



A Certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis nos termos do Código do Iva

(Análise até às alterações introduzidas pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março)

Fiscalidade



José Armando Novais e Silva
MEMBRO ESTAGIÁRIO





1. Introdução

Na generalidade das situações em concreto a certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa¹ ou incobráveis nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) encerra um elevado grau de risco. Trata-se de uma matéria que, tendo sofrido inúmeras alterações ao nível legislativo e ao nível dos entendimentos doutrinários, depende da verificação de uma multiplicidade e complexidade de requisitos, que acarretam incertezas de interpretação, agravadas por uma imprecisa delimitação dos elementos a apreciar pelo Revisor Oficial de Contas (ROC).

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho visa contribuir para melhorar a avaliação do risco do ROC neste tipo de missões e, numa abordagem de reflexão acerca de algumas das incertezas sobre a matéria, mais do que de esclarecimento das mesmas, porquanto da incumbência do legislador e das autoridades envolvidas, assenta numa sistematização dos requisitos exigidos pelos regimes de regularização do IVA atualmente em vigor², bem como numa tentativa de caracterizar a missão do ROC, tomando em consideração: as disposições do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e legislação complementar³; a doutrina relevante produzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)⁴; as principais disposições

do direito civil e do direito falimentar⁵ aplicáveis; as disposições estatutárias e normas técnicas que enquadram o trabalho do ROC neste tipo de missões⁶; bem como, alguma da doutrina e da jurisprudência relacionadas.

Num esforço de objetividade na apresentação das matérias recorreu-se à utilização de diversos quadros de síntese, a uma coluna paralela ao corpo do texto destinada à referência das principais normas sobre o assunto em causa, bem como à utilização de notas de rodapé.

O artigo inicia-se com a análise, no Ponto 2, dos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis atualmente em vigor, privilegiando os aspetos mais relevantes para a certificação por ROC, em detrimento da apreciação das inconsistências ou da razoabilidade dos mesmos, mas, ainda assim, tentando evidenciar as incertezas decorrentes da redação da lei e da conjugação desta com a doutrina e com a jurisprudência relacionadas, por forma a sensibilizar o ROC para os riscos da sua missão e, desta forma, auxiliar no cumprimento da mesma.

Quadro n.º 1: Lista de termos, abreviaturas, siglas, acrónimos e símbolos utilizados

Termos, abreviaturas, siglas, acrónimos e símbolos utilizados		Descritivo
Termos	Acordo de aceitação	acordo escrito entre o ROC e o seu cliente do qual constem os termos e condições do trabalho
	Declarações escritas	declaração facultada pelo cliente ao ROC com as informações relevantes para o trabalho
	Modelo 1	modelo de certificação para os créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos após 01-01-2013 (GAT 10)
	Modelo 2	modelo de certificação para os créditos considerados incobráveis (GAT 10)
	Modelo 3	modelo de certificação para os créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos até 31-12-2012 (GAT 10)
	Nota(s)	nota(s) de rodapé que complementam os temas abordados no corpo do Trabalho
	Ponto(s)	ponto(s) da estrutura numérica de ordenação sequencial dos temas abordados ao longo do Trabalho
	Subponto(s)	subponto(s) da estrutura numérica de ordenação sequencial dos temas abordados ao longo do Trabalho
	Trabalho	presente documento
Abreviaturas	al.	alínea
	art.^{o(s)}	artigo(s)
	cf.	<i>confer</i> («confronte»), «confira» ou «confirme»)
	e.g.	<i>exempli gratia</i> («por exemplo»)
	i.e.	<i>id est</i> («isto é»)
	IAPMEI	IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, I. P.
	n.a.	não aplicável
	n.^{o(s)}	número(s)
	pág. págs.	página páginas
Siglas e acrónimos	AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
	CEOROC	Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
	CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
	CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
	CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
	CPC	Código do Processo Civil
	DSIRC	Direção de Serviços do IRC
	DSIVA	Direção de Serviços do IVA
	EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
	GAT	Guia de Aplicação Técnica
	IRC	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
	ISAE	<i>International Standard on Assurance Engagements</i>
	ISQC	<i>International Standard on Quality Control</i>
	IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
	LOE	Lei do Orçamento do Estado
	NIF	Número de Identificação Fiscal
	OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
	OE	Orçamento do Estado
	OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
	PER	Processo Especial de Revitalização
	PIV	Processo de Informação Vinculativa
	RERE	Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
	ROC	Revisor Oficial de Contas
SDG	Subdiretor-Geral	
SIREVE	Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial	
STA	Supremo Tribunal Administrativo	
STJ	Supremo Tribunal de Justiça	
TCA	Tribunal Central Administrativo	
Símbolos	€	Euros
	>	Maior que
	<	Menor que
	§	Parágrafo

Fonte: Própria.

2. Regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

2.1. Introdução

Para além de outras situações em que se encontra prevista a possibilidade de regularização do IVA, nomeadamente por redução do valor tributável, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas, por emissão de faturas inexatas e pela correção de erros materiais ou de cálculo praticados nos registos e nas declarações, o CIVA contempla outras situações em que os sujeitos passivos do imposto podem regularizar a seu favor o IVA anteriormente liquidado, através do mecanismo da dedução⁷, designadamente do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa⁸ ou incobráveis.

2.2. Regimes atualmente em vigor

2.2.1. Abrangência dos regimes e principais alterações durante a sua vigência

Com a aprovação da LOE para 2013, a partir 1 de janeiro desse ano passaram a coexistir dois regimes de regularização do IVA respeitante às situações em que o facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis ocorra a partir dessa data:

- um aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, consignado nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do CIVA; e
- outro aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, consignado nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA e na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho.

De notar que a introdução deste último regime foi acompanhada de alterações ao regime até então vigente, após as quais o mesmo passou a ser exclusivamente aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, destacando-se, desde logo, de entre as alterações introduzidas, que a certificação por ROC, até então somente

A regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis tem sofrido importantes alterações, pelo que, ao longo deste Ponto, procura-se, numa lógica de apresentação comparada, caracterizar os dois regimes atualmente em vigor, aplicáveis em função do momento do vencimento dos créditos subjacentes ao IVA a regularizar, abordando as incertezas que deles derivam e privilegiando os aspetos relevantes para a certificação por ROC.

Considerando a natureza deste trabalho não são aqui analisados os diversos regimes que vigoraram até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2013⁹, até porque, atento o prazo geral de quatro anos previsto para o exercício do direito à dedução do imposto¹⁰, já se encontram atualmente ultrapassados todos os prazos para a regularização do IVA respeitante às situações em que o facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2012.

Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012

(Retificada pela declaração de retificação n.º 11/2013, de 28-02-2013)

art.º 195.º

art.º 196.º

art.º 198.º
n.ºs 6 e 7

exigida para os designados «outros créditos»¹¹ nas situações previstas no n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, passou também a ser exigida para os créditos considerados incobráveis nas situações previstas em ambos regimes.

Desde então, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 foi alterado pela LOE para 2014, a qual, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, reduziu, de quatro para dois anos, o prazo para a regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa com valor não superior a 750 euros, bem como aos créditos considerados incobráveis, conforme sistematizado no Subponto 2.2.3.

A LOE para 2015, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, introduziu novas alterações sobre a matéria, tendo modificado, em ambos regimes, o facto relevante para que os créditos sejam considerados incobráveis em processos de insolvência com carácter pleno, conforme explicado no Subponto 2.6.2, e tendo eliminado, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, a condição de desconhecimento contabilístico dos créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento¹².

Lei n.º 83C/2013, de 31-12-2013

art.º 181.º

Lei n.º 82 B/2014, de 31-12-2014

art.º 194.º

Mais recentemente, a LOE para 2018, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, e, apenas, no que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, voltou a introduzir profundas alterações ao rol dos factos relevantes para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis, tendo: (i) passado a contemplar as situações de encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens¹³, equiparáveis às insolvências decretadas de caráter limitado até então já elegíveis para estes efeitos, (ii) expressamente delimitado a regularização do IVA à parte perdoada dos créditos nas situações de homologação do plano de insolvência¹⁴ ou do plano de recuperação¹⁵, bem como (iii) procrastinado para o momento posterior à realização do rateio final do qual resulte o não pagamento definitivo dos créditos as demais situações de regularização do IVA até então previstas no âmbito do processo de insolvência.

Lei n.º 114/2017,
de 29-12-2017
art.º 236.º

Por último, já em 2018, e uma vez mais, apenas, no que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, o elenco dos factos relevantes para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis foi ajustado em conformidade com a criação do Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) e consequente revogação do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), conforme explicado no Subponto 2.6.4.

Lei n.º 8/2018,
de 02-03-2018
art.º 32.º

Constata-se, pois, que às dificuldades de aplicação e de interpretação inerentes à coexistência dos dois regimes de regularização, acrescem, ainda, as dificuldades decorrentes das inúmeras alterações legislativas entretanto introduzidas, muitas das quais abrangendo, apenas, e incompreensivelmente, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013. Este contexto é ainda

agravado pela circunstância das alterações legislativas em causa não terem sido introduzidas com natureza interpretativa, suscitando legítimas incertezas acerca dos factos relevantes elegíveis e demais requisitos exigíveis a cada momento, principalmente nas situações em que um determinado facto relevante tenha deixado de ser legalmente elegível durante o prazo para a regularização do IVA.

2.2.2. Momento do vencimento dos créditos

Como resulta do exposto no Subponto 2.2.1., a determinação do momento do vencimento dos créditos é essencial para a identificação do regime de regularização do IVA dos créditos considerados

de cobrança duvidosa ou incobráveis aplicável a cada situação em concreto.

A respeito do momento do vencimento dos créditos, o CIVA estabelece que:

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 3

"Para efeitos do disposto no número anterior, considerase 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 Civil¹⁶, não sendo oponível pelo adquirente à Autoridade Tributária e Aduaneira o incumprimento dos termos e demais condições acordadas com o sujeito passivo."

Contudo, conforme enunciado no seu início, esta disposição é expressamente estabelecida para efeitos da regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa que tenham vencido após 1 de janeiro de 2013¹⁷, pelo que, não é claro que deva ou possa ser atendida para efeitos da identificação do momento do vencimento dos créditos, relevante para o adequado reconhecimento do regime de regularização do IVA aplicável.

Mesmo que admitida a possibilidade da extensão da referida disposição para esta última finalidade, até porque, a AT assim o considera¹⁸, a redação nela adotada, poderá, em algumas situações, suscitar legítimas dúvidas quanto à determinação do momento do vencimento dos créditos e, por conseguinte, quanto ao regime de regularização do IVA aplicável.

De facto, nas situações em que os créditos tenham sido constituídos com ausência de prazo certo e o devedor não tenha sido judicialmente interpelado para o respetivo pagamento antes de ter sido interpelado extrajudicialmente para o efeito, poderá questionar-se acerca dos meios e das formas consideradas adequadas para determinar o momento do vencimento dos créditos.

Nestas situações, designadamente naquelas em que é utilizado um menor grau de formalismo, ou naquelas em que é utilizado um formalismo crescente à medida das sucessivas tentativas de cobran-

ça, resulta que uma interpretação mais ou menos restritiva sobre a ocorrência da interpelação extrajudicial do devedor poderá fazer depender o reconhecimento: (i) do regime de regularização do IVA aplicável, (ii) da qualificação ou do momento de ocorrência de uma situação de créditos considerados de cobrança duvidosa pela mora, com as consequências que daí possam advir para (iii) a qualificação de uma situação de créditos considerados incobráveis¹⁹, bem como (iv) do momento do início da contagem dos prazos previstos para a regularização do IVA.

Numa perspetiva prudencial, e considerando que o CIVA exige, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, para a qualificação de uma situação de créditos de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses, que "existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento"²⁰, bem como estabelece, em ambos regimes, relativamente a todas as situações de créditos considerados de cobrança duvidosa, que "a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, [...] devem encontrar-se documentalmente comprovados"²¹, afigura-se, que a prova testemunhal não é admissível para estes efeitos, devendo ser realizada prova documental da interpelação extrajudicial do devedor para pagamento dos créditos, bem como das diligências de cobrança adicionais²².



Não obstante, considerando que o artigo 805.º do Código Civil prescreve, também, que *“Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação [...] Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido”*, admite-se que, para os efeitos aqui em análise, se poderá considerar extrajudicialmente interpelado o devedor que não proceda ao levantamento de carta registada com aviso de receção²³.

Nas situações de inexistência de acordo escrito acerca do vencimento dos créditos e em que o mesmo seja indicado, apenas, na(s) fatura(s), recomenda-se a interpelação formal do devedor para pagamento após o decurso do prazo de vencimento nela(s) inscrito(s)²⁴.

No que respeita à determinação do momento do vencimento dos créditos e correspondente mora nas situações em que relativamente aos mesmos sejam emitidas letras de câmbio, a recente doutrina da AT²⁵, suportando-se nos institutos civilísticos da «dação em cumprimento»²⁶ e da «novação»²⁷, e em linha com diversa jurisprudência sobre a problemática, vem essencialmente concluir no seguinte sentido:

- nas situações em que o créditos originalmente titulados por faturas venham a dar origem à emissão de letras aceites pelo devedor (sacado), ou à reforma das mesmas, se estas não tiveram como intenção expressa das partes extinguir a obrigação, mas facilitar ao credor a realização do seu crédito, constituem dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*), caso em que se mantêm inalterados o momento de vencimento dos créditos e, reunidas as demais condições, o direito à regularização do IVA correspondente à parte não cobrada dos mesmos;
- no entanto, se as letras de câmbio tiveram como intenção expressa das partes a extinção das dívidas, ocorre dação em pagamento (*datio pro solutum*), caso em que não se verifica o direito à regularização do IVA na medida em que a prestação das letras de câmbio extinguem imediatamente as dívidas.

Apesar de estas conclusões poderem ser coerentemente extrapoladas para as situações em que venham a ser celebrados acordos de pagamento relativamente a créditos em mora, certo é que a mais recente doutrina da AT²⁸, de forma mais simplista, e independentemente do facto do acordo extinguir ou não a dívida originária ao abrigo do instituto da «novação», vem considerar, no âmbito do IVA, que *“[...] para efeitos de aplicação do regime dos créditos de cobrança duvidosa [...] os acordos de pagamento são enquadráveis, meramente, no âmbito das diligências para o recebimento do crédito [...]”*, não influenciando na determinação do momento do vencimento e da correspondente mora.

Por último, relativamente às situações dos créditos contemplados num plano de insolvência, refirase que a jurisprudência produzida pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ) aponta no sentido de considerar que a homologação do plano, por si só, não implica a novação objetiva da dívida²⁹, e como tal se mantêm inalterados o momento de vencimento e a correspondente mora dos créditos contemplados no plano.

2.2.3. Prazos para a regularização

Considerando que os prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis são contados a partir do momento da ocorrência do facto relevante para tal, salvaguarda-se, desde já, a importância dos aspetos relacionados com a determinação do momento do vencimento dos créditos bem como da constituição da mora, analisados no Subponto 2.2.2, bem como os aspetos resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, analisados no Subponto 2.3.

No quadro seguinte apresenta-se uma síntese dos prazos de regularização do imposto, determinados em função do regime de regularização, da situação passível de se constituir como facto relevante e do momento da respetiva ocorrência.

Quadro n.º 2: Prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis				Normativo aplicável		
Factos determinantes			Prazo para a regularização do IVA	Determinação do facto relevante	Prazo para a regularização do IVA	
Regime aplicável	Facto relevante para a regularização do IVA					
	Situação	Momento				
Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos considerados incobráveis		Qualquer	CIVA art.º 78.º n.º 7	CIVA art.º 98.º n.º 2	
	Créditos considerados de cobrança duvidosa			CIVA art.º 78.º n.º 8		
Créditos vencidos após 01-01-2013	Créditos considerados incobráveis		Entre 01-01-2013 e 31-12-2013	CIVA art.º 78.º-A n.º 4	CIVA art.º 78.º-B n.º 3 (após a redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31-12-2013)	
			Após 01-01-2014			"dois anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte" ao ano do nascimento do direito à regularização
	Créditos considerados de cobrança duvidosa:	Créditos até 750 €, perante devedor particular ou sujeito passivo sem direito à dedução, e em mora há mais de 6 meses		Após 01-01-2013	CIVA art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	CIVA art.º 78.º-B n.º 1
		Demais situações de créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses			"seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa"	

Fonte: Própria.

Em complemento, refira-se que o regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 não estabelece qualquer prazo específico para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, pelo que a regularização do imposto deverá ser efetuada dentro do prazo de quatro anos após a ocorrência do facto tributário para tal, de acordo com o regime geral sobre o prazo para o exercício do direito à dedução de IVA.

CIVA art.º 98.º n.º 2

Refira-se, ainda, que até às alterações introduzidas pela LOE para 2014, sem natureza interpretativa, também o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 não estabeleceu qualquer prazo específico para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, tão só estabelecendo, desde a sua instituição pela LOE para 2013, prazos específicos para as situações de créditos considerados de cobrança duvidosa.

CIVA art.º 78.º-B n.º 1 e n.º 3 (na redação dada pela Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012)

2.2.4. Exigência da certificação por ROC

Conforme já referido no Subponto 2.2.1, no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, só após as alterações introduzidas pela LOE para 2013 passou a ser exigida a certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis³⁰, tendo sido mantida essa exigência para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa.

CIVA art.º 78.º n.ºs 9 e 10

O regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 exige, desde o início, a certificação por ROC para as duas vias de regularização do IVA.

CIVA art.º 78.º-D

No quadro seguinte sistematiza-se a exigência da certificação por ROC, sem prejuízo da análise realizada no Subponto 3.3 aos elementos a certificar e ao prazo para a emissão da certificação.

Quadro n.º 3: Exigência de certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Exigência da certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis				Normativo aplicável	
Factos determinantes		Exigência de certificação por ROC		Norma	Redação
Regime aplicável	Momento do facto relevante para a regularização do IVA	Créditos considerados de cobrança duvidosa	Créditos considerados incobráveis		
Créditos vencidos até 31-12-2012	Até 31-12-2012		Não exigida	CIVA art.º 78.º n.º 9 e 10	Dada até à Lei n.º 66-B/2012, de 31-12-2012
Créditos vencidos após 01-01-2013	Após 01-01-2013		Exigida		CIVA art.º 78.º n.º 9 e 10
				CIVA art.º 78.º-D	

Fonte: Própria

2.3. Requisitos prévios para a regularização

Em recente doutrina a AT³¹ pronunciou-se no sentido de considerar, “que é requisito prévio para efeitos da regularização do IVA nos termos dos [artigos] 78.º e 78.º-A e seguintes do CIVA, que o imposto tenha sido liquidado, entregue nos cofres do Estado e relevado na correspondente declaração periódica [...] [só sendo] possível para operações realizadas por sujeitos passivos (fornecedor ou prestador do serviço) enquadrados para efeitos de IVA, à data dessa operação, no regime normal, com direito à dedução, e desde que constante de faturas emitidas na forma legal (contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante o caso)”.

Apesar destes requisitos não encontrarem suporte nas disposições legislativas específicas dos dois regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, os mesmos são genericamente válidos, porquanto decorrem da lógica de funcionamento do imposto.

Contudo, o requisito do IVA a regularizar ter sido “entregue nos cofres do Estado”, se entendido no sentido estrito de pagamento do imposto apurado a entregar ao Estado, não é aplicável, pelo menos de forma direta, às situações em que na correspondente declaração periódica tenha sido apurado crédito de imposto, afigurando-se, ainda, que a regularização do IVA que haja sido adequadamente liquidado e declarado, mesmo que não entregue, não fere os mecanismos previstos na lei para assegurar o cumprimento da obrigação de pagamento do imposto em falta, ou se aplicável, para operar a sua compensação, até porque, a falta de entrega do IVA nos cofres do Estado pode resultar da falta de meios financeiros decorrente do não recebimento dos créditos.

Refira-se, ainda, que a efetiva realização das operações subjacentes aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis também constitui um requisito para a regularização do IVA, em respeito da lógica de funcionamento deste imposto³², até porque, no caso do regime de regularização aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, é expressamente exigida a comprovação documental e certificação por ROC de “outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa”³³.

2.4. Concorrência e mútua exclusão das duas vias de regularização

Destaca-se que no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 o CIVA dispõe que “Os sujeitos passivos podem, ainda, deduzir o imposto relativo a créditos considerados incobráveis em qualquer das seguintes situações, sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao [...] [facto relevante para que o IVA seja regularizável através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa]”.

CIVA art.º 78.º-A n.º 4

Segundo a doutrina da AT, “Significa isto que a situação de incobabilidade [...] ocorre em momento prévio ao decurso dos prazos de mora exigidos para a regularização dos créditos considerados de cobrança duvidosa.”

Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

Destaca-se, ainda, que neste mesmo regime, o CIVA também dispõe que “A [...] [regularização do imposto] [...] [através da via dos créditos incobráveis] exclui a possibilidade de [...] [regularização através da via dos créditos de cobrança duvidosa]”.

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 5

Assim, do disposto do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, é certo considerar, aliás como resulta do entendimento da AT, que a regularização do IVA através da via dos créditos considerados incobráveis só é permitida nas situações em que não se encontrem previamente reunidas as condições para que o IVA seja regularizado através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa, ou seja, que as duas vias de regularização do IVA concorrem e excluem-se mutuamente, pelo que, na pendência de qualquer uma das situações suscetíveis de regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, e até que o facto relevante para tal se verifique, o credor não pode limitar as suas expectativas de regularização ao desfecho dessa situação, devendo, sob pena de perda do direito à regularização do imposto, continuar a atender à mora e demais condições que determinam os factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, bem como aos respetivos prazos e procedimentos de regularização³⁴.

Relativamente à exclusão prevista no n.º 5 do artigo 78.º-A do CIVA, que no essencial dispõe nos termos acima apresentados, afigura-se que visa, apenas, prevenir a possibilidade de ocorrência de uma dupla regularização, evitando, no cenário em que o imposto já efetivamente regularizado através da via dos créditos considerados

incobráveis, após reunidas as condições para o efeito, possa ser novamente regularizado se os créditos subjacentes vierem posteriormente a reunir as condições para a regularização através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa. Contudo, considerando o efeito conjugado desta exclusão com a limitação que decorre do n.º 4 do mesmo artigo, nos termos já referidos, poderá vir a ser prejudicialmente interpretado, que a mesma, mais do que uma disposição cautelar, também impossibilita a regularização do IVA pela via dos créditos considerados de cobrança duvidosa nas situações em que, apesar dos créditos terem primeiramente reunido as condições para a regularização pela via dos créditos considerados incobráveis, o imposto não tenha sido regularizado por esta via dentro do respetivo prazo legal.

Ponderada a possibilidade desta interpretação³⁵, numa perspetiva prudencial, sugere-se que mesmo que verificadas a mora e demais condições que determinam a ocorrência do facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, o credor deverá despistar a eventual ocorrência prévia de qualquer um dos factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, explorando a hipótese de regularização do imposto por esta última via, caso ainda não se encontre ultrapassado o correspondente prazo legal.

2.5. Factos relevantes para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa³⁶

Sem prejuízo das divergências que, com as duas últimas alterações legislativas, se tem vindo a acumular ao nível das disposições reservadas à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis em cada um dos regimes atualmente em vigor, conforme sintetizado no Subponto 2.2.1, foi ao nível da regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa que se verificaram as diferenças mais significativas entre os dois regimes de regularização estatuidos após a entrada em vigor da LOE para 2013.

CIVA
art.º 78.º
n.º 8
e
art.º 78.º-A
n.ºs 1 a 3

Prevenindo, uma vez mais, para o risco de perda do direito à regularização do IVA nas situações analisadas no Subponto 2.4, resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro

de 2013, apresentam-se, no quadro seguinte, as conjugações das condições suscetíveis de se constituírem como facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa em cada um dos regimes.

Quadro n.º 4: Síntese dos factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa

Factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa				Regime / Normativo aplicável	
Valor do crédito com IVA incluído	Mora do pagamento desde a data do respetivo vencimento	Tipo de devedor	Outras condições	Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
< 750 €	> 6 meses	"particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução"		CIVA art.º 78.º n.º 8, al. a)	n.a.
			"créditos [...] evidenciados como [...] [de cobrança duvidosa] na contabilidade"	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 1 e n.º 2, al. b)
> 750 € < 8 000 €	qualquer	"particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução"	"o devedor [...] conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis"	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. b)	n.a.
			"tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação"	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. c)	n.a.
			"o devedor [...] conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução"	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. e)	n.a.
< 6 000 €		sujeito passivo com direito à dedução	"os créditos [...] tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente"	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. d)	n.a.
Qualquer	> 24 meses	qualquer	"créditos [...] evidenciados como [...] [de cobrança duvidosa] na contabilidade", "existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento" e deferimento do pedido de autorização prévia apresentado à AT	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 1 e n.º 2, al. a)

Fonte: Própria.

Conforme se constata, e sem prejuízo de se encontrarem reunidas as demais condições exigidas, destaca-se que em todas as situações passíveis de regularização do IVA previstas no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 são estabelecidos limites quanto ao valor dos créditos considerados de cobrança duvidosa.

Já nas situações abrangidas pelo regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, a regularização do IVA depende do decurso de períodos de mora mínimos desde a data do respetivo vencimento, só sendo permitida se os créditos se encontrarem "evidenciados como [de cobrança duvidosa] na contabilidade"³⁷ e, no caso daqueles em mora há mais de 24 meses, desde que "existam provas

objetivas de imparidade³⁸ e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento."

Regista-se, assim, uma aproximação às normas contabilísticas, em especial no que respeita à verificação de imparidades em dívidas a receber, bem como às condições já exigidas para a aceitação fiscal, em sede do IRC, das perdas por imparidade em créditos considerados de cobrança duvidosa por via da mora³⁹, sendo que, na determinação do alcance dos conceitos de «imparidade» e de «prova objetiva de imparidade», não definidos pelo CIVA, aplicam-se os preceitos contabilísticos em vigor, conforme já confirmado na doutrina da AT⁴⁰.

Salienta-se, ainda, que, independentemente do regime aplicável, em todas as situações suscetíveis da regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, "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]⁴¹ devem encontrarse documentalmentemente comprovados".

CIVA
art.º 78.º
n.º 9
e
art.º 78.º-D
n.º 1

Para além das diligências de cobrança, realizadas nestes termos, a determinação da mora dos créditos depende da identificação do

momento do respetivo vencimento, pelo que se remete para a leitura do Subponto 2.2.2.

Por último, refira-se, no caso específico dos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 que sejam considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses, que a regularização do IVA, reunidas que estejam as demais condições, carece de um pedido de autorização prévia⁴² à AT, a apresentar por via eletrónica, no Portal das Finanças, no prazo de 6 meses contados a partir da data em que os créditos em causa sejam considerados de cobrança duvidosa para efeitos da regularização do IVA.

CIVA
art.º 78.º -B
e
Portaria
n.º 172/2015
de 05-06-2015

Apesar de se tratar de uma exigência procedimental, salientam-se os seguintes aspetos do procedimento de pedido de autorização prévia, com especial relevância para a missão do ROC:

- podem ser incluídas no pedido uma ou várias faturas, desde que estas sejam referentes ao mesmo adquirente e tenham sido certificadas pelo mesmo ROC;
- o pedido deve conter o Número de Identificação Fiscal (NIF) do ROC que efetuou a certificação;
- o ROC, no prazo de 10 dias após a submissão do pedido, deverá confirmar no Portal das Finanças que efetuou a certificação⁴³ dos elementos relativos a cada uma das faturas e períodos a que se refere o pedido, sob pena da rejeição automática do mesmo;
- a alteração de qualquer elemento do pedido pressupõe a respetiva anulação e substituição por um novo pedido, podendo ser realizada, apenas, até à confirmação da certificação pelo ROC;
- a não verificação dos pressupostos para a regularização do IVA relativamente a um ou mais créditos determina o indeferimento de todo o pedido;
- a apresentação do pedido determina a notificação do adquirente pela AT, por via eletrónica, para que efetue a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada⁴⁴, o qual, pela mesma via, poderá indicar as faturas que já se encontram pagas ou em relação às quais não se encontra em mora, devendo fazer prova documental dos factos que alega⁴⁵, situação que, a verificar-se, determina o indeferimento expresso do pedido, notificado pela AT ao credor por via eletrónica;
- o pedido deve ser apreciado pela AT e notificado por via eletrónica ao credor no prazo máximo de 8 meses, findo o qual se considera tacitamente indeferido, tratando-se de créditos iguais ou superiores a 150 000 euros, com IVA incluído, por fatura, ou deferido, nas demais situações, caso em que se reserva à AT a faculdade de posteriormente controlar a legalidade da pretensão;
- a regularização do IVA a favor do sujeito passivo deve ser efetuada pelo credor na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento expresso ou tácito do pedido.

Portaria
n.º 172/2015
de 05-06-2015

art.º 3.º
n.ºs 2 e 3

art.º 4.º

art.º 5.º

art.º 7.º
n.º 3

CIVA
art.º 78.º -B
e
art.º 78.º -C
n.º 1

2.6. Factos relevantes para que os créditos sejam considerados incobráveis

Para além das divergências que, com as duas últimas alterações legislativas, se tem vindo a acumular ao nível das disposições reservadas à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis em cada um dos regimes atualmente em vigor, conforme sintetizado no Subponto 2.2.1, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 encerra um risco adicional de perda desse direito pelo facto de nele concorrerem e se excluírem mutuamente as duas vias de regularização previstas, conforme analisado no Subponto 2.4.

CIVA
art.º 78.º
n.º 7
e
art.º 78.º -A
n.ºs 4 e 5

Prevenindo, de antemão, para esse risco, ao longo dos Subpontos 2.6.1 a 2.6.4, seguintes, analisam-se as condições passíveis de se configurarem como facto relevante para efeitos de regularização do

IVA nos créditos considerados incobráveis, com enfoque na identificação do momento da ocorrência do facto relevante, bem como na documentação comprovativa do mesmo.

2.6.1. Em Processo de execução ou em PEPEX

Na regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução⁴⁶ os dois regimes atualmente em vigor apresentam total concordância desde o início da sua coexistência. Nestas situações o facto relevante ocorre na data do “registo [da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis] a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil”^{47 e 48}, pelo que:

- o processo de execução deverá encontrar-se extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis, condição verificável através de certidão judicial⁴⁹, da qual, para além dos elementos identificativos das partes e do processo, conste a indicação da quantia não recebida pelo exequente por não terem sido encontrados bens penhoráveis, bem como a data de extinção da execução;
- a extinção do processo por não terem sido encontrados bens penhoráveis deverá encontrar-se registada na Lista pública de execuções⁵⁰, condição verificável através de documento extraído da consulta ao processo na referida lista.

Apesar do CIVA não estabelecer expressamente a possibilidade de recuperação do IVA nas situações em que da tramitação do Procedimento Extrajudicial Pré-Executivo (PEPEX)⁵¹, aprovado pela Lei n.º 32/2014, de 30 de maio, resulte a inscrição do devedor na Lista pública de execuções⁵², afigura-se que nestas é igualmente admissível a recuperação do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, desde que o credor, para além de conservar o documento

extraído da consulta ao processo na referida lista, obtenha a Certidão de incobrabilidade emitida pelo agente de execução, nos termos previstos no artigo 25.º do referido diploma, até porque, neste se estabelece que “A dívida referente à certidão é considerada incobrável para fins fiscais e comunicada à administração fiscal por via eletrónica, para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 78.º e no n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA, [...]”.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. a)

e

art.º 78.º-A
n.º 4, al. a)

2.6.2. Em Processo de insolvência⁵³

Na regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em “processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado”⁶⁴, por inexistência ou insuficiência da massa insolvente, e independentemente de o credor ter intervindo no processo ou de ter reclamado os respetivos créditos, os dois regimes atualmente em vigor apresentam total concordância desde o início da sua respetiva coexistência. Nestas situações o facto relevante ocorre na data do trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência com carácter limitado, condição verificável através de certidão judicial onde conste que a insolvência foi declarada com carácter limitado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

Nestas situações, apesar da doutrina veiculada pela AT contemplar a exigência da certidão judicial, tal não resulta expressamente da lei, pelo que, considerando que no procedimento tributário podem ser utilizados todos os meios de prova admitidos em direito⁵⁵, afigura-se que a certidão permanente do Registo Comercial da qual conste o registo da declaração de insolvência com carácter limitado possa constituir meio de prova alternativo⁵⁶.

Nas situações de insolvência decretadas com carácter pleno, ou seja, em que o processo de insolvência tenha prosseguido, os dois regimes começaram por apresentar total concordância na definição

do facto relevante para a regularização do IVA, tendo vindo a divergir em consequência das diversas alterações legislativas introduzidas desde então, conforme a seguir se desenvolve.

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da LOE para 2015, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, o CIVA passou a dispor, apenas, e em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno ocorre “após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do” CIRE.

Durante a vigência desta redação, a AT, considerando que a mesma carecia de clarificação por parte do legislador, porquanto o CIRE não prevê “a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do artigo 156.º do CIRE”⁵⁷, veio a estabelecer o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos como facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno.

CIVA

primeiro
segmento doart.º 78.º
n.º 7, al. b)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

CIVA

último
segmento doart.º 78.º
n.º 7, al. b)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

No entanto, até às alterações introduzidas pela LOE para 2015, a seguir analisadas, tal interpretação da AT não tinha suporte legal, até porque as mesmas não foram introduzidas com natureza interpretativa, pelo que se afigura que nas situações em que o trânsito em julgado da sentença de homologação do plano de insolvência ou de

recuperação tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2014, e em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, é legítimo considerar aquele primeiro momento como facto relevante para a regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis.

Entre a aprovação da LOE para 2015 e a aprovação da LOE para 2018, ou seja, entre 1 de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2017, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno ocorre:

- na data do *“trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no [CIRE]”*⁶⁸, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor da sentença, a identificação do credor, os montantes dos créditos reconhecidos, bem como a data do respetivo trânsito em julgado; ou,
- na data da *“homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do [CIRE]”*⁶⁹, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença⁶⁰.

CIVA
segundo e terceiro segmentos do
art.º 78.º
n.º 7, al. b)
e do
art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)
(na redação dada pela Lei n.º 82B/2014, de 31-12-2014)

Refira-se, ainda, que nas situações em que o plano de insolvência ou de recuperação venha a ser homologado⁶¹, o trânsito em julgado da respetiva sentença de homologação poderá ocorrer antes ou

após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos⁶².

Com a aprovação da LOE para 2018, ou seja, a partir de 1 de janeiro de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno manteve-se inalterado no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012. Contudo, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 o facto relevante para a regularização do IVA passou a ocorrer:

- na data do *“encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do [CIRE]”*⁶³, ou seja, por insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente, condição verificável através de certidão judicial onde conste que o processo de insolvência foi declarado encerrado por insuficiência da massa insolvente, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença; ou,
- na data da *“homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito”*⁶⁴, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença⁶⁵; ou,
- na data de *“realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”*⁶⁶, condição verificável através de certidão judicial onde conste que o processo de insolvência foi declarado encerrado após a realização do rateio final, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença, assim como conste o montante do crédito que não foi pago como resultado do rateio final.

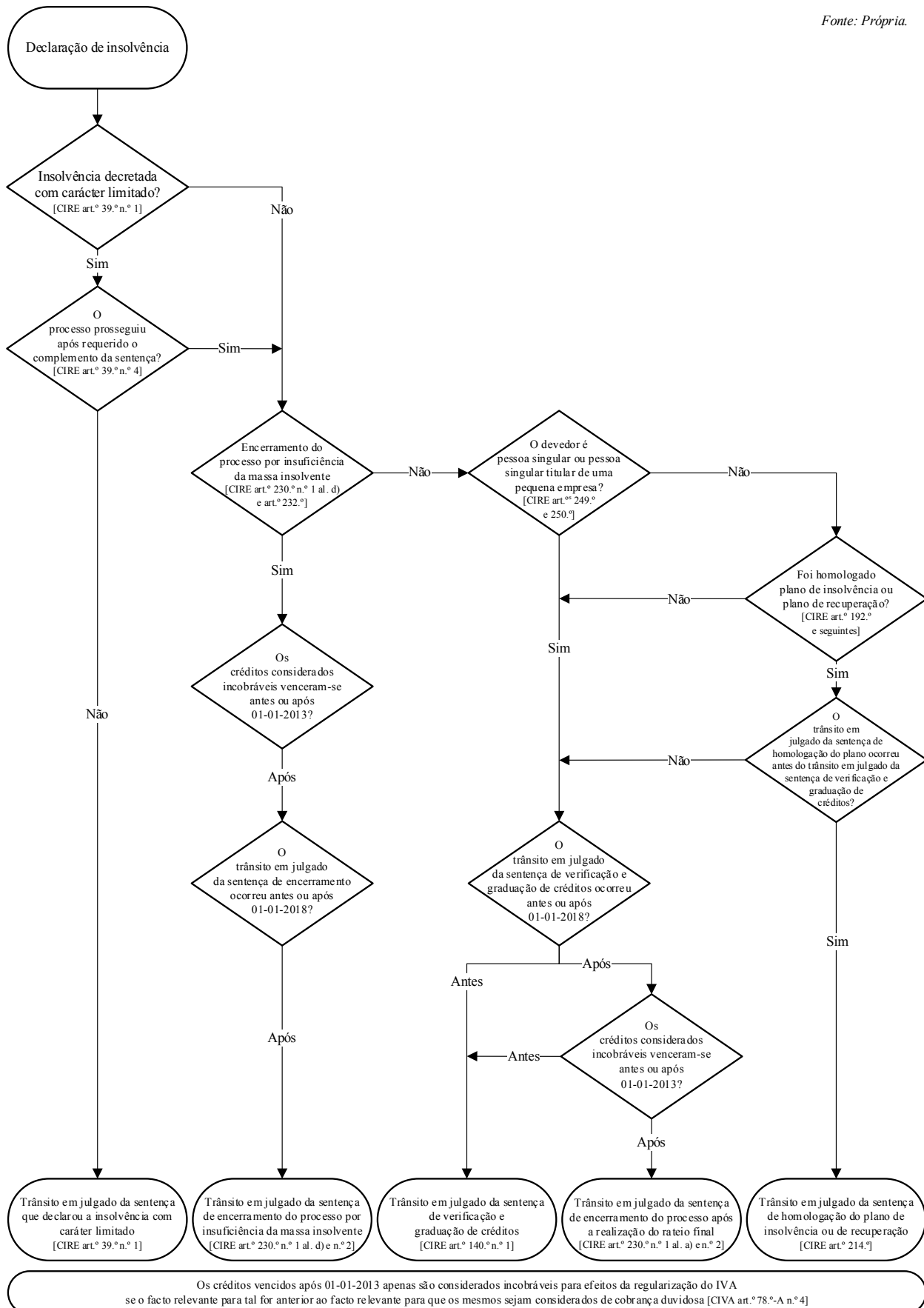
CIVA
segundo e terceiro segmentos do
art.º 78.º
n.º 7, al. b)
(na redação dada pela Lei n.º 82B/2014, de 31-12-2014)
e
CIVA
art.º 78.º-A
segundo e terceiro segmentos do
n.º 4, al. b)
e
n.º 4, al. c)
(na redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29-12-2017)



No que respeita às situações de insolvência com carácter pleno, refira-se, ainda, que o CIVA não faz depender a regularização do IVA da reclamação de créditos no processo, razão pela qual, desde que os créditos hajam sido reconhecidos no mesmo⁶⁷, e como tal constem da respetiva certidão judicial, afigura-se legítima a regularização do IVA correspondente⁶⁸.

Numa tentativa de síntese, e sem prejuízo das diferentes interpretações em torno da vigência das normas, apresenta-se a seguinte árvore de apoio à identificação do facto relevante para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis em processos de insolvência.

Fonte: Própria.



2.6.3. Em PER

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da LOE para 2018, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2017, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em Processo Especial de Revitalização (PER)⁶⁹ ocorre na data do trânsito em julgado da sentença de *“homologação do plano de recuperação [...] previsto no artigo 17.ºF do [...] [CIRE]”*⁷⁰, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. c)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. c)
(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)

Com a aprovação da LOE para 2018, ou seja, a partir de 1 de janeiro de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em PER manteve-se inalterado no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012. Contudo, relativamente ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, o CIVA passou a dispor, em termos mais explicitados, que o facto relevante para a regularização do IVA em PER ocorre *“quando seja proferida sentença de homologação [...] do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito”*, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. c)

(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)

e

CIVA

art.º 78.º-A
n.º 4, al. c)

(na redação
dada pela Lei
n.º 114/2017, de
29-12-2017)

Apesar de no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 se fazer expressa referência ao artigo 17.º-F do CIRE, que respeita ao processo judicial de que tratam os artigos 17.ºA a 17.ºH do mesmo Código, afigura-se que será igualmente admissível a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em acordo de recuperação alcançado extrajudicialmente, antes de iniciado o PER, que venha a ser homologado através do mecanis-

mo previsto no artigo 17.º-I do CIRE, o qual, por sua vez, remete para a aplicação das disposições de homologação previstas no artigo 17.ºF do mesmo Código. Nesta situação o facto relevante ocorre na data do trânsito em julgado da sentença de homologação do acordo de recuperação, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

2.6.4. Nos termos do SIREVE e nos termos do RERE

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 2 de março de 2018, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)⁷¹ ocorre na data de *“celebração do acordo previsto no artigo 12.º do DecretoLei n.º 178/2012, de 3 de agosto”*, condição verificável através de certidão emitida pelo IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, I.P. (IAPMEI), comprovativa da data de celebração do acordo bem como do teor do respetivo plano de recuperação.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. d) e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. d)

(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)



A Lei n.º 8/2018, de 2 de março, revogou o SIREVE e em alternativa criou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE). Contudo essa mesma lei apenas ajustou o CIVA, em conformidade, na parte que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, pelo que, a partir de 3 de março de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 que sejam considerados incobráveis em RERE ocorre na data em que seja depositado na Conservatória do Registo Comercial⁷² o “acordo sujeito ao [RERE] que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”, condição verificável através de certidão⁷³ emitida pela Conservatória do Registo Comercial acompanhada de cópia do respetivo acordo de reestruturação.

De salientar, contudo, que o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE, em conjugação com o n.º 1 do mesmo artigo, somente estende a aplicação dos benefícios emolumentares e fiscais previstos no CIRE⁷⁴ aos acordos de reestruturação alcançados através do RERE que sejam acompanhados de “declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por [ROC] a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30% do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social”, pelo que, na prática, apenas os acordos que venham reunir estes requisitos são passíveis de permitir a regularização do IVA correspondente à parte do crédito que, segundo o acordo de reestruturação, resulte em não pagamento definitivo.

CIVA
art.º 78.º
n.º 7, al. d)
(na redação dada pela Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012)

e

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 4, al. e)
(na redação dada pela Lei n.º 8/2018, de 02-03-2018)

2.7. Parte dos créditos passível de regularização do IVA

Se relativamente às situações de cobrança duvidosa não se suscitam dúvidas acerca da regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos considerados como tal, relativamente aos créditos considerados incobráveis, mesmo antes das alterações que a LOE para 2018 e a Lei n.º 8/2018, de 2 de março, introduziram no regime de regularização do IVA aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, analisadas no Subponto 2.6, a doutrina mais recente da AT, reportando-se a esse mesmo regime, já considerava que “*existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é possível regularizar o IVA incluído na parte perdoada.*”

Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

Contudo, até à introdução das referidas alterações legislativas, a redação do CIVA não era inequívoca nesta matéria, mas, mesmo admitindo que a utilização da expressão «créditos considerados incobráveis», utilizada pelo CIVA nos dois regimes de regularização do IVA, possa conduzir a uma tal interpretação, também a referida

doutrina não é clara, uma vez que a AT apenas expressou tal entendimento relativamente aos créditos considerados incobráveis sob o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, sendo omissa relativamente aos créditos considerados incobráveis sob o regime dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012⁷⁵.

Adicionalmente, como, em ambos regimes de regularização, o CIVA também estabelece aos credores que hajam regularizado o IVA respeitante a créditos considerados incobráveis a obrigação de entrega do imposto em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, afigura-se, nessas situações, que o atual entendimento da AT relega a utilidade prática desta obrigação legal para as improváveis situações em que o devedor venha a realizar o pagamento da parte perdoada dos créditos⁷⁶.

CIVA
art.º 78.º
n.º 12
e do
art.º 78.º-C
n.º 3

Mesmo que a lei tenha vindo a consolidar este entendimento através das alterações introduzidas pela LOE para 2018 e pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, e até porque, sendo o entendimento da AT, deverá ser prudencialmente⁷⁷ atendido, o mesmo é passível de dificuldades de interpretação nas seguintes situações:

- no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, numa situação de insolvência decretada com carácter pleno, em que o credor proceda à regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos logo após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, e à qual se

sucedo o trânsito em julgado da sentença de homologação de um plano de insolvência ou de recuperação que envolva um plano de pagamentos com perdão de dívida, suscita-se a questão de saber se a retificação do IVA a favor do Estado da dedução anteriormente efetuada deverá ocorrer no período de imposto correspondente ao trânsito em julgado desta última sentença, pela totalidade da parte não perdoada dos créditos, ou se deverá ocorrer em cada um dos períodos de imposto do recebimento efetivo das prestações previstas no plano de pagamentos, pela parte correspondente a cada prestação⁷⁸;

- no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, considerados os aspetos resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização, analisados no Subponto 2.4, suscitam-se dúvidas acerca da possibilidade de regularização, através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa, pela verificação da mora⁷⁹, do IVA correspondente à parte dos créditos abrangida pelo plano de pagamentos, ou se tal regularização apenas poderá vir ocorrer em caso de frustração do plano de pagamentos.

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 5

2.8. Créditos excluídos do direito à regularização do IVA

Também ao nível das situações de exclusão do direito à regularização do IVA verificam-se consideráveis divergências entre os dois regimes atualmente em vigor.

Com efeito, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 estabelece um conjunto de situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA, quer através da via da incobrávelidade, quer através da via da cobrança duvidosa, em contraposição ao regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, o qual apenas contempla, de forma expressa, uma única situação de exclusão do direito à regularização do IVA através da via da cobrança duvidosa.

CIVA
art.º 78.º
n.º 17
e
art.º 78.º-A
n.ºs 6 a 8

Em alternativa a uma explanação narrativa, sintetizam-se, no quadro seguinte, as situações de exclusão.

Quadro n.º 5: Situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis		Regime / Normativo aplicável	
		Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
Créditos cobertos	<i>"por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. a)
	<i>"por qualquer espécie de garantia real"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. a)
Créditos sobre	devedor com o qual o credor <i>"esteja em situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. b)
	devedor que no momento da realização das operações subjacentes aos créditos em causa constasse <i>"da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis"</i>	CIVA art.º 78.º n.º 17 n.a. aos créditos considerados incobráveis	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. c)
	devedor que <i>"tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. d)
	<i>"o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. d)
Sempre que tenha sido transmitida a titularidade dos créditos, ou sempre que tal venha a ocorrer após ter sido regularizado o IVA, caso em que este deverá ser novamente entregue		n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 7 e 8

Fonte: Própria.

Sem prejuízo das críticas que algumas das situações de exclusão possam merecer e da eventual inconstitucionalidade de algumas delas⁸⁰, até ao momento ainda não confirmada na jurisprudência,

bem como reconhecendo que a técnica legislativa utilizada possa suscitar incertezas sobre algumas das matérias⁸¹, salientam-se, contudo, os seguintes aspetos:

- a verificação das condições exigidas para a regularização do IVA de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, neste último caso apenas no que respeita àqueles vencidos após 1 de janeiro de 2013, requer, para além da verificação das condições intrínsecas para que os créditos sejam considerados como tal, que sejam verificados aspetos processuais anteriores ao momento, ou momentos, da realização das operações subjacentes, principalmente, que seja confirmado que até esse(s) momento(s) o devedor (i) não constava da lista de acesso público de execuções extintas nem (ii) foi declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior, condições verificáveis através de documentos extraídos da consulta à Lista pública de execuções⁸² e à Publicidade dos processos especiais de revitalização, dos processos especiais para acordo de pagamento e dos processos de insolvência⁸³;
- no que respeita à transmissão da titularidade dos créditos, apesar da situação de exclusão prevista afetar apenas os créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, na perspetiva do transmitente, e apesar do CIVA ser omissivo nesta matéria no caso dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, refira-se que, na perspetiva do transmissário, a AT já se pronunciou em algumas decisões administrativas no sentido da impossibilidade da regularização do IVA dos créditos transmitidos^{84 e 85};

CIVA
art.º 78.º
n.º 17
e
art.º 78.º-A
n.ºs 6, al. c)

CIVA
art.º 78.º-A
n.ºs 7 e 8

apesar de não expressamente previsto em qualquer um dos regimes de regularização do IVA, a AT já se pronunciou através de decisão administrativa⁸⁶ acerca da impossibilidade da regularização do IVA de créditos considerados incobráveis que decorram de operações sujeitas ao regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores⁸⁷, suportando a sua decisão em razões que facilmente colhem relativamente a quaisquer créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis que decorram de operações sujeitas aos demais regimes da margem previstos em sede do IVA⁸⁸.

2.9. Exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor

Sem prejuízo da análise realizada no Subponto 3.3, na parte referente à questão de saber se a comunicação em apreço, quando exigível, constitui um dos elementos indispensáveis para a missão do ROC, e em alternativa a uma explanação narrativa, apresenta-se, no quadro

seguinte, relativamente a cada um dos regimes vigentes, uma sistematização das situações que se encontram abrangidas pela exigência de comunicação prévia da regularização do IVA ao devedor, bem como dos efeitos a que esta se destina e dos elementos que deve conter.

Quadro n.º 6: Situações abrangidas pela exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor, bem como dos efeitos a que se destina e dos elementos que deve conter

Exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor			Normativo aplicável	
Regime aplicável	Situação de regularização do IVA condicionada pela exigência de comunicação ao devedor	Destinatário, efeitos a que se destina e elementos da comunicação	Situação de regularização do IVA condicionada pela exigência	Disposição que exige a comunicação ao devedor
Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos considerados incobráveis	Comunicar ao devedor "que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar":	CIVA art.º 78.º n.º 7	CIVA art.º 78.º n.º 11
	Créditos de valor inferior a 6 000 €, IVA incluído, sobre devedor sujeito passivo com direito à dedução, considerados de cobrança duvidosa por terem sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente		<ul style="list-style-type: none"> ▪ as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado ▪ o processo ou acordo em causa ▪ o período em que a regularização é efetuada 	
Créditos vencidos após 01-01-2013	Créditos considerados incobráveis		CIVA art.º 78.º-A n.º 4	CIVA art.º 78.º-B n.º 9

Fonte: Própria.

Uma vez que esta comunicação é apenas exigida nas situações em que o devedor “*seja um sujeito passivo do imposto*”, atendendo-se aos efeitos a que se destina, i.e. “*retificação [por parte do devedor] da dedução inicialmente efetuada*”, afigura-se que o enquadramento do devedor em sede do IVA, ao invés de dever ser avaliado com referência ao momento da regularização do imposto, deve ser avaliado com referência ao momento do nascimento do direito à dedução do IVA incluído nos créditos em causa⁸⁹.

Atendendo, uma vez mais, aos afeitos a que comunicação se destina, e considerando, ainda, o facto do regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 não a exigir nas situações em que a regularização se encontra circunscrita aos créditos sobre devedor “*particular ou [...] sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução*”⁹⁰, a comunicação poder-se-ia considerar dispensável caso o devedor, no momento do nascimento do direito à dedução do IVA incluído nos créditos a regularizar, se encontrasse registado como sujeito passivo que realiza exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução. Contudo, a comunicação também é exigida nessas situações, porquanto, mesmo que realizando exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, o devedor trata-se de “*um sujeito passivo do imposto*”, e até porque, aquele enquadramento não inviabiliza a possibilidade do IVA suportado e inicialmente não deduzido, pudesse ter sido ou possa vir a ser deduzido de forma adequada⁹¹.

Refira-se, ainda, que a doutrina da AT dispõe que “*Tratando-se de adquirente que seja um sujeito passivo do imposto e, tratando-se de um processo de insolvência, a comunicação é feita ao representante do devedor, na pessoa do administrador da insolvência, tendo em conta o que estabelece o CIRE*”⁹².

Contudo, afigura-se que tal doutrina deve ser interpretada com prudência, sempre se aconselhando, a identificação do destinatário adequado da comunicação em cada caso concreto, ou, nas situações a seguir expostas, a comunicação cumulativa ao administrador da insolvência e ao devedor (caso se trate de pessoa coletiva, ao respetivo órgão de gestão ou liquidatário), acautelando, desta forma, as

contingências que pudessem resultar em caso de diferente entendimento da AT, ou mesmo dos tribunais:

- Situações dos processos de insolvência decretados de carácter limitado, nos quais o “*processo de insolvência é declarado findo logo que a sentença transite em julgado*”, “*O devedor não fica privado dos poderes de administração e disposição do seu património*” e “*O administrador da insolvência limita a sua atividade à elaboração do parecer [para efeitos da eventual qualificação da insolvência como culposa]*”⁹³;
- Situações em que apesar do processo de insolvência ter prosseguido, o juiz tenha decidido, quando se verificarem os pressupostos exigidos para tal, que a administração da massa insolvente continue a ser assegurada pelo devedor, caso em que essa decisão, deve constar da sentença declaratória da insolvência^{94 e 95};
- Situações em que no momento de realização da comunicação para efeitos da regularização do IVA, o processo de insolvência já se encontre encerrado⁹⁶.

Relativamente à comprovação da realização da comunicação da regularização do IVA ao devedor, a AT, não obstante se ter reportado sobre a comunicação prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA⁹⁷, já de pronunciou no sentido de se considerarem “*idóneos, qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA*”⁹⁸, bem como no sentido de se considerar abrangido por aquela expressão o meio eletrónico - *email* -, “*mercê dos avanços tecnológicos na área das tecnologias de informação*”⁹⁹.

Do exposto, resulta que a comunicação prévia da regularização do IVA ao devedor, nas situações em que é exigida, conforme identificadas e nos termos do quadro acima, constitui condição indispensável para a regularização do imposto, devendo o credor obter prova documental de que o destinatário apropriado tomou conhecimento da comunicação da regularização, por exemplo através da subscrição de aviso de receção de carta ou confirmação de receção de *email*¹⁰⁰.

2.10. Consequências da posterior recuperação, total ou parcial, dos créditos

Refira-se, por último, que em ambos regimes de regularização, o CIVA estabelece, para todos os credores que hajam regularizado o IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, que em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, procedam à entrega do imposto correspondente ao montante recuperado, com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, sem observância do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto.

CIVA
art.º 78.º
n.º 12
e do
art.º 78.º-C
n.º 3

2.11. Outras disposições previstas no CIVA e doutrina relevante

Sem prejuízo da análise realizada ao longo deste trabalho relegar os aspetos procedimentais relacionados com as obrigações declarativas, sintetizam-se, no quadro seguinte, outras disposições expressamente consagradas nos dois regimes de regularização do IVA

respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis atualmente em vigor, consideradas de menor importância para a missão do ROC.

Quadro n.º 7: Síntese de outras disposições consagradas nos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Síntese de outras disposições consagradas nos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis		Regime / Normativo aplicável		
Parte obrigada	Exigências	Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013	
Credor	O credor deverá integrar no dossier fiscal os documentos justificativos da dedução do IVA: faturas, 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, certificados e comunicações	CIVA art.º 78.º n.º 16	CIVA art.º 78.º-D n.º 1	
	o credor deverá efetuar a regularização do IVA <i>"a favor do sujeito passivo [...] na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento do pedido de autorização prévia"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-B n.º 8	
Devedor	No âmbito do procedimento de autorização prévia aplicável à regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de vinte e quatro meses:	o devedor, após ser notificado eletronicamente pela AT para efetuar a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada, <i>"pode identificar, por via eletrónica, [...] as faturas que já se encontram pagas ou em relação às quais não se encontra em mora, devendo fazer prova documental dos factos que alega"</i> , até ao final do prazo para a entrega da declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a notificação	n.a.	CIVA art.º-B n.º 5 e 6
		o devedor, nos casos em que haja lugar à retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada, deverá efetuar a retificação <i>"na declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a respetiva notificação"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 1
		o devedor, sempre que não efetue a retificação da dedução inicialmente efetuada, ou não faça prova de que esta não é exigível, receberá da AT uma <i>"liquidação adicional [...] correspondente ao imposto não retificado pelo devedor"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 2
		O devedor fica dependente da apresentação de pedido de autorização prévia para a novamente deduzir o IVA, correspondente ao montante dos créditos que venha a pagar após ter procedido à retificação do imposto a favor do Estado	n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 3

Fonte: Própria.

Por não ter cabimento em qualquer outro ponto deste trabalho, optou-se por referir aqui, de acordo com a doutrina da AT, que nas situações em que, no momento em que os créditos venham a reunir as condições para serem considerados como de cobrança duvidosa ou incobráveis, o credor já tenha cessado a atividade em sede do

IVA, ou se encontre enquadrado no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, a regularização do IVA pode, ainda, ser efetuada, através de um pedido oficioso de reembolso à Direção dos Serviços de Cobrança, acompanhado, entre os demais elementos comprovativos, da respetiva certificação por ROC¹⁰¹.

¹ Para além dos créditos de «cobrança duvidosa» assim expressamente designados no artigo 78.º-A do CIVA, aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, ao longo do Trabalho, por simplificação e mais fácil sistematização, também são considerados nessa categoria os designados «outros créditos» previstos no n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012.

² Em detrimento da análise da sucessão das normas no tempo, somente realizada em recurso à interpretação das disposições dos normativos atualmente em vigor.

³ Designadamente aquelas vertidas nos artigos 78.º a 78.º-D do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e subsequentes alterações, última das quais, introduzida pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, bem como, daquelas vertidas na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho.

⁴ Designadamente aquelas vertidas no Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do Subdiretor-Geral (SDG) da AT.

⁵ Designadamente aquelas que decorrem do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, após as alterações introduzidas Lei n.º 8/2018, de 2 de março.

⁶ Designadamente aquelas que decorrem: do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro; da Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados (ISQC 1) e da Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade 3000 (Revista) - Trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica [ISAE 3000R], ambas emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB); e do Guia de Aplicação Técnica n.º 10 (GAT 10) emitido pela OROC em 19-07-2017.

⁷ Apesar de na epígrafe dos artigos 78.º a 78.º-B do CIVA ser utilizado o termo «regularização», no respetivo corpo é diversas vezes utilizado o termo «dedução», nesse mesmo sentido. Contudo, de acordo com a doutrina veiculada pela AT *“o direito à regularização [...] não deve ser confundido com o exercício do direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA”* (cf. ponto 5 do Ofício Circulado n.º 030 168 de 31-12-2014 do SDG da AT).

⁸ Ver a Nota 1.

⁹ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

¹⁰ Cf. n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

¹¹ Ver a Nota 1.

¹² Na prática nunca vigorou a condição do desconhecimento contabilístico respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento, uma vez que, apesar desta via de regularização do IVA ter entrado em vigor a partir de 2013, atendendo à mora exigida, apenas produziu os primeiros efeitos a partir de 2015, já depois de eliminada a referida condição pela LOE para 2015.

¹³ Declarado ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do CIRE.

¹⁴ No âmbito do processo de insolvência.

¹⁵ No âmbito do processo especial de revitalização.

¹⁶ O artigo 805.º do Código Civil dispõe que *“O devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir”, dispondo, também, que “Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação [...] Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido.”*

¹⁷ Matéria tratada no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, para efeitos da qual remete a disposição em análise.

¹⁸ Cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte I dedicada à aplicação da lei no tempo.

¹⁹ A respeito, ver o Subponto 2.4 referente às consequências da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização do IVA registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013.

²⁰ Cf. alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA. Atente-se para a utilização da expressão «provas objetivas».

²¹ Cf. n.º 9 do artigo 78.º e n.º 1 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA.

²² Na doutrina recentemente produzida, a AT, acerca das diligências para cobrança para efeitos da regularização do IVA, dispõe que estas *“[...] podem ser comprovadas pelo envio de cartas registadas ou registadas com aviso de receção, e-mails, reclamação de créditos em processo judicial ou através de qualquer outro meio idóneo que ateste a prática de quaisquer atos destinados a obter o pagamento das quantias em dívida.”* (cf. Despacho de 24-01-2018 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 12529).

²³ Nesse sentido SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO: *“Regularização do IVA de créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa”*, in *Trabalhos das sessões paralelas do V Congresso dos TOC*, setembro de 2015.

²⁴ Também nesse sentido SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO: *op. cit.*

²⁵ Cf. Despacho de 25-10-2017 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 11742.

²⁶ Cf. artigos 837.º a 840.º do Código Civil.

²⁷ Cf. artigos 857.º a 862.º do Código Civil.

²⁸ Cf. Despacho de 24-01-2018 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 12529.

²⁹ Cf. Acórdão de 28-04-2016 do STJ, referente ao Processo n.º 1106/12.9YYPRT-B. P1.S1, de onde se extrai a seguinte asserção proferida na sentença: *“Também impropede a alegada novação objetiva da dívida que, aliás, não encontra qualquer eco na sentença que homologou o plano de insolvência, sendo certo que, atento o disposto no [...] [artigo 859.º do Código Civil], a vontade de contrair uma nova obrigação em substituição da antiga deve ser expressamente manifestada.”*

³⁰ Pelo que a certificação pelo ROC não é exigida sempre que o facto relevante para que o crédito seja considerado incobrável tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2012.

³¹ Cf. Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516.

³² Como resulta, designadamente, da expressa impossibilidade de dedução do imposto *“que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”,* ou *“que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada”* (cf. n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º do CIVA).

³³ Cf. n.º 1 do artigo 78.º-D do CIVA, e evidenciado no Subponto 3.3.

³⁴ Nesse sentido ANA CRISTINA SILVA: *“IVA - Regularização em créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis”*, in *Jornal de Negócios*, 08-01-2017, e JOSÉ RORIZ: *“Manual de formação: Perdas por imparidade e créditos incobráveis em IVA e IRC”*, Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), março de 2017, págs. 90 a 92.

³⁵ Refira-se, porém, que apesar da exclusão da regularização pela via da incobrabilidade nos casos em que já se tenham verificado os requisitos para a regularização pela via da cobrança duvidosa se encontrar expressamente prevista, para o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, na árvore de decisão que consta em anexo do GAT 10, não consta a exclusão inversa aqui por hipótese avertada.

³⁶ Ver a Nota 1.

³⁷ A AT já se pronunciou em diversa doutrina no sentido de considerar que para efeitos fiscais a evidenciação na contabilidade dos créditos de cobrança duvidosa pode ser assegurada de através da contabilização em contas específicas ou através da menção no Anexo às demais demonstrações financeiras (e.g. Despacho de 31-07-1996 do Diretor-Geral do IRC, referente ao PIV n.º 436/96). Outros autores consideram, ainda, suficiente, o *“preenchimento do mapa oficial, Modelo 30 - Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos de inventários, que integra o dossier fiscal”* (cf. CLÁUDIA RODRIGUES: *“Auditoria aos critérios fiscais aplicados no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis”*, in *Revista Revisores e Auditores* outubro_dezembro 2014, OROC, 2014, pág. 44).

³⁸ Pela sua relevância, recordam-se os tipos de evidências objetivas de eventos de perda para avaliar a necessidade do reconhecimento de uma perda por imparidade de ativos financeiros, conforme previsto no parágrafo 25 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 - Instrumentos Financeiros: *“[...] a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor; b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida; c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria; d) Tome-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.”*

Acerca dos aspetos contabilísticos relacionados com as perdas por imparidade nos créditos de cobrança duvidosa, designadamente da evidência objetiva de que um ativo financeiro está em imparidade, ver JOSÉ RORIZ, *op. cit.*, págs. 7 a 29 e 53 a 56, de onde se destaca o seguinte: *“Esta avaliação [da necessidade do reconhecimento de uma perda por imparidade], efetuada pelo órgão de gestão, [...] depende da análise de um conjunto de fatores e não apenas do facto de existir, ou não, evidência escrita (leia-se, carta registada com aviso de receção) de comunicação ao devedor, embora este seja, porventura o método mais fácil de comprovar inequivocamente essa comunicação, razão provável pela qual se toma o meio de prova mais usual e aceite em sede de imposto sobre o rendimento. Pelo que, existindo contactos com o cliente no sentido de cobrar dívidas já vencidas, que se relevam infrutíferos, o credor pode, e mais do que isso, deve, avaliar o risco que existe de que os montantes em causa se venham a revelar de cobrança duvidosa, por forma a refletir adequadamente a situação em termos contabilísticos. E, para este efeito, todos os contactos efetuados nesse sentido devem ser considerados (por telefone, presencialmente, por e-mail), pois também estes poderão servir de prova, embora, a sua corroboração possa exigir outros elementos adicionais que dependerão da situação concreta (por exemplo, no caso de contactos telefónicos, o relatório de quem os efetuou, com os elementos relativos ao contacto efetuado - pessoa que contactou, hora, assunto e sua conclusão - juntamente com a faturação detalhada da entidade fornecedora dos serviços de telecomunicação, onde constem as datas e horas de contactos).”*

³⁹ De facto, já desde 1 de janeiro de 2010, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, o CIRC passou a fazer depender a aceitação fiscal das perdas por imparidade em créditos considerados de cobrança duvidosa por via da mora, da existência de *“provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento”* (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do Código do IRC).

⁴⁰ Cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte III A i).

⁴¹ Apesar do segmento *“bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa”* constar apenas da redação do n.º 1 do artigo 78.º-D do CIVA, aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, afigurase igualmente um requisito prévio da regularização, e como tal indispensável, para suportar a regularização do IVA nas situações do regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012.

⁴² O pedido deve conter, relativamente a cada crédito de cobrança duvidosa, (i) o NIF do adquirente, (ii) o NIF do ROC que efetuou a certificação, (iii) o número da fatura da qual consta o crédito, que deve ser inscrito no pedido em termos idênticos aos comunicados ao sistema e-fatura, nos casos em que esta comunicação seja obrigatória, (iv) a data da emissão da fatura, (v) a data de vencimento do crédito, (vi) o período de imposto em que foi entregue a declaração periódica contendo o valor da fatura, (vii) a base tributável constante da fatura, (viii) o valor total do IVA da fatura e (ix) o valor do IVA a regularizar (cf. n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho).

⁴³ Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 78.º-D do CIVA. Ver o Subponto 3.3.

⁴⁴ Neste caso o ônus de realizar essa comunicação não recai sobre o credor.

⁴⁵ Caso o devedor não retifique a dedução inicialmente efetuada sem que faça prova de que as faturas já se encontram pagas ou não se encontram em mora, a AT emite liquidação adicional correspondente ao imposto não retificado pelo devedor, notificando em simultâneo o credor do deferimento do pedido de autorização prévia, sem prejuízo dos casos de deferimento tácito do mesmo (cf. n.º 2 do artigo 78.º-C do CIVA).

⁴⁶ De acordo com o Código do Processo Civil (CPC) "Dizem-se «ações executivas» aquelas em que o credor requer as providências adequadas à realização coativa de uma obrigação que lhe é devida" e "Toda a execução tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da ação executiva" (cf. n.ºs 4 e 5 do CPC).

⁴⁷ O artigo 717.º do CPC dispõe sobre o registo informático de execuções, regulado pelo Decreto-Lei n.º 201/2003, de 10 de setembro, e alterado até ao Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de novembro.

⁴⁸ Não obstante até à LOE para 2015 o CIVA ter remetido, a este respeito, para a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do CPC, o qual somente dispôs acerca do registo informático de execuções até 1 de setembro de 2013, até à redação introduzida pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, certo é que a doutrina da AT desde logo salvaguardou que a remissão deveria ser entendida como realizada para a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do novo CPC (cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte II).

⁴⁹ Apesar de constituir doutrina produzida no âmbito do IRC, refira-se que se o processo de execução ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobabilidade, devendo o mesmo conter os elementos bastantes para tal prova (cf. Despacho de 07-12-99 da DSIRC, referente ao PIV n.º 1981/89).

⁵⁰ A Lista pública de execuções é uma lista eletrónica de dados, de acesso público na internet, em www.citius.mj.pt e em www.justica.gov.pt, com informação sobre execuções frustradas, ou seja, que tenham terminado com pagamento parcial ou por inexistência de bens penhoráveis, da qual constam: (i) o nome do executado, (ii) o número de identificação fiscal do executado ou, apenas nos casos em que não exista ou não seja conhecido o número de identificação fiscal do executado, o seu número de identificação civil, de passaporte ou de licença de condução, (iii) o valor em dívida no momento da extinção da execução, (iv) o número de processo executivo que esteve na origem da execução frustrada e o tribunal onde a execução foi distribuída, (v) a indicação de que o processo executivo se extinguiu com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis, (vi) a data da extinção do processo executivo e (vii) a data da inclusão na lista (cf. artigos 16.º-A e 16.º-B do Decreto-Lei n.º 201/2003, de 10 de setembro, após as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de novembro, e n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 313/2009, de 30 de março, após as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 267/2018, de 20 de setembro).

⁵¹ "O procedimento extrajudicial pré-executivo é um procedimento de natureza facultativa que se destina, entre outras finalidades expressamente previstas na presente lei, à identificação de bens penhoráveis através da disponibilização de informação e consulta às bases de dados de acesso direto eletrónico previstas no Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, para os processos de execução cuja disponibilização ou consulta não dependa de prévio despacho judicial" (cf. artigo 2.º da Lei n.º 32/2014, de 30 de maio).

⁵² Cf. artigo 15.º da Lei n.º 32/2014, de 30 de maio.

⁵³ "O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores" (cf. n.º 1 do artigo 1.º do CIRE).

"[...] Todavia, nem a não aprovação de um plano de insolvência significa necessariamente a extinção da empresa (e daí que, iniciando-se a liquidação, deve o administrador da insolvência, antes de mais, diligenciar preferencialmente pela sua alienação como um todo), nem a aprovação de um plano de insolvência implica a manutenção da empresa, pois que ele pode tão-somente regular, em termos diversos dos legais, a liquidação do património do devedor [...]" (cf. Despacho de 24-04-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006).

O plano de insolvência mantém-se como tal designado quando em derrogação das normas do CIRE venha a regular o "pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares daqueles créditos e pelo devedor, bem como a responsabilidade do devedor depois de findo o processo de insolvência" (cf. n.º 1 do artigo 192.º do CIRE), passando a designar-se plano de recuperação caso "se destine a prover à recuperação do devedor, devendo tal menção constar em todos os documentos e publicações respeitantes ao mesmo" (cf. n.º 3 do artigo 192.º do CIRE).

O plano de insolvência não é aplicável se o devedor for pessoa singular que não tenha sido titular da exploração de qualquer empresa nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência ou se for pessoa singular titular da exploração de uma pequena empresa (i.e. empresa que à data do início do processo não tenha dívidas laborais, o número dos seus credores não seja superior a 20 e o respetivo seu passivo global não exceda 300 000 euros). A estes está igualmente vedada a possibilidade da administra-

ção da massa insolvente, podendo, contudo, apresentar um plano de pagamentos aos credores (cf. artigo 249.º e seguintes do CIRE).

Relativamente aos processos de insolvência que corram em tribunal estrangeiro, ver a Nota 49.

⁵⁴ A insolvência é decretada com caráter limitado quando o juiz conclui que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e que essa satisfação não se mostra garantida por outra forma (cf. artigo 39.º do CIRE), fazendo menção desse facto na sentença de declaração da insolvência. Nestas situações qualquer interessado poderá solicitar, no prazo de cinco dias, que a sentença seja complementada, caso em que o processo prossegue com caráter pleno, devendo para o efeito o depositar à ordem do tribunal, ou caucionar mediante garantia bancária, o montante que o juiz razoavelmente entenda necessário para garantir o pagamento das respetivas custas e dívidas.

Note-se, ainda, que as situações em que o processo, tendo prosseguido após a declaração de insolvência, venha a ser posteriormente encerrado por insuficiência da massa insolvente nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do CIRE, não qualificam como insolvência com caráter limitado, mas sim como insolvência com caráter pleno.

⁵⁵ Cf. artigo 72.º da Lei Geral Tributária e artigo 50.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

⁵⁶ Nesse sentido SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO, *op. cit.*, e CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H.: "Recuperação de IVA de Créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa", in *Cadernos de IVA 2014*, coordenação: Sérgio Vasques, Almeida, 2014, pág. 482.

⁵⁷ Acresce que, após as medidas de simplificação de formalidades e de procedimentos introduzidas no CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, o juiz passou a dispor da faculdade de, fundamentadamente, prescindir da assembleia de credores aludida no artigo 156.º do CIRE, pelo que a mesma pode nunca vir a realizar-se (cf. al. n) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE).

⁵⁸ Relativamente ao prazo dispõe o n.º 1 do artigo 140.º do CIRE que "Finda a audiência de julgamento, o juiz profere sentença de verificação e graduação dos créditos nos 10 dias subsequentes."

⁵⁹ O artigo 156.º do CIRE respeita às deliberações da designada "assembleia de credores de apreciação do relatório". Nele se prevê a apreciação do relatório do administrador de insolvência e a deliberação pela assembleia de credores sobre o encerramento ou a manutenção em atividade do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente (cf. n.º 2 do artigo 156.º do CIRE), bem como a possibilidade da referida assembleia cometer ao administrador da insolvência o encargo de elaborar um plano de insolvência, caso em que a mesma pode determinar a suspensão da liquidação e partilha da massa insolvente (cf. n.º 3 do artigo 156.º do CIRE), a qual cessará se o plano não for apresentado pelo administrador da insolvência nos sessenta dias seguintes ou se o plano apresentado não for subsequentemente admitido, aprovado ou homologado (cf. n.º 4 do artigo 156.º do CIRE). As deliberações tomadas poderão ser modificadas ou revogadas em reunião ulterior da referida assembleia (cf. n.º 6 do artigo 156.º do CIRE).

⁶⁰ Relativamente ao prazo dispõe o artigo 214.º do CIRE que "A sentença de homologação do plano de insolvência só pode ser proferida decorridos pelo menos 10 dias sobre a data da respetiva aprovação, ou, tendo o plano sido objeto de alterações na própria assembleia, sobre a data da publicação da deliberação."

⁶¹ A homologação do plano consolida-se com o trânsito em julgado da respetiva sentença de homologação (cf. artigos 214.º a 216.º do CIRE), após o plano ter sido (i) apresentado pelo administrador da insolvência, pelo devedor, por qualquer pessoa que responda legalmente pelas dívidas da insolvência ou por qualquer credor ou grupo de credores cujos créditos representem pelo menos um quinto do total dos créditos não subordinados reconhecidos na sentença de verificação e graduação de créditos, ou na estimativa do juiz, se tal sentença ainda não tiver sido proferida (cf. n.º 1 do artigo 193.º do CIRE), (ii) admitido pelo juiz (cf. artigo 207.º do CIRE) e (iii) aprovado pelos credores (cf. artigos 211.º e 212.º do CIRE).

⁶² "O plano de insolvência aprovado antes do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação dos créditos acautela os efeitos da eventual procedência das impugnações da lista de credores reconhecidos ou dos recursos interpostos dessa sentença, de forma a assegurar que, nessa hipótese, seja concedido aos créditos controvertidos o tratamento devido" (cf. n.º 3 do artigo 209.º do CIRE).

⁶³ Ver o segundo parágrafo da Nota 54.

⁶⁴ Relativamente à designação do plano, ver o terceiro parágrafo da Nota 53.

⁶⁵ Ver a Nota 60.

⁶⁶ "Encerrada a liquidação da massa insolvente, a distribuição e o rateio final são efetuados pela secretaria do tribunal quando o processo for remetido à conta e em seguida a esta [...]" (cf. n.º 1 do artigo 182.º do CIRE). "Prosseguindo o processo após a declaração de insolvência, o juiz declara o seu encerramento: a) Após a realização do rateio final, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do artigo 239.º" (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE).

⁶⁷ Por iniciativa do administrador da insolvência (cf. artigo 129.º do CIRE) ou na sequência de uma ação para verificação ulterior de créditos (cf. artigo 146.º do CIRE).

⁶⁸ Estranhamente, em algumas das suas decisões administrativas a AT, nas situações de insolvência, parece fazer depender a regularização do IVA da realização da reclamação de créditos no processo, mais do que do reconhecimento dos créditos no mesmo (cf. Despacho de 06-09-2012 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 3831, Despacho de 24-04-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006 e Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516).

⁶⁹ O PER, previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, trata-se de um processo judicial aplicável somente às empresas, com carácter urgente, que se destina “a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização” (cf. n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE).

⁷⁰ O PER, previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, trata-se de um processo judicial aplicável somente às empresas, com carácter urgente, que se destina “a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização” (cf. n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE).

⁷¹ O SIREVE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro, veio a ser revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, apesar desta possibilitar a conclusão dos processos SIREVE já submetidos que se encontrem em curso à data da revogação (cf. n.º 3 do artigo 35.º e n.º 1 do artigo 36.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março).

⁷² O acordo de reestruturação que seja alcançado pelas partes fica sujeito a depósito eletrónico na Conservatória do Registo Comercial (CRC), a requerimento do devedor ou de qualquer credor, segundo processo especial de depósito do RERE. O referido depósito não prejudica a confidencialidade do acordo, apesar das partes poderem atribuir carácter público às negociações, caso em que a CRC publica anúncio relativo ao termo das negociações e respetiva causa, com indicação sobre se foi ou não alcançado acordo de reestruturação entre as partes, e apesar do acordo ser automaticamente comunicado à AT, por via eletrónica, nos termos do processo especial de registo do RERE. (cf. artigo 17.º e artigo 22.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março).

⁷³ O processo especial de depósito eletrónico do RERE previsto no artigo 17.º e no artigo 22.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, permanece, contudo, por regulamentar, não estando a atual plataforma usada para registos e depósitos eletrónicos junto das Conservatórias do Registo Comercial ainda configurada para o efeito, pelo que, para além de se tratar de uma dificuldade operacional que, na prática, está a condicionar a efetiva aplicação do RERE, ainda não se vislumbram os meios de prova mais adequados para nestas situações se comprovar a verificação do facto relevante para a regularização do IVA.

⁷⁴ Previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE.

⁷⁵ Acresce, ainda, que até à entrada em vigor da LOE para 2013, até à qual o CIVA dispunha que o facto relevante para a regularização do IVA nas situações dos “créditos considerados incobráveis [...] Em processo de insolvência [...] [ocorre] quando a mesma seja decretada”, a diversa doutrina da AT apontava no sentido da possibilidade da regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos reconhecidos no processo de insolvência, salvaguardando, apenas, a obrigação de proceder à entrega do imposto nos casos em que se verificasse a recuperação, total ou parcial, dos créditos (e.g. Despacho de 2404-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006, e Despacho de 01-09-2011 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 2437).

⁷⁶ Dessa mesma opinião, CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, pág. 484.

⁷⁷ Designadamente pelo ROC na sua missão de certificação dos créditos, até porque no ponto 8 do GAT 10 se estabelece que o ROC deverá “também atender ao conteúdo da comunicação constante deste Ofício.”

⁷⁸ Ver o Subponto 2.6.2.

⁷⁹ Situação também suscetível de incertezas quanto à contagem da mora. Ver o Subponto 2.2.2.

⁸⁰ A respeito ver SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO, *op. cit.*, e CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, págs. 485 a 487.

⁸¹ CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, págs. 484 e 485, suscita legítimas dúvidas quanto à abrangência da exclusão do direito à regularização do IVA nas situações de: cessão de parte do valor dos créditos, cessão de créditos na modalidade com recurso, créditos seguros por apólices que não cobrem a parte respeitante ao IVA.

⁸² A respeito, ver a Nota 50.

⁸³ A publicidade dos processos especiais de revitalização, dos processos especiais para acordo de pagamento e dos processos de insolvência é de acesso público, podendo ser consultada na internet, em www.citius.mj.pt.

⁸⁴ Na doutrina produzida, a AT conclui que “O direito à dedução é um direito de natureza pessoal, sendo o respetivo crédito de IVA pessoal e intransmissível, pelo que, a sua regularização/dedução apenas compete ao sujeito passivo que efetuou a liquidação/entrega nos Cofres do Estado. Nestes termos, apesar de a requerente ser titular dos referidos créditos adquiridos por compra, através de um contrato de cessão de créditos, não é possível proceder à [...] regularização do respetivo IVA” (cf. Despacho de 08-08-2012 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 3665).

⁸⁵ CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, pág. 485, suscita dúvidas quanto à legitimidade desta limitação cumulativa do direito à regularização do IVA, na esfera do transmitente, por força da exclusão expressa prevista no CIVA, e na esfera do transmissário, porquanto este nunca entregou o IVA ao Estado (salvaguardando os casos em que esta faculdade não se encontra vedada ao cessionário nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Regime fiscal das operações de titularização de créditos estatuído pelo Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de agosto).

⁸⁶ Cf. Despacho de 27-10-2010 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 1204.

⁸⁷ Atualmente contemplado nos artigos 69.º a 75.º do CIVA.

⁸⁸ Designadamente do Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, e das Normas de determinação do IVA por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

⁸⁹ Determinado em conformidade com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, regra geral, coincidente com a data da emissão da fatura, se o prazo previsto para tal for respeitado.

⁹⁰ Determinado em conformidade com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, regra geral, coincidente com a data da emissão da fatura, se o prazo previsto para tal for respeitado.

⁹¹ Por exemplo, no caso de regularização do IVA respeitante a créditos subjacentes à transmissão de materiais de construção civil a um devedor dedicado à atividade imobiliária, no momento da transmissão registado em sede do IVA como realizando exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, mas que posteriormente venha a deduzir o IVA em causa através do mecanismo da renúncia à isenção previsto no artigo 12.º do CIVA.

⁹² Cf. Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516. Nesse sentido, também o Acórdão de 2212-2016 do TCA Norte, referente ao Processo n.º 01517/08.4BEBRG, e o Acórdão de 25-06-2015 do STA, referente ao Processo n.º 0288/14, no qual se considera que “tal dever de comunicação ao adquirente que seja sujeito passivo de IVA terá de fazer-se, caso este seja pessoa coletiva, a quem legalmente a represente, sendo que, em caso de insolvência - um dos casos em que tal dever de comunicação é legalmente imposto -, a representação da sociedade insolvente cabe ao administrador da insolvência que tenha sido nomeado, o qual assume a sua representação para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRE.”

⁹³ Cf. alíneas a) a c) do n.º 7 do artigo 39.º do CIRE.

⁹⁴ Cf. alínea e) do n.º 1 do artigo 36.º e artigos 223.º a 229.º, todos do CIRE.

⁹⁵ Aliás, a própria doutrina da AT dedicada às obrigações fiscais do devedor após a declaração da insolvência reconhece que “No período entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento, essa responsabilidade fica cometida àquele a quem tiver sido atribuída a administração da insolvência, podendo, por isso, os responsáveis continuarem a ser os anteriores titulares dos órgãos sociais competentes da pessoa coletiva insolvente, ou ser já responsável o administrador da insolvência nomeado, caso lhe seja atribuído poderes para a administração do património da insolvente” (cf. Circular 10/2015 de 09-09-2015 da Diretora-Geral da AT).

⁹⁶ “Prosseguindo o processo após a declaração de insolvência, o juiz declara o seu encerramento: Após a realização do rateio final [...]; Após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência, se a isso não se opuser o conteúdo deste; [...] A pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento; [...] Quando o administrador da insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente [...]; [ou] Quando [o encerramento] ainda não haja sido declarado, no despacho inicial do incidente de exoneração do passivo restante [...]. A decisão de encerramento do processo é notificada aos credores e objeto da publicidade e do registo previstos nos artigos 37.º e 38.º, com indicação da razão determinante.” (Cf. artigo 230.º do CIRE).

No caso da insolvência de sociedades comerciais, “Baseando-se o encerramento do processo na homologação de um plano de insolvência que preveja a continuidade da sociedade comercial, esta retoma a sua atividade independentemente de deliberação dos sócios. [...] Os sócios podem deliberar a retoma da atividade se o encerramento se fundar [em pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento] [...]. Com o registo do encerramento do processo após o rateio final, a sociedade considera-se extinta. [...] No caso de encerramento por insuficiência da massa insolvente [nas situações de insolvência decretada com carácter limitado, ou nas situações em que o processo tenha prosseguido], a liquidação da sociedade prossegue nos termos do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, devendo o juiz comunicar o encerramento e o património da sociedade ao serviço de registo competente” (cf. artigo 234.º e n.º 10 do artigo 39.º, ambos do CIRE).

⁹⁷ Refira-se, contudo, que a comunicação prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, aplicável às demais situações de retificação do valor tributável ou do imposto, dispõe que “a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação [...], i.e. exige expressamente a prova de que a contraparte tomou conhecimento da regularização.

⁹⁸ Cf. Ofício Circulado n.º 33 129 de 02-04-1993 do Diretor-Geral das Contribuições e Impostos.

⁹⁹ Cf. Despacho de 06-06-2014 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 6770.

¹⁰⁰ Nesse sentido aponta o Acórdão de 25-06-2015 do STA, referente ao Processo n.º 0288/14, atentas as seguintes asserções proferidas na sentença acerca da imperfeição da comunicação em apreço: “[...] a ora recorrente nada fez perante a devolução da carta, não permitindo assim que a comunicação chegasse ao administrador da insolvência e que este pudesse proceder ao «acerto simétrico» postulado pela anulação do IVA pelo credor” e “a formalidade indevidamente cumprida, que se afigura «ad substantiam», impede a legalidade da regularização do IVA efetuada pelo credor”.

¹⁰¹ Cf. JOSÉ RORIZ, *op. cit.*, págs. 104 e 105, reportando-se à Informação n.º 1474, de 10-03-2011, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA) e à Informação n.º 2319, de 30-10-2013, da DSIVA.