

O regime de exigibilidade de caixa no IVA: a excepção e a regra

Por António Carlos dos Santos

A aplicação ampla do regime de exigibilidade de caixa no IVA à generalidade das PME feriria o princípio da neutralidade e geraria distorções de concorrência em relação a outros operadores que praticassem idênticas operações ou que actuassem no mesmo ramo de actividade. Por outro lado, defende o autor, tal ampliação comportaria riscos de aumento de evasão fiscal.



António Carlos dos Santos
Professor na UAL
Membro do GECTOC

O regime de exigibilidade de caixa (REC) em Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) consiste em diferir o momento da exigibilidade de pagamento do IVA para o momento do pagamento do preço pelo adquirente dos bens ou serviços. Em linguagem corrente significa, pois, cobrança do IVA na emissão do recibo e não na emissão

da factura.

A questão que hoje se discute é se será possível a adopção, entre nós, de um regime generalizado de exigibilidade de caixa no IVA ou, pelo menos, de um regime destinado a pequenas e médias empresas (PME), em vez de um regime que privilegia o momento da emissão da factura como elemento central da exigibilidade. ⁽¹⁾ A primeira solução é, por muitos, apresentada como uma medida de simplificação e uma questão de justiça e a segunda como uma medida contra a crise, evitando que, numa época em que a liquidez não abunda, os pequenos e médios operadores económicos sejam confrontados com a necessidade de entregar ao Estado o IVA repercutido ao cliente, antes de o terem recebido. ⁽²⁾

Como se sabe, o IVA é um imposto nacional de matriz comunitária, hoje essencialmente regulado pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (adiante mencionada como Directiva do IVA). ⁽³⁾ Por isso, a questão da eventual introdução do REC na lei portuguesa implica saber se essa medida estaria em conformidade com o Direito Comunitário.

A regra geral nesta matéria, constante do artigo 63.º da Directiva do IVA, é a da simultaneidade entre facto gerador e exigibilidade do imposto: ⁽⁴⁾ «O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exi-

gível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.» ⁽⁵⁾ Esta norma sublinha, antes de mais, a dependência da exigibilidade em relação ao facto gerador: sem existência de facto gerador, o imposto não é devido. Ela aponta, igualmente, para a desejável concomitância entre os dois momentos. Deste modo, em regra, os sujeitos passivos (SP) estão obrigados a efectuar o pagamento do IVA a partir do momento em que as transmissões de bens ou as prestações de serviços tenham lugar. ⁽⁶⁾

No entanto, o artigo 66.º da Directiva do IVA prevê que os EM, em derrogação à regra geral, possam prever que, «em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, que o imposto se torne exigível num dos momentos seguintes: a) O mais tardar, no momento da emissão da factura; ⁽⁷⁾ b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido; ⁽⁸⁾ c) Nos casos em que a factura não seja emitida, ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

Apesar da letra da lei, pode afirmar-se que tem havido, por parte das entidades comunitárias e dos Estados, uma ampla aplicação da derrogação oferecida pela alínea a) deste artigo, aquela, aliás, que a directiva sugere como primeira alternativa. E compreende-se que assim seja. Como sustenta Xavier de Basto, «o princípio geral estabelecido na directiva, de fazer coincidir, como vimos, facto gerador e exigibilidade, e situá-los no momento em que as operações se efectuam, não se apresenta de fácil execução no plano administrativo. Afinal, aquele momento não é fácil e seguramente detectável; o sujeito passivo terá sempre, quanto a esse momento, possibilidades de manipulação, sem que a administração possa opor-se de modo eficaz. E compreende-se



Uma ampla aplicação do regime de exigibilidade de caixa à generalidade das PME transformaria a excepção em regra, feriria o princípio da neutralidade e geraria distorções de concorrência em relação a outros operadores que praticassem idênticas operações ou que actuassem no mesmo ramo de actividade.

assim a necessidade de fixar a exigibilidade do imposto em momento menos “polémico” e mais “documentável”. A correcta administração do IVA pelos sujeitos passivos e a fiscalização por parte da administração fiscal exigem, pois, que o momento da exigibilidade seja afinal controlável pelos registos do sujeito passivo e não fique dependente da prova do momento em que as operações se efectuaram, obviamente, menos consistente.»⁽⁹⁾

Por isso, e porque «é uma regra aconselhada pelo regular funcionamento do IVA, assente na técnica de dedução do imposto suportado a montante», esta é a regra da exigibilidade acolhida na legislação de muitos países.⁽¹⁰⁾

Compreende-se ainda que Portugal tenha optado (com anuência comunitária) por esta solução em detrimento de qualquer outra.⁽¹¹⁾ Em primeiro lugar, dados os curtos prazos de emissão de factura definidos pela lei portuguesa.⁽¹²⁾ Em seguida, dada, por um lado, a estreita ligação que existe entre exigibilidade e nascimento do direito à dedução e, por outro, a importância da factura para o exercício deste direito.⁽¹³⁾

De facto, as normas sobre a exigibilidade estão indissolúvelmente conexas com as normas relativas ao nascimento do direito à dedução do IVA suportado a montante. Assim, nas operações entre sujeitos passivos (SP), no exacto momento em que o IVA é devido ao Estado pelos vendedores dos bens ou pelos prestadores de serviços, também os seus adquirentes ou destinatários podem exercer o direito à dedução do correspondente montante. Se, por exemplo, entre nós, um SP do regime trimestral tem de entregar o IVA ao Estado até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao final

do trimestre em que realizou operações tributáveis, é igualmente certo que, dentro do mesmo prazo, pode deduzir a seu favor o IVA relativo às suas aquisições de bens e serviços, mesmo que ainda não tenha pago o respectivo preço.

Esta solução, que liga a exigibilidade ao exercício do direito à dedução (facto que não acontece com o IVA no recibo), está em conformidade com a lógica do IVA e a *ratio legis* comunitária. Por isso, a prática das instituições comunitárias tem sido no sentido de olhar favoravelmente o acolher desta solução, ao contrário do que acontece com o REC, que até agora só tem sido autorizado em situações excepcionais, com base num pedido do EM interessado solicitando a aplicação de tal derrogação ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 395.º da Directiva do IVA.⁽¹⁴⁾

A introdução, entre nós, de um regime geral de exigibilidade de caixa, em substituição do actual regime, com manutenção das restantes regras existentes, não é compatível com este entendimento comunitário.

Assim sendo, um REC só poderá ser autorizado como derrogação à actual regra geral, se configurar uma medida de simplificação da cobrança ou de luta contra a evasão fiscal, se não houver afectação significativa de receita do IVA cobrado no consumo final, se for dirigido a um grupo determinado de sujeitos passivos e se não puser em causa os princípios basilares do IVA da neutralidade e da não distorção da concorrência.

Dada a natureza excepcional e restritiva do REC, a generalidade dos EM não o aplica, ou aplica-o apenas em situações específicas, após autorização comunitária. É o que ocorreu com uma decisão do Conselho, de 30 de Janeiro de 2007, que autorizou quatro EM (Estónia, Eslovénia, Suécia e Reino Unido) a aplicarem, por um período temporário (até 31 de Dezembro de 2009), regimes excepcionais de exigibilidade do IVA, numa óptica de contabilidade de caixa (não prevista pela Directiva do IVA). As derrogações existentes seguem todas esquemas semelhantes. Assim, por exemplo, o regime da Estónia dirige-se a sociedades unipessoais e os regimes esloveno e inglês a sujeitos passivos com volume de negócios até um certo montante. A aplicação destes REC a estes SP comporta, porém, inúmeras condicionantes e excepções, nomeadamente em função da natureza das operações ou das condições de fac-

turação. Como se infere da própria autorização do Conselho, as situações em causa respeitam a um pequeno universo de operadores. ⁽¹⁵⁾

Disse-se que, no momento da adopção do IVA, Portugal não recorreu à faculdade de introduzir um REC. E, de novo, podem compreender-se as razões que estiveram na base dessa decisão. Por um lado, Portugal estabeleceu prazos muito dilatados para entrega do IVA nos cofres públicos, podendo verificar-se que, ainda hoje, tais prazos são muito extensos no quadro comunitário. ⁽¹⁶⁾ Por outro, introduziu um mecanismo de rectificações que permitia (e permite, actualmente com menores constrangimentos) que um sujeito passivo, fornecedor de bens ou de serviços, possa recuperar o IVA entregue ao Estado e que não venha a receber dos clientes. ⁽¹⁷⁾

No entanto, Portugal foi, no tempo do XIII Governo Constitucional, autorizado a criar um REC em duas situações pontuais: no caso das empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que são donos da obra o Estado, as Regiões Autónomas ou certos institutos públicos; e no das entregas de produtos da sua própria exploração agrícola feitas por cooperadores às cooperativas agrícolas. ⁽¹⁸⁾ Recentemente, após prévia comunicação às instâncias comunitárias, veio a ser criado outro REC relativo a serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias. ⁽¹⁹⁾

Para além do exposto, acresce que uma adop-



ção em termos muito amplos do REC não se afigura desejável. Primeiro, porque nunca é uma boa solução proceder a alterações estruturais nos impostos por razões meramente conjunturais. Segundo, porque este regime tem também importantes desvantagens. Com efeito, os defensores do REC apenas falam da vantagem da sua adopção que consistiria na aproximação dos momentos de entrega do IVA repercutido do cliente ao fornecedor (o sujeito passivo) e deste ao Estado. Contudo, mesmo que, por mera hipótese, um REC para PME viesse a ser autorizado, é necessário, por questões de transparência, não omitir as desvantagens desse regime. E há uma que é crucial: no regime em vigor, os adquirentes, mesmo que não tenham procedido à entrega do imposto aos fornecedores, poderão deduzir o IVA no momento em que o imposto é devido pelos fornecedores ao Estado; com a introdução de um REC, os adquirentes dos bens ou dos serviços só poderão exercer o direito à dedução no momento do pagamento ao fornecedor.

Este facto, para além de ser penalizador para o adquirente, desvirtua a lógica do IVA como imposto de consumo de bens e serviços. Deste modo, as próprias empresas que utilizem o REC tenderão a ser preteridas no mercado, uma vez que os clientes potenciais preferirão contratar com empresas que lhes possibilitem o acesso imediato ao direito à dedução.

Em suma: a intervenção comunitária na aprovação de um REC justifica-se por estarmos na zona harmonizada do IVA e por se tratar de um regime excepcional. Uma ampla aplicação deste regime à generalidade das PME transformaria a excepção em regra, feriria o princípio da neutralidade e geraria distorções de concorrência em relação a outros operadores que praticassem idênticas operações ou que actuassem no mesmo ramo de actividade. Além disso, uma tal ampliação comportaria riscos de aumento de evasão fiscal, porquanto o fisco passaria a ter, na quase generalidade dos casos, de provar que os SP já tinham recebido o preço referente às transmissões de bens ou prestações de serviços por eles efectuadas. Não lhe bastaria assim, contrariamente ao que é razoável num imposto de consumo, demonstrar que as referidas operações de transmissão de bens ou de prestação de serviços tiveram efectivamente lugar. Por fim, em matéria de exercício do direito à dedução, teria também efeitos negativos para os próprios operadores económicos. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2009)



- (¹) Este regime consta, entre nós, como melhor se verá, dos artigos 7.º, 8.º e 27.º do Código do IVA (CIVA).
- (²) Um outro argumento, por vezes avançado, como fundamento do REC tem a ver com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de Maio de 2008 (processo 0279/08) que se pronunciou sobre a questão da inaplicabilidade da coima prevista no artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, por falta de entrega do IVA declarado. Independentemente do bem fundado ou não desta decisão, ela não põe em causa, como é óbvio, o actual regime de exigibilidade do IVA no momento da factura.
- (³) Esta Directiva consolidou a maioria das directivas em vigor até então, substituindo, entre outras a Sexta Directiva, designação pela qual ficou conhecida a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.
- (⁴) Por *facto gerador*, a Directiva do IVA entende «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto», enquanto a noção de *exigibilidade do imposto* significa «o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser deferido» (cf. os n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º da Directiva do IVA que reproduzem, respectivamente, as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 10.º da antiga Sexta Directiva).
- (⁵) O artigo 65.º da Directiva contém uma excepção expressa a esta regra geral ao estatuir que «em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.» Esta excepção permite a exigibilidade do «IVA no recibo» quando uma parte do pagamento ocorrer *antes* da normal exigibilidade do imposto.
- (⁶) Entre nós, o n.º 1 do artigo 7.º do CIVA transpõe, quanto às operações internas, a regra geral do seguinte modo: «Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível: a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente; b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.» O artigo 7.º prevê ainda algumas regras especiais: sobre o tema, ver Clotilde C. Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2008, p. 132-3.
- (⁷) Esta derrogação está, desde a entrada em vigor do CIVA, acolhida nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, do seguinte modo: «Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível: a) Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão; b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina.» Esta norma existe desde a versão inicial do CIVA, havendo por parte da Comissão, pelo menos um acordo tácito quanto ao seu âmbito.»
- (⁸) Segundo Xavier de Basto, esta solução leva o Fisco a «partilhar dos riscos com a mora do comprador ou com o seu incumprimento. Compreende-se assim que tal solução não seja de aplicação geral, antes restrita a casos particulares, e que nem todos os Estados façam uso deste sistema de “exigibilidade de caixa”.» (in *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de CTF 164, CEF/DGCI, 1991, p. 201)
- (⁹) Cf. Xavier de Basto, *op.cit.*, p. 199.
- (¹⁰) *Ibidem*, p. 200. Diz o mesmo autor: «Na verdade, é através da facturação que o IVA é debitado pelo fornecedor ao adquirente, permitindo a este a dedução. Tendo o direito à dedução como suporte material a factura (...), compreende-se que a solução mais ágil e segura seja considerar exigível o imposto a partir do momento em que é emitida.»
- (¹¹) Pode ler-se, a propósito, o seguinte esclarecimento do Núcleo do IVA/ DGCI, in *Anteprojecto do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Nota Explicativa*, IN-CM, 1984, pp. 195-6: esta solução justifica-se «pela importância que tem a emissão de factura nas operações efectuadas entre sujeitos passivos e por se tornar mais fácil detectar, contabilisticamente, a data da emissão da factura do que o momento do facto gerador. Sendo certo, por outro lado, que é a data da exigibilidade do imposto no fornecedor que vai fazer nascer o direito à dedução do respectivo adquirente e a determinação da taxa aplicável à operação, nos casos previstos neste artigo, há um quase esvaziamento do conteúdo da noção de facto gerador, passando este a ser relevante praticamente apenas para o início da contagem do prazo de facturação.»
- (¹²) Segundo o n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, a emissão de factura deve ocorrer o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido, isto é, em que se deu o facto gerador. Não havendo total simultaneidade entre ambos, a sua enorme proximidade e a vantagem de ficar “certificado” uma data a partir da qual o imposto é exigível torna, aos olhos da Comunidade, despidendo o pequeno desfazamento existente.
- (¹³) Cf., a propósito, os artigos 167.º da Directiva do IVA («O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível») e artigo 178.º alínea a) da mesma directiva.
- (¹⁴) É a seguinte a redacção deste dispositivo comunitário: «O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não podem influir, a não ser de modo insignificante, no montante global da receita fiscal do Estado membro cobrada na fase de consumo final.»
- (¹⁵) A Decisão citada refere, com efeito, que as derrogações solicitadas por estes EM «podem ser aceites tendo em conta a percentagem de empresas elegíveis que podem optar pelo sistema simplificado e a duração limitada da medida.»
- (¹⁶) Entre nós, tal prazo é de 40 dias após o final de cada mês para os SP do regime mensal e de 45 após o final de cada trimestre para os SP do regime trimestral. Em Espanha o prazo é de 20 dias após o final de cada período de imposto, em França de 24 dias, na Bélgica de 20 dias, na Alemanha de 10 dias, na Irlanda de 19 dias e no Reino Unido de 30 dias.
- (¹⁷) Cf. o actual artigo 78.º do CIVA (com a epígrafe «regularizações»), anterior artigo 71.º Estes mecanismos foram, aliás, de novo agilizados pelo Orçamento do Estado para 2009.
- (¹⁸) Cf. o Decreto-lei n.º 204/97, de 9 de Agosto de 1997, quanto à primeira situação, e o Decreto-lei n.º 418/99, de 21 de Outubro, quanto à segunda. Cf. igualmente sobre estes regimes os Ofícios-Circulados da DSIVA n.º 92 219, de 11 de Setembro de 1997 e n.º 30 008, de 10 de Setembro de 1999.
- (¹⁹) Cf. a Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril, com produção de efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2009.