



Francisca Fernandes

Os Reembolsos em sede de IVA: Normas Legais e a Atuação da Administração

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705\(27\)2020.ic-05](https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705(27)2020.ic-05)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

Os Reembolsos em sede de IVA: Normas Legais e a Atuação da Administração

VAT refund:

Legal basis and its treatment by the tax authorities

Francisca FERNANDES¹

RESUMO: O facto de o Imposto sobre o Valor Acrescentado condicionar, não poucas vezes, a atividade comercial dos sujeitos passivos, nomeadamente por, em determinadas circunstâncias, representar um encargo financeiro, não se adequa com os princípios estruturantes deste imposto de matriz comunitária, que se quer neutro e repercutido até ao consumidor final. Dispomo-nos a fazer uma abordagem sobre o regime legal do reembolso do IVA e o modo como o crédito do sujeito passivo daí resultante pode ser utilizado na compensação de dívidas tributárias. Cremos que desta forma podemos refletir e abrir portas à discussão de um tema que levanta questões práticas e não menos interessantes do ponto de vista jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre o Valor Acrescentado; Reembolso; Compensação.

ABSTRACT: The fact that Value Added Tax can sometimes prejudice companies' activity is against this tax basic principles, which are based on its neutrality and targeting the private consumption (flow-through tax borne by the final consumer). The dissertation means to approach the legal aspects on Value Added Tax refund and how the resultant credit can be used to compensate the taxable person debts. We believe that in this way we can reflect and discuss about a topic that raises practical and interesting legal issues.

KEYWORDS: Value Added Tax; Refund; Offset.

NOTA PRÉVIA

Com este artigo pretende-se, sobretudo, incentivar a reflexão sobre o regime legal do reembolso IVA e o modo como o crédito de imposto daí resultante é usado e aplicado na prática. Pretende-se trazer à colação um regime que visa assegurar o princípio da neutralidade do imposto e que tem implicações na atividade diária das empresas, nomeadamente através da compensação de créditos tributários.

No contexto empresarial português, em que a maioria das empresas continua a ser de pequena dimensão, o aumento de tesouraria provocado pelo reembolso do IVA pode condicionar positivamente a sua atividade,

¹Licenciada e Mestre em Direito, Universidade Católica Portuguesa, Escola do Porto, Advogada, a exercer em Portugal (franciscafernandes@rpsadvogados.com).

nomeadamente em períodos de maior investimento. O tema que nos propomos tratar visa, no essencial, esta realidade.

O propósito do trabalho completa-se com a contraposição do dever de controlo da AT com o direito potestativo do sujeito passivo a ser reembolsado do IVA suportando em excesso num determinado período de tributação. A análise crítica à atuação, quer dos sujeitos passivos quer da AT, tem, em última instância, em consideração os princípios basilares do IVA que asseguram o seu correto funcionamento.

I. CARACTERIZAÇÃO GERAL DO IVA. O DIREITO À DEDUÇÃO

O modelo do IVA que aqui tratamos é o modelo de matriz comunitária - *acquiscommunautaire*. Portugal, enquanto Estado-Membro da UE, adota as regras fixadas pelo legislador comunitário através da transposição para a ordem jurídica interna das Diretivas. Nesta perspetiva, e tendo em conta o escopo do presente trabalho, as referências legais terão por base o Código do IVA e demais legislação nacional. Importa esclarecer que a legislação nacional reflete, por intermédio de transposição, as regras da designada Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 11 de dezembro de 2006²).

O mérito do modelo subjacente ao IVA está associado, no mais, ao método de cálculo do imposto devido pelo sujeito passivo que permite eliminar o efeito cumulativo associado aos impostos plurifásicos.

Segundo o método do crédito de imposto, ou método das faturas, ou ainda, o método indireto subtrativo³ (adiante referido como método do crédito de imposto), o montante de IVA a entregar por cada sujeito passivo é apurado através da dedução do imposto suportado a montante (*inputs*)⁴ ao imposto liquidado a jusante (*outputs*) em determinado período de tributação⁵. Findo este período, o sujeito passivo entrega ao Estado apenas diferença entre o montante do IVA que liquidou e o montante que deduziu, quando aquele valor

² As alterações introduzidas à Diretiva IVA foram integradas no seu texto base, justificando-se por isso a referência à mesma.

³ Para mais desenvolvimentos *vide* Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, pp. 37 e seguintes.

⁴ Sobre o conceito de atividade de económica para efeitos de IVA, *vide* Sérgio Vasques, *A Noção de Atividade Económica para Efeitos de IVA*, Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014.

⁵ Esta técnica de liquidação e dedução do IVA funciona nas transações realizadas entre sujeitos passivos que realizam operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem o direito à dedução.

superar este último. No caso de o sujeito passivo ter suportado, em determinado período de tributação, um montante de IVA superior àquele que liquidou aos seus clientes, fica com um crédito sobre o Estado.

A entrega fracionada do imposto pelos diferentes agentes económicos – os quais assumem o papel de meros cobradores do imposto – permite ao Estado arrecadar o imposto à medida que o bem faz o seu percurso até ao consumidor final. É o consumidor final, enquanto adquirente dos bens ou dos serviços, que efetivamente suporta imposto. Ao mesmo tempo que o Estado vai arrecadando o imposto, consegue controlar o comportamento dos diferentes operadores económicos já que, por imperativo legal, a dedução do montante do IVA suportado ao IVA liquidado só é permitida se sujeito passivo possuir fatura ou documento equivalente.

A base de incidência do IVA, regulada no artigo 1º do Código do IVA, abrange as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal. As importações e as operações intracomunitárias também estão sujeitas a IVA. O imposto pretende tributar todas as transmissões de bens e prestações de serviços para não provocar distorções entre os sujeitos passivos e, conseqüentemente, de mercado. Contudo, algumas operações beneficiam de isenção do imposto⁶.

Na verdade, o direito à dedução pode ser apontado como um princípio estruturante do IVA já que está na base de toda a mecânica do imposto. Neste sentido, o direito à dedução, materializado no método do crédito de imposto, deve ser visto como a regra fundamental do IVA em relação a todas as operações tributáveis⁷.

II. O DIREITO AO REEMBOLSO DO IVA

a. Regime legal. Ponto de partida: o artigo 22º do código do IVA

O artigo 22º do Código do IVA assume particular relevância no nosso tema por ser a base normativa da efetivação do direito ao reembolso do IVA.

⁶ A matéria em torno das isenções em sede de IVA é extensa e não cumpre aprofundá-la nesta sede. Para uma análise mais detalhada, *vide* Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3ª Ed., Almedina, 2008, pp. 134 a 166.

⁷ A jurisprudência do TJUE é reiterada neste sentido. A título de exemplo, o recente acórdão de 21 de março de 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 39 e jurisprudência aí mencionada.

Como veremos, as regras previstas neste artigo são completadas e adensadas por outros instrumentos legais, em especial, pelas regras previstas no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho⁸.

Regra geral, a exigibilidade do imposto tem por base a emissão de fatura nos termos legais⁹. O exercício do direito à dedução está assim dependente do ato de liquidação do IVA.

Neste sentido, o sujeito passivo deverá incluir o imposto suportado subjacente às operações realizadas a montante (*inputs*), as quais deverão ter sido efetuadas no âmbito do exercício exclusivo de uma atividade económica, na declaração de IVA correspondente ao período no qual receciono as respetivas faturas, ou na declaração do período seguinte. O momento da dedução do imposto está delimitado pelas regras legais, isto é, o sujeito passivo não pode exercer o direito à dedução quando entender, sem prejuízo do prazo de caducidade do direito à dedução previsto no artigo 98º do Código do IVA, que aqui não vamos tratar.

Assim, salvo nos casos em que haja lugar a reembolso do IVA, o sujeito passivo deverá incluir o montante do seu crédito na declaração periódica do período ou períodos seguintes - trata-se da efetivação do método do reporte.

Pode suceder que o sujeito passivo pretenda obter o reembolso do imposto suportado a mais em determinado período, ou períodos de tributação, ao invés de o reportar nas declarações periódicas subsequentes. Para tanto, o sujeito passivo terá de preencher os requisitos legais aplicáveis.

A primeira hipótese de obtenção do reembolso do IVA, pressupõe que crédito do sujeito passivo persista durante doze meses e que seja superior a € 250,00¹⁰. Efetivamente, prevê o n.º 5 do artigo 22º do Código do IVA que o sujeito passivo poderá, no período seguinte ao término dos doze meses durante os quais manteve o seu direito de crédito, exigir o reembolso do

⁸ O Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, surgiu na sequência da publicação da Lei n.º 2/2010, de 15 de março, a qual diminui o prazo geral de reembolso em um mês. O Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, foi alterado pelo Despacho Normativo n.º 11/2013, de 27 de dezembro, alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro, retificado pela Declaração de Retificação n.º 144/2015, de 23 de fevereiro, e alterado e republicado pela Declaração de Retificação n.º 573-A/2017, de 5 de setembro.

⁹ Consultar o artigo 36º do Código do IVA sobre prazo de emissão e formalidades das faturas, e seguintes.

¹⁰ Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques falam em “manifestação do princípio da iniciativa dos interessados.”. Cfr. *IVA Problemas Actuais*, 1ª Ed., Coimbra Editora, 2010, p. 71.

imposto através da respetiva menção na declaração periódica correspondente e entregue no prazo legal.

Na segunda hipótese de reembolso, o sujeito passivo poderá ser ressarcido sem que tenham decorrido doze meses sobre o nascimento do crédito¹¹ se (i) cessar a sua atividade para efeitos de IVA, (ii) passar a realizar em exclusivo operações isentas que não conferem direito à dedução, (iii) passar a integrar o Regime Especial de Isenção (iv) ou, estando enquadrado no regime de tributação normal, passar para o Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.

A terceira hipótese contemplada na Lei prevê que o reembolso do crédito de imposto pode ser solicitado pelo sujeito passivo, na declaração periódica entregue no prazo legal, sempre que o montante de IVA seja superior a € 3.000,00¹². Este critério quantitativo legitimador do pedido de reembolso parece-nos ajustado, na medida em que os encargos para o Estado com a devolução de quantias inferiores não justificariam as vantagens repercutidas na esfera do sujeito passivo com o reembolso.

Devemos ainda ter em conta a baliza quantitativa prevista no n.º 7 do artigo 22º do Código do IVA. No caso de o montante do reembolso requerido ser superior a € 30.000,00, a AT pode exigir a prestação de uma garantia com a duração mínima de seis meses.

Quanto ao prazo que a AT dispõe para proceder ao reembolso do imposto requerido pelo sujeito passivo, importa referir que, regra geral, o reembolso é efetuado até ao final do segundo mês seguinte ao da apresentação da declaração periódica (artigo 22º, n.º 8, do Código do IVA).

No caso dos sujeitos passivos inscritos no regime de reembolso mensal¹³, o prazo para a AT reembolsar o IVA termina no trigésimo dia posterior à data da apresentação da declaração periódica na qual é solicitado o reembolso¹⁴.

¹¹ Ver primeira parte do n.º 6 do artigo 22º do Código do IVA. Esta norma prevê também que o montante do imposto a favor do sujeito passivo terá de ser superior a € 25,00, sob pena de o Estado não satisfazer o seu direito de crédito.

¹² Ver última parte do n.º 6 do artigo 22º do Código do IVA.

¹³ O regime de reembolso mensal foi introduzido pela já referida Lei n.º 2/2010, de 15 de março.

¹⁴ A leitura dos n.ºs 14 a 17 do artigo 22º do Código do IVA permite maior desenvolvimento e, em especial a consulta das correspondentes anotações em António Carlos dos Santos | Clotilde Celorico Palma, *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Almedina, 2014.

De referir ainda o regime especial de reembolso mensal¹⁵. Os sujeitos passivos que realizam operações isentas que conferem direito à dedução e operações cuja liquidação do IVA é encargo do adquirente dos bens ou dos serviços (inversão do sujeito passivo ou *reverse charge*), representativas de 75% ou mais da totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, e desde que o montante do crédito de imposto seja superior a € 10.000,00, são reembolsados no prazo de trinta dias a contar da data da apresentação do pedido ou da prestação da garantia, quando a ela houver lugar. Realçamos o mérito desta previsão legislativa capaz de conferir maior celeridade aos reembolsos do IVA suportado por sujeitos passivos cuja atividade é mais suscetível de gerar crédito de imposto¹⁶.

Determina ainda o artigo 22º do Código do IVA que pode ser exigida a apresentação de informações ou de documentos, a entregar conjuntamente com a declaração periódica, capazes de possibilitar a AT a aferir da legitimidade do pedido de reembolso do IVA efetuado¹⁷. A falta de entrega dos elementos de controlo é fundamento de recusa do pedido de reembolso.

A todo o exposto devemos acrescentar os demais requisitos e obrigações previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

b. Pontos de referência: requisitos formais e substanciais

Como decorre do já citado n.º 8 do artigo 22º do Código do IVA, os reembolsos são efetuados “quando devidos”. A restituição do imposto não é, como não podia ser, automática. Contudo, cremos que o facto de o reembolso do IVA estar dependente de validação, não deverá significar que o mesmo não seja efetuado dentro dos prazos legais previsto para o efeito. Com isto, o pedido de reembolso do IVA deve ser analisado e (in)validado pela AT dentro dos prazos legais fixados para a concretização do reembolso.

Desde logo, importa reforçar a obrigação decorrente do n.º 10 do artigo 22º do Código do IVA e regulado no artigo 2º do Despacho Normativo n.º 18-

¹⁵ Previsto no artigo 9º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, e que não deve ser confundido com o regime de reembolso mensal, previsto no artigo 6º do mesmo Despacho Normativo.

¹⁶ Referimo-nos, mas não só, aos sujeitos passivos que realizam exportações ou transmissões intracomunitárias.

¹⁷ Joaquim Miranda Sarmiento | Paulo Marques ob. cit., falam em dever do sujeito passivo em “apresentar documentos para o apuramento da verdade material dos factos com relevância tributária.”

A/2010, de 1 de julho. A declaração periódica na qual é solicitado o reembolso do IVA, a ser entregue por transmissão eletrónica de dados dentro do respetivo prazo legal, deverá ser acompanhada da Relação de Clientes¹⁸ e da Relação de Fornecedores com os quais o sujeito passivo tenha realizado operações no período de tributação respetivo. Quando há um crédito de imposto reportado de período anterior superior a 25% do montante do reembolso solicitado e o montante do imposto dedutível do período a que respeita a declaração for inferior ao montante do reembolso pedido, devem ser entregues as informações referidas correspondentes aos períodos de tributação anteriores, no máximo de três. Desta forma, a AT conseguirá determinar que reportes estão a influenciar o montante do reembolso pedido. Se o montante do reembolso foi gerado exclusivamente no período em que é solicitado, o sujeito passivo apenas tem de remeter as referidas informações desse período.

A concessão de qualquer reembolso de IVA pressupõe ainda que (i) inexistam divergências entre os valores constantes da declaração periódica e das Relações supra mencionadas ou entre aquela e o respetivo anexo do campo 40, (ii) o sujeito passivo tenha cumprido a obrigação de comunicar todas as faturas emitidas no período ou em períodos anteriores à AT e não haja divergência entre os valores comunicados e os valores declarados, (iii) o sujeito passivo tenha a sua situação regularizada relativamente aos pagamentos por conta, ao IVA, IRC ou IRS, com referência a períodos de tributação anteriores, (iv) não constem da Relação de Clientes e da Relação de Fornecedores sujeitos passivos sem número de identificação fiscal ou com atividade cessada no período a que respeita o IVA, (v) as regularizações discriminadas na declaração periódica não digam respeito a sujeitos passivos sem número de identificação fiscal ou que tenham cessado a sua atividade no período de tributação anterior ou nos dois anos anteriores, (vi) o sujeito passivo possua conta bancária confirmada pela instituição de crédito estabelecida na UE e (vii) o sujeito passivo tenha comunicado à AT a sua caixa de postal eletrónica.

A AT pode recusar o reembolso do IVA se da análise efetuada na sequência do pedido detetar que o sujeito passivo não liquidou imposto

¹⁸ A Relação de Clientes só deve ser preenchida e submetida quando o sujeito passivo tiver realizado operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA e outras operações previstas em legislação especial em que não tenha havido liquidação do imposto e que confirmam direito à dedução.

estando obrigado a fazê-lo, e/ou que deduziu um montante de imposto superior ao devido.

Aos sujeitos passivos não inscritos no regime de reembolso mensal, pode ser exigida a constituição de garantia. A garantia deverá ser constituída a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira - Direção de Serviços de Reembolsos, e submetida e confirmada por transmissão eletrónica de dados. Uma nota para referir que, por um lado, no n.º 7 do artigo 22º do Código do IVA está prevista a possibilidade de prestação de “caução, fiança bancária ou outra garantia idónea” e, por outro, no artigo 4º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, as garantias possíveis a prestar pelo sujeito passivo são a “fiança bancária, seguro-caução, depósito bancário ou garantia bancária autónoma à primeira solicitação”.

Com a publicação do Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro, todos os atos do processo de reembolso do IVA passaram a ser realizados exclusivamente por transmissão eletrónica de dados. Em resultado desta desmaterialização, a consulta dos procedimentos tornou-se mais acessível aos sujeitos passivos e foram eliminados determinados erros associados à tramitação tradicional feita em papel que os meios eletrónicos são capazes de suprir.

III. Da necessidade do controlo da autoridade tributária e aduaneira

Como vimos, aquando da submissão da declaração periódica de IVA na qual é feito o pedido de reembolso do imposto, o sujeito passivo deve remeter determinados documentos relativos à atividade económica exercida no respetivo período, - e, em certos casos, noutros períodos - sob pena de o pedido ser indeferido. Estes elementos facilitam a validação, quer da existência, quer do montante do reembolso requerido.

A AT, com a análise dos documentos contabilísticos do sujeito passivo, pretende aferir, além do mais, se o montante do IVA declarado corresponde aos valores comunicados. Cremos que a introdução do regime da transmissão eletrónica dos elementos das faturas e de outros documentos com relevância fiscal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, e o conseqüente aumento do cruzamento da informação relevante para o efeito, facilitou o trabalho de controlo da AT neste aspeto.

Alguns dos motivos que determinaram a implementação das regras de comunicação das faturas por via eletrónica explicam também a necessidade do controlo da AT quanto aos pedidos de reembolso do IVA. Um dos motivos é exatamente o combate à fraude e evasão fiscal, que se concretiza também através do controlo dos pedidos de reembolso do IVA feitos pelos sujeitos passivos ao Estado.

Na medida em que aos pedidos de reembolso do IVA podem estar associadas práticas abusivas dos contribuintes, os poderes da AT para estudar os pedidos de reembolso vão além da mera análise dos documentos remetidos pelo sujeito passivo juntamente com a declaração periódica. De facto, de um pedido de reembolso de IVA pode surgir uma ação de inspeção tributária ao sujeito passivo. Esta realidade leva os sujeitos passivos a preferir reportar o crédito de imposto ao invés de requerer o respetivo reembolso¹⁹. A seleção dos sujeitos passivos para efeitos de controlo inspetivo é feita automaticamente através do Sistema de Indicadores de Risco que tem por base uma matriz de risco da AT, sendo que pode também ser feita por própria iniciativa dos serviços²⁰.

O controlo da AT sobre os reembolsos do IVA não resulta apenas e diretamente das normas legais *supra* referidas. O controlo direto que resulta desses preceitos é acompanhado de um conjunto de meios que permitem o controlo (indireto) dos pedidos de reembolsos de IVA. Com isto queremos significar que o facto de a AT decidir, na sequência de um pedido de reembolso, inspecionar o sujeito passivo e aguardar a conclusão dessa inspeção para efetuar o reembolso consubstancia também um modo de controlo dos pedidos de reembolso. A par disto, a exigência de garantia bancária também pode ser vista como um meio de controlar os pedidos dos sujeitos de passivos. Estas medidas são uma forma de controlo na medida em que desincentivam os sujeitos passivos a lançarem mão do pedido de reembolso efetivo do crédito de imposto.

¹⁹ Se é certo que “quem não deve não teme”, também é acertado afirmar que os sujeitos passivos evitam chamar a si uma inspeção tributária.

²⁰ Na prática, deparamo-nos com situações em que acontece o inverso, ou seja, a matriz de risco da AT pode levar a que sejam inspecionados sujeitos passivos que preenchendo os requisitos para pedir o reembolso do IVA não o fazem.

Nos últimos anos as medidas de controlo das obrigações em sede de IVA assumiram uma prioridade do Estado no combate à fraude e evasão fiscal. A matéria dos reembolsos que aqui tratamos está incluída nesse pacote mais amplo de medidas de controlo em sede de IVA. Das conclusões retiradas do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras²¹, salientamos a necessidade de ser estabelecido um prazo máximo para a utilização do crédito reportado e a falta de consequências em caso de indeferimento do pedido de reembolso.

Apesar de defendermos que não devemos partir da premissa de que os pedidos de reembolso do imposto estão associados a operações ilegítimas, compreendemos que a validação dos mesmos por parte da AT é indispensável. Estabelecer o balanço entre a necessidade da fiscalização e a sua extensão parece uma ser uma tarefa inalcançável a curto prazo.

Nesta perspetiva, pretendemos, dar cobro ao regime (e tendência) da compensação de dívidas tributárias com créditos de reembolso de IVA, como forma de extinção da obrigação tributária. A partir daí poderemos refletir sobre a sua adequação com os princípios estruturantes do IVA, bem como com outros princípios fundamentais de Direito Tributário.

IV. Compensação de créditos no direito tributário

A compensação é uma figura legal originária do Direito Civil²² que só em 1997 ingressou no ramo do Direito Tributário²³.

Tal como resulta, respetivamente, no artigo 89º e 90º do CPPT, a compensação pode operar por iniciativa da AT ou por iniciativa do sujeito passivo.

A compensação por iniciativa da AT ocorre desde que os pressupostos legais estejam preenchidos. Não se trata de uma mera faculdade, mas sim de uma imposição²⁴ que pretende salvaguardar, entre outros, o princípio da celeridade processual. É mais vantajoso para a AT fazer operar a

²¹ Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” (2016), do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de junho de 2017.

²² Atualmente regulada nos artigos 847º e seguinte do Código Civil.

²³ O alargamento da aplicação da figura da compensação no Direito Tributário ocorreu com o aditamento dos artigos 110º-A e 110º-B ao então Código de Processo Tributário pelo Decreto-Lei n.º 20/97, de 21 de janeiro.

²⁴ Rui Duarte Morais entende que a AT tem o poder-dever de proceder à compensação, cfr. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, p. 202.

compensação do que prosseguir a cobrança coerciva da dívida do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, reembolsá-lo do IVA. Contudo, não deixa de ser contraditória a alteração do n.º 1 do artigo 89º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro: em vez de mencionar que os créditos “são obrigatoriamente aplicados”, a norma passou a prever que os créditos “são aplicados”.

Um importante ponto a esclarecer é o momento a partir do qual a compensação pode ocorrer. A compensação só pode operar se a dívida tributária já estiver em fase de cobrança coerciva, isto é, já exista processo de execução fiscal para cobrança da dívida que se visa compensar. Esta não é uma questão menor.

A primitiva redação do n.º 5 do artigo 89º do CPPT²⁵, previa que “No caso de já estar instaurado processo de execução fiscal, a compensação é efetuada através da emissão de título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e acrescido.”. Esta redação contradiz a referência ao “executado” feita no n.º 1 do mesmo artigo, uma vez que a existência do “executado” pressupõe que haja um processo de execução. Contudo, alguma doutrina²⁶ considerava, face à letra da Lei, que a compensação podia ocorrer mesmo antes da instauração do processo de execução fiscal. Acompanhamos o entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA²⁷ quando defende que a alteração da norma²⁸ “vem corrigir uma deficiência na redação inicial que, no entanto, já devia ser interpretada da mesma forma.”.

Creemos que só esta interpretação garante ao sujeito passivo devedor, enquanto executado, isto é, verdadeiro sujeito processual citado do corresponde processo de execução, os meios e direitos de defesa que são conferidos a qualquer executado (que não tenha créditos tributários)²⁹.

²⁵ E que transcreveu a redação do artigo 110º-A do CPT.

²⁶ A título de exemplo e em sentido oposto ao nosso entendimento, Alfredo José de Sousa | José da Silva Paixão, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e anotado*, Almedina, 2000, p. 207.

²⁷ *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª Ed., Áreas Editora, 2011, p. 728.

²⁸ Introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de abril.

²⁹ Neste sentido, o acórdão do STA, de 7 de novembro de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 0513/07, disponível em www.dgsi.pt.

Partindo deste pressuposto, os créditos do executado, que podem resultar não só de um pedido de reembolso de IVA ou de outro tributo, como também de reclamação graciosa, revisão oficiosa, impugnação judicial, recurso hierárquico, decisão judicial proferida em recurso contencioso, ação administrativa especial ou ainda de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo³⁰, ao invés de serem reembolsados são aplicados na dívida exequenda, que se extingue.

Contudo, a compensação opera apenas se não tiver sido prestada garantia, ou, tendo sido, não esteja pendente reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução referente à dívida que a AT pretende cobrar. E ainda se a dívida não estiver a ser paga em prestações com prestação de garantia.

Acresce que a AT não pode lançar mão da compensação se ainda estiver a decorrer o prazo para o sujeito passivo apresentar defesa graciosa ou judicial com vista a discutir a legalidade da dívida³¹. Assim, se o sujeito passivo devedor se torna credor do Estado por, em determinado período de tributação, ter suportado um montante de IVA em excesso, a AT não pode operar a compensação antes do termo do prazo de defesa que a Lei confere ao executado. Este é o regime que resulta da Lei, que a jurisprudência defende³² e que acompanhamos, pese embora algo desfasados com a realidade.

Determina ainda a Lei que a compensação por iniciativa da AT seja efetuada através da emissão de um título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigo 89º, n.º 5, do CPPT). Quer isto significar, em primeiro lugar, que a compensação não é automática. Em segundo lugar, que a Lei prevê expressamente a obrigatoriedade de a AT emitir um documento legal válido que titule o seu crédito para, depois, e só depois, efetuar a penhora do título de crédito e operar a compensação. Este é, cremos, mais um requisito de que depende a compensação por iniciativa da AT e que é, muitas vezes, ignorado.

³⁰ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., p. 724.

³¹ Artigo 89º do CPPT.

³² A título de exemplo, o acórdão do TCA Sul, de 31 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 09455/16, no qual o Tribunal esclarece: “É de concluir, face à redação do examinado artº.89, nº.1, do C.P.P.T., que a compensação por iniciativa da A. Fiscal apenas poderá ser efetuada no âmbito de uma execução fiscal, depois de esgotadas as possibilidades de impugnação administrativa e judicial do ato de liquidação e de oposição à execução que tem o executado.”, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

Desde logo, e ao contrário do que acontece na compensação por iniciativa da AT, o término do prazo para pagamento voluntário da dívida pode ainda não ter decorrido para que o sujeito passivo requeira a compensação. É o que resulta do artigo 90º do CPPT. Ou seja, antes de ter sido instaurado processo de execução fiscal para cobrança da dívida, o sujeito passivo pode solicitar a compensação do crédito de IVA com a dívida que tenha de liquidar perante a AT.

Daqui resulta, segundo entendemos, que o sujeito passivo pode fazer operar a compensação, mediante pedido a apresentar ao “dirigente máximo da administração tributária”³³, antes da instauração do processo de execução fiscal, na pendência do processo de execução fiscal e, bem assim, quando presente meio de defesa contra o ato tributário de que resulta a dívida a extinguir por compensação.

O sujeito passivo que tenha efetuado um pedido de reembolso de IVA e que se torne devedor da AT por (alegada) falta de pagamento de outro tributo, pode requerer a compensação desta dívida com aquele crédito. Pode fazê-lo logo que se torne devedor, quando se torne executado e querendo apresentar defesa contra a dívida. Desta forma, impede possíveis atos de penhora, afasta a necessidade de prestar garantia – com a qual terá, à partida, de suportar determinados encargos – e evita o pagamento de juros de mora.

A compensação de créditos por iniciativa do sujeito passivo ocorre quando a AT está impedida de a fazer pela não verificação dos requisitos previstos no já referido artigo 89º do CPPT, analisados acima, mas não fica afastada na pendência de processo administrativo ou judicial instaurado para apreciação da legalidade da dívida.

V. Entre a tutela do direito potestativo do sujeito passivo e o dever de controlo do estado

Aqui chegados, deparamo-nos com a presença de dois interesses conflituantes: o sujeito passivo efetua, dentro do quadro legal, o pedido de reembolso do IVA, e, portanto, pugna pela correspondente restituição. A AT – leia-se Estado – na posse de um montante de IVA que, não sendo seu, assim

³³ Cf. Artigo 90º, n.º 3, do CPPT.

parece e conhecendo a alta probabilidade de se tornar credora do sujeito passivo, pugna por arrastar no tempo aquela “garantia de cobrança”.

Na verdade, o que faria um credor entregar ao seu devedor o próprio crédito?

Por um lado, o direito potestativo do sujeito passivo de receber o crédito de IVA suportado a mais em determinado período de tributação, por outro, o dever que entende sobre a AT, enquanto representante do nosso Estado de Direito, de controlar a legitimidade dos pedidos de reembolsos de IVA, aos quais, muitas vezes, poderão estar subjacentes práticas ilegítimas dos contribuintes.

De outra perspetiva, temos, de uma banda, o direito à dedução e o princípio da neutralidade do IVA e, de outra, o poder-dever de combate à fraude e evasão fiscal.

Importa recordar o entendimento do TJUE³⁴ segundo o qual as medidas que visam garantir a cobrança do IVA e prevenir a fraude e evasão fiscal não devem exceder o necessário para alcançar esses objetivos. E, portanto, os Estados-Membros não podem adotar métodos capazes de pôr em causa a neutralidade do imposto, a qual, relembramos, constitui um princípio estruturante do sistema comum do IVA.

No nosso caso em concreto, a atuação da AT relativamente ao reembolso do IVA é suscetível de afetar a neutralidade do imposto. Defendemos ser indiscutível a necessidade do controlo efetivo aos pedidos de reembolso do IVA. Mas, é premente defender também que esse controlo tem de ser eficaz em todas as vertentes, sob pena de o sujeito passivo se imiscuir de utilizar um mecanismo legal que visa concretizar a neutralidade do imposto e que se pode traduzir num aumento de tesouraria.

A suspensão da restituição do imposto levada a cabo pela AT como um meio cautelar, não respeita o sistema do IVA. É que a AT tem ao seu dispor poderes próprios para prosseguir a cobrança das dívidas tributárias. Além do mais, pode sempre lançar mão das providências cautelares que a Lei lhe concede³⁵. Sabemo-lo: é mais conveniente – e até seria anti natura que assim

³⁴ A título de exemplo, por serem várias as decisões do TJUE neste sentido, acórdão de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, ns.º 28 e 29.

³⁵ Cfr. artigo 51º da LGT e artigo 135º do CPPT.

não fosse – afetar o montante proveniente de um crédito de IVA ao pagamento de uma qualquer dívida tributária do que tramitar até final um processo de execução fiscal. É mais simples, mais prático, e até pode beneficiar o sujeito passivo, por exemplo, pelo não pagamento de juros de mora. Não é, contudo, um procedimento abonatório do princípio da legalidade e do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrados e aos quais a AT está vinculada.

Quanto à extrapolação do prazo legal para efetuar o reembolso do IVA devido, o sujeito passivo poderá socorrer-se da ação de intimação para um comportamento, prevista no artigo 147º do CPPT. Este meio processual urgente concretiza a garantia da tutela judicial efetiva, constitucionalmente consagrada no n.º 4 do artigo 268º da CRP, permitindo que o sujeito passivo reaja à omissão da AT. Contudo, a intimação para um comportamento só é válida depois de o direito ao reembolso do IVA ter sido reconhecido e estar consolidado na ordem jurídica.

O sujeito passivo pode, ainda, de acordo com o regime previsto no n.º 8 do artigo 22º do Código do IVA, solicitar que sejam liquidados juros indemnizatórios pelo atraso da AT na efetivação do reembolso do IVA. Este direito só é afastado se a AT demonstrar que o atraso se deveu a facto imputável ao sujeito passivo.

No nosso entendimento, o direito potestativo do sujeito passivo a ser reembolsado pelo IVA suportado em excesso ainda é, muitas vezes, posto em causa pela forma de atuação da AT. Assistimos a situações em que não é a procura por um cumprimento mais eficaz do dever de controlo dos pedidos de reembolso do IVA que determina tal atuação, mas sim alguma inércia associada à tentação de reter um crédito que poderá ser afetado a uma dívida.

De facto, quando a AT não cumpre o prazo legal para efetuar o reembolso do IVA, além de onerar o sujeito passivo com o encargo inerente ao seu recebimento tardio, “obriga-o” a suportar os encargos associados à ação judicial interposta com vista a obter o reembolso devido e a liquidação de juros indemnizatórios.

Acresce que a AT, muitas vezes, também não respeita os prazos processuais de defesa do sujeito passivo contra o processo de execução fiscal instaurado, em completa derrogação do regime legal, nomeadamente, do disposto no n.º 1 do artigo 89º do CPPT. A extinção oficiosa do processo de

execução fiscal por força da compensação, nos casos em que o sujeito passivo tenha apresentado garantia com vista a discutir a dívida tributária, deverá ser impugnada, através da apresentação da ação administrativa especial prevista na alínea p) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 97º do CPPT. A AT não pode impingir ao sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária por força da compensação, usando o crédito do reembolso do IVA para o efeito. A desmaterialização da Administração contribui também, neste contexto, para o enfraquecimento da tutela do direito potestativo do sujeito passivo. O poder que a AT dispõe para fazer disparar execuções fiscais, por um lado, e o uso de meios completamente automatizados, por outro, provoca vários problemas práticos e, em face dos quais, se percebe a desigualdade de armas da AT e do sujeito passivo.

Será este cenário compatível com o princípio da participação e com o princípio da igualdade? Apontamos que não.

VI. Considerações Finais

O processo de estudo e investigação subjacente a este artigo permitiu concluir que a efetivação dos princípios estruturantes do IVA, nomeadamente, o *princípio da neutralidade*, se faz (ou deve procurar fazer) todos os dias.

A publicação da Comissão Europeia, feita em fevereiro do ano transato³⁶, na qual se dá conta do início de uma ação com vista a verificar a conformidade dos procedimentos de reembolso do IVA seguidos em vários Estados-Membros com a legislação e jurisprudência comunitária corrobora o nosso entendimento sobre a importância do pontual e eficaz cumprimento dos pedidos de reembolso.

Subscrevendo a mensagem que a Comissão Europeia transmitiu, a inexistência de um procedimento simples e célere de reembolso do IVA pode ter um impacto negativo na tesouraria e na competitividade das empresas. Este facto é tanto mais gravoso para as micro, pequenas e médias empresas, cuja

³⁶ A comunicação pode ser consultada na página da *internet* da Comissão Europeia, acessível através do seguinte *link*: http://europa.eu/rapid/press-release_MEX-18-802_en.htm. De realçar que a Comissão definiu o prazo de oito meses durante o qual as provisões fiscais em cada Estado-Membro serão escrutinadas para garantir que os procedimentos de reembolso do IVA permitem às empresas a recuperação célere e fácil do crédito de IVA. A ação da Comissão pretende examinar, por exemplo, o período de tempo que as autoridades fiscais demoram para concluir o procedimento de reembolso, bem como os obstáculos desnecessários existentes no sistema e que possam criar riscos financeiros para os negócios.

atividade não se compadece com procedimentos deficientes e onerosos para obter a restituição do IVA que lhes é devido pelo Estado.

Consideramos que não é demais adensar a discussão sobre um tema com tal relevância prática e que contende com os princípios estruturantes do IVA e, conseqüentemente, com o quotidiano de muitas empresas.

Acreditamos que a breve trecho serão implementadas medidas com vista a facilitar a atividade de controlo da AT e que permitirão, ao mesmo tempo, aumentar a tutela do sujeito passivo no que diz respeito ao reembolso do IVA.

De resto, ficou por analisar o regime legal de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, criado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, e que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010. Duas notas quanto a este aspeto. Uma para salientar a crescente importância deste tema no atual, e já não tão recente, contexto de globalização. Outra para referir que, não obstante a sua relevância, a opção metodológica definida para este trabalho não se compaginava com a inclusão do tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, Relatório de Atividades Desenvolvidas (2016), junho de 2017. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524>.

Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015-2017, janeiro 2015. Disponível em: https://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012.

PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3ª Ed., 2008.

PEREIRA, Carlos Ramos, *Introdução ao Estudo do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coleção Textos Docentes, Edições Universidade Fernando Pessoa, 1998.

SANTOS, António Carlos dos, PALMA, Clotilde Celorico, *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Almedina, 2014.

SARMENTO, Joaquim Miranda, MARQUES, Paulo, *IVA Problemas Atuais*, 1ª Ed., Coimbra Editora, 2014.

SOUSA, Alfredo José de, PAIXÃO, José da Silva, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e anotado*, Almedina, 2000.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. I, 6ª Ed., Áreas Editora, 2011.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio, "A Noção de Atividade Económica para Efeitos de IVA", *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014.

Data de submissão do artigo: 25/07/2019

Data de aprovação do artigo: 07/07/2020

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt