Projecto de Resolução n.º 193/XI/1ª

O "Regime de Caixa" de Exigibilidade do IVA
Generalização dos Regimes Especiais de Exigibilidade às Microempresas

Segundo estudos da Intrum Justitia (2009), Portugal encontra-se em 4º lugar, entre os países europeus, no atraso no pagamento das facturas. O mesmo estudo refere que as Pequenas e Médias Empresas (PME) portuguesas enfrentam maiores riscos por os atrasos nos pagamentos rondarem, em média, 92 dias para além do prazo acordado (enquanto que a média europeia é de 57 dias).

Estes pagamentos em atraso podem ter consequências dramáticas para as empresas. Quando as suas facturas não são pagas após a data previstas, muitas empresas enfrentam problemas de liquidez graves, especialmente as PMEs, levando empresas à falência.

Em Portugal tem-se verificado grande número de falências de empresas, principalmente entre as Pequenas e Médias Empresas (PME).

As PMEs são o motor impulsionador da economia portuguesa, e segundo dados do Instituto Nacional de Estatística, relativos a 2004, indicavam que as PME representavam 99,6% do tecido empresarial, geravam 75,1% do emprego e realizavam 56,8% do volume de negócios nacional (IAPMEI, 2007). Convém ainda referir que é exactamente entre estas empresas que se tem verificado o maior número de falências em Portugal. Adicionalmente, segundo dados da união Europeia, 1 em cada 4 falências devem-se a atrasos nos pagamentos.

O actual regime de exigibilidade do IVA em Portugal piora esta situação. Com a legislação actualmente em vigor em Portugal, os sujeitos passivos referidos no artigo 2.º do Código do IVA e não isentos, ficam sujeitos ao pagamento do imposto no momento da emissão da factura, independentemente de esta ser (ou não) paga dentro do prazo estabelecido.

Caso as facturas não sejam pagas dentro dos prazos, os sujeitos passivos, e em especial as PMEs, são afectados por problemas de liquidez e de solvência.

1 – O MOMENTO DA EXIGIBILIDADE DO IVA

Fazendo parte da incidência, vista esta num sentido temporal, há que ter em conta o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade, isto é, o momento em que o imposto é devido pelo sujeito passivo e exigível pelo Estado.

O artigo 7.º do Código do IVA (exigibilidade do imposto), ao definir as regras de aplicação da lei no tempo, contempla os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade, em harmonia com a natureza das operações praticadas, considerando-as segundo critérios de natureza económica nem sempre coincidentes com os critérios jurídicos de transmissão.

O imposto torna-se, em geral, exigível no momento em que ocorre o facto gerador do mesmo, i.e., a ocorrência dos pressupostos que geram a obrigação tributária, situação que se verifica:

- Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente (n.º 1, al. a) do artigo 7.º);
- Nas prestações de serviços, no momento da sua realização (n.º 1, al. b) do artigo 7.º);
- Nas importações de bens, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros (n.º 1, al. c) do artigo 7º). Nas importações de bens o imposto será pago nos serviços aduaneiros, no acto do desembaraço alfandegário (n.º 3 do artigo 27.º).

O artigo 8.º (exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura), por sua vez, constitui uma excepção ao princípio geral estabelecido no artigo 7.º, em que se faz coincidir o facto gerador com a exigibilidade do imposto.

De facto, ao dar uma maior relevância à factura, cuja emissão em termos temporais constitui um marco decisivo para a contagem do prazo sobre a exigibilidade, este artigo faz diferir o prazo estabelecido no artigo 7.º, relativamente aos casos em que haja lugar à emissão de factura ou documento equivalente.

Assim, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dêem lugar à obrigação

de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 28º, o imposto torna-se exigível:

- Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão (artigo 8.º, n.º 1, al. a)) - Nos termos do n.º 1 do artigo 35.º, a factura ou documento equivalente deverão ser emitidos, o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º;
- Se esse prazo não for respeitado, no momento em que termina (artigo 8.º, n.º 1, al. b));
- Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do item anterior (artigo 8.º, n.º 1, alínea c)).

Nos termos do artigo 28.º, n.º 1, alínea b), os sujeitos passivos são obrigados a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

Havendo emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, antes de efectuada a operação tributável, a exigibilidade do imposto é antecipada relativamente à transmissão ou prestação de serviços (artigo 8.º, n.º 2), verificando-se:

- No momento em que a factura é emitida, se o prazo para a sua emissão for respeitado;
- No momento em que esse prazo termina;
- No caso de pagamento antecipado, no momento em que é efectuado, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 8.º.

As regras gerais da exigibilidade do IVA, constantes dos artigos 7º e 8.º do Código do IVA e dos artigos 63.º e seguintes da Directiva do IVA (2006/112/CE), reportam-se, portanto, ao momento da realização das operações de transmissão de bens e/ou prestação de serviços e da correspondente facturação, independentemente do respectivo pagamento. Assim, o IVA é legalmente devido e exigível por referência a esses momentos (ainda que não tenha sido cobrado/recebido pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços).

O artigo 66º da Directiva Comunitária do IVA estabelece actualmente que os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num de três momentos, sendo um deles aquele em que o pagamento é recebido.

É assim possível alterar a data de exigibilidade que actualmente existe para a maioria das empresas, ou seja, é possível a introdução de uma regra de exigibilidade do IVA apenas no momento em que o mesmo seja recebido do cliente.

Em 28 de Janeiro de 2009, a Comissão apresentou uma proposta de directiva com vista a alterar a Directiva 2006/112/CE no que respeita às regras em matéria de facturação e que autoriza igualmente os Estados-Membros a adiarem o direito à dedução do IVA até que este tenha sido pago ao fornecedor de bens ou ao prestador de serviços.

Esta autorização é aplicável em relação aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual não exceda um certo limite, que pode ser fixado pelos Estados-Membros até ao montante de €2.000.000, e que beneficiem, consequentemente, de um regime facultativo segundo o qual o IVA a que estão sujeitas as suas operações só se torna exigível quando o respectivo pagamento tiver sido recebido.

Enquanto a Directiva 2006/112/CE não é alterada, alguns países na União Europeia solicitaram a autorização à UE para aplicar uma medida derrogatória ao princípio geral de exigibilidade do IVA. Esta autorização apenas pode ser concedida a determinadas categorias de sujeitos passivos e não como medida geral aplicável a todas as entidades sujeitas a IVA.

São vários os países da UE onde este regime está em vigor ou em que foram criadas regras neste âmbito, nomeadamente a Alemanha, a Eslovénia, a França, a Holanda, a Irlanda, a Itália e o Reino Unido.

O Regime de Caixa permite que:
- O estrangulamento de tesouraria das PMES seja aliviado e que as empresas se dediquem ao desenvolvimento da sua actividade, em vez de gastarem tempo e custos adicionais na obtenção de empréstimos ou contas caucionadas, que lhes permitam adiantar ao Estado o valor do IVA referente a facturas que ainda não foram pagas;
- As empresas aumentem a sua produtividade, pois têm menos encargos financeiros (acima referidos) e podem dedicar-se exclusivamente à procura de novos clientes;
- As empresas aumentem a sua competitividade, o que promove a possibilidade de aumento de vendas;
- O aumento do volume de vendas implique, a médio - longo prazo, um aumento da receita fiscal por parte do Estado, tanto ao nível do IVA como do IRC.

Assim, pretende-se, à semelhança do que já acontece noutros países europeus, que o IVA das microempresas possa ser liquidado apenas após recebimento do valor da factura.

Actualmente, o regime de "exigibilidade de caixa" em Portugal, que permite que apenas se pague o IVA liquidado no momento em que ocorre o efectivo pagamento por parte dos clientes do sujeito passivo, é aplicável aos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias, às Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas (?) e às Entregas de Bens às

Cooperativas Agrícolas pelos seus associados, de bens provenientes das respectivas explorações agrícolas.

2 – OS REGIMES ESPECIAIS DE EXIGIBILIDADE

Regime Especial de Exigibilidade do IVA dos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias

Foi publicada em Diário da República, no dia 1 de Abril de 2009, a Lei n.º 15/2009, a qual vem aprovar, no âmbito das medidas de apoio estabelecidas pelo Governo para o sector do transporte rodoviário de mercadorias, um regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, com opção de renúncia, a qual produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2009.

A Lei então publicada estabelece a possibilidade de a entrega do IVA ao Estado apenas ser exigível no momento do pagamento das facturas relativas à prestação destes serviços, desde que dentro do prazo para pagamento de facturas previsto no regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

Por outro lado, estipula que a dedução do IVA por parte das empresas que sejam destinatárias dos serviços só pode ocorrer no momento em que procedam ao pagamento dos mesmos. No entanto, a referida dedução só poderá ser efectuada desde que o adquirente tenha na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, devendo ser reportada na declaração periódica de IVA relativa ao período de imposto em que se tiver verificado a recepção do referido recibo.

No que respeita aos requisitos de documentação de suporte às referidas operações importa notar que as facturas deverão conter a menção “IVA exigível e dedutível no pagamento”, sendo obrigatória a emissão de recibos, pelos montantes efectivamente recebidos, os quais deverão ser processados em duplicado e conter os seguintes elementos: numeração sequencial, taxa de IVA aplicável, referência à factura a que respeita o pagamento e data em que o mesmo é efectuado.

Os sujeitos passivos (transportadores) que pretendam renunciar ao regime aqui referido desde a data em que o mesmo entrou em vigor e por um período mínimo de três anos, deverão comunicar a sua opção por via electrónica, à Direcção – Geral dos Impostos, até ao final do mês seguinte ao da entrada em vigor, i.e. até ao final do mês de Maio de 2009.

Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas

Nos termos definidos pelo artigo 1º do Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, – Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas, encontram-se por ele abrangidas, as empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra:

- O Estado, o qual compreende a administração central e os seus serviços locais (direcções escolares, direcções regionais de saúde, serviços de finanças, etc.);
- As Regiões Autónomas;
- Os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho (IEP, ICOR e ICERR), entretanto alterado pelo Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, o qual constituiu o Instituto das Estradas de Portugal (IEP) por fusão do ICOR – Instituto para a Construção Rodoviária e o ICERR (Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária), extinguindo-os consequentemente. O IEP passou a Estradas de Portugal, EP pelo Decreto-Lei n.º 239/2004, de 21 de Dezembro.

Estão excluídas deste regime as empreitadas e subempreitadas em que sejam donos da obra:

- As Autarquias Locais;
- As Empresas Públicas;
- Os Institutos Públicos (com excepção dos referidos no Decreto-Lei n.º 237/99).

Este regime traduz-se no facto do IVA, respeitante aos serviços prestados não ser exigível no momento em que os mesmos são executados ou emitida a facturação respectiva mas no momento do pagamento do preço.

Assim, visando fazer coincidir o momento da exigibilidade do imposto com os recebimentos totais ou parciais, considera-se que o imposto relativo a tais serviços é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

Não obstante, o imposto é ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento das operações tributáveis.

Este regime vem, relativamente às empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado, consagrar o diferimento da exigibilidade do imposto para o momento do recebimento total ou parcial do preço, neste último caso apenas pela parte do preço recebida.

Tratando-se de subempreitadas, e sem prejuízo da regra anteriormente referida, considera-

se que o recebimento total do preço, por parte do subempreiteiro, ocorre, o mais tardar, no último dia útil do mês seguinte àquele em que for efectuado o pagamento total da empreitada pelo dono da obra ao empreiteiro.

Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas pelos seus associados, de bens provenientes das respectivas explorações agrícolas

A Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro – Estatuto Fiscal Cooperativo - prevê no n.º 1 do seu artigo 15.º um regime especial de exigibilidade do IVA relativamente às entregas de bens efectuadas às cooperativas agrícolas pelos associados quando se trate de produtos das suas próprias explorações agrícolas.

Este regime entrou em vigor no dia 1 de Outubro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro, na sequência da alteração legislativa concedida pelo n.º 9 do artigo 32.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro.

Para que se verifique a aplicação deste Regime Especial de Exigibilidade é necessário que cumulativamente estejam em causa:
- Entregas a cooperativas agrícolas;
- Efectuadas pelos seus membros;
- De bens provenientes das suas próprias explorações.

Em derrogação ao regime geral, a «exigibilidade de caixa» traduz-se no facto do Estado só poder exigir o imposto a partir do momento em que o preço dos bens entregues seja efectivamente pago ao fornecedor. Simetricamente, o adquirente dos bens, no quadro deste regime especial, só pode deduzir o IVA facturado pelo fornecedor a partir do momento em que efectuar o respectivo pagamento e com base em recibo emitido por este. É desta regra que decorrem as especificidades deste regime.

A exigibilidade verifica-se no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido. Assim, o IVA devido pelas transmissões de bens ocorridas entre os agricultores cooperadores e as respectivas cooperativas agrícolas de que sejam membros, apenas terá de ser entregue nos cofres do Estado com referência aos períodos de imposto em que ocorrerem recebimentos.

Pelo exposto, a Assembleia da República, nos termos da alínea b) do artigo 156º da Constituição da República Portuguesa, delibera recomendar ao Governo que:

1 – Crie um regime de "exigibilidade de caixa" do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção de imposto.

2 – Este regime permita a esses sujeitos passivos aplicar uma regra simples, baseada na data de pagamento das suas despesas a montante e das suas operações a jusante, para determinar o momento em que devem, respectivamente, exercer o direito à dedução do IVA e pagar o imposto ao Ministério das Finanças, constituindo, portanto, para os referidos sujeitos passivos, uma medida de simplificação que pode, além disso, proporcionar-lhes uma vantagem de tesouraria.

3 – Que a criação deste regime simplificado e facultativo de IVA para as microempresas fique sujeita às seguintes condições:

a) O IVA apenas se torna exigível no momento do efectivo recebimento;

b) O IVA apenas se torna dedutível no momento do efectivo pagamento;

c) Apenas possam ficar abrangidos pelo regime sujeitos passivos que não tenham um volume de negócio anual superior a €2.000.000 (microempresas para efeitos do disposto no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro).

Palácio de São Bento, 30 de Junho de 2010.

Os Deputados