ser indicado NIF do fornecedor ou prestador de serviços.

3.2.1.3 Erros materiais ou de cálculo

Tratam-se de regularizações relativas a erros internos, que conforme já foi explicado no ponto 3.1.1.3. poderão ser a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado.

No caso de implicarem regularização de imposto a favor do Estado são obrigatórias e devem ser efetuadas no prazo de quatro anos.

Para o efeito deverá ser apresentada declaração de substituição do período que se pretende corrigir.

À semelhança do descrito no referido ponto, e conforme defende Carrapiço (2018, p.301) este tipo de retificação não deverá constar do campo 41 e respetivo anexo ao campo 41, mas sim do campo correspondente da declaração periódica onde foi detetado o erro.

3.2.2 Prazos e procedimentos de regularização de IVA

As regularizações de IVA efetuadas nos termos do art.º 78.º dos n.ºs 1 a 6, atendendo à sua natureza, têm prazos definidos para serem efetuadas, conforme já foi referido.

A terminar esta temática, apresenta-se de seguida o resumo com os prazos e procedimentos específicos de cada regularização:

Art.º 78.º n.º 2 e 3 do CIVA – Prazos regularização de imposto

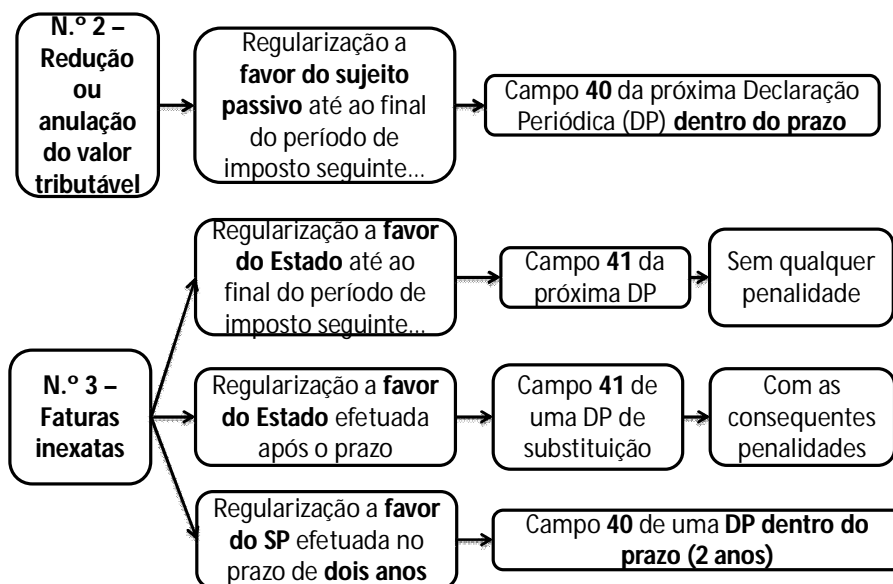


Figura 3.5 - Prazos de regularização de IVA prevista no art.º 78.º n.ºs 2 e 3 do CIVA

Fonte: Adaptado de Ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17-11-2005 da DSIVA (2005, p.3)

Art.º 78.º n.º 4 e 6 do CIVA – Prazos regularização de imposto

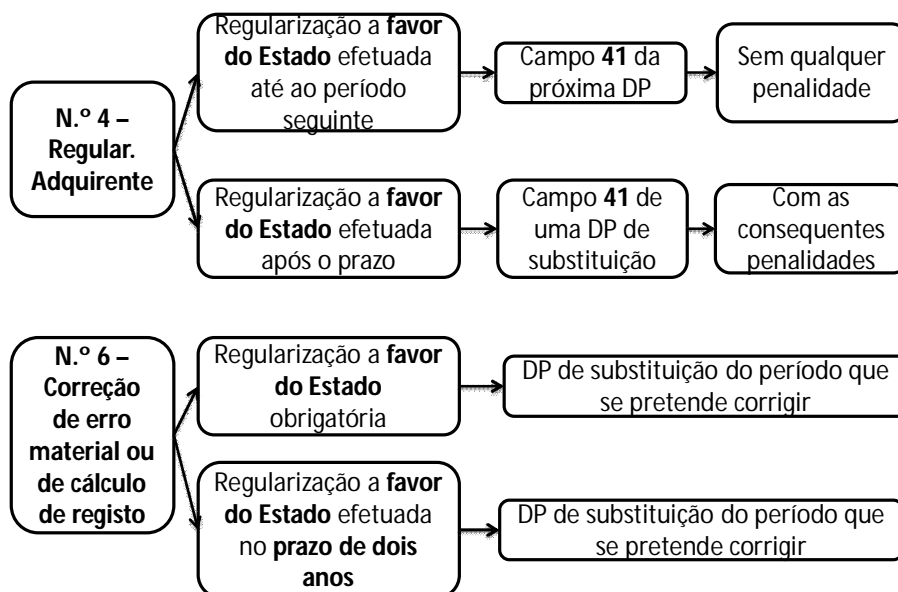


Figura 3.6 - Prazos de regularização de IVA prevista no art.º 78.º n.º 4 e 6 do CIVA
Fonte: Adaptado de Ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17-11-2005 da DSIVA (2005, pp 3-4)

3.2.3 Regularizações pelo adquirente na sequência de Pedido de Autorização Prévia

Há lugar a estas regularizações a favor do Estado, sempre que a AT notifique o sujeito passivo, enquanto adquirente (devedor), na sequência de um pedido de autorização prévia por parte do credor relativo a créditos considerados por si de cobrança duvidosa, nos termos do art.º 78.º-A n.º 2 al. b) do CIVA.

O sujeito passivo adquirente é notificado, nos termos do art.º 78.º-C n.º 1 do CIVA, para proceder à regularização a favor do Estado, do imposto que anteriormente tinha deduzido relativo a fatura(s) que não pagou ao seu fornecedor (credor) relacionada(s) com o referido crédito.

A regularização deverá ser efetuada na declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a respetiva notificação.

Este tipo de regularizações a favor do Estado deverá ser inscrito no subquadro 1 – E do Anexo às regularizações do campo 41.

Deverá ainda ser inscrito, no respetivo quadro, o valor do IVA, objeto de regularização notificado pela AT, conforme determina o n.º 5 do art.º 78.º-B do CIVA, bem como o

NIF do emitente das faturas (credor) e o número do pedido prévio que consta da notificação.

De seguida apresenta-se o mecanismo de pedido de autorização prévia no âmbito da regularização de IVA dos créditos de cobrança duvidosa, na perspetiva do adquirente (devedor).

Na sequência da notificação, por via eletrónica, da AT ao adquirente (devedor), prevista no n.º 5 do art.º 78.º -B do CIVA, e em função da sua resposta ou ausência dela, podem acontecer três situações que serão analisadas nos pontos seguintes, que se esquematizam de seguida:

- Hipótese 1 - O adquirente reconhece a dívida e regulariza voluntariamente o IVA;
- Hipótese 2 - O adquirente faz prova de que as faturas se encontram regularizadas ou não se encontram em mora;
- Hipótese 3 - O adquirente não regulariza o IVA e não faz prova da inexistência da dívida.

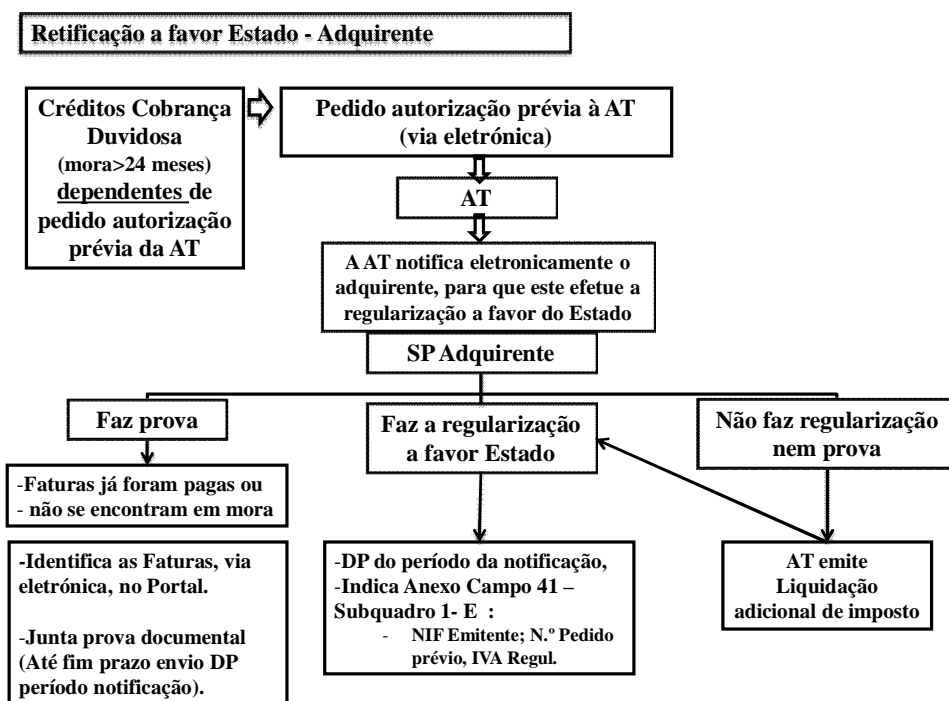


Figura 3.7 - O papel do adquirente no pedido de autorização prévia

Fonte: Adaptado de Gante (2013)

3.2.3.1 Regularização do adquirente

Na sequência da notificação por parte da AT, o adquirente reconhece a dívida e regulariza voluntariamente o imposto a favor do Estado, conforme previsto no art.º 78.º-C n.º 1 do CIVA, preenchendo o campo 41 da declaração periódica e o subquadro 1-E do anexo ao campo 41, conforme descrito acima.

3.2.3.2 Prova apresentada pelo adquirente

Na sequência da notificação o adquirente prova, até ao final do prazo para a entrega da declaração periódica relativa ao período de imposto em que foi notificado, que as faturas a que corresponde a dívida já se encontram pagas ou não se encontram em mora, devendo identificá-las por via eletrónica e juntar prova documental dos factos que invoca.

A prova apresentada pelo adquirente de que as faturas já foram pagas, ou não se encontram em mora, determina o indeferimento pela AT do pedido de autorização prévia efetuado pelo fornecedor (credor), sendo o mesmo notificado dessa decisão por via eletrónica, de acordo com o disposto no n.º 7 do art.º 78.º-B.

3.2.3.3 Liquidação adicional

Na sequência da notificação, se o adquirente não regularizar o imposto a favor do Estado ou não fizer prova de que as faturas já foram pagas, ou em relação às quais não se encontra em mora, a AT emite liquidação adicional, nos termos do art.º 87.º do CIVA, conforme estabelecido no n.º 2 do art.º 78.º - C do CIVA.

Esta liquidação adicional é feita em montante correspondente ao imposto não retificado pelo adquirente (devedor).

O início da contagem do prazo de caducidade (4 anos) para esta liquidação adicional conta-se a partir da notificação do adquirente, prevista no n.º 5 do art.º 78.º - B do CIVA, para que efetue a retificação a favor do Estado, de acordo com o estabelecido no art.º 94.º n.º 2 do CIVA.

3.2.4 Recuperação de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis

Sempre que o sujeito passivo credor tenha recuperado total ou parcialmente créditos, considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, em que relativamente aos mesmos

tenha regularizado anteriormente imposto a seu favor, é obrigado a regularizar o imposto a favor do Estado, correspondente ao montante recuperado, conforme determinado no art.º 78.º-C, n.º 3, 1.ª parte do CIVA.

Para o efeito, no Anexo às regularizações do campo 41, deve inscrever no subquadro 1-F, o NIF do adquirente (devedor), o valor do IVA correspondente ao montante recuperado pelo credor, devendo preencher também o campo correspondente à base de incidência.

Deverá ainda preencher o número do pedido prévio, só no caso de ter feito esse pedido, o que acontece apenas em créditos considerados de cobrança duvidosa.

Esta regularização deve ser efetuada na declaração periódica correspondente ao período do recebimento do crédito.

3.2.5 Regularizações por parte do adquirente na sequência de créditos incobráveis

O adquirente (devedor), de acordo com o estabelecido no n.º 9 do art.º 78.º-B do CIVA⁶³, deverá regularizar a favor do Estado o imposto relativo a créditos incobráveis por parte do credor, na sequência de este lhe ter comunicado a anulação total ou parcial do imposto anteriormente liquidado, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada.

Esta regularização de imposto a favor do Estado, por parte do adquirente, deverá ser inscrita no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica, e no Anexo ao campo 41.

No entanto, e analisando os vários quadros do Anexo ao campo 41, não existe qualquer quadro reservado a este tipo de regularizações, quando se tratam de créditos vencidos a partir de 01-01-2013.

Verifica-se que existe o subquadro 1-B, específico para este tipo de regularizações, mas aplicável apenas aos créditos considerados incobráveis, nos termos do art.º 78.º n.º 7 do CIVA, vencidos antes de 01-01-2013, na sequência da aplicação do previsto no n.º 11 do art.º 78.º do CIVA.

⁶³ Aplicável a créditos vencidos depois de 01-01-2013.

Dado que a redação do art.º 78.º n.º 11 do CIVA (aplicável a créditos vencidos antes de 01-01-2013) e a redação do art.º 78.º-B, n.º 9 do CIVA (aplicável a créditos vencidos a partir de 01-01-2013), são coincidentes, em nossa opinião deveriam ser alteradas as instruções e a designação do subquadro 1-B, de modo a ser preenchido pelos adquirentes, independentemente da data de vencimento do crédito.

3.3 Papéis de trabalho para auditoria às regularizações de IVA

Sendo a elaboração de papéis de trabalho relacionados com a auditoria fiscal às regularizações de IVA um dos objetivos deste trabalho, apresentam-se em apêndice os referidos papéis de trabalho.

Estes mapas, em forma de questionário, não só têm como finalidade a auditoria fiscal às regularizações de IVA que aqui foram objeto de estudo, como visam também servir de apoio ao correto preenchimento dos campos do Anexo 40 e 41 à declaração periódica, sintetizando relativamente a cada campo, a legislação associada e doutrina de suporte ao seu preenchimento.

No apêndice 1 apresenta-se o questionário de controlo/análise ao anexo das regularizações do campo 40 da declaração periódica.

No apêndice 2 apresenta-se o questionário de controlo/análise ao anexo das regularizações do campo 41 da declaração periódica.

CONCLUSÃO

A declaração periódica do IVA é uma das principais obrigações acessórias previstas no Código do IVA, tendo ao longo do tempo vindo a ganhar cada vez mais importância, assumindo atualmente um papel fundamental no seio da relação tributária, constatação que foi sendo demonstrada e confirmada ao longo deste trabalho.

Também se verificou que o modelo declarativo foi sofrendo modificações, de modo a adaptar-se à realidade tributária e acompanhar as alterações em matéria de IVA, sendo ainda introduzidas adaptações relacionadas com aspetos funcionais da própria declaração.

Ao longo deste trabalho ficou evidente que o correto preenchimento da declaração periódica é determinante para o apuramento do imposto no período de tributação, para o controlo fiscal e ainda para o apuramento do volume de negócios, sendo estes uns dos principais objetivos da declaração.

Com a criação da obrigação de comunicação de faturas emitidas pelos contribuintes no sistema “e-fatura”, a AT passou a disponibilizar elementos relativos às faturas, tendo, com base nessa informação e com os dados constantes das declarações periódicas do IVA, vindo a implementar um sistema de controlo cada vez mais automatizado das obrigações declarativas de IVA, criando um sistema de deteção de divergências.

Relativamente a este sistema apurou-se, neste trabalho, que há divergências que resultam de erros de preenchimento, sendo alguns deles relacionados com a indevida inscrição das bases tributáveis em que houve liquidação de IVA no quadro 06 da declaração.

Para além disso, conclui-se que sempre que existam operações em que o sujeito passivo na qualidade de adquirente liquidou imposto ou operações que são excluídas do volume de negócios, verifica-se alguma complexidade no preenchimento do valor das bases tributáveis nos correspondentes campos do quadro 06-A da declaração, dado que este tipo de operações resulta de um vasto e distinto enquadramento legal e exige um domínio muito especializado nesta matéria.

Não menos complexas são as regularizações de imposto que devem ser declaradas, não só nos campos 40 e 41 da declaração periódica, como também nos respetivos anexos a esses campos que fazem parte integrante da própria declaração, impondo uma

desagregação das regularizações, por diferentes campos, em função do seu enquadramento normativo.

Ficou assim mais claro que os conceitos, prazos e o enquadramento legal das operações associadas às regularizações são aspetos essenciais a ter em consideração, não só para efeitos do preenchimento dos anexos como também para efeitos do seu controlo ou auditoria.

Verificou-se, ainda, que não é pacífico o próprio conceito de regularização, dado que conforme ficou provado, a própria letra da lei, por vezes utiliza o termo “dedução”, quando o que está em causa é a “regularização”, sendo suscetível de gerar diferentes entendimentos, que podem implicar, por essa via, diferentes opiniões relativamente aos prazos a aplicar ao direito à regularização. Esta situação confirma-se nomeadamente no art.º 78.º n.º 2 e n.º 5 do CIVA.

Relativamente às regularizações previstas no art.º 78.º do n.º 1 ao n.º 6, sendo elas relativas a redução ou anulação da base tributável, a faturas inexatas ou a erros materiais ou de cálculo, a ser declaradas nos anexos 40 e 41, conforme os casos, e atendendo ao seu enquadramento legal dispõem de prazos diferentes para regularizar, razão pela qual no quadro associado a este tipo de regularizações deverá ser declarada a data, que permite um maior controlo do direito à regularização.

Para além disso, relativamente aos dois primeiros tipos de regularização mencionados acima, conclui-se que as mesmas têm impacto em ambos os intervenientes da operação, ou seja, quando um operador económico regulariza a seu favor, o outro está obrigado a regularizar a favor do Estado, daí a obrigação de ser introduzido o número de contribuinte, permitindo um maior controlo e cruzamento de informação por parte da AT.

Ficou também evidente neste trabalho que a subjetividade dos conceitos utilizados, nomeadamente “faturas inexatas” e “erros materiais ou de cálculo”, atendendo à elevada importância que assumem em termos de tratamento de IVA, nomeadamente relativamente aos prazos de regularização, justificaria uma tomada de posição por parte da AT no sentido de melhor clarificar estes conceitos.

Relativamente ao novo regime de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, previsto no art.º 78.º-A ao art.º 78.º-D do CIVA, assente num sistema de controlo pela

AT inteiramente informatizado, ficou evidente neste trabalho e de forma sistematizada que podem implicar regularizações a favor do sujeito passivo e regularizações a favor do Estado, tendo impacto quer no preenchimento do Anexo 40 como no 41.

Quanto às regularizações de IVA a favor do sujeito passivo efetuadas ao abrigo das regras aplicáveis aos créditos incobráveis previstos no art.º 78.º-A n.º 4, ficou claro que, só é possível serem feitas se a incobrabilidade do crédito (facto relevante) ocorrer dentro do período definido para os créditos de cobrança duvidosa, que em regra acontece nos 24 ou 6 meses após o vencimento do crédito, conforme o caso aplicável.

Ora, as informações a serem preenchidas no subquadro 1-E do Anexo 40 relativamente a este tipo regularizações de IVA não contemplam a data de vencimento do crédito, ficando vedada a validação automática relativamente ao cumprimento do prazo acima definido e de crucial importância, razão pela qual se propõe a introdução de um novo campo associado a estas regularizações para preenchimento da referida data.

Ressalva-se, no entanto, que o momento em que os créditos são considerados de cobrança duvidosa, previsto no art.º 78.º-A n.º 2 do CIVA, para além da mora do crédito exige o cumprimento de outras condições cumulativas.

Relativamente às regularizações a favor do Estado por parte do adquirente, na sequência de créditos incobráveis vencidos a partir de 01-01-2013, previstas no art.º 78.º - B n.º 9 do CIVA, para efeitos de retificação da dedução do imposto inicialmente efetuada, verificou-se que no Anexo ao campo 41 não existe qualquer quadro reservado a este tipo de regularizações, existindo apenas o subquadro 1-B específico para este tipo de regularizações, mas aplicável apenas aos créditos incobráveis vencidos antes de 01-01-2013, nos termos do art.º 78.º n.º 11 do CIVA.

Com esta constatação, faria sentido que todas regularizações a favor do Estado a efetuar por parte do adquirente, na sequência de créditos incobráveis fossem declaradas no referido subquadro 1-B, independentemente da data do vencimento do crédito, propondo-se a alteração da designação do subquadro 1-B e das respetivas instruções deste quadro no Anexo ao campo 41.

Em suma, verificou-se que o novo mecanismo dos créditos considerados de cobrança duvidosa, com a implementação das regras para regularização do imposto estabelecidas nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA, impondo a obrigação, na maior parte dos casos,

de pedido de autorização prévia, teve um especial impacto no preenchimento de campos específicos constantes dos Anexos aos campos 40 e 41, permitindo um controlo mais automatizado deste tipo de regularizações de IVA por parte da AT, o que passou a exigir uma atenção especial e mais cuidada no seu preenchimento.

Com obrigatoriedade de certificação do ROC, para efeitos de regularização de IVA, nos créditos de cobrança duvidosa e nos créditos considerados incobráveis, vencidos a partir de 01-01-2013, que foram objeto de estudo neste trabalho, constatou-se que os ROC passaram a desempenhar um papel fundamental na garantia do cumprimento das condições legais necessárias a este tipo de regularizações, contribuindo para a verdade declarativa da declaração periódica e dos seus Anexos.

Finalmente, com a elaboração dos papéis de trabalho, relacionados com as regularizações de IVA, sintetizando os aspetos legais, formais e de exigência de prova que são necessários verificar relativamente a cada tipo de regularização e o respetivo preenchimento dos Anexos 40 e 41, ficou mais claro que são um importante instrumento de apoio não só no seu preenchimento, como também para efeitos de auditoria fiscal.

Como é evidente um tema relacionado com a declaração periódica do IVA e seus Anexos, não se esgota apenas num trabalho, dado que reflete de uma forma sistematizada todo o sistema do IVA, pelo que, como perspetivas de investigação futura, sugere-se um estudo com dados estatísticos e comparativos sobre as regularizações de IVA a favor do sujeito passivo e o impacto efetivo que têm nas regularizações a favor do Estado. Por outro lado, também seria muito interessante desenvolver um estudo mais aprofundado sobre o papel e a responsabilidade dos ROC na certificação das regularizações do IVA.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acórdão Arbitral 117/2013-T de 17-05-2013, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=117&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=442. Consultado em: 2018-10-30.
- Acórdão Arbitral 91/2013-T de 30-10-2013, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=21&id=184. Consultado em: 2018-10-30.
- Agrellos, M. D. & Pichel, P. (2015). Jurisprudência do TJUE sobre exigências de forma das faturas e direito à dedução do IVA. In S. Vasques (Coord.), *Cadernos IVA 2015* (pp 200-211), Coimbra: Almedina.
- Arnaldo, A. (2017) O regime de recuperação de IVA de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis: Balanço crítico. In S. Vasques (Coord.) *Cadernos IVA 2017* (pp 19-38), Coimbra: Almedina.
- AT-Autoridade Tributária e Aduaneira (2017). Manual de Operações, Alteração de Atividade, Apoio ao Contribuinte. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/982b3f68-04bd-4750-9384-9c45a6a0186b/0/manual_d_alteracoes_pf.pdf. Consultado em: 2017-11-18.
- Campos, D. L. & Rodrigues, B. S. & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Lisboa: Encontro da Escrita Editora.
- Carrapiço, J. (2013, dezembro 23). Regularizações de IVA. *Jornal de Negócios*, 1-7. Disponível em: https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/regularizacoes_de_iva. Consultado em: 2018-08-11.
- Carrapiço, Jorge (2018) *Preenchimento da Declaração Periódica do IVA e Anexos, Coleção Essencial 2018*, Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Costa, S., Veloso, O. (2015, setembro). *Regularização do iva de créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa*. Comunicação apresentada no Congresso dos TOC – 20 anos, Lisboa.
- Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 maio, Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 93, 3165-3166.
- Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 agosto, Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 164, 4656-4666.
- Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 agosto, Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 164, 4666-4677.
- Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 junho, Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 139, 2564-2567.
- Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 janeiro, Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 20, 822-827.
- Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 agosto, Ministério das Finanças e do Plano – Secretaria de Estado do Orçamento. Diário da República: I série, N.º 193, 2751-2751.

- Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 setembro, Ministério das Finanças. Diário da República: I-A série, N.º 217, 6377 - 6381.
- Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 junho, Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 106, 3470 - 3493.
- Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro. Ministério das Finanças - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais Diário da República: II série, N.º 249, 32447-32450.
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho (Diretiva IVA), de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Jornal Oficial da União Europeia, OJ L 347, 11.12.2006, 1-118, Disponível em <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.
- Duro, J. C. (2015) Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação. In S. Vasques (Coord.) *Cadernos IVA 2015* (pp 327-344), Coimbra: Almedina.
- Esteves, A. P. & Carvalho, J. M. F. (2015) In Teixeira, G. & Azevedo, P. A. (Ed.), *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – LGT* (1.ª ed.). Porto: Ginocar Produções.
- Faveiro, V. (2002). *O Estatuto do Contribuinte – A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Gante, J. (2013). Diapositivos de apresentação da formação sobre Regularizações de imposto e o novo regime dos créditos considerados incobráveis e de cobrança duvidosa. Leiria. Direção de Finanças de Leiria.
- Gante, J. e Tavares, A. (2015). Diapositivos de apresentação da formação sobre E-fatura – Divergências – Suas causas e resolução.2015-03-18. Leiria. Direção de Finanças de Leiria.
- Informação vinculativa relativa ao Processo 2787, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-12-15. Assunto: Regularizações – Redução do valor tributável. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/de_spesa/civa/Documents/INFORMAÇÃO.2787.pdf. Consultado em: 2018-08-30.
- Informação Vinculativa relativa ao Processo 6769, por despacho de 2014-05-12, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT. Assunto: Regularizações – Emissão de notas de crédito . Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/de_spesa/civa/Documents/INFORMAÇÃO.6769.pdf. Consultado em: 2018-08-23.
- Informação vinculativa relativa ao Processo 6770, por despacho de 06-06-2014, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT. Assunto: Regularizações - Prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/de_spesa/civa/Documents/INFORMAÇÃO.6770.pdf. Consultado em: 2018-08-24.
- Informação vinculativa relativa ao processo n.º 14029, por despacho de 2018-07-12, da Diretora de Serviços do IVA, (por delegação). Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/de_spesa/civa/Documents/INFORMAÇÃO_14029.pdf, consultado em: 2018-08-30.

- Machado, J. & Costa, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina.
- Martínez, P. S. (1990) *Manual de Direito Fiscal* (4.^a reimp.). Coimbra: Almedina
- Martins, A. & Areias, A (2017) Os prazos para a regularização de erros: Análise à luz dos princípios de efectividade e equivalência. In S. Vasques (Coord.) *Cadernos IVA 2017* (pp 41-62), Coimbra: Almedina.
- Martins, A. & Moreira, P. (2014) Regularizações de IVA: A alteração superveniente dos elementos da operação, o erro material ou de cálculo e o erro de enquadramento ou de direito. In S. Vasques (Coord.) *Cadernos IVA 2014* (pp 55-73), Coimbra: Almedina.
- Martins, W. D. M. & Franco, R. (2014) Regularizações de IVA: Pistas para Auditoria e Contabilidade. In S. Vasques (Coord.) *Cadernos IVA 2014* (pp 169-180), Coimbra: Almedina.
- Oliveira, M. O. (2018). Diapositivos de apresentação da formação relativa à recente jurisprudência do TJUE sobre o tempo e o modo no exercício do direito a dedução (2018-06-30). Coimbra. ISCAC.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2017), Guia de aplicação técnica n.º 10 constante da circular n.º 72/17, de 19 de julho de 2017 da Ordem dos revisores oficiais de contas. Lisboa.
- Palma, C. C. (2014). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDRFF n.º I*. (6.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Pires, J. M. F. (coord) & Bulcão, G. & Vidal, J. R. & Menezes, M. J. (2015). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina.
- Portaria n.º 166/2018, de 8 de junho. Finanças. Diário da República: I série, n.º 110, 2432-2433.
- Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho. Ministério das Finanças. Diário da República: I série, n.º 109, 3630-3632.
- Portaria n.º 221/2017, de 21 de julho. Ministério das Finanças. Diário da República: I série, n.º 140, 3890-3895.
- Portaria n.º 255/2013 de 12 de agosto. Ministério das Finanças. Diário da República: I série, n.º 154, 4803-4812.
- Portaria n.º 338/2015 de 8 de outubro, Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 197, 8698-8702.
- Portaria n.º 363/2010 de 23 de junho, Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 120, 2221-2223.
- Portaria n.º 375/2003 de 10 de maio do Ministério das Finanças. Diário da República: I série-B, N.º 108, 2996.
- Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 120, 3761-3762.
- Portaria n.º 987/2009, de 7 de setembro. Diário da República: I série, N.º 173, 6029-6031.
- Portaria n.º 988/2009, de 7 de setembro. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 173, 6031-6037.

- Portugal, Autoridade Tributária e Aduaneira - Portal das finanças - Código do imposto sobre o valor acrescentado (CIVA) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/
- Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (2015), Plano Estratégico Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015-2017 – Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Lisboa: Janeiro 2015.
- Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (2017), Relatório de atividades desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras- 2016 – Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Lisboa: Junho 2017. Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524>. Consultado em: 2018-01-13.
- Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (2018), Relatório de atividades desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras- 2017 – Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Lisboa: Junho 2018. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=relatorio-do-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2017>. Consultado em: 2018-07-12.
- Portugal. Área de Gestão Tributária - IVA - Ofício Circulado n.º 30193/2017 . 2017-08-11. Artigo 27.º n.º 8 do Código do IVA – Opção de pagamento do IVA pelas importações de bens na declaração periódica de IVA na forma e prazo regulados na portaria n.º 215/2017. 20-07. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_30193_2017.pdf . Consultado em: 2018-07-17.
- Portugal. Área de Gestão Tributária - IVA - Ofício Circulado n.º 30203/2017 . 2018-07-04. 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. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30203_2018.pdf. Consultado em: 2018-07-17.
- Portugal. Área de Gestão Tributária - IVA - Ofício Circulado n.º 30161/2014 . 2014-07-08. IVA-Créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis – aditamento dos artigos 78.º-A a 78.º-D e alterações dos n.ºs 7 e 9 do artigo 78.º do CIVA. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/IVA-of%20circ%2030161.pdf, consultado em: 2018-08-11.
- Portugal. Área de Gestão Tributária do IVA- Gabinete do Subdiretor-Geral- Ofício Circulado n.º 30155/2013 . 2013-11-14. IVA- Portaria n.º 255/2013, de 13 de Agosto – Novos modelos de anexos relativos aos campos 40 e 41 da declaração periódica do IVA. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of%20circ%2030155-2013.pdf. Consultado em: 2018-06-11.
- Portugal. Área de Gestão Tributária do IVA- Gabinete do Subdiretor-Geral- Ofício Circulado n.º 30113/2013 . 2009-10-20. IVA- Declaração Recapitulativa. Disponível em:

- http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30113.pdf, Consultado em: 2018-06-11.
- Portugal. Área de Gestão Tributária –IVA - Ofício Circulado n.º 30168/2014 . 2014-12-31. IVA- Orçamento do Estado para 2015. Alterações ao Código do IVA e Legislação Complementar. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30168.pdf. Consultado em: 2018-08-15.
- Portugal. Direção de Serviços do IVA - Ofício Circulado n.º 30112/2009 de 2009-10-20 – IVA – Novo modelo de declaração periódica. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30112.pdf. Consultado em: 2018-07-13.
- Portugal. Direção de Serviços do IVA - Ofício Circulado n.º 30123/2011 . 2011-01-31. IVA- Declaração Periódica-Quadro 06-A, Operações previstas na alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, Inversão do Sujeito Passivo. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/IVA-of%20circ%2030123.pdf. Consultado em: 2018-07-13.
- Portugal. Direção de Serviços do IVA- Ofício Circulado n.º 033129 . 1993-04-02. – IVA – Regularizações n.º 2 e 5 do art.º 71.º do CIVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Ofic.Circ_033129_1993.pdf Consultado em: 2018-08-11.
- Portugal. Direção de Serviços do IVA- Ofício Circulado n.º 30082 . 2005-11-17. – IVA – Regularizações nos termos do artigo 71.º do CIVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_30082-2005_de_17_de_novembro_dsiva.pdf. Consultado em: 2018-08-11.
- Portugal. Direção de Serviços do IVA- Ofício Circulado n.º 30141 . 2013.01.04. – IVA – Decreto Lei 197/2012, de 24 de agosto – Novas regras de faturação instruções complementares ao ofício-circulado n.º 30136 de 2012.11.19. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/30141_2013.pdf. Consultado em: 2018-04-06.
- Rafael, J. P. A. (2014, Outubro-Dezembro). Regularização de IVA em créditos de cobrança duvidosa e incobráveis. *Revisores e Auditores n.º 67, 65-71*. Disponível em: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=502. Consultado em: 2018-08-11.
- Rocha, J. F. & Silva, H. F. (2017). *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina.
- Rodrigues, C. M. S. (2014, Outubro-Dezembro). Auditoria aos critérios fiscais aplicados no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis. *Revisores e Auditores n.º 67, 41-62*. Disponível em: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=501. Consultado em: 2018-08-21.
- Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L., & Bastos, R. (2017). *Atualização fiscal em IVA – aspectos práticos*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Sanches, J.L.S. (2000) *A quantificação da obrigação tributária-Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lisboa: Lex , 2.ª edição.
- Sanches, J.L.S. (2002) *Manual de Direito Fiscal*. (2.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

- Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais António Mendonça Mendes (2018). Diapositivos de apresentação do IVA automático.2018-11-26. Braga. Direção de Finanças de Braga, disponível em:<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=apresentacao-da-medida-iva-automatiko>
- Silva, A. C. (2017), *O início de atividade para efeitos fiscais*. Vida Económica (14-07-2017).Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_14julhoacs.pdf. Consultado em: 2018-01-27.
- Vasques, S. (2015a) *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2015b). *O imposto sobre o valor acrescentado*, Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Veloso, L. M. B. (2012). *Considerações sobre deveres de cooperação e os respetivos instrumentos reactivos em sede fiscal* (Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário não editada). Universidade do Minho, Braga.

APÊNDICES

APÊNDICE 1. QUESTIONÁRIO DE CONTROLO / ANÁLISE AO ANEXO DAS REGULARIZAÇÕES DO CAMPO 40 DA DP

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
1. REDUÇÃO OU ANULAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL (ART.º 78.º, N.º 2)				Art.º 78.º n.º 2	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.1e Anexo. Anexo campo 40 – Subquadro 1-A
1.1. Relativamente à transação inicial:					
1.1.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e liquidado o IVA?				Art.º 44.º n.º 3 e art.º 45.º, 46.º	
1.1.2. Existe a(s) fatura(s) de suporte e cumpre(m) os requisitos legais previstos no art.º 36.º n.º 5 ou art.º 40.º n.º 2?				Art.º 36.º n.º 5 e art.º 40.º n.º 2	
1.2. Relativamente à regularização do IVA:					
1.2.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e regularizado o IVA a favor do sujeito passivo?				Art.º 78.º n.º 2 e art.º 45.º	
1.2.2. Existe documento retificativo de suporte e cumpre os requisitos legais do art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7, contendo a referência à fatura a que respeita e as menções desta que são objeto de alterações?				Art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7	
1.2.3. A data em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a anulação ou redução do valor tributável ocorreu no decurso dos quatro anos após a data de emissão da fatura inicial, respeitando o prazo previsto no art.º 98.º n.º 2?				Art.º 98.º n.º 2	
1.2.4. A regularização a favor do sujeito passivo foi efetuada até ao final do período seguinte em que ocorreram as circunstâncias que determinaram a anulação ou redução do valor tributável?				Art.º 78.º n.º 2 e n.º 5	
1.2.5. O sujeito passivo (SP) está na posse de prova , conforme previsto no art.º 78.º n.º 5, de que o adquirente (sujeito passivo) tomou conhecimento da retificação <u>ou</u> de que o adquirente (não sujeito passivo) foi reembolsado do imposto.				Art.º 78.º n.º 5	Na ausência de prova, corrigir a regularização.

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
1.2.6. O adquirente, sendo sujeito passivo no regime normal, tendo deduzido anteriormente o imposto, regularizou na sua declaração de IVA, até ao final do período seguinte ao da receção do documento retificativo, o correspondente imposto a favor do Estado?				Art.º 78.º n.º 4	Caso o adquirente ainda não tenha procedido à regularização, abrir um "evento" ou notificá-lo com pedido de esclarecimentos.
2. FATURAS INEXATAS (ART.º 78.º, N.º 3)				Art.º 78.º n.º 3	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.2 e Anexo Anexo campo 40 – Subquadro 1-A
2.1. Relativamente à transação inicial:					
2.1.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e liquidado IVA a mais?				Art.º 44.º n.º 3 e art.º 45.º, 46.º	
2.1.2. Existe a(s) fatura(s) (documento regularizado) de suporte e cumpre(m) os requisitos legais previstos no art.º 36.º n.º 5 ou art.º 40.º n.º 2?				Art.º 36.º n.º 5 e art.º 40.º n.º 2	
2.1.3. A(s) fatura(s) foi emitida há menos de 2 anos, tendo em conta o momento em que ocorreu a emissão do documento de regularização e o facto gerador?				Art.º 78.º n.º 3 e art.º art.º 8.º	Em princípio o sistema faz esta validação automaticamente
2.2. Relativamente à regularização do IVA:					
2.2.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e regularizado o IVA a favor do sujeito passivo?				Art.º 78.º n.º 3 e art.º 45.º	
2.2.2. Existe documento retificativo de suporte e cumpre os requisitos legais do art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7, contendo a referência à fatura a que respeita e as menções desta que são objeto de alterações?				Art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7	
2.2.3. A regularização foi efetuada no prazo de 2 anos , a contar da data de emissão do documento regularizado (fatura inicial), numa declaração apresentada dentro do prazo .				Art.º 78 n.º 3	Caso tenha ultrapassado os dois anos, o SP perde direito à regularização, devendo a mesma ser corrigida.

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
2.2.4. O SP está na posse de prova , conforme previsto no art.º 78.º n.º 5, de que o adquirente (sujeito passivo) tomou conhecimento da retificação <u>ou</u> de que o adquirente (não sujeito passivo) foi reembolsado do imposto?				Art.º 78.º n.º 5	
2.2.5. O adquirente, sendo sujeito passivo no regime normal, tendo deduzido anteriormente o imposto, regularizou na sua declaração de IVA, até ao final do período seguinte ao da receção do documento retificativo, o correspondente imposto a favor do Estado?				Art.º 78.º n.º 4	Caso o adquirente ainda não tenha procedido à regularização, abrir um "evento" ou notificá-lo com pedido de esclarecimentos.
3. ERROS MATERIAIS OU DE CÁLCULO (ART.º 78.º, N.º 6)				Art.º 78.º n.º 6	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.3 e Anexo. Anexo campo 40 – Subquadro 1-A
3.1. Trata-se de erro interno, do qual resulta imposto a favor do sujeito passivo, que não tem qualquer impacto na esfera de terceiros, e aconteceu em resultado de: - Transcrição dos documentos para os registos contabilísticos; - Transcrição dos registos contabilísticos para a DP; - Outro.				Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.3	
3.2. A regularização a favor do sujeito passivo foi efetuada no prazo de 2 anos a contar do período em que ocorreu o erro? (Estando em causa o direito à dedução, o prazo conta-se a partir do nascimento desse direito.)				Art.º 78.º n.º 6	Caso tenha ultrapassado os dois anos, o SP perde direito à regularização, devendo a mesma ser corrigida.
3.3. A regularização a favor do sujeito passivo foi efetuada numa declaração de substituição do período que se pretende corrigir?				Art.º 78.º n.º 6 e Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 10	Esta regularização regra geral, é feita no próprio campo onde foi detetado o erro e não no campo 40.

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
4. CRÉDITOS CONSIDERADOS INCOBRÁVEIS (VENCIDOS A PARTIR DE 1/01/2013) (ART.º 78.º- A, N.º 4)				ART.º 78.º- A N.º 4	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 e Ofício-Circulado n.º 30168/2014 de 31-12-2014. Anexo campo 40 – Subquadro 1-E
4.1. Procedimentos comuns a todos os créditos considerados incobráveis independentemente da situação que determinou a incobrabilidade:					
4.1.1. A data de vencimento da(s) fatura(s) do crédito incobrável, conforme art.º 78.º-A n.º 3, ocorreu em ___/___/___?				Art.º 78.º-A n.º 3	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014, pag.2
4.1.2. O prazo de mora (prazo contado desde a data de vencimento do crédito) é de ___ meses.				Art.º 78.º-A n.º 2	Prazo contado desde a data de vencimento do crédito até à data correspondente ao período em que foi entregue a DP dentro do prazo da qual consta a regularização)
4.1.3. O momento (definido no art.º 78.º - A n.º 4 al. da a) a al. e)) em que se verificou a incobrabilidade (data do facto relevante), ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78.º - A n.º 4	
4.1.4. O facto relevante (a situação de incobrabilidade) ocorreu em momento anterior ao decurso do prazo de mora (24 meses* após o vencimento do crédito) exigido para regularização dos créditos de cobrança duvidosa. *24 meses (regra geral) ou 6 meses, no caso de créditos definidos na al. b) do n.º 2 do art.º 78.º-A.				Art.º 78.º - A n.º 4 (corpo)	Caso o facto relevante ocorra em momento posterior, o SP perde o direito à regularização, a não ser que esteja no prazo (24+6 meses)* ou em que faça o pedido de autorização prévia. *Ou no prazo de (6+6 meses para créditos definidos na al. b) do n.º 2 do art.º 78.º-A.

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
4.1.5. A regularização do IVA a favor do SP (credor) foi efetuada no prazo de 2 anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte àquele em que o crédito foi considerado incobrável (art.º 78.º-B n.º 3)?				Art.º 78.º-B n.º 3	
4.1.6. Os créditos não se enquadram em nenhuma das exclusões previstas no n.º 6 e 7 do art.º 78.º-A, nomeadamente: - Créditos cobertos pelo seguro; - Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas em que há relações especiais; - Créditos em que no momento da realização da operação, o adquirente conste da lista de execuções extintas ou tenha sido declarado falido; - Créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias; - Créditos em que tenha ocorrido transmissão de titularidade.				Art.º 78.º - A n.º 6 e 7	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto C e D. Caso o crédito esteja numa destas situações, não é considerado crédito incobrável, logo perde o direito à regularização.
4.2. Formalismos a cumprir comuns a todos os créditos considerados incobráveis independentemente da situação que determinou a incobrabilidade:					
4.2.1. Foi efetuada a comunicação ao adquirente (sujeito passivo) relativa à anulação total ou parcial do imposto para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada (art.º 78.º-B n.º 9)?				Art.º 78.º-B n.º 9	
4.2.2. Certificação por ROC:				Art.º 78.º-D	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E. Anexo campo 40 – Quadro 5
4.2.2.1. O ROC certificou que se encontram verificados os requisitos legais para a regularização do imposto relativo ao crédito incobrável em causa?				Art.º 78.º-D	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E
4.2.2.2. O ROC procedeu à certificação documental, tendo para o efeito, por cada crédito, identificado: - a fatura; - o adquirente; - o respetivo valor e o imposto liquidado; - a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso das mesmas; - outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa ?				Art.º 78.º-D	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
<p>4.2.2.3. O ROC certificou as certidões judiciais ou o comprovativo do acordo, consoante a situação de incobrabilidade, que se aplique?</p> <p>(Em função do tipo de crédito incobrável deve-se observar a existência de Certidão do tribunal confirmando a data e o teor da sentença ou no caso do RERE o comprovativo do acordo.)</p>				Art.º 78.º-D e art.º 78.º-A, n.º 4	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E
<p>4.2.3. Existe <i>dossier</i> fiscal e respetivos documentos relacionados com as regularizações, nomeadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Balancete atualizado; - Extrato da conta do cliente; - Extrato com os movimentos em aberto da conta do cliente; - Mapa por antiguidade de saldos; - Certidões; - Informação sobre provas da tentativa de cobrança do crédito; - Informação sobre se o crédito foi reclamado judicialmente; - Cópia das faturas que englobam o valor do IVA a regularizar; - Outros documentos comprovativos. 					
<p>4.3. Processo de execução - Art.º 78.º- A n.º 4, al. a)</p>				Art.º 78.º- A n.º 4, al. a)	
<p>4.3.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente deve dispor de:</p>					
<p>4.3.1.1. Documento do CITIUS, comprovativo de que a extinção do crédito consta no registo informático das execuções?</p>				Art.º 78.º- A n.º 4, al. a)	
<p>4.3.1.2. Certidão comprovativa da data em que o crédito foi julgado extinto por não se encontrarem bens penhoráveis?</p>				Art.º 78.º- A n.º 4, al. a)	
<p>4.3.2. O momento em que se verificou a incobrabilidade (facto relevante), que corresponde à data do registo da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis, constante no registo informático das execuções (conforme previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil) ocorreu em ___/___/___ ?</p>				Art.º 78.º- A n.º 4, al. a) e Art.º 717.º n.º 2, al. b) do CPC	

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
4.4. Processo de Insolvência (Quando é determinada a insolvência do devedor implicando o encerramento do estabelecimento) - Art.º 78.º - A n.º 4, al. b)				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.1. Quando a sentença de insolvência for decretada de caráter limitado .				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.1.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão judicial onde conste que a insolvência foi decretada com caráter limitado , o reconhecimento do crédito na insolvência e a respetiva data da sentença de insolvência ?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	Os SP que tenham créditos sobre o insolvente, independentemente de terem intervindo no processo ou de terem reclamado os respetivos créditos, podem regularizar o IVA a seu favor, relativamente ao montante que tenha ficado por pagar, desde que estejam na posse de certidão do tribunal. Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014, pag.6
4.4.1.2. O momento em que se verificou a incobrabilidade (facto relevante) , que corresponde à data em que a sentença de insolvência foi decretada de caráter limitado, ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.2. Quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens , ao abrigo da al. d) do n.º 1 do art.º 230.º e do art.º 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.2.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença do encerramento do processo por insuficiência de bens, e o reconhecimento dos créditos?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	Nas situações previstas na al. b), c) e d), existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é aceite a regularização de IVA incluído na parte perdoada.

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40

DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
4.4.2.2. O momento em que se verificou a incobabilidade (facto relevante) , que corresponde à data do encerramento do processo por insuficiência de bens, ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.3. Quando for determinada a insolvência do devedor após a realização do rateio final , do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.3.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença do não pagamento definitivo do crédito após a realização do rateio final?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.4.3.2. O momento em que se verificou a incobabilidade (facto relevante) , que corresponde ao momento após a realização do rateio final, ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. b)	
4.5. Processo de Insolvência (quando é determinada a recuperação do devedor) - Art.º 78.º- A n.º 4, al. c)				Art.º 78-A n.º4 al. c)	
4.5.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença de homologação do plano de insolvência que preveja o não pagamento definitivo do crédito?				Art.º 78-A n.º4 al. c)	Nas situações previstas na al. b), c) e d), existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é aceite a regularização de IVA incluído na parte perdoada.
4.5.2. O momento em que se verificou a incobabilidade (facto relevante) , que corresponde à data em que é proferida a sentença de homologação do plano de insolvência., ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. c)	

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
4.6. Processo especial de revitalização (PER) - Art.º 78.º - A n.º 4, al. c)				Art.º 78-A n.º4 al. c)	
4.6.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão judicial onde conste a data e o teor da sentença de homologação do plano de recuperação (PER) que preveja o não pagamento definitivo do crédito (relativo "parte perdoada")? - Exemplar do plano de recuperação homologado pelo juiz?				Art.º 78-A n.º4 al. c)	
4.6.2. O momento em que se verificou a incobrabilidade (facto relevante) , que corresponde à data em que é proferida a sentença de homologação do plano de insolvência., ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. c)	
4.7. Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) que veio revogar o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), previsto na al. d) - Art.º 78.º - A n.º 4, al. e)				Art.º 78-A n.º4 al. e)	
4.7.1. O SP credor para além da certificação do ROC e da comunicação ao adquirente, dispõe de: - Certidão comprovativa da data de celebração do acordo?				Art.º 78-A n.º4 al. e)	Nas situações previstas na al. b), c), d) e e), existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é aceite a regularização de IVA incluído na parte perdoada.
4.7.2. O momento em que se verificou a incobrabilidade (facto relevante) , que corresponde à data em que for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial o acordo sujeito ao RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito, ocorreu em ___/___/___ ?				Art.º 78-A n.º4 al. e)	

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
5. REGULARIZAÇÕES RELATIVAS A CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA DEFERIDAS PELA AT NA SEQUÊNCIA DE PEDIDO DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIA (ART.º 78.º- A N.º 2, AL.A): - COM DEFERIMENTO EXPRESSO; - COM DEFERIMENTO TÁCITO (ART.º 78.º-B, N.º4)				Art.º 78.º-A n.º 2 al. a) e art.º 78.º-B, n.º 4	Anexo campo 40 – Subquadro 1-F ou 1-G
5.1. O IVA das faturas que estão na origem do crédito foi inicialmente liquidado e entregue ao Estado?				Art.º 27.º n.º1 e Art.º 41.º	
5.2. Os créditos não se enquadram em nenhuma das exclusões previstas no n.º 6 e 7 do art.º 78.º-A, nomeadamente: - Créditos cobertos pelo seguro; - Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas em que há relações especiais; - Créditos em que no momento da realização da operação, o adquirente conste da lista de execuções extintas ou tenha sido declarado falido; - Créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias; - Créditos em que tenha ocorrido transmissão de titularidade.				Art.º 78.º-A n.º 6 e 7	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto C e D. Enquadrando-se em alguma das exclusões, perde o direito à regularização do imposto
5.3. O vencimento do crédito de cobrança duvidosa ocorreu em ___/___/___?				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	O controlo dos prazos é efetuado via pedido de autorização prévia, em função da data de vencimento declarada.
5.4. O crédito está em mora (prazo decorrido desde a data estabelecida para pagamento) há ___ meses.				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	
5.5. Verificação das condições para o crédito ser considerado de cobrança duvidosa (que obrigue ao pedido de autorização prévia), nos termos do n.º 1 e na al. a) do n.º 2 do art.º 78.º-A				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	
5.5.1. O crédito está evidenciado como de “cobrança duvidosa” na contabilidade? Esta evidência pode ser exercida de diversas formas, por exemplo: -na contabilização em contas específicas, com a denominação, por exemplo de "cliente-cobrança duvidosa", apesar de não ser obrigatória nas normas contabilísticas, ou, -Menção no Anexo, conforme previsto na nota 13 do Anexo n.º 6 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro.				Art.º 78.º-A n.º 1	Ver as normas contabilísticas aplicáveis.

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
5.5.2. O risco de incobrabilidade está devidamente justificado (estando cumpridas cumulativamente a três condições seguintes)?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. a)	
5.5.2.1. O crédito está em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. a)	
5.5.2.2. Existem provas objetivas de imparidade, de acordo com as normas contabilísticas em vigor?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. a)	ver §24 da NCRF 27 que define evidência objetiva que deve ser interpretada como prova objetiva. Ver normas contabilísticas aplicáveis.
5.5.2.3. Foram efetuadas diligências para o seu recebimento? (Existe prova documental que comprove as diligencias de cobrança efetuadas pelo sujeito passivo (credor), nomeadamente: correspondência com pedidos e avisos de cobrança enviada por correio, com avisos de receção assinados, ou enviada por fax ou correio eletrónico, desde que tenha prova e confirmação da receção através de resposta enviada pelo devedor que a recebeu; consulta a advogados; serviços externos de cobrança, entre outros.)				Art.º 78.º-A n.º 2, al. a)	
5.6. Confirma-se nas aplicações informáticas da AT o número do pedido prévio?				Art.º 78.º-B e Portaria n.º 172/2015, de 5/06	
5.7. Confirma-se nas aplicações informáticas da AT o deferimento expreso ou tácito, conforme o caso, do pedido de autorização prévio?				Art.º 78.º-B e Portaria n.º 172/2015, de 5/06	

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
5.8. Certificação do ROC:					Anexo campo 40 – Quadro 5
5.8.1. O ROC procedeu à certificação documental, tendo para o efeito, por cada crédito, identificado: <ul style="list-style-type: none"> - a fatura; - o adquirente; - o respetivo valor e o imposto liquidado; - a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso das mesmas; - outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa ? 				Art.º 78.º-D, n.º 1	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E
5.8.2. A certificação do ROC foi efetuada por cada documento e por cada um dos períodos a que se refere a regularização?				Art.º 78.º-D n.º 2 (1.ª parte)	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E
5.8.3. A certificação do ROC foi efetuada até à data de entrega do pedido de autorização prévia?				Art.º 78.º- D, n.º 2 (1.ª parte) e Portaria n.º 172/2015, de 5/06, art.º 4.º n.º2	No caso deste prazo não ter sido cumprido, o pedido de autorização prévia não se considera apresentado.
5.9. A regularização do IVA a favor do SP (credor) foi efetuada na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificou o deferimento expresso ou tácito do pedido de autorização prévia?				Art.º 78.º -B n.º 8	
6. REGULARIZAÇÕES CUJO CRÉDITO NÃO SEJA SUPERIOR A €750, IVA INCLUÍDO - ART.º 78.º-A N.º 2 AL. B)				Art.º 78.º -A n.º 2, al. b)	Anexo campo 40 – Quadro 2
6.1. O IVA das faturas que estão na origem do crédito foi inicialmente liquidado e entregue ao Estado?				Art.º 27.º n.º1 e Art.º 41.º	
6.2. O crédito não se enquadra em nenhuma das exclusões previstas no n.º 6 e 7 do art.º 78.º-A, nomeadamente: <ul style="list-style-type: none"> - Créditos cobertos pelo seguro; - Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas em que há relações especiais; - Créditos em que no momento da realização da operação, o adquirente conste da lista de execuções extintas ou tenha sido declarado falido; - Créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias; - Créditos em que tenha ocorrido transmissão de titularidade. 				Art.º 78.º-A n.º 6 e 7	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto C e D. Enquadrando-se em alguma das exclusões, perde o direito à regularização do imposto

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40

DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
6.3. O vencimento do crédito de cobrança duvidosa ocorreu em ___/___/___?				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	
6.4. O crédito está em mora (prazo decorrido desde a data estabelecida para pagamento) há ___ meses.				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	
6.5. Verificação das condições para o crédito ser considerado de cobrança duvidosa (que não dependa de pedido de autorização prévio), nos termos do n.º 1 e na al. b) do n.º 2 do art.º78.º-A				Art.º 78.º-A, n.º 1, 2 e 3	
6.5.1. O crédito está evidenciado como de “cobrança duvidosa” na contabilidade? Esta evidência pode ser exercida de diversas formas, por exemplo: -na contabilização em contas específicas, com a denominação, por exemplo de "cliente-cobrança duvidosa", apesar de não ser obrigatória nas normas contabilísticas, ou, -Menção no Anexo, conforme previsto na nota 13 do Anexo n.º 6 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro.				Art.º 78.º-A n.º 1	Ver as normas contabilísticas aplicáveis.
6.5.2. O risco de incobrabilidade está devidamente justificado (estando cumpridas cumulativamente a três condições seguintes)?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	
6.5.2.1. O crédito está em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	
6.5.2.2. O valor do crédito não é superior a €750 , Iva incluído, por devedor?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	
6.5.2.3. O devedor é particular ou sujeito passivo que realiza exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução?				Art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 40					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
6.6. Certificação do ROC:					Anexo campo 40 – Quadro 5
6.6.1. O ROC procedeu à certificação documental, tendo para o efeito, por cada crédito, identificado: <ul style="list-style-type: none"> - a fatura; - o adquirente; - o respetivo valor e o imposto liquidado; - a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso das mesmas; - outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa ? 				Art.º78.º-D n.º 1	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014 – pto E.
6.6.2. A certificação do ROC foi efetuada por cada documento e por cada um dos períodos a que se refere a regularização?				Art.º78.º-D n.º 2 (1.ª parte)	
6.6.3. A certificação do ROC foi efetuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica, ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo?				Art.º78.º-D n.º 2 (2.ª parte)	
6.6.4. A regularização foi é efetuada pelo SP (credor) dentro do prazo de dois anos a contar do 1.º dia útil do ano civil seguinte ao momento em que se verificam os pressupostos para a constituição do direito à regularização?				Art.º 78.º B n.º 3	

APÊNDICE 2. QUESTIONÁRIO DE CONTROLO / ANÁLISE AO ANEXO DAS REGULARIZAÇÕES DO CAMPO 41 DA DP

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 41					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
1. FATURAS INEXATAS - IMPOSTO LIQUIDADO A MENOS - ART.º 78.º N.º 3				Art.º 78.º n.º 3	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.2 e Anexo. Anexo campo 41 – Subquadro 1-A
1.1. Relativamente à transação inicial:					
1.1.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e liquidado IVA a menos?				Art.º 44.º n.º 3 e art.º 45.º, 46.º	
1.1.2. Existe a(s) fatura(s) de suporte e cumpre(m) os requisitos legais previstos no art.º 36.º n.º 5 ou art.º 40.º n.º 2?				Art.º 36.º n.º 5 e art.º 40.º n.º 2	
1.2. Relativamente à regularização do IVA:					
1.2.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e regularizado o IVA a favor do Estado?				Art.º 78.º n.º 3 e art.º 45.º	
1.2.2. Existe documento retificativo de suporte e cumpre os requisitos legais do art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7, contendo a referência à fatura a que respeita e as menções desta que são objeto de alterações?				Art.º 36.º n.º 6 e art.º 29.º n.º 7	
1.2.3. A regularização a favor do Estado foi efetuada até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar?					
Ou					
Caso não tenha sido efetuada dentro do prazo, consta de declaração de substituição relativa ao período em que deveria ter sido efetuada?				Art.º 78.º n.º 3	

Declaração Periódica do IVA: Aspetos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 41					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
2. REDUÇÃO OU ANULAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL POR PARTE DO FORNECEDOR - ART.º 78.º N.º 4				Art.º 78.º n.º 4	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.1 e Anexo. Anexo campo 41 – Subquadro 1-A
2.1. Relativamente à transação inicial:					
2.1.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e deduzido o IVA constante na(s) fatura(s) inicial(ais) (documento retificado) emitida(s) pelo fornecedor?				Art.º 44.º, art.º 51.º e art.º 65.º	
2.2. Relativamente à regularização do IVA:					
2.2.1. Foi efetuado o registo na contabilidade e regularizado o IVA a favor do Estado?				Art.º 78.º n.º 4	
2.2.2. Existe documento retificativo de suporte à regularização e cumpre os requisitos legais do art.º 36.º n.º6 e art.º 29.º n.º7, contendo a referência à fatura a que respeita e as menções desta que são objeto de alterações?				Art.º 36.º n.º6 e art.º 29.º n.º7	
2.2.3. A regularização a favor do Estado foi efetuada até ao final do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo emitido pelo fornecedor?				Art.º 78.º n.º 4	
3. ERROS MATERIAIS OU DE CÁLCULO - ART.º 78.º N.º 6				Art.º 78.º n.º 6	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.3 e Anexo. Anexo campo 41 – Subquadro 1-A
3.1. Trata-se de erro interno, do qual resulta imposto a favor do Estado, que não tem qualquer impacto na esfera de terceiros, e aconteceu em resultado de: <ul style="list-style-type: none"> - Transcrição dos documentos para os registos contabilísticos; - Transcrição dos registos contabilísticos para a DP; - Outro? 				Art.º 78.º n.º 6	Ofício-Circulado 30082/2005, de 17/11, pto 9.3

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 41					
DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
3.2. A regularização foi efetuada numa declaração de substituição do período que se pretende corrigir?				Art.º 78.º n.º 6	Esta regularização regra geral, poderá ser feita no próprio campo onde foi detetado o erro e não no campo 41.
4. REGULARIZAÇÕES A FAVOR DO ESTADO POR PARTE DO ADQUIRENTE RELATIVAS A CRÉDITOS INCOBRÁVEIS (VENCIDOS ANTES DE 2013-01-01) - ART.º 78.º N.º 11				Art.º 78.º n.º 11	Em nossa opinião, embora omisso nas instruções, este quadro também deve ser preenchido quando se tratam de créditos vencidos depois de 2013-01-01 (Art.º 78.º -B n.º 9). Anexo campo 41 – Subquadro 1-B
4.1. A regularização a favor do Estado foi efetuada na sequência da receção da comunicação efetuada pelo fornecedor (credor)?				Art.º 78.º n.º 11	
4.2. A referida comunicação identifica as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada?				Art.º 78.º n.º 11	
5. REGULARIZAÇÕES FAVOR DO ESTADO POR PARTE DO ADQUIRENTE, NA SEQUÊNCIA DE PEDIDO DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIO EFETUADA PELO FORNECEDOR (CREDOR) E NOTIFICADAS PELA AT				Art.º 78.º -C, n.º 1 e art.º 78.º-B, n.º 5	Anexo campo 41 – Subquadro 1-E
5.1. O valor da regularização é coincidente com o valor notificado pela AT?				Art.º 78.º -C, n.º 1 e art.º 78.º-B, n.º 5	
5.2. O sujeito passivo dispõe dos elementos contabilísticos e respetivos documentos que provam a existência da dívida?				Art.º 78.º -C	Reconhecimento com base nas normas contabilísticas.
5.3. A regularização a favor do Estado foi efetuada na declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a notificação por parte da AT?				Art.º 78.º -C	

Declaração Periódica do IVA: Aspectos Essenciais, Sistema de Divergências e Regularizações

LISTA / QUESTIONÁRIO SOBRE OS CAMPOS DO ANEXO 41

DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS	N/A	SIM	NÃO	LEGISLAÇÃO	OBSERVAÇÕES
6. REGULARIZAÇÕES FAVOR DO ESTADO RELACIONADAS COM RECUPERAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DE CRÉDITOS POR PARTE DO SP				Art.º 78.º -C, n.º 3	Ofício-Circulado n.º 30161/2014 de 08-07-2014, ponto F. Anexo campo 41 – Subquadro 1-F
6.1. Foi verificado o processo no <i>dossier</i> contabilístico relacionado com o crédito incobrável ou de cobrança duvidosa?				Art.º 78.º -C, n.º 3	
6.1.1. A regularização a favor do Estado foi efetuada na declaração periódica correspondente ao período do recebimento do crédito?				Art.º 78.º -C, n.º 3	