

PARTE 4

CAPÍTULO IV

O direito a errar na entrega e dedução de IVA

CATARINA BELIM E BEATRIZ DA PALMA GONÇALVES

1. Introdução

Esta publicação é um contributo para um tema que merece uma reforma em Portugal: o direito a errar na entrega e dedução de IVA.

Errar é humano mas, no caso do IVA, corrigir um erro na fatura, registo ou na respetiva dedução é um “quebra-cabeças”: as normas são contraditórias, os meios de reação difíceis de compreender e mais difíceis de explicar, os conceitos são vagos e indeterminados. Como reflexo desta dificuldade, as disputas sobre o direito dos sujeitos passivos a corrigir os erros em sede de IVA geraram, nos últimos anos, dezenas de casos judiciais de valores elevados. A complexidade do regime jurídico é tal que reclamar que se tem direito a errar e a corrigir o erro exige recursos humanos altamente qualificados e recursos financeiros significativos.

As regras de correção dos erros em IVA - que certamente pretendiam contribuir para um sistema justo e equitativo - revelam-se na prática fomentadoras de insegurança jurídica e, conseqüentemente, de inúmeros erros processuais e declarativos evitáveis. E tudo começa num ponto fulcral que parece não bater certo de raiz: apesar de existir um prazo genérico de 4 anos para deduzir/recuperar IVA pelo sujeito passivo que tem alguma concordância com o prazo de 4 anos dado à Administração Tributária para liquidar adicionalmente IVA, na grande maioria dos casos, a correção de erros na entrega e dedução de IVA consegue ser reconduzida ou ficar coberta por artigos especiais do CIVA ou da LGT¹ que restringem a correção dos erros a favor dos sujeitos passivos para 2 anos ou mesmo 120 dias (se seguirmos à letra as últimas alterações da LGT).

Esta publicação não pretende ser extensamente técnica ou académica - muito foi já escrito sobre a matéria pela melhor doutrina nacional². O que se pretende é, de forma visual, evidenciar as incongruências nas normas em vigor e na sua interpretação, as posições contraditórias sobre os mesmos tipos de erro, o forte movimento de contencioso tributário, e a prerrogativa que o Estado Português tem de poder mudar a lei, numa necessidade absoluta de reforma.

¹ CIVA – Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e subsequentes alterações. LGT – Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro e subsequentes alterações.

² Vide Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 17 e seguintes; Alexandra Martins e Pedro Moreira, *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 *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 55 e seguintes; João Canelhas Duro, *Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação*, in *Cadernos IVA 2015*, Almedina, 2015, páginas 327 e seguintes; Serena Cabrito Neto, Leonardo Marques dos Santos e Priscila Santos, *A Regularização do IVA em caso de Erro no Apuramento do pro rata: Questões Processuais*, in *Cadernos IVA 2015*, Almedina, 2015, páginas 359 e seguintes; Os Prazos para a Regularização de Erros: *Análise à Luz dos Princípios da Efectividade e Equivalência*, Alexandra Martins e André Areias, *Cadernos IVA 2017*, Almedina, página 41 e seguintes; Cláudia Reis Duarte e Mariana Coentro Ribeiro, *A Caducidade do Direito à Dedução ou a Negação da Neutralidade do Imposto*, in *Cadernos IVA 2019*, Almedina, página 95 e seguintes.

2. Os problemas mais comuns de erros na entrega e dedução do IVA

Fazendo uma leitura atenta dos casos nesta matéria, podemos identificar os seguintes erros como aqueles que mais originaram, nos últimos anos, disputas em sede de contencioso tributário em matéria de erros na entrega e dedução do IVA³:

Operações nacionais		
N.º	Categoria de problema em IVA	Qual o erro?
1	Taxa errada	SP ⁴ que aplicam uma taxa de IVA incorreta nas faturas
2	Dedução a menos	SP que aplicam percentagens de dedução abaixo do que teriam direito por não qualificarem corretamente as faturas com direito a dedução
3	Dedução a menos	SP que aplicam percentagens de dedução abaixo do que teriam direito por não fazerem os cálculos de dedução de forma correta
4	Liquidação a mais	SP que incluem o valor dos descontos na matéria tributável de IVA
5	Liquidação a mais	SP que liquidam IVA sobre realidades não sujeitas a IVA como subvenções públicas
6	Dedução a menos	SP que contabilizaram faturas com IVA dedutível meses ou anos depois da data de emissão das faturas
7	Dedução a menos	SP que deduzem IVA meses ou anos depois de terem recebido e contabilizado as respetivas faturas
8	Liquidação a menos	SP que recebem débitos adicionais de fornecedores com IVA anos depois das respetivas operações
9	Liquidação a mais	Empresas que liquidam IVA nas faturas quando deviam aplicar a regra da inversão do sujeito passivo

³ A dedução de IVA por sujeitos passivos mistos contém regras específicas de dedução, constantes dos artigos 23.º e 26.º do CIVA que não serão objeto de análise detalhada nesta publicação.

⁴ Utilizamos a expressão “SP” – sujeito passivo – para abarcar quer entidades coletivas quer pessoas individuais que tenham uma atividade em IVA.

2.1 Os problemas menos comuns mas que vão ganhar cada vez mais expressão com o comércio transfronteiriço

Com o crescimento do comércio transfronteiriço, que envolve a aplicação de diferentes taxas de IVA consoante o Estado-membro de destino do bem, surgem novas questões com implicações *cross-border*, das quais identificámos os seguintes exemplos:

Operações transfronteiriças		
N.º	Categoria do problema em IVA	Qual o erro?
1	Taxa de IVA errada	SP que, no anterior regime das vendas à distância, aplicam a taxa de IVA Portuguesa, e concluem, por vezes até 8 anos depois, que deveriam ter pago a taxa de IVA do EM de destino dos bens
2	Taxa de IVA errada	SP que aplicam taxas de IVA nos outros EM erradas e que serão chamados a corrigi-las mediante o balcão único do IVA
3	Liquidação a menos	SP de um EM que liquidam IVA a menos e anos mais tarde, percebendo o erro, liquidam IVA a mais em notas de débito adicional ⁵

⁵ Exemplo disto é o caso Volkswagen, C-533/16, decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia, ECLI:EU:C:2018:204.

3. Os prazos de correção a favor da administração e a favor do SP

Quando comparados os prazos de correção a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Administração Tributária”) e os prazos de correção a favor do SP, conclui-se que os prazos são tendencialmente maiores para a administração:

SP	AT
Prazo geral de dedução do IVA ou reembolso do IVA entregue em excesso	Prazo para liquidação adicional de IVA
4 anos a contar do nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto (Art.º 98 n.º 2 CIVA)	4 anos a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do IVA (Art.º 45 n.º 4 LGT)

Faturas inexatas	
A favor do SP	A favor da AT
2 anos a contar da fatura inexata (Art.º 78 n.º 3 CIVA)	A todo o tempo (com o limite do prazo de liquidação adicional do IVA) (Art. 78 n.º 3 CIVA)

Erros materiais ou de cálculo	
A favor do SP	A favor da AT
2 anos a contar de (i) no caso da correção de erros relacionados com imposto dedutível, a partir do nascimento do direito à dedução (ii) no caso de erros no preenchimento das declarações periódicas, a partir da data da sua apresentação (ou prazo legal de apresentação em caso de atraso) (Art.º 78 n.º 6 CIVA)	A todo o tempo (com o limite do prazo de liquidação adicional do IVA) (Art.º 78 n.º 6 CIVA)

Apesar de existir um prazo genérico de 4 anos para deduzir IVA pelo SP que tem alguma concordância com o prazo de 4 anos dado à Administração Tributária para liquidar adicionalmente IVA, na grande maioria dos casos, pelos motivos indicados infra, a correção de erros na entrega e dedução do IVA conseguem ser reconduzidos ou ficar cobertos pelos artigos especiais do IVA que restringem a correção dos erros a favor dos SP para 2 anos. É ainda possível conceber que o exercício do direito à correção apenas poderá ser efetuado no prazo de 120 dias, se seguirmos à letra as últimas alterações da LGT (ver ponto 5.2).

4. As incongruências das normas em vigor e na sua interpretação

Perante a constatação dos erros identificados acima, o SP é confrontado com as seguintes tarefas: (i) identificar perante que tipo de erro está e (ii) qual o modo de reação para corrigir o erro. As duas tarefas são de uma complexidade profunda, pelas razões que passamos a enumerar.

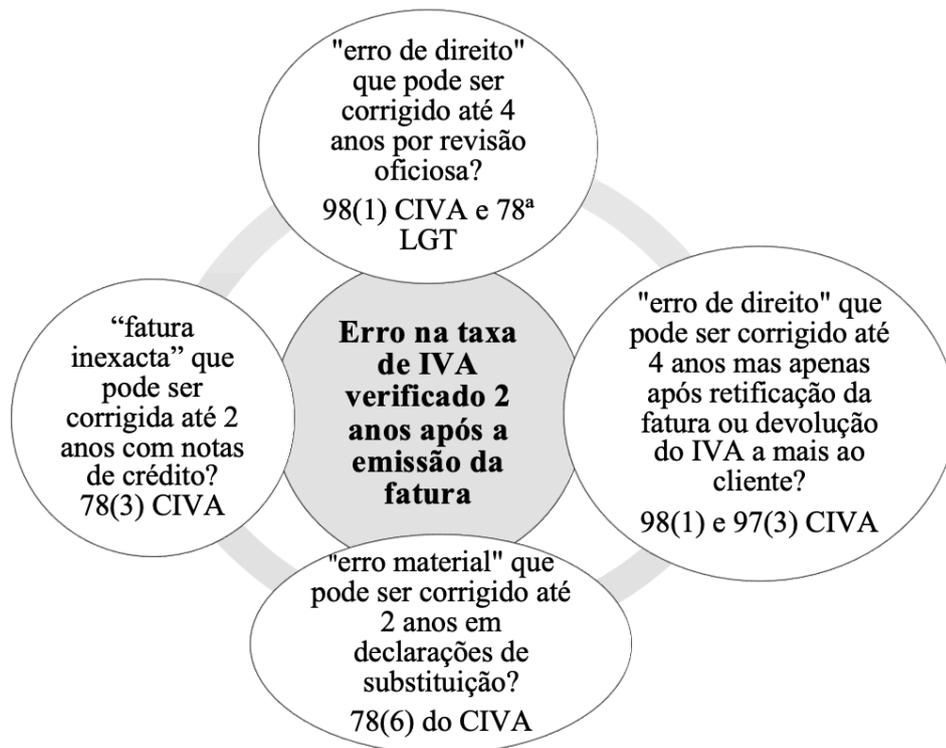
4.1 A dificuldade de enquadrar o tipo de erro - o mesmo erro pode cair em 4 regras diferentes

A dificuldade de correção começa no enquadramento do tipo de erro em causa. Das regras de correção de erros do nosso sistema nacional (vide tabela I) - tipicamente, os artigos 78.º da LGT, artigos 78.º, 97.º e 98.º do CIVA – o mesmo erro pode ser abrangido por 4 regras diferentes.

Vejam os um exemplo hipotético:

- A empresa A liquidou, a consumidores finais, IVA com a taxa de 23%, quando deveria ter aplicado a taxa de 6% de imposto.
- A empresa A conclui que errou quando já tinham passado mais de 2 anos sobre a liquidação de IVA sobre as vendas.
- A empresa A apresentou um pedido de revisão oficiosa à AT, solicitando a correção dos atos de autoliquidação do IVA a mais.
- Para a empresa A este é um “erro de direito” abrangido pelo artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA e como tal a empresa A tinha 4 anos, a contar da data de pagamento em excesso, para corrigir o erro, podendo fazê-lo pedindo a revisão oficiosa dos atos de autoliquidação do IVA, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, como determina o artigo 98.º n.º 1 do CIVA.
- Para a AT este é um “erro de fatura inexatas” abrangidas pelo artigo 78.º n.º 3 do Código do IVA e como tal a empresa A apenas tinha 2 anos a contar da data de emissão das faturas inexatas para corrigir o erro, contra a emissão de notas de crédito aos clientes e inclusão do valor do IVA destas notas de crédito no campo 40 das respetivas declarações periódicas.
- Para o tribunal, apesar de se aplicar o prazo de 4 anos por estarmos perante um erro de direito, a empresa A tinha que ter comprovado que não repercutiu o IVA cobrado a mais aos consumidores finais ou que retificou as faturas em que foi anteriormente repercutido o IVA, nos termos do artigo 97.º n.º 3 do CIVA, sem o qual não é possível a revisão dos atos.
- Para um dos responsáveis financeiros da empresa A nenhuma das qualificações acima está correta: estamos perante um “erro material” abrangido pelo artigo 78.º n.º 6 do CIVA que deveria dar lugar a declarações de IVA de substituição no prazo de 2 anos desde a respetiva submissão.

De forma gráfica, ao mesmo erro, dependendo do intérprete, podem ser aplicadas 4 soluções diferentes, todas com assento nas regras legais em vigor:



4.2 Alguns erros não são abrangidos por nenhuma regra de correção – o caso das vendas à distância

Existem ainda erros que não são configuráveis em nenhuma regra de correção. Vejamos o seguinte exemplo:

- A empresa B liquidou IVA Português com a taxa de 23%, em vendas pela internet efetuadas a consumidores alemães.
- Cerca de 6 anos depois, a empresa B é notificada pela Autoridade Fiscal alemã de que deveria ter sido aplicado IVA Alemão à taxa de 19%. A Autoridade Fiscal alemã tem o direito de emitir liquidações adicionais de IVA até 8 anos nestes casos.
- A empresa B conclui que errou sobre o limiar até ao qual poderia aplicar IVA Português, mas que tinham passado mais de 4 anos sobre a respetiva liquidação, prazo máximo de recuperação na lei Portuguesa. Não obstante o IVA Português já pago, a empresa B tem uma dívida de IVA alemão sobre as mesmas vendas.
- A correção de erros no IVA a partir da data de conhecimento de atos lesivos “supervenientes” está limitada, no direito português, a casos de “erro sobre o negócio”, i.e. invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato (cfr. artigo 78.º n.º 2 do CIVA), que não se aplicam no presente caso.

A empresa B conclui que apesar de estarmos perante um caso de efetiva dupla tributação dentro da UE, não existe nenhuma regra específica ou mecanismo que preveja um crédito de imposto/reembolso do IVA pago em excesso ao Estado Português quando o IVA a final é devido a outro Estado Membro. Caso a empresa B queira recuperar o IVA Português para pagar o IVA Alemão terá que correr o risco de ver indeferida uma recuperação de imposto português.

4.3 A dificuldade de corrigir o erro em tempo útil: mas afinal quantos anos é possível recuperar IVA: 2 ou 4?

Outra das grandes dificuldades associadas à correção dos erros em análise é identificar qual o meio para o exercício da correção e qual o tempo limite para o fazer. Fruto da sobreposição, no nosso ordenamento jurídico, das regras identificadas acima, a questão da correção de IVA a favor do SP em operações já registadas contabilisticamente e nas declarações periódicas, tem gerado nos últimos anos uma profunda discussão sobre se o contribuinte tem direito a corrigir IVA no prazo de 2 ou 4 anos.

Nesta sede:

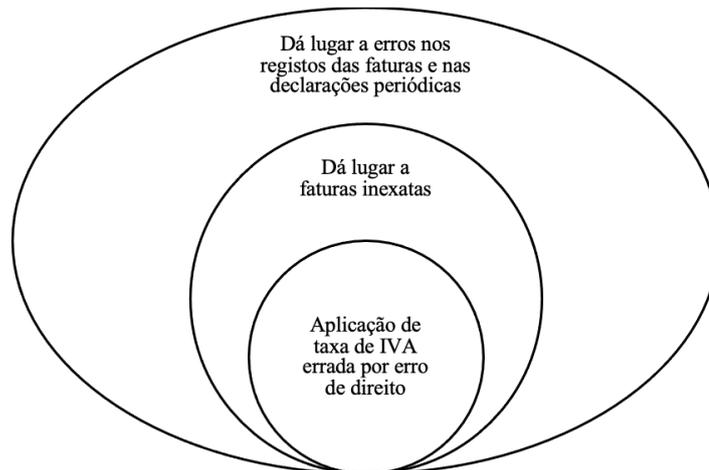
- não existe definição legal, no Código do IVA, do que se deve considerar “faturas inexatas” ou “erros materiais ou de cálculo” para efeitos dos artigos 78.º n.ºs 3 e 6 do Código do IVA;
- existe uma orientação genérica da Administração Tributária datada de 2005⁶ que determina:

Ofício Circulado 30082 de 17.11.2005		
Artigo do CIVA	Abrange	Meio de correção a favor do SP
Art.º 78 n.º 3 “faturas inexatas”	Retificação ou substituição de faturas já registadas	Campo 40 de declaração periódica no prazo de 2 anos (não se explicita de que data é contado o prazo de 2 anos, mas o que fará sentido é que seja a contar da data de emissão da fatura inexata)
Art.º 78 n.º 6 “erros materiais ou de cálculo”	Erros internos da empresa sem qualquer interferência na esfera de terceiros; Normalmente, consistem em erros na transcrição das faturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica	DP de substituição do período que se pretende corrigir no prazo de 2 anos, prazo que é contado: (i) no caso da correção de erros relacionados com imposto dedutível, a partir do nascimento do direito à dedução (ii) no caso de erros no preenchimento das declarações periódicas, a partir da data da sua apresentação (ou prazo legal de apresentação em caso de atraso)

⁶ Ofício-Circulado IVA n.º 30082 de 17.11.2005.

- com base na orientação genérica em vigor, existe uma tendência da Administração Tributária de limitar o direito à correção do IVA a favor do SP ao prazo de 2 anos, aplicando as normas do artigo 78.º n.º 3 e do artigo 78.º n.º 6 do Código do IVA, que visam, respetivamente, regularizações decorrentes de “faturas inexatas” e de “erros materiais ou de cálculo no registo”;
- existe uma tendência da doutrina nacional⁷, de distinguir entre as “faturas inexatas e os erros materiais ou de cálculo no registo” como “erros menores” decorrentes de lapsos de escrita ou de cálculo na passagem de valores a que corresponde o prazo de regularização mais curto dos 2 anos constante do artigo 78.º do CIVA, dos “erros de direito”, que são erros mais profundos e complexos tais como erros de qualificação das operações, erros de enquadramento ou do regime jurídico aplicável, a que corresponde um prazo de regularização maior de 4 anos, constante do artigo 98.º n.º 2 do CIVA;
- compiladas as mais recentes decisões arbitrais e dos tribunais judiciais nesta matéria a tendência dos tribunais é a de efetuar a distinção entre “erros de direito” e os “outros erros menores”, reconhecendo que, nos casos de “erro de direito”, o contribuinte tem direito à correção do IVA no prazo de 4 anos (e não no prazo de 2 anos aplicável a erros de inexatidão ou de cálculo)⁸.

De forma muito simplista, um “erro de direito” pode desencadear “erros menores” em cadeia: uma taxa de IVA mal aplicada numa fatura pode ter origem num erro de direito, que se traduz em faturas inexatas, que por sua vez se traduz em erros materiais nos registos dessas faturas (pois estas estavam incorretas por natureza):



É fácil assim perceber por que motivo a correção de erros por parte dos SP tem gerado um forte movimento de contencioso tributário.

5. O forte movimento de contencioso tributário

5.1 O que os números mostram

De uma amostra efetuada a casos publicados de tribunais arbitrais tributários que funcionam junto do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e casos do STA - Supremo Tribunal Administrativo, refletidos na Tabela 2 e Tabela 3, conclui-se que:

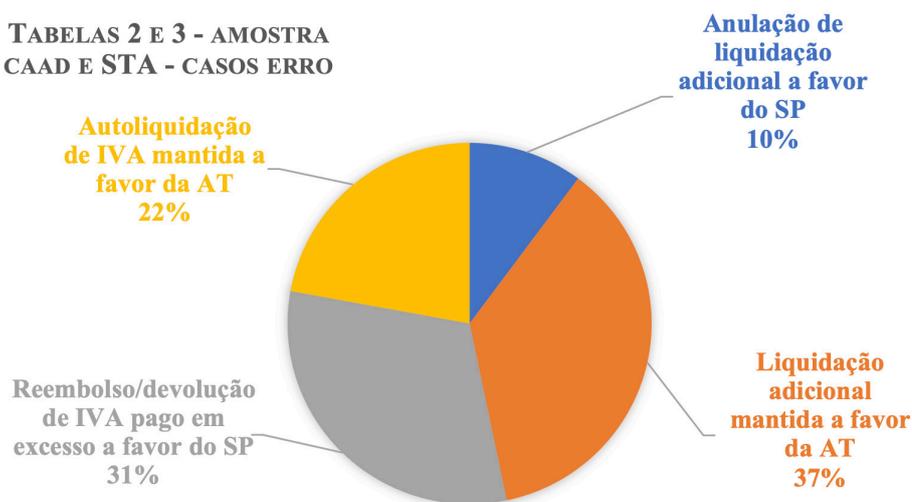
- O direito a corrigir erros no IVA por parte dos SP tem gerado dezenas de casos perante os nossos tribunais, tanto arbitrais como judiciais.

⁷ Vide Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 17 e seguintes e Alexandra Martins e Pedro Moreira, *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 *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 55 e seguintes.

⁸ Nesta sede, vide decisões dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa, emitidas por tribunais coletivos nos processos 599/2019-T, 194/2018-T, 509/2019-T, e decisões dos tribunais judiciais Acórdão do STA n.º 0443/13.0BEPRT de 17.06.2020, Acórdão do STA n.º 0498/15.2BEMD de 03.06.2020 e acórdão do TCAS n.º 263/16.BELLE, de 28.09.2017.

- A maioria dos casos apresentados em Tribunal é de valor elevado, variando entre as dezenas de milhares e os milhões de euros; Na amostra apresentada, de 14 casos junto do CAAD, os processos totalizam disputas na ordem de € 7,5M; de 8 casos junto do STA, os processos totalizam igualmente disputas de quase € 7M.
- A maioria dos casos apresentados em Tribunal opõe “erros de direito” (artigo 98.º CIVA) vs. “erros de faturas inexatas” (artigo 78.º n.º 3 CIVA) ou “erros materiais” (artigo 78.º n.º 6 CIVA).
- A maioria dos casos trata de autoliquidações de IVA impugnadas pelos sujeitos passivos⁹.
- A maioria dos casos apresentados são complexos, com decisões tecnicamente densas, entre 20 a 40 páginas; facilmente, num exercício de extrapolação, estamos perante milhares de horas de trabalho incorridas anualmente nestes processos, entre advogados, magistrados, árbitros, oficiais de justiça, pessoal administrativo, representantes da Fazenda Pública, funcionários da administração tributária e sujeitos passivos.
- São frequentes, nos casos que analisam erros na autoliquidação, a invocação de exceções sobre os meios utilizados e a competência material dos tribunais, sobretudo os tribunais arbitrais.
- Os casos são frequentemente apresentados por entidades com recursos financeiros e altamente qualificados (entidades coletivas do sector público, banca, seguros), muitas vezes com a ajuda de revisões externas por parte de consultoras.
- O valor das custas ascende a centenas de milhares de euros; Na amostra apresentada, de 14 casos junto do CAAD, as custas representam € 91.188, tendo € 54.039,60 sido suportadas pela AT e € 37.148,40 sido suportadas pelos sujeitos passivos.
- No cômputo geral existe algum equilíbrio entre as causas ganhas pela AT e ganhas pelo contribuinte, com as seguintes notas:

TABELAS 2 E 3 - AMOSTRA CAAD E STA - CASOS ERRO



- o Na questão substantiva de fundo, regra geral o contribuinte ganha as causas, existindo a distinção entre “erros de direito” e os “outros erros menores” e o reconhecimento de que nos casos de “erro de direito”, o contribuinte tem direito à correção do IVA no prazo de 4 anos (e não no prazo de 2 anos aplicável a erros de inexatidão ou de cálculo);
- o Algumas das causas ganhas pela AT com valor elevado – que fazem com que, em percentagem de valor no cômputo geral, a AT tenha um balanço favorável –, têm na base o contribuinte não usar o meio correto para a correção do erro ou não ter logrado efetuar prova sobre o tipo de erro em causa (e não a questão de fundo sobre se o erro deve ser corrigido em 2 ou 4 anos).

⁹ No caso do IVA, o ato de entrega da respetiva declaração periódica é um ato de autoliquidação, i.e. um ato cuja iniciativa pertence ao contribuinte, por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração de imposto, e que pressupõe as imprescindíveis operações de qualificação (identificação do “an debeatúr”) e quantificação (afecção do “quantum debeatúr”) necessárias para avaliar o montante de imposto a pagar ou a restituir, normalmente acompanhada do respectivo meio de pagamento.

5.2 Um novo contencioso no horizonte - a revogação do artigo 78.º n.º 2 da LGT em 2016

Na versão inicial do Código do IVA, o antigo artigo 71.º n.º 7 do CIVA permitia, em casos devidamente justificados, a correção dos erros materiais ou de cálculo (muitas vezes equiparados ou interpretados como erros de direito como já aqui vimos), mediante requerimento apresentado ao Diretor Geral das Contribuições e Impostos nos 5 anos seguintes ao pagamento em excesso do imposto. Este prazo veio posteriormente a ser reduzido para 4 anos, até que a norma fosse revogada em absoluto em 2008¹⁰.

Com a eliminação desta norma, os SP passaram a solicitar a correção de “erros de direito” por meio do “pedido de revisão oficiosa” constante do artigo 78.º da LGT (vide Tabela 1), cruzando a utilização do artigo 98.º n.ºs 1 e 2 do CIVA com o artigo 78.º n.ºs 1 e 2 da LGT.

O pedido de revisão oficiosa de autoliquidações foi um meio muito utilizado (sobretudo pelos municípios e pela banca) para recuperações de IVA até 4 anos, nos períodos relativos a 2007 a 2015, uma vez que o artigo 78.º n.º 2 da LGT equiparava a um erro da Administração Tributária qualquer erro na autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos, obrigando assim a Administração Tributária a rever os atos de autoliquidação a pedido dos sujeitos passivos no prazo de 4 anos.

Sucedo que o artigo 78.º n.º 2 da LGT foi eliminado em 2016 sem qualquer nova reposição.

Hoje em dia, o pedido de revisão oficiosa de um ato tributário está reservado, nos termos do artigo 78.º n.º 1 da LGT, para a “entidade que o praticou”:

- (i) No caso do SP, no prazo de reclamação administrativa, com base em qualquer ilegalidade;
- (ii) No caso da AT, no prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços:

Artigo 78.º da LGT - “Revisão dos Atos Tributários”

1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - Revogado em 2016

Ora a nova redação da LGT coloca uma série de novas questões, com potencial de tradução em contencioso tributário:

- face à atual redação da lei, e ao contrário do que sucedia até 2016, já não é possível imputar os erros de autoliquidação à administração (pois foi revogado o artigo 78.º n.º 2 da LGT em 2016);
- se é claro que a AT tem um prazo de 4 anos para a revisão do ato, contado, no caso de tributos pagos, a partir da data da liquidação, já no caso dos sujeitos passivos a lei não define o momento concreto a partir do qual se conta o prazo para apresentar pedido de revisão oficiosa de um ato de autoliquidação: (i) serão 120 dias contados a partir do ato de autoliquidação considerando que o prazo de reclamação administrativa é o prazo da reclamação graciosa? (ii) serão 120 dias contados a partir dos atos/factos indicados no artigo 102.º do CPPT¹¹ por remissão do artigo 70.º do CPPT¹² para apresentar reclamação graciosa, o que abre toda uma série de novas questões contenciosas sobre qual o momento ou ato a partir do qual se deve contar o prazo de 120 dias? ou (iii) será dos atos/factos indicados para apresentar “reclamação administrativa” nos termos do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, a deduzir no prazo de 15 dias?
- na lógica de uso dos prazos da reclamação graciosa, qual a diferença, nestes casos, entre a revisão oficiosa no prazo de 120 dias (78.º n.º 1 LGT) e a reclamação graciosa no prazo de 120 dias (70º e 102.º CPPT)?

¹⁰ Pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

¹¹ CPPT – Decreto Lei n.º 433/99, de 26 de outubro e sucessivas alterações.

¹² Resulta da conjugação destas normas que o pedido de revisão do ato tributário por iniciativa do SP conta-se a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

- se o SP tem 120 dias para contestar os seus erros (prazo de reclamação administrativa entendido como reclamação graciosa) e a AT tem 4 anos para corrigir os seus, a diferença não é contrária ao princípio da efetividade?¹³;
- como se congrega o prazo geral de recuperação do IVA pago em excesso de 4 anos previsto no artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA, com a revogação do único artigo [78.º n.º 2 da LGT] que ao equiparar a erro da Administração Tributária qualquer erro na autoliquidação efetuada pelos contribuintes, determinava a obrigação, pela Administração Tributária, de rever os atos de autoliquidação a pedido dos contribuintes no prazo de 4 anos?
- com a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, sem que tenha havido qualquer reposição, qual é afinal o meio para o reembolso do IVA pago em excesso por autoliquidação que pode ser exercido “até ao decurso de 4 anos do pagamento em excesso do imposto” nos termos do artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA:
 - a revisão oficiosa no prazo da “reclamação graciosa”, i.e. 120 dias¹⁴?
 - a reclamação graciosa no prazo de 120 dias¹⁵?
 - a reclamação graciosa da autoliquidação no prazo de 2 anos a contar da autoliquidação¹⁶?
 - as regularizações previstas no prazo de 2 anos a contar das faturas inexatas ou do erro¹⁷?
 - o próprio artigo 98.º n.º 2 do CIVA, pois só ele menciona este prazo de 4 anos que não está refletido em nenhum outro meio de reação?

E por aqui também se vê como o atual regime contém um elevado potencial de contencioso tributário, com linhas de fronteira ténues entre discriminação vs. não discriminação, e testes de aferição do cumprimento dos princípios da efetividade e justiça material¹⁸.

6. Conclusão

6.1 O direito a errar na entrega e dedução do IVA

A exposição efetuada até agora pretendeu mostrar as incongruências existentes na lei e na sua interpretação quando os SP são confrontados com a necessidade de corrigir, a seu favor, um erro na entrega do IVA ou na sua dedução. Pretendeu ainda mostrar o grande movimento de contencioso tributário decorrente da complexidade e sobreposição das regras legais que regulam esta matéria. Com efeito, as atuais regras de correção dos erros em IVA, revelam-se na prática fomentadoras de insegurança jurídica e, conseqüentemente, de inúmeros erros processuais e declarativos evitáveis.

Nesta sede não podemos esquecer que decorre do sistema do IVA o direito a errar na entrega e na dedução do IVA das faturas (pois tal apenas reflete o erro, que é humano):

- Esse direito está refletido no artigo 184.º da Diretiva IVA¹⁹ que indica que “a dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”;
- Está refletido no artigo 185.º da Diretiva IVA que indica que: “A regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções” (...);

¹³ O Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) tem utilizado o princípio da efetividade como uma baliza das restrições ao direito à regularização e direito à dedução. Este princípio “opõe-se que os Estados-Membros impossibilitem ou dificultem excessivamente, através das suas normas internas, o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União Europeia. Concretamente, e no que respeita a prazos de exercício do direito à dedução, TJUE entende que a legislação interna dos Estados-Membros deve prever os prazos razoáveis para o exercício do direito à dedução ou correção da dedução realizada, considerando que o prazo de dois anos configura um “prazo razoável” para o exercício do direito à dedução, impondo-se a mesma conclusão relativamente a um prazo de caducidade de três anos” in, Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efetividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, página 55.

¹⁴ Artigos 70º e 102.º CPPT.

¹⁵ Artigos 70º e 102.º CPPT.

¹⁶ Artigo 131.º CPPT.

¹⁷ Artigo 78.º do CIVA.

¹⁸ Neste contexto, não será ainda surpreendente que existam reenvios prejudiciais ao TJUE nesta matéria, sobretudo se tivermos em consideração que os tribunais arbitrais tributários têm um papel crescente ativo no reenvio de casos prejudiciais, representando, entre 2011 e 2019, cerca de 12% dos reenvios prejudiciais efetuados por Portugal (num total de 189 pedidos apresentados por Supremo Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Administrativo, Outros Órgãos Jurisdicionais e CAAD, o CAAD apresentou 23 reenvios prejudiciais) – cfr apresentação. “O exemplo do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa”, Março de 2020”.

¹⁹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

- Faz parte do ADN do IVA que se pretende neutral na esfera de sujeitos passivos que desenvolvem atividades que conferem direito à dedução e não um instrumento de receita tributária punitivo dos seus erros.

Ora um sistema fiscal que se quer neutro e competitivo:

- não pode limitar sucessivamente no tempo os direitos e garantias dos contribuintes (como sucedeu com as eliminações do artigo 71.º 7 do CIVA e 78.º 2 da LGT);
- não pode ter categorias de erro “faturas inexatas” e “erros materiais ou de cálculo” sem definição ou exemplos na lei, sobretudo quando tais categorias amplas de erro originam contencioso tributário sucessivo na ordem de milhões, por se confundirem com “erros de direito”;
- deve procurar prazos equilibrados de correção de erros, nivelados entre os sujeitos passivos e a administração tributária (tanto os prazos substantivos como os prazos de reação procedimental) o que não é alcançado quando a regra padrão que confere o direito à dedução e ao reembolso do IVA entregue em excesso no prazo de 4 anos é sistematicamente coartada por regras especiais que reduzem o prazo de correção a 2 anos, esvaziando na prática a regra geral;
- deve ter os meios de reação à correção dos erros bem identificados, o que não sucede no ordenamento jurídico atual.

Neste contexto, fará sentido o tratamento diferenciador das deduções entre faturas inexatas, erros materiais ou de cálculo e erros de direito quando uns caem dentro dos outros? Não ganharia a nossa economia e justiça com um prazo único de correção?²⁰ E não fará sentido clarificar que a receção de uma liquidação adicional de imposto (nacional ou estrangeiro) por exemplo – é o momento a partir do qual se deve contar o prazo de correção no caso de atos lesivos supervenientes²¹?

6.2 A prerrogativa do Estado Português em mudar a lei

O IVA é um imposto com uma matriz comunitária comum, balizado pela Diretiva IVA. Apesar de a grande maioria das regras conter detalhes específicos de transposição para os diversos Estados-Membros, com vista a uma harmonização do imposto, na matéria que aqui importa, foi dada liberdade aos Estados-Membros de atuação, quer quanto às normas de aplicação da regularização das deduções²², quer quanto à correção de IVA cobrado a mais nas faturas²³. O que equivale a dizer que Portugal pode alterar as normas que regulam as regularizações das deduções do IVA e as normas que regulam a correção de IVA cobrado a mais nas faturas, desde que o faça dentro das balizas do princípio da neutralidade, não discriminação, efetividade e equivalência²⁴. Tendo já sido percorridas as razões de justiça material que determinam a necessidade imperativa de reforma nesta matéria, vejamos alguns exemplos em que Portugal se poderá inspirar para esta reforma tributária.

6.3 O caminho a seguir - alguns exemplos de direito comparado

Resulta de uma análise de direito comparado²⁵ que uma boa política nesta matéria será fazer uma distinção não por tipos de erros, mas sim por limiares de valores de IVA a corrigir.

Neste sentido, seria possível configurar um sistema regido pelos seguintes princípios²⁶:

²⁰ Neste sentido estão Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efectividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, página 41 e seguintes e ainda Cláudia Reis Duarte e Mariana Coentro Ribeiro, A Caducidade do Direito à Dedução ou a Negação da Neutralidade do Imposto, in Cadernos IVA 2019, Almedina, página 95 e seguintes.

²¹ Em linha com a jurisprudência do TJUE, casos Volkswagen, C-533/16, Biosafe, C-8/17, (ECLI): ECLI:EU:C:2018:249.

²² Conforme artigo 186.º da Diretiva IVA que dispõe: Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º [regularização das deduções].

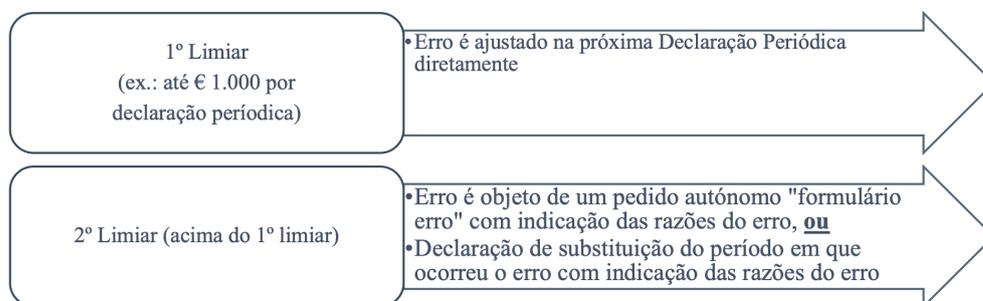
²³ A Diretiva IVA não contém regras de regularização de IVA incorretamente cobrado nas faturas, sendo entendido pela doutrina que é prerrogativa dos Estados-Membros implementar e regular o regime interno de correção de IVA nestes casos, dentro dos princípios da neutralidade, equivalência e efetividade cfr. Fundamentals of EU LAW by Frank Neilen, Ad van Doesum, Simon Cornielje, Herman van Kesteren, Kluwers Law International B.V., 2020, 12.4.

²⁴ Estes são os princípios que a jurisprudência do TJUE determina que devem orientar a política fiscal de regularização de erros em IVA. Por todos, veja-se o artigo “Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efectividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, páginas 41 a 62.

²⁵ No Reino Unido vide <https://www.gov.uk/guidance/how-to-correct-vat-errors-and-make-adjustments-or-claims-vat-notice-70045>; Na Finlândia vide <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/vat/when-to-file-and-pay/making-corrections/>; nos EAU onde o IVA foi recentemente introduzido em 2018, vide <https://www.vatupdate.com/wp-content/uploads/2020/01/2020-01-06-UAE-VAT-errors-and-how-to-correct-them.pdf>

²⁶ Sem prejuízo de poderem ser aplicadas coimas quando os erros sejam considerados negligência grosseira ou efectuados com dolo.

- o o atual regime de regularização por anulação de operação ou redução do seu valor tributável são mantidos (78.º n.º 2 do CIVA em conformidade com o artigo 90.º da Diretiva IVA);
- o os erros “menores” de transcrição, inexatidões nas faturas ou erros de cálculo e os “erros de direito” seriam todos objeto do mesmo tratamento, dependendo o meio de correção do “valor a corrigir por erro” em cada período declarativo:



- o o prazo para o exercício do direito a correção do erro seria único, i.e. no caso português, considerando o prazo geral para dedução ou reembolso em excesso do IVA, este deveria situar-se nos 4 anos contados desde o termo do período a que o erro respeita; um prazo de 3 anos seria também aceite por razoável;
- o as situações de conhecimento de atos lesivos supervenientes deveriam ser identificadas na lei, designadamente débitos adicionais de IVA por parte de fornecedores na sequência de liquidações adicionais de IVA e notificações de autoridades públicas de outros EM a cobrar IVA adicional quando por erro foi pago IVA português, com indicação de que o prazo para correção do erro inicia-se a partir do momento em que se tomou conhecimento do ato lesivo superveniente;
- o as situações de enriquecimento sem causa seriam balizadas: apenas seria admissível corrigir IVA a favor do SP que demonstrasse que o encargo económico do IVA suportado pelos clientes seria devolvido aos clientes ou usado para o pagamento de outro IVA adicional (por exemplo nos casos em que é entregue IVA de Portugal, mas deveria ter sido entregue IVA de outro Estado Membro). Para o efeito, deveria ser reconhecido que em operações em massa como as vendas por internet, não será exigível, por não ser exequível, emitir documentos retificativos de faturas a todos os clientes, para efeitos da correção dos erros;
- o os regimes de regularização especiais do IVA como ajustamentos de prorata, afectação real, dedução de IVA de bens do ativo imobilizado apenas ficaram abrangidos pelo regime dos erros quando, após o decurso do período de regularização, se constatasse a existência de um erro;
- o existiria um meio especial e único para solicitar a correção de IVA a favor dos sujeitos passivos reduzindo-se assim o contencioso existente à volta de qual o meio correto para a correção.

A estabilização de um prazo único para a correção do IVA e de mecanismos standard para o efeito conferiria segurança jurídica e harmonização de posições, fatores que contribuiriam para um sistema fiscal mais neutro e competitivo.

Tabela 1

Regra geral²⁷, o SP parte da conjugação destas regras da LGT e do Código do IVA aquando da correção de erros em IVA:

<p>Artigo 98.º n.º s. 1 e 2 do CÓDIGO DO IVA</p> <p>“Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”</p>	<p><i>1 - Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.</i></p> <p><i>2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.</i></p>
<p>Artigo 78.º n.ºs 1 e 2 da LGT</p> <p>“Revisão dos Atos Tributários”</p>	<p><i>1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.</i></p> <p><i>2 - Revogado em 2016 [versão anterior - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação].</i></p> <p><i>(Redacção inicial do DL 398/98, de 17 de Dezembro revogada pela Lei 7-A/2016, de 30 de março).</i></p> <p><i>3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.</i></p>

<p>Artigo 78.º n.ºs. 1 a 6 do CÓDIGO DO IVA</p> <p>“Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”</p>	<p style="text-align: center;">Artigo 78.º Regularizações</p> <p><i>1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo. (Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de agosto, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013)</i></p> <p><i>2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.</i></p> <p><i>3 - Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.</i></p>
--	--

²⁷ A dedução de IVA por sujeitos passivos mistos contém regras específicas de dedução, constantes dos artigos 23.º e 26.º do CIVA que não serão objecto de análise detalhada nesta publicação.

	<p><i>4 - O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada.</i></p> <p><i>5 - Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.</i></p> <p><i>6 - A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.</i></p>
--	--

Tabela 2 – Amostra casos CAAD				Liquidação adicional emitida pela AT		Autoliquidação de IVA impugnada pelo SP		Custas		
Processo nº	Artigos em discussão			Valor do Processo	Anulada a favor do SP	Mantida a favor da AT	Anulada a favor do SP	Mantida a favor da AT	Custas - AT	Custas - SP
	AT		SP							
	LGT	CIVA	CIVA							
139/2020-T	N/A	78°/3 e 5	N/A	371.768,35 €	n/a	n/a	n/a	371.768,35 €	0,00 €	6.120,00 €
15/2020-T	78°/1	78°/6	78°	654.003,61 €	654.003,61 €	n/a	n/a	n/a	Arbitros nomeados	Arbitros nomeados
7/2020-T	N/A	78°/3 e 5	N/A	111.238,13 €	84.540,98 €	26.697,15 €	n/a	n/a	2.325,60 €	734,40 €
919/2019-T	78°/1 e 3	78°/6	78°	1.880.059,33 €	n/a	n/a	n/a	n/a	24.786,00 €	0,00 €
509/2019-T	78°/1	78°/6	78°	75.455,28 €	n/a	n/a	1.880.059,33 €	75.455,28 €	2.754,00 €	0,00 €
257/2019-T	78°	78°/3	78°	1.067.377,39 €	n/a	n/a	n/a	1.067.377,39 €	7.956,00 €	0,00 €
281/2017-T	N/A	78°/3	N/A	263.015,14 €	263.015,14 €	n/a	n/a	n/a	4.896,00 €	0,00 €
549/2016-T	N/A	78°	N/A	90.839,15 €	n/a	90.839,15 €	n/a	n/a	0,00 €	2.754,00 €
170-2016/T	78°	78°/3 e 5	78°	771.212,06 €	n/a	n/a	771.212,06 €	n/a	Arbitros nomeados	Arbitros nomeados
350/2015-T	78°/1	78°/3	78°	283.882,96 €	n/a	n/a	n/a	283.882,96 €	0,00 €	5.202,00 €
309/2015-T	78°/1	78°/3	78°	1.456.552,30 €	n/a	n/a	n/a	1.456.552,30 €	0,00 €	19.584,00 €
56/2015-T	78°/1	78°/6	78°	101.361,60 €	n/a	n/a	101.361,60 €	n/a	1.530,00 €	1.530,00 €
664/2014-T	78°/1	78°/6	78°	162.258,38 €	n/a	n/a	162.258,38 €	n/a	2.448,00 €	1.224,00 €
502/2014-T	N/A	78°/6	N/A	460.934,12 €	460.934,12 €	n/a	n/a	n/a	7.344,00 €	0,00 €
Totais					1.462.493,85 €	117.536,30 €	2.990.346,65 €	3.179.581,00 €	54.039,60 €	37.148,40 €

Processo n°		Tabela 3 – Amostra casos STA						Liquidação adicional emitida pela AT			Autoliquidação de IVA pelo SP	
		DATA	Artigos em discussão			Anulada a favor do SP	Mantida a favor da AT	Mantida a favor da AT	Impugnada e anulada a favor do SP			
			AT	SP	SP							
		LGT	CIVA	LGT	CIVA							
01056/15.7BELRS 0931/17	04/07/2021	n/a	78°/6	n/a	98°	n/a	5.134.500,00 €	n/a	n/a	n/a	n/a	
02315/14.1BELRS	04/07/2021	78°	78°/3	78°/2	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	1.199.040,00 €	
0228/15.9BEVIS	02/03/2021	n/a	78°/6	n/a	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	55 131,79 €	
01783/13.3BEBRG	18/11/2020	78°/1	78°/6	78°	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	83.761,64 €	
0443/13.0BEPRT	17/06/2020	78°	78°/6	78°/2	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	102.946,40 €	
0498/15.2BEMDL	06/03/2020	78°	78°/3	78°/2	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	9.161,60 €	
0136/14.0BEALM	12/02/2020	78°/1	78°/6	78°/2	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	55.383,85 €	
01427/14	28/06/2017	78°	78°/6	78°	98°/2	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	36.854,95 €	
Totais							0,00 €	5.134.500,00 €	0,00 €	0,00 €	1.487.148,44 €	