

[Projeto de Lei n.º 39/XVI/1.ª \(IL\)](#)

Título: Simplifica o processo de recuperação do IVA no caso dos créditos de cobrança duvidosa (Alteração ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro)

Data de admissão: 4 de abril de 2024

Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública (5.ª)

ÍNDICE

I. A INICIATIVA

II. APRECIÇÃO DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS, REGIMENTAIS E FORMAIS

III. ENQUADRAMENTO JURÍDICO NACIONAL

IV. ENQUADRAMENTO JURÍDICO E INTERNACIONAL

V. ENQUADRAMENTO PARLAMENTAR

VI. CONSULTAS E CONTRIBUTOS

I. A INICIATIVA

Referem os proponentes que as empresas atravessam graves dificuldades de tesouraria, pelo que consideram urgente a simplificação da devolução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) das dívidas de clientes em cobrança duvidosa.

Na perspetiva dos proponentes, o projeto de lei em apreço visa introduzir equidade na relação entre a autoridade fiscal e os contribuintes e agilizar a recuperação do IVA no contexto dos créditos mencionados.

Neste contexto, através da presente iniciativa, é proposta a redução do prazo de apreciação do pedido de autorização prévia pela Autoridade Tributária (AT) de 4 para 2 meses, o deferimento tácito após o decurso do prazo de apreciação do pedido e a possibilidade de a documentação de suporte necessária à devolução do IVA ser certificada por parte de um contabilista certificado, ao invés de um revisor oficial de contas.

Através das mencionadas alterações, os proponentes entendem que será possível a atenuação das barreiras impostas no processo de regularização de IVA às empresas titulares de créditos de cobrança duvidosa.

II. APRECIÇÃO DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS, REGIMENTAIS E FORMAIS

▪ Conformidade com os requisitos constitucionais e regimentais

A iniciativa em apreciação é apresentada pelo Grupo Parlamentar da Iniciativa Liberal (IL), ao abrigo e nos termos do n.º 1 do artigo 167.º da [Constituição da República Portuguesa](#) (Constituição) e do n.º 1 do artigo 119.º do [Regimento da Assembleia da República](#) (Regimento)¹, que consagram o poder de iniciativa da lei. Trata-se de um poder dos Deputados, por força do disposto na alínea b) do artigo 156.º da Constituição e na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do Regimento, bem como dos grupos parlamentares,

¹ Textos consolidados da Constituição e do Regimento disponíveis no sítio da *Internet* da Assembleia da República.

por força do disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 180.º da Constituição e da alínea f) do artigo 8.º do Regimento.

Observa o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 123.º do Regimento e assume a forma de projeto de lei, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 119.º do Regimento.

A iniciativa encontra-se redigida sob a forma de artigos, tem uma designação que traduz sinteticamente o seu objeto principal e é precedida de uma breve exposição de motivos, cumprindo os requisitos formais previstos no n.º 1 do artigo 124.º do Regimento.

Observa igualmente os limites à admissão da iniciativa estabelecidos no n.º 1 do artigo 120.º do Regimento, uma vez que parece não infringir a Constituição ou os princípios nela consignados e define concretamente o sentido das modificações a introduzir na ordem legislativa.

Ainda que a alteração da regra de indeferimento tácito para deferimento tácito, prevista no artigo 78.º-B do [Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado](#)² (Código do IVA) gerasse uma diminuição de receitas no atual ano económico, o artigo 4.º remete a respetiva entrada em vigor (ou produção de efeitos) para a data de entrada em vigor da lei de Orçamento do Estado posterior à sua publicação, mostrando-se assim acautelado o limite à apresentação de iniciativas previsto no n.º 2 do artigo 167.º da Constituição e, igualmente, no n.º 2 do artigo 120.º do Regimento, designado «norma-travão».

O projeto de lei em apreciação deu entrada a 27 de março de 2024, acompanhado da respetiva [ficha de avaliação prévia de impacto de género](#). Foi admitido e baixou, na generalidade, à Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública (5.ª), a 4 de abril, por despacho do Presidente da Assembleia da República, tendo sido anunciado na reunião plenária de dia 17 de abril.

² Diploma disponível no sítio da *Internet* do Diário da República. Todas as referências legislativas são feitas para este portal oficial, salvo indicação em contrário.

▪ Verificação do cumprimento da lei formulário

O título da presente iniciativa legislativa traduz sinteticamente o seu objeto, mostrando-se conforme ao disposto no n.º 2 do artigo 7.º da [Lei n.º 74/98, de 11 de novembro](#) (lei formulário)³.

A iniciativa pretende alterar o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Apesar de não elencar a informação prevista no n.º 1 do artigo 6.º da lei formulário⁴, esta foi aprovada e publicada num contexto anterior à existência do *Diário da República* em formato eletrónico, atualmente acessível de forma gratuita e universal. Assim, por motivos de segurança jurídica e para tentar manter uma redação simples e concisa, parece-nos mais seguro e eficaz não colocar o número de ordem de alteração, nem o elenco de diplomas que procederam a alterações, quando a mesma incida sobre códigos, «leis» ou «regimes gerais», «regimes jurídicos» ou atos legislativos de estrutura semelhante.

No que respeita ao início de vigência, o artigo 4.º deste projeto de lei estabelece que a sua entrada em vigor ocorrerá com o Orçamento do Estado subsequente à sua publicação, mostrando-se assim conforme com o previsto no n.º 1 do artigo 2.º da lei formulário, segundo o qual os atos legislativos «entram em vigor no dia neles fixado, não podendo, em caso algum, o início de vigência verificar-se no próprio dia da publicação».

Em caso de aprovação esta iniciativa revestirá a forma de lei, nos termos do n.º 3 do artigo 166.º da Constituição, pelo que deve ser objeto de publicação na 1.ª série do *Diário da República*, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º da lei formulário.

Nesta fase do processo legislativo, a iniciativa em análise não nos suscita outras questões no âmbito da lei formulário.

³ Texto consolidado da lei formulário disponível no sítio da *Internet* da Assembleia da República.

⁴ «Os diplomas que alterem outros devem indicar o número de ordem da alteração introduzida e, caso tenha havido alterações anteriores, identificar aqueles diplomas que procederam a essas alterações, ainda que incidam sobre outras normas.»

▪ Conformidade com as regras de legística formal

A elaboração de atos normativos da Assembleia da República deve respeitar as regras de legística formal constantes do [Guia de legística para a elaboração de atos normativos](#)⁵, por forma a garantir a clareza dos textos normativos, mas também a certeza e a segurança jurídicas.

Para estes efeitos, sugere-se à comissão competente, em eventual sede de especialidade, que pondere as seguintes questões formais:

- A adequação da parte inicial da alteração ao n.º 2 do artigo 78.º-B do Código do IVA - «Sem prejuízo do disposto no n.º 4 (...)» -, dado que a iniciativa revoga o n.º 4;
- A eventual supressão da referência às alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 78.º-D do Código do IVA na norma de alteração e na norma revogatória, uma vez que resulta claro desta a alteração expressa da redação deste n.º 1 que o mesmo deixará de ter alíneas, e tal é a técnica legislativa comumente utilizada.

A iniciativa em apreço não nos suscita outras questões pertinentes no âmbito da legística formal, na presente fase do processo legislativo, sem prejuízo de análise mais detalhada a ser efetuada no momento da redação final.

III. ENQUADRAMENTO JURÍDICO NACIONAL

A política fiscal está clarificada no [artigo 103.º](#) da Constituição⁶ nos seguintes termos: «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.»

E o n.º 4 do [artigo 104.º](#) da Constituição refere que «A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.»

⁵ Documento disponível no sítio da *Internet* da Assembleia da República.

⁶ Texto consolidado retirado do portal na *Internet* da Assembleia da República. Todas as referências à Constituição são feitas para o referido portal. Consultas efetuadas a 02/05/2024.

Estipula o [artigo 27.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado \(IVA\)](#) ⁷⁸ que «Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos [artigos 60.º e seguintes](#), os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos [19.º](#) a [26.º](#) e [78.º](#), nos locais de cobrança legalmente autorizados (...)), definindo os prazos para tal. Este artigo tem como epígrafe «Pagamento do imposto apurado pelo sujeito passivo».

O processo de recuperação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no caso de créditos de cobrança duvidosa, consta dos artigos 78.º e seguintes do Código do IVA, sob a denominação de «Regularizações» ([artigo 78.º](#)); «Créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis - Dedução a favor do sujeito passivo» ([artigo 78.º-A](#)); «Procedimento de regularização» ⁹ ([artigo 78.º-B](#)); «Retificação a favor do Estado de dedução anteriormente efetuada» ([artigo 78.º-C](#)); e «Documentação de suporte» ([artigo 78.º-D](#)).

«As disposições dos [artigos 36.º¹⁰ 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» (n.º 1 do artigo 78.º).

Prevê o n.º 1 do artigo 78.º-A, que «Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, evidenciados como tal na contabilidade, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º-D, bem como o respeitante a créditos considerados incobráveis».

Para o efeito, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos (cfr. n.º 2 do artigo 78.º-A):

O crédito esteja em mora há mais de 12 meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento;

O crédito esteja em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento, o valor do mesmo não seja superior a € 750,00 IVA incluído, e o

⁷ Aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro](#), na sua redação atual

⁸ Diploma consolidado retirado do sítio na *Internet* do [Portal das Finanças](#). Todas as referências legislativas a códigos tributários constam da referida página, salvo indicação em contrário. Consultas efetuadas a 02/05/2024.

⁹ Epígrafe alterada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro

¹⁰ «Prazo de emissão e formalidades das facturas».

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

Por sua vez, considera-se que o vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente ou, na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no [artigo 805.º do Código Civil](#)¹¹, não sendo oponível pelo adquirente à Autoridade Tributária e Aduaneira o incumprimento dos termos e demais condições acordadas com o sujeito passivo (cfr. n.º 3 do artigo 78.º-A).

«A identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa, a identificação do adquirente, o valor da fatura e o imposto liquidado, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa, devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados (...)» (n.º 1 do artigo 78.º-D).

A [Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro](#)¹², estabeleceu novas regras para a regularização do imposto sobre o valor acrescentado associado a créditos de cobrança duvidosa e a créditos incobráveis, previstas nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA, aplicáveis aos créditos vencidos a partir de 1 de janeiro de 2013.

Nos termos dos n.os 1 e 10 do artigo 78.º-B do Código do IVA, a regularização, a favor do sujeito passivo, do imposto associado a créditos considerados de cobrança duvidosa nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA é efetuada mediante pedido de autorização prévia a apresentar por via eletrónica, de acordo com os procedimentos e modelos aprovados para o efeito por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

A [Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho](#)¹³, aprovou o procedimento para a apresentação do pedido de autorização prévia por parte do sujeito passivo fornecedor de bens ou prestador de serviços, a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º-B do Código do IVA, assim

¹¹ Diploma consolidado retirado do sítio na *Internet do Diário da República Eletrónico*. Todas as referências legislativas são feitas para o referido portal, salvo indicação em contrário. Consultas efetuadas a 02/05/2024.

¹² «Orçamento do Estado para 2013».

¹³ «Define o procedimento para apresentação do pedido de autorização prévia a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º-B do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA) e aprova o modelo a utilizar para o efeito e respetivas instruções de preenchimento».

como o modelo a utilizar e as respetivas instruções de preenchimento (revogada pelo [artigo 14.º](#) da Portaria n.º 303/2020, de 28 de dezembro).

A [Portaria n.º 303/2020, de 28 de dezembro](#)¹⁴ regulamenta e aprova os modelos e respetivas instruções, a utilizar para efeitos do Pedido de Autorização Prévia (PAP) a apresentar no âmbito deste procedimento de regularização de IVA.

Por sua vez a [Portaria n.º 158/2021, de 22 de julho](#), veio alterar os modelos das declarações e respetivas instruções de preenchimento, aprovados pela Portaria n.º 303/2020 de 28 de dezembro, referentes ao pedido de autorização prévia no procedimento de regularização previsto nos artigos 78.º-B e 78.º-C do Código do IVA, prevendo o registo, por contabilistas certificados, do facto determinante de uma situação de justo impedimento de curta duração. Procede à republicação em anexo, com a redação atual, das referidas declarações e instruções de preenchimento.

Com as alterações introduzidas pela [Lei n.º 2/2020, de 31 de março](#)¹⁵, no artigo 78.º-D do Código do IVA, a comprovação e certificação dos elementos e diligências respeitantes a cada crédito de cobrança duvidosa e, bem assim, a certificação de que se encontram verificados os requisitos legais para a regularização do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis abrangidos pelo n.º 4 do artigo 78.º-A, até aqui asseguradas em exclusivo por revisor oficial de contas, passaram a poder ser também efetuadas por contabilista certificado independente, nas situações em que a regularização do imposto não exceda 10 000 (euro) por pedido de autorização prévia.

A Lei do Orçamento do Estado para 2021 ([Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro](#)) concedeu uma natureza interpretativa a esta norma do Código do IVA, e veio clarificar que a certificação pode ser feita por Contabilistas Certificados (CC) independentes, quando o montante de imposto a regularizar não exceda os €10.000 por PAP (anteriormente era por declaração periódica).

¹⁴ «Regulamenta a apresentação do pedido de autorização prévia no procedimento de regularização previsto nos artigos 78.º-B e 78.º-C do Código do IVA e aprova os modelos e respetivas instruções».

¹⁵ «Orçamento do Estado para 2020».

IV. ENQUADRAMENTO JURÍDICO NA UNIÃO EUROPEIA E INTERNACIONAL

- **Âmbito internacional**

Países analisados

Apresenta-se, de seguida, o enquadramento internacional referente a Espanha.

ESPANHA

Nos termos da [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#)¹⁶, *General Tributaria*, o [artículo 21](#), relativo aos conceitos de *devengo y exigibilidad* de um tributo, define o conceito de *devengo* como o momento em que se entende realizado o facto tributário e a partir do qual se origina a criação de uma obrigação tributária. O prazo limite desta ação determina a configuração da obrigação tributária, salvo se o quadro legal disponha em contrário. Relativamente à exigibilidade do tributo, este artigo refere ainda que a legislação aplicável poderá estabelecer os determinantes do cumprimento da obrigação fiscal, assim como um prazo distinto à regularização do tributo. A solicitação do deferimento do pagamento durante o período de pagamento voluntário impedirá o início do período executivo, nos termos previstos no n.º 5 do [artículo 65](#) e no n.º 2 do [artículo 72](#) do diploma supracitado.

O quadro legal relativo ao *Impuesto sobre el Valor Añadido* decorre da [Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), *del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Este diploma prevê, no seu [artículo 167](#), relativo à liquidação do imposto, a regulamentação das garantias que permitam aos contribuintes assegurar o cumprimento das suas obrigações tributárias. A Regulamentação do *Impuesto sobre el Valor Añadido* foi aprovada pelo [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#)¹⁷, sendo que o seu [artículo 24](#) formaliza o [procedimento](#)

¹⁶ Diplomas consolidados retirado do portal oficial *boe.es*. Todas as ligações eletrónicas a referências legislativas referentes a Espanha são feitas para o referido portal, salvo referência em contrário. Consultas efetuadas a 02.05.2024.

¹⁷ «*Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria*».

[de comunicação](#)¹⁸ à [Agencia Tributaria](#)¹⁹, da [alteração da matéria tributável por motivo de crédito incobrável](#)²⁰. Para efeitos da matéria em apreço na presente iniciativa legislativa, o procedimento de comunicação supracitado não verifica prazo para conclusão. O formulário para proceder à referida comunicação encontra-se definido nos termos da [Resolución de 4 de marzo de 2014](#).

Cumpra ainda referir a disponibilização pela *Agencia Tributaria* de um [manual do IVA](#)²¹ onde é possível consultar informação adicional relativamente à matéria em apreço.

Organizações internacionais

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI)

O [Fundo Monetário Internacional \(FMI\)](#)²², na sua publicação [How to Manage Value-Added Tax Refunds](#)²³, analisa os desafios e práticas das autoridades públicas e da administração fiscal no que concerne à temática da gestão do Imposto sobre o Valor Acrescentado, abordando as práticas que devem ser levadas a cabo no sentido de melhorar a gestão deste tributo, nomeadamente ao nível do seu mecanismo de simplificação da devolução.

Esta publicação aborda temas como boas práticas processuais²⁴ (onde se inclui a definição de monitorização dos prazos de devolução de IVA), a criação de modelos de monitorização em análise de risco em tempo real (modelo irlandês)²⁵ e a esquematização de modelos de devolução de IVA²⁶. Esta análise inclui o seguinte conjunto de países: Austrália, Bolívia, Botswana, Camarões, Costa Rica, Equador, Guatemala, Geórgia, Irlanda, Indonésia, Jamaica, Madagáscar, Marrocos, Perú, Portugal, Quênia, Serra Leoa, Turquia, Uruguai e Zâmbia.

¹⁸ Retirado do sítio da Internet da [sede.agenciatributaria.gob.es](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

¹⁹ Retirado do sítio da Internet da [sede.agenciatributaria.gob.es](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

²⁰ Retirado do sítio da Internet da [sede.agenciatributaria.gob.es](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

²¹ Retirado do sítio da Internet da [sede.agenciatributaria.gob.es](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

²² Retirado do sítio da Internet da [imf.org](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

²³ Retirado do sítio da Internet da [imf.org](#). Consultas efetuadas a 02.05.2024.

²⁴ «Table 2. Examples of Poor Legislative and Administrative Practices and Recommendations».

²⁵ «Box 2. Ireland: VAT Real-Time Risk Model».

²⁶ «Annex Figure 1.1 – A Framework for VAT Refund Management (Detailed Steps)».

V. ENQUADRAMENTO PARLAMENTAR

▪ Iniciativas pendentes (iniciativas legislativas e petições)

Consultada a base de dados do processo legislativo e da Atividade Parlamentar (AP), não obstante estarem pendentes diversas alterações incidentes sobre o IVA, não se identificaram outras iniciativas ou petições atinentes à matéria objeto do presente projeto de lei.

▪ Antecedentes parlamentares (iniciativas legislativas e petições)

Efetuada pesquisa sobre a mesma base de dados, apenas foi identificado o [Projeto de Lei n.º 202/XV/1.ª \(IL\)](#) – Simplifica o processo de recuperação do IVA no caso dos créditos de cobrança duvidosa (Alteração ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro), rejeitado no âmbito da votação na generalidade, com os votos contra do GP PS, GP PCP e GP BE, a abstenção do L e os votos a favor do GP PSD, GP CH, GP IL e GP PAN

VI. CONSULTAS E CONTRIBUTOS

▪ Consultas facultativas

Atenta a matéria objeto da iniciativa, poderá ser pertinente consultar as seguintes entidades:

- Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;
- Ordem dos Contabilistas Certificados;
- AT.