

**FÁTIMA GUERRA**

Consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados (OCC)
comunicacao@occ.pt<

Prazo de regularização do imposto e a natureza de erro

Para a economia das empresas é essencial saber distinguir de forma eficaz a origem das operações e a natureza de eventuais erros que possam originar regularizações em sede de IVA. Sabemos que a legislação nacional é, muitas vezes, passível de divergentes interpretações, em especial, no que respeita à área fiscal, sendo, por isso, fundamental identificar as situações que possibilitam regularizações do IVA, assim como, os prazos legalmente previstos para o efeito. A regularização de IVA a favor dos sujeitos passivos está prevista em duas normas distintas do Código do IVA, pelo que será necessário identificar a causa que origina a regularização. Uma dessas normas estabelece um prazo geral para o exercício do direito à dedução e supletivo para o reembolso do imposto entregue em excesso¹, de quatro anos. Por sua vez, está previsto no Código do IVA, uma norma especial de regularizações² que consagra diversos prazos para a regularização do IVA em função das diferentes condições, ou categorias, sendo que nesta apenas se prevê um prazo máximo de dois anos para regularização do imposto entregue em excesso.

A disposição na norma especial de regularizações é aplicável em caso de alteração das condições da operação, quando a retificação esteja relacionada com os elementos a constar na fatura, mas sem que haja alteração de enquadramento da operação em termos de direito - estas operações são tipificadas como erros de facto.

Por outro lado, estando em causa situações de incorreta interpretação da aplicação do direito no enquadramento de operações, do qual resulte que os sujeitos passivos liquidem ou deduzam imposto a mais ou a menos, visto que, não se trata de uma alteração superveniente da operação, nem inexactidão da fatura ou um erro de cálculo ou escrita, estas operações são tipificadas como erros de direito.

Desta forma, podemos dizer que o prazo para uma eventual regularização do IVA depende da natureza do erro a retificar, pelo que, em termos genéricos, pode caracterizar-se cada uma dessas categorias de erros e as condições que permitem a regularização do IVA a favor do sujeito passivo.

Erro de facto

Um erro de facto decorre de inexactidões nos dados apresentados, como valores incorretos que podem causar um errado apuramento do imposto.

Assim, estamos perante um erro de facto quando o erro respeita, por exemplo, à incorreta indicação do nome ou NIF do adquirente, quando estamos perante um erro aritmético no cálculo do imposto, ou perante a incorreta descrição dos bens e serviços prestados, ou quando, por lapso, a fatura tenha sido emitida em duplicado, ou seja, quando o erro está relacionado os elementos a constar na fatura

(requisitos formais) que não resultem de um errado enquadramento jurídico.

Em suma, estão aqui incluídas as denominadas faturas inexatas.

Se estivermos, portanto, perante um erro de facto, que tenha originado uma liquidação de IVA em excesso, o prazo para regularizar esse imposto a favor do sujeito passivo é de **dois anos**, nos termos da norma especial de regularizações.

Erro de direito

Um erro de direito resulta de uma errada interpretação da legislação fiscal que tenha originado uma liquidação indevida de IVA por incorreta aplicação das taxas de IVA, ou a não consideração de uma regra de inversão, ou de isenções e deduções previstas na legislação em vigor.

Assim, estamos perante um erro de direito quando se constata que foi efetuado um errado enquadramento jurídico-tributário de uma operação, por exemplo no caso de aplicação da taxa normal de IVA a determinada operação, quando devia ter sido aplicada a taxa reduzida, ou ainda, a incorreta aplicação de uma regra de localização da tributação em sede do IVA. Se estivermos perante um erro de direito, o imposto liquidado indevidamente pode ser regularizado no prazo de **quatro anos**, em conformidade com a norma que determina o prazo geral para o exercício do direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso.

No entanto, chamamos a atenção que a qualificação de um erro como de direito não pode ser invocada de forma abusiva, sendo crucial estar em condições de demonstrar que o erro de enquadramento jurídico-tributário cometido não era manifestamente conhecido, à data da operação, sob pena da administração fiscal poder vir a inviabilizar tal regularização do imposto. É que o IVA rege-se por um princípio de neutralidade, que não é compatível com o abuso de direito.

Como vimos, saber identificar a natureza do erro e o prazo para poder recuperar o imposto, que eventualmente possa ter sido liquidado em excesso, é essencial para que se verifique o princípio da neutralidade do IVA ao longo da cadeia de valor, por forma a reduzir o impacto negativo que, o desrespeito pelos prazos de regularização referidos pode ter na tesouraria das empresas.

Importa referir que o entendimento apresentado resulta da construção e evolução doutrinária e jurisprudencial que sobre os artigos em causa se foi fazendo, tendo ainda em conta a jurisprudência comunitária sobre a aplicação do referido um princípio de neutralidade.

Atualmente, a Autoridade Tributária reconhece e aplica estes princípios interpretativos, cabendo aos sujeitos passivos estar aptos a documentar as circunstâncias associadas à prática de cada erro concreto.

1 - Artigo 98º, n.º 2 do Código do IVA

2 - Artigo 78º, n.º 3 e 6 do Código do IVA