

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 78.º

Assunto: Regularizações – créditos incobráveis

Processo: **nº 24100**, por despacho de 2023-03-23, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo:

1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal por opção, desde 1999-11-16, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo a atividade de "Comércio a Retalho de Mobiliário e Artigos de Iluminação em Estabelecimento Especializado" - CAE 47591, declarando praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. O crédito em causa foi gerado por faturas emitidas pela Requerente à sociedade "[...], Lda.", e vencidas nos anos de 2011 e 2012.

3. A Requerente enumera os seguintes factos:

- Insolvência do devedor decretada em fevereiro de 2022. Parece que a insolvência não foi decretada de carácter limitado porque o juiz no seu entender considerava que existiam bens;

- No desenrolar do processo de insolvência verificou-se a inexistência dos bens e foi decretado o encerramento do processo em abril de 2022;

- Não ocorreu e não ocorrerá o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos porque o processo de Insolvência foi, entretanto, encerrado;

- No Portal da Justiça já consta o encerramento da liquidação em junho de 2022 na qual a Requerente reclamou o seu crédito, não tendo até data recebido qualquer montante;

4. Refere a Requerente que parece que não existirem dúvidas de que existe a incobrabilidade em ambos os casos seguintes:

i) O processo de insolvência não foi decretado de carácter limitado (que é quando o processo encerra no preciso momento aquando da apresentação da insolvência);

ii) Foi encerrado o processo de Insolvência, sem que tenha havido trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, conforme dita a alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA (CIVA).

5. O Legislador alterou a redação alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA a partir do ano de 2018 para prever a situação do encerramento do processo por insuficiência de bens em fase posterior do processo de insolvência, contudo, não alterou a redação alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA.

6. Nestes termos, a Requerente formula as seguintes questões:

1) Como as faturas se venceram até à data de 31/12/2012 tem de se aplicar o artigo 78.º do CIVA?

2) De que forma pode o sujeito passivo [...], Lda, recuperar o IVA, das faturas

vencidas até 31/12/2012, quando não exista insolvência de carácter limitado nem trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos?

3) Qual a interpretação do Artigo 78.º do CIVA uma vez que este não prevê expressamente a situação de encerramento do processo Insolvência por insuficiência de bens, conforme previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º-A, ou seja, "(...) ao abrigo da d) de n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º ambos do código de insolvência e recuperação de empresas"?

Enquadramento em sede de IVA:

7. Em primeiro lugar, diga-se que é requisito prévio para efeitos de regularização do IVA liquidado e entregue nos cofres do Estado, que o imposto tenha sido relevado na correspondente declaração periódica de IVA, ainda que não tenha sido recebida do seu cliente. Por outro lado, a regularização só é possível para operações realizadas por sujeitos passivos (fornecedor de bens ou prestadores de serviços) enquadrados para efeitos de IVA, à data dessa operação, no regime normal, com direito à dedução, e desde que constante de faturas emitidas em forma legal.

8. Relativamente ao devedor, refere a requerente:

- Insolvência do devedor decretada em fevereiro de 2022. Parece que a insolvência não foi decretada de carácter limitado porque o juiz no seu entender considerava que existiam bens;

- No desenrolar do processo de insolvência verificou-se a inexistência dos bens e foi decretado o encerramento do processo em abril de 2022;

- Não ocorreu e não ocorrerá o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos porque o processo de Insolvência foi, entretanto, encerrado;

- No Portal da Justiça já consta o encerramento da liquidação em junho de 2022 na qual a Requerente reclamou o seu crédito, não tendo até data recebido qualquer montante.

9. A ora requerente não fornece, porém, informação acerca da data exata do vencimento dos créditos em causa, apenas referindo que se venceram nos anos de 2011 e 2012.

10. Há que apurar qual o normativo legal a aplicar, uma vez que a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2013), com a alteração efetuada pela Declaração de Retificação n.º 11/2013, de 28 de fevereiro, alterou o artigo 78.º do CIVA e aditou um novo regime para créditos de cobrança duvidosa ou incobrável, previsto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA.

11. Para a aplicação da citada lei, há, então, que atender ao que estabelecem os n.ºs 6 e 7 do artigo 198.º:

"6 - O disposto nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA aplica-se apenas aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013.

7 - O disposto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA aplica-se aos créditos vencidos após a entrada em vigor da presente lei".

12. Assim, uma vez que os créditos se venceram até 2012.12.31 e, tratando-se de processo de insolvência, será de aplicar a alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º, sendo que, relativamente à data da incobrabilidade do crédito, tendo em

conta que a sentença de insolvência foi proferida em fevereiro de 2022, deve ser aplicada a redação em vigor atualmente (Redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro).

13. No caso concreto, temos que a data de vencimento dos créditos é anterior a 2013.01.01 e o momento de incobrabilidade se verifica após 2013.01.01, mais precisamente em 2022, temos que se deve aplicar a redação em vigor da al. b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, que dispõe:

"7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;"

14. Deste modo, respondendo diretamente à terceira questão, temos que a incobrabilidade se considera, efetivamente, verificada na data do trânsito em julgado da decisão de encerramento do processo por insuficiência de bens, ainda que originariamente tenha sido tramitado como insolvência plena, sendo a partir desse momento que se começa a contar o prazo para o sujeito passivo credor para regularizar a seu favor o IVA liquidado e não pago (2022.05.11, conforme certidão judicial junta).

15. A Requerente junta certidão judicial que, efetivamente, certifica que a sentença de declaração de Insolvência, proferida em 2022.02.15, transitou em julgado em 2022.03.08 e a decisão de encerramento do processo, determinada nos termos do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 230.º e do n.º 2 do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), por insuficiência da massa insolvente, proferida em 2022.04.20, transitou em julgado em 2022.05.11.

16. Mais certifica que à Requerente foi reconhecido o crédito no valor de € 206.539,59 e que dos autos não consta, até à presente data, que haja recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida.

17. Quanto aos restantes requisitos formais para a regularização de créditos incobráveis ao abrigo da al. b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, refira-se que, estando perante créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, abrangidos pela nova redação (aqueles cujo vencimento se deu antes de 2013, mas cuja incobrabilidade se verificou a partir de 2013.01.01), o revisor oficial de contas deve certificar se os requisitos legais para a dedução do imposto estão verificados.

18. Por outro lado, os sujeitos passivos com direito à dedução, para além de reunirem os requisitos legais previstos nos n.ºs 7 ou 8 do artigo 78.º do CIVA, com vista à regularização do IVA, devem, ainda, ter em conta o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma, que refere o prazo de quatro anos para o exercício desse direito, contado a partir do momento em que nasce (ou seja, o prazo para a regularização termina em 2026.12.31).

19. Refira-se, ainda, que, decorrente da regularização do IVA nos termos previstos no n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, deve ser dado cumprimento às obrigações previstas nos n.ºs 9,10, 11, 12,16 e 17 do referido artigo,

consoante o caso.

20. Se, e quando, todos os requisitos legais para a regularização estiverem devidamente cumpridos, poderá a ora Requerente proceder à regularização, inscrevendo o valor do IVA liquidado e não pago no campo 40 (e respetivo anexo, no subquadro 1-C - créditos vencidos antes de 2013, mas cuja incobrabilidade se verifica após 2013), bem como solicitar o respetivo reembolso, assinalando para o efeito, o campo 95, tendo em atenção o disposto no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, e no artigo 22.º do CIVA.