

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



-REEMBOLSOS DE IVA-

PROCEDIMENTOS, ATUAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO FISCAL E FRAUDE FISCAL

Sónia Maria Forinho Coelho

Lisboa, março de 2026

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



-REEMBOLSOS DE IVA-

PROCEDIMENTOS, ATUAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO FISCAL E FRAUDE FISCAL

SÓNIA MARIA FORINHO COELHO

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma, Professora Coordenadora e Doutora na Área Científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente – Doutor Francisco Domingos

Arguente – Especialista Jesuino Alcântara Martins

Vogal – Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, março de 2026

DECLARAÇÃO

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Epígrafe

“O IVA é um imposto giríssimo”.

“(...) o IVA é um sério caso de sucesso no mundo da fiscalidade (...) é um fascinante mundo a descobrir passo a passo”.

(Clotilde Celorico Palma)

AGRADECIMENTOS

Nenhuma conquista é totalmente individual e uma dissertação de mestrado não é exceção. Começo desde logo por dirigir um especial agradecimento à minha orientadora, Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, por ter aceitado acompanhar-me neste projeto e pelos conhecimentos transmitidos, por todo o apoio, a sua disponibilidade e a celeridade com que sempre o fez. As suas aulas são inspiradoras, não havendo palavras para as descrever, mas uma coisa é certa, aprendi que existem imposto que até são “giríssimos”, mesmo quando se trabalha diariamente com eles e de uma forma complexa.

Quero agradecer ao leque excecional de docentes que fizeram parte do Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos transmitidos, tendo sido importantes para a concretização da minha dissertação, mas também trouxeram um acrescento à minha vida profissional e para as funções que exerço na Autoridade Tributária e Aduaneira, contribuindo para que eu veja a fiscalidade de uma outra perspetiva. Deixo também um especial agradecimento ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos que, ao cruzar-se anteriormente no meu caminho, me desafiou a tirar o mestrado, algo que já não pensava fazer, e sendo uma mulher de desafios, comprometi-me a fazê-lo.

Foi bom regressar a este instituto e neste percurso, pude uma vez mais conhecer pessoas incríveis que tornaram tudo mais fácil, por isso agradeço a todos os meus colegas de mestrado, pela simpatia, interajuda e partilha de conhecimentos que realizámos e que jamais esquecerei.

Agradeço a todos os meus amigos e familiares que, de uma forma ou de outra, me apoiaram e incentivaram a seguir em frente. Com uma palavra especial a uma grande amiga e colega de trabalho, Francisca Guiomar Palmeira que, com o seu exemplo, sempre me fez crescer, acreditar e evoluir, tanto a nível profissional como pessoal.

Quero deixar uma última palavra de agradecimento aos meus filhos, Pedro e David e ao meu marido João, que me ajudaram a tornar este percurso mais fácil, mesmo nos momentos difíceis, com as suas palavras de incentivo e apoio em tudo.

Por fim, dedico este trabalho a todos os que já celebraram como se fosse uma vitória da «Champions», um reembolso de IVA.

RESUMO

A presente dissertação relaciona-se com o facto de todos os sujeitos passivos de Imposto sobre o Valor Acrescentado terem direito ao reembolso deste imposto quando no apuramento do imposto resultar crédito de imposto, devido ao facto do imposto deduzido ser superior ao imposto que liquidado. A situação de crédito de imposto pode também resultar do facto de exercerem uma atividade que usufrui de isenção na transmissão de bens ou na prestação de serviços, com direito à dedução. Em qualquer das situações, desde que seja apurado crédito de imposto e seja solicitado, o Estado está obrigado a reembolsar o imposto que resultar desse apuramento. Esta situação pode muitas vezes levar à existência de esquemas fraudulentos nacionais e internacionais e por este facto, existe um controlo por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, quer a nível nacional quer a nível intracomunitário, podendo a sua atuação levar muitas vezes a que não haja celeridade nas análises aos pedidos, podendo ficar comprometida a tesouraria dos Sujeitos Passivos. O procedimento de reembolso do IVA está harmonizado a nível da União Europeia e neste contexto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia considera que os mecanismos do reembolso de IVA fixados por cada Estado Membro, não podem colocar em causa o princípio da neutralidade fiscal. Espera-se assim que a Inteligência Artificial possa de alguma forma contribuir para a resolução de alguns problemas existentes nesta área e fazer face às novas formas de negócios atualmente emergentes, devido às novas tecnologias, sendo necessário apresentar novas propostas e implementá-las o mais rápido possível.

Palavras-chave: Autoridade Tributária e Aduaneira, Fraude Fiscal, Jurisprudência, Inteligência Artificial, Reembolsos de IVA.

ABSTRACT

This research relates to the fact that all taxpayers have the right to a VAT refund, when the tax calculation results in a tax credit because they have deducted more tax than they paid. The tax credit situation can also result from the fact that exercise an activity that benefits from exemption in the transfer of goods or the provision of services, with the right to a deduction. In either situation, provided a tax credit is determined and requested, the State is obliged to reimburse the tax resulting from this assessment. This situation can often lead to the existence of national and international fraudulent schemes and, therefore, there is control by the Tax and Customs Authority, both at national and intra-community level and its actions can often lead to the absence of speedy analysis of requests. The VAT refund follows the European Union procedures and in this context, the jurisprudence established by the Court of Justice of the European Union considers that the VAT refund mechanisms established by each Member State cannot doubt the principle of neutrality tax. It is expected that Artificial Intelligence can somehow contribute to solving some existing problems in this area, making it necessary to present new proposals.

Keywords: Tax and Customs Authority, Tax Fraud, Jurisprudence, Artificial Intelligence, VAT Refunds.

ÍNDICE GERAL

RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Objeto e objetivos da investigação	1
1.2. Relevância e justificação do estudo	3
1.3. Descrição da estrutura da dissertação	3
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
2.1. Caracterização geral do IVA.....	4
2.2. Legislação dos reembolsos de IVA – evolução histórica	6
2.3. O mecanismo do reembolso de IVA – do crédito ao reembolso de IVA	10
2.3.1. Regras e funcionamento do pedido de reembolso de IVA	12
2.3.1.1. <i>Regras geral</i>	12
2.3.1.2. <i>Regime especial de reembolso de IVA mensal</i>	18
2.3.1.2. <i>Regime especial dos pequenos retalhistas</i>	19
2.3.2. Direito à dedução e ao crédito ao reembolso de IVA	27
2.4. O Princípio da neutralidade nos reembolsos de IVA.....	33
2.5. O Prazo de caducidade nos reembolsos de IVA	37
2.6. Meios de defesa contra a apreciação do pedido de reembolso de IVA	40
2.7. Setores de atividade geradoras de crédito de imposto	41
2.8. Compensação de dívidas com créditos tributários e crédito ao reembolso de IVA..	46
2.9. Regime de grupos de IVA	50
3. DESAFIOS E RISCOS INERENTES AOS REEMBOLSOS DE IVA	57
3.1. Fraude fiscal – enquadramento geral	57
3.2. Identificação de práticas evasivas e fraude fiscal nos reembolsos de IVA.....	58
3.3. Tributação no destino ou tributação na origem	62
3.4. Medidas de combate à fraude fiscal em IVA.....	64
3.5. Dados estatísticos de processos crime em IVA na UE	69
3.6. Suspensão de reembolsos de IVA com indícios de crime fiscal.....	74
4. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL E NOS REEMBOLSOS DE IVA	75
4.1. O Impacto da implementação da IA nas administrações tributárias.....	75
4.2. Regulamentação jurídica da IA nos serviços públicos ao nível da UE.....	76

4.3. Implementação da IA na UE.....	79
4.4. Pacote “ViDA”: A revolução do IVA na UE.....	83
4.5. Declaração periódica de IVA automática	87
4.6. A aplicabilidade da IA nos reembolsos de IVA	88
5. EVENTUAL TAXA ÚNICA DE IVA - QUAL O IMPACTO NOS REEMBOLSOS?	93
5.1. Influência nos reembolsos	98
6. ESTUDOS DE CASOS – PROCEDIMENTO INSPETIVO NOS REEMBOLSOS	100
6.1. O impacto dos reembolsos de IVA no orçamento de Estado.....	100
6.2. Critérios de seleção para análise da ITA	100
6.3. Atuação da AT nos reembolsos de IVA - manual de procedimentos.....	103
6.4. Correções efetuadas pela ITA.....	116
6.5. Atuação da AT numa ação inspetiva com correções em períodos caducados.....	124
6.6. Análise de dados estatísticos.....	129
6.6.1. A receita fiscal versus receita do IVA.....	130
6.6.2. Entrega de declarações periódicas de IVA.....	132
6.6.3. Reembolsos de IVA e atuação dos serviços de inspeção	136
6.6.4. Conclusões dos resultados	144
7. PROPOSTAS DE OTIMIZAÇÃO NOS PROCEDIMENTOS DE REEMBOLSO	146
8. CONCLUSÕES	153
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	156

Índice de Figuras

Figura 2. 1 - Apuramento do imposto.....	11
Figura 2. 2 - Campo 95 da DP de IVA	13
Figura 2. 3 - Processamento do pedido de reembolso de IVA	17
Figura 2. 4 - Meios de defesa	40
Figura 2. 5 - Cessão do crédito ao reembolso de IVA.....	48
Figura 3. 1 - Esquema fraude carrossel	61
Figura 4. 1 - Fases da implementação do pacote ViDA	85
Figura 6. 1 - Tratamento reembolsos de IVA.....	103
Figura 6. 2 - Apreciação dos reembolsos de IVA pela ITA	105
Figura 6. 3 - Fases do procedimento inspetivo.....	109
Figura 6. 4 - Novo fluxo da regularização voluntária.....	114

Índice de Gráficos

Gráfico 3. 1 - Investigações ativas de crime em IVA na EU.....	71
Gráfico 3. 2 - Valor do imposto.....	71
Gráfico 5. 1 – Índice de simplificação fiscal	97
Gráfico 6. 1 - Peso da receita fiscal no PIB (2020 a 2024)	130
Gráfico 6. 2 - Total da receita fiscal de 2020 a 2024.....	131
Gráfico 6. 3 - Peso da receita do IVA na receita fiscal total	132
Gráfico 6. 4 - Número de DP's parcialmente pré-preenchidas	133
Gráfico 6. 5 - Número de SP's com DP's parcialmente pré-preenchidas.....	134
Gráfico 6. 6 - IVA automático.....	135
Gráfico 6. 7 - Número total de pedidos de reembolsos de IVA	137
Gráfico 6. 8 - Número de pedidos de reembolsos inspecionados.....	138
Gráfico 6. 9 - Variação do número de pedidos de reembolsos inspecionados	139
Gráfico 6. 10 - Valor dos reembolsos de IVA solicitados.....	140
Gráfico 6. 11 - Peso das ações inspetivas de reembolsos de IVA	142

Índice de Tabelas

Tabela 2. 1 - Diplomas legais	8
Tabela 2. 2 - Exemplo do apuramento do imposto no REPR.....	22
Tabela 3. 1 - Número de processos ativos por países UE.....	72
Tabela 3. 2 - Valor do imposto por países da UE.....	73
Tabela 5. 1 - Eventual receita de IVA com única taxa de imposto	96

Tabela 6. 1 - Resumo das DP's de IVA de 2018-12T a 2019-12T	125
Tabela 6. 2 - Resumo das DP's de IVA de 2020-03T a 2021-12T	125
Tabela 6. 3 - Resumo das DP's de IVA de 2022-03T a 2023-12T	126
Tabela 6. 4 - Resumo das DP's de IVA de 2024-03T a 2024-12T	126
Tabela 6. 5 - Apuramento das correções	127
Tabela 6. 6 - Conta corrente do IVA	127
Tabela 6. 7 - Crédito de imposto declarado pelo SP	129
Tabela 6. 8 - Correção ao crédito de imposto	129
Tabela 6. 9 - Nível de cumprimento voluntário da entrega da DP de IVA	132
Tabela 6. 10 - Número de DP's de IVA pré-preenchidas	133
Tabela 6. 11 – Variação do número de DP's de IVA automático.....	135
Tabela 6. 12 – Variação do número e valor total de reembolsos de IVA.....	141
Tabela 6. 13 - Variação do número e valor dos reembolsos inspecionados (2020-2024)	141
Tabela 6. 14 - Número total de ações inspetivas e valor total de correções (Milhões de Euros)	141
Tabela 6. 15 - Número de ações inspetivas e valor das correções nos reembolsos de IVA	142
Tabela 6. 16 - Valor total dos reembolsos de IVA pagos.....	143
Tabela 6. 17 - Reembolsos de IVA pagos tempestivamente (Variação 2022/2021).....	143

LISTA DE ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CEE – Comunidade Económica Europeia
CESOP – Sistema Eletrónico Central de Informações Sobre Pagamentos
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPA – Código de Procedimento Administrativo
CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário
CMR – Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada
DAE – Declaração Aduaneira de Exportação
DCU – Documento de Correção Único
DIVA – Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro
DL – Decreto-Lei
DP – Declaração Periódica
DP's – Declarações Periódicas
EM – Estado Membro
EPPO – Procuradoria Europeia
IA – Inteligência Artificial
ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
ITA – Inspeção Tributária e Aduaneira
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT – Lei Geral Tributária
NIF – Número de Identificação Fiscal
MBV – Margens Brutas sobre as Vendas
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PRI – Projeto de Relatório de Inspeção
RCFEFA – Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras
RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
RERM – Regime Especial de Reembolso de IVA Mensal
REPR – Regime Especial dos Pequenos Retalhistas
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
RGIVA – Regime de Grupos de IVA
RIT – Relatório de Inspeção Tributária
SP – Sujeito Passivo
SP's – Sujeitos Passivos
SPNR – Sujeitos Passivos Não Residentes
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
TN – Território Nacional
UE – União Europeia
VIES – Sistema Intracomunitário de Informação

1. INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado em fiscalidade é subordinada ao tema dos reembolsos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), apresentando uma descrição aos procedimentos e mecanismos a que estão sujeitos, com uma abordagem à atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na análise dos mesmos, tendo em conta a fraude fiscal a que estão muitas vezes sujeitos e ainda uma perspetiva futura associada às novas tecnologias em curso e que se esperam que sejam implementadas, quer em Portugal quer a nível europeu.

O IVA é considerado um imposto que muitas vezes origina uma grande carga fiscal para as empresas e empresários em nome individual, devido ao facto de as taxas em vigor no nosso país, serem das mais elevadas na União Europeia (UE), podendo em alguns casos condicionar a atividade comercial dos sujeitos passivos (SP's) de IVA.

Embora se exija que seja um imposto neutro e que seja repercutido até ao consumidor final, acaba por representar um encargo financeiro para os SP's de IVA, o que provoca muitas vezes a criação de esquemas fraudulentos, por forma a evitar o pagamento deste imposto ou até mesmo como forma de obtenção de reembolsos indevidos, envolvendo até esquemas intracomunitários.

Fernandes (2020) considera que nos reembolsos de IVA há uma contradição entre o controlo que é necessário ser efetuado por parte da AT e o direito do sujeito passivo a ser reembolsado, atempadamente, em relação ao imposto suportado em excesso, num determinado período de tributação.

1.1. Objeto e objetivos da investigação

As crises económicas que muitas vezes a sociedade portuguesa enfrenta e o constante aumento da carga fiscal, contribui para que seja cada vez mais difícil e controversa a arrecadação dos impostos.

Sendo a cobrança do IVA uma das principais fontes de receita do Estado português, é expectável que os reembolsos deste imposto também tenham um impacto significativo, tanto nas contas públicas como nas contas financeiras dos SP's de IVA.

Este trabalho pretende apresentar uma reflexão sobre o regime legal dos reembolsos de IVA em Portugal, que influência podem ter na estrutura financeira de uma empresa ou empresário em nome individual, qual a atuação da AT na apreciação dos reembolsos de IVA e qual o peso das análises aos reembolsos nas inspeções realizadas pelos serviços da Inspeção Tributária e Aduaneira (ITA). Pretende-se ainda analisar de que forma o reembolso de IVA assegura o princípio da neutralidade do imposto e qual a sua relação com a fraude e evasão fiscal.

Em relação à fraude fiscal em sede de IVA, é de destacar a que tem maior influência na redução das receitas do IVA, a chamada “fraude carrossel” que se encontra inserida ao nível nacional e comunitário. De acordo com Santos (2008, p. 57),

[p]ode mesmo dizer-se que o carrossel é tanto mais perfeito quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes a organização da fraude consiga envolver.

Para Palma (2010), a fraude carrossel muitas vezes corresponde à transmissão em cadeia dos mesmos bens, que por sua vez circulam ficticiamente diversas vezes entre os Estados Membros (EM), lesando a Administração Fiscal nas receitas de IVA, sendo o prejuízo proporcional ao número de vezes que esses bens circulam entre os EM.

Tal como refere Fonseca (2006), quando os esquemas de fraude carrossel estão bem estruturados, as organizações criminosas conseguem facilmente fugir à deteção por parte da Administração Fiscal e por isso torna-se importante o conhecimento dos métodos de trabalho da Administração Fiscal por parte dos criminosos, os quais procuram obter informação técnico-fiscal pormenorizada, junto de consultores e da própria Administração Fiscal, tirando facilmente partido das fragilidades do sistema da declaração do IVA e da organização da máquina fiscal.

1.2. Relevância e justificação do estudo

Pretende-se analisar o impacto que os reembolsos de IVA têm na tesouraria dos SP's de IVA, mas também o impacto nos cofres do Estado.

Sendo uma das características do IVA a sua neutralidade, conseguida pelo mecanismo do direito à dedução do IVA, muitas vezes os reembolsos de IVA estão associados a esquemas fraudulentos o que obriga a que a atuação da AT tenha que ser mais precisa e célere na análise dos mesmos.

Muitos SP's, encontram-se frequentemente em crédito de imposto, mas ainda existe muitas vezes um receio infundado de efetuar o pedido de reembolso, quer seja por desconhecimento do modo como o fazer, quer seja pelo facto de existir a possibilidade de serem seleccionados para um procedimento inspetivo por parte da AT. Assim sendo, este trabalho também pretende desmitificar este receio e esclarecer a forma como os SP's devem proceder e de que forma a Administração Fiscal atua neste âmbito.

Não existem muitas investigações sobre este tema, pelo que considero ser bastante relevante, nos dias de hoje, investigar em que condições podem ser solicitados reembolsos de IVA, quais as atividades mais suscetíveis de estarem em crédito de imposto, de que forma a AT seleciona e analisa os pedidos de reembolsos e de que forma as novas tecnologias emergentes no mundo, poderão ser utilizadas como um benefício no âmbito dos reembolsos de IVA, quer na ótica do Estado, quer na ótica dos contribuintes.

1.3. Descrição da estrutura da dissertação

Após a apresentação do enquadramento legal aplicado aos reembolsos de IVA é descrito o mecanismo das regras e funcionamento dos pedidos de reembolsos, tendo em conta o princípio da neutralidade e a questão da caducidade aplicada ao crédito de imposto.

De seguida, são retratados os riscos inerentes aos reembolsos de IVA associados à fraude fiscal e tendo em conta a existência de novos negócios, em consequência das novas tecnologias, é feita uma análise à aplicabilidade da inteligência artificial na análise aos reembolsos de IVA, por parte da AT.

Posteriormente, é feita uma abordagem à eventual harmonização das taxas de IVA, na eventualidade de ser aplicada uma taxa única, que impacto poderá ter nos reembolsos de IVA.

Em termos quantitativos, é feita uma análise quantitativa em relação à atuação da AT nos reembolsos de IVA, e qual o impacto dos reembolsos selecionados para inspeção e respetivas correções. E por fim, são apresentadas propostas de otimização nos procedimentos dos reembolsos de IVA.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. Caracterização geral do IVA

O IVA surgiu pela primeira vez na França aquando da reforma fiscal francesa, em 1954, tendo como principal responsável o diretor-adjunto da Direção Geral de Impostos Maurice Lauré e rapidamente foi implementado nos restantes países da União Europeia (antiga CEE¹) como uma alternativa ao imposto sobre as vendas, passando a ser um imposto sobre o consumo que incidia em cada etapa da produção e/ou comercialização e não unicamente cobrado no final da cadeia de vendas, contribuindo assim para reduzir eventuais distorções no comércio.

Trata-se de um imposto de cariz comunitário, tendo ficado estabelecido na Primeira Diretiva IVA² a obrigatoriedade de todos os países comunitários (existentes à data) adotarem, a partir de uma determinada data, o mesmo modelo de imposto, tendo sido definidas as características do imposto, na Segunda Diretiva IVA³.

¹ Comunidade Económica Europeia: Organização internacional, com início em 1958, através do Tratado de Roma de 1957, que teve como o objetivo criar um Mercado Comum Europeu. Os Estados Membros originários foram a França, Itália, Alemanha Ocidental e Bélgica, Holanda e Luxemburgo (denominados países do Benelux).

² Primeira Diretiva IVA: Diretiva n.º 67/227/CEE do Conselho, de 11.04.1967, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 71 de 14.03.1967

³ Segunda Diretiva IVA: Diretiva n.º 67/228/CEE do Conselho, de 11.04.1967, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 71 de 14.03.1967

Este modelo vigorou até 1977, altura em que foi aprovado o Segundo Modelo Comum do IVA através da Sexta Diretiva IVA⁴, que veio a ser mais tarde revogada pela Diretiva n.º 2006/112/CE, designada por Diretiva IVA⁵ (DIVA), sendo considerado o imposto mais harmonizado da União Europeia (UE).

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, uma vez que tributa as transmissões de bens e prestações de serviços, importações, operações intracomunitárias de bens e também de forma implícita as exportações, conforme referem Palma e Oliveira (2018, p. 8) que “[n]o Código do IVA não existe um conceito de exportação, pelo que o mesmo se constrói *a contrario* a partir do conceito de importação constante do artigo 5.º”.

Caracteriza-se como sendo um imposto plurifásico, uma vez que incide sobre todas as fases de um circuito económico, desde o momento da produção até à venda ao consumidor final, mas que não produz efeitos cumulativos, uma vez que o método utilizado no cálculo do apuramento do imposto é o método subtrativo indireto, método da dedução do imposto ou método do crédito do imposto.

Para Lança (2015, p. 352) este imposto, para além de outras particularidades,

[r]eveste ainda como características ser um imposto indireto, não cumulativo, uma vez que o apuramento do imposto é feito pelo método subtrativo indireto ou método das faturas, de acordo com o qual cada sujeito passivo entrega ao Estado em cada período de imposto a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos para exercício da atividade tributada.

O apuramento do imposto é efetuado por SP's de IVA que praticam operações sujeitas e não isentas de imposto, ou por SP's mistos (que realizam operações ativas sujeitas não isentas e isentas), que conferem o direito à dedução.

Torna-se muito importante o conceito de SP de IVA e a Sexta Diretiva veio alterar este conceito que se encontrava já definido, passando a serem considerados como tal, os SP's

⁴ Sexta Diretiva IVA: Diretiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17.05.1977, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 145 de 13.06.1977

⁵ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L347 de 11.12.2006, estabelece o atual sistema comum do IVA na UE.

que exercem uma atividade e pratiquem com carácter continuado operações tributáveis, conforme transposto para o artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Assim, os SP's de IVA que pratiquem operações sujeitas e não isentas estão obrigados a liquidar imposto (em regra) nos termos do artigo 27.º, sobre as operações tributáveis determinadas nos termos do artigo 3.º e 4.º, de acordo com o valor tributável estabelecido pelo artigo 16.º, sendo aplicado as taxas definidas no artigo 18.º, com a exigibilidade do imposto de acordo com os artigos 7.º, 8.º e alínea a) do n.º 1 do 36.º, todos do CIVA e ainda, tendo em conta a possibilidade da dedução do imposto suportado na qualidade de adquirente de bens e serviços, nos termos dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA, não esquecendo as eventuais regularizações que possam ocorrer nos termos do artigo 78.º do CIVA.

Desta forma, o cálculo do apuramento do imposto é efetuado por cada SP de IVA, num determinado período, e em função do valor acrescentado que é gerado no circuito económico (ou seja, o lucro apurado em cada operação), assumindo assim os diversos agentes económicos o papel de meros cobradores do imposto, sendo muitas vezes referido que quem efetivamente suporta o imposto é o consumidor final.

Do apuramento do imposto, efetuado periodicamente, pode surgir imposto a favor do Estado (a pagar) ou imposto a favor do SP (a recuperar/receber) e neste caso, resulta em crédito de imposto que pode ser reportado para o período seguinte conforme dispõe o n.º 4 do artigo 22.º do CIVA, ou ser solicitado o seu reembolso conforme estipula o n.º 5 do mesmo artigo e tendo em conta as regras legalmente exigidas.

2.2. Legislação dos reembolsos de IVA – evolução histórica

Os reembolsos de IVA surgiram como um mecanismo para garantir que os SP's de IVA que pagavam mais imposto nas suas aquisições em relação ao imposto que era cobrado nas suas vendas e/ou prestações de serviços, fossem reembolsados do excedente, evitando assim que o imposto suportado se tornasse num custo adicional.

A Primeira e a Segunda Diretivas IVA ainda não apresentavam artigos específicos relativamente às regras para o reembolso de IVA, tendo sido na Sexta Diretiva IVA⁶ que, pela primeira vez, foi feita referência de que seriam os EM a fixar as respetivas regras para a concessão do reembolso de IVA (n.º 3 do artigo 18.º).

Mais tarde, o artigo 183.º da DIVA veio estabelecer que “[q]uando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas. Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante”. Trata-se de uma redação muito similar ao mencionado no código do IVA, nos n.ºs 4 e 5 do artigo 22.º do CIVA.

Aquando da entrada de Portugal na UE (anteriormente CEE) em 1986, o IVA teve que ser adotado e com ele, também foram implementadas as regras para os reembolsos de IVA.

Era crucial que o sistema de reembolsos de IVA fosse também ele harmonizado em toda a UE, por forma a garantir que o IVA não fosse uma barreira ao comércio entre os Estados Membros.

Ao longo do tempo, os países foram ajustando as regras e procedimentos relativos aos reembolsos de IVA como forma de combater fraudes fiscais, uma vez que o IVA é o imposto mais propício a esquemas de recebimentos indevidos (reembolsos) ou falta do seu pagamento.

Em Portugal ocorreram diversas atualizações nas regras e procedimentos a adotar relativamente aos reembolsos de IVA, estando subjacentes os diplomas constantes da tabela 2. 1.

⁶ Vide n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Diretiva IVA (Diretiva n.º 77/388/CEE do Conselho de 17 de maio de 1977, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 145 de 13.06.1977).

Tabela 2. 1 - Diplomas legais

Diplomas em Portugal	Base Legal
Decreto-Lei n.º 394 - B/84 de 26 de dezembro	Artigo 22.º do CIVA
Despacho Normativo	119/85 de 31 de dezembro
Despacho Normativo	342/93 de 30 de outubro
Despacho Normativo	470/94 de 6 de julho
Despacho Normativo	53/2005 de 15 de dezembro
Despacho Normativo	18-A/2010 de 1 de julho
Portaria	320-A/2011
Despacho Normativo	11/2013 de 27 de dezembro
Despacho Normativo	17/2014 de 26 de dezembro
Declaração Retificativa	144/2015 de 23 de fevereiro
Despacho Normativo	7/2017 de 8 de agosto
Declaração Retificativa	573-A/2017 de 5 de setembro
Despacho Normativo	12/2019 de 18 de dezembro

Fonte: Elaboração própria.

Com a aprovação do CIVA, através do Decreto-Lei (DL) n.º 394 - B/84, de 26 de dezembro, as regras para os pedidos de reembolsos de IVA ficaram desde logo estabelecidas no artigo 22.º (n.º 4 e seguintes), tendo vindo a serem cada vez mais restritas, a fim de se conseguir evitar ou prevenir a fraude fiscal e também por forma a tornar o reembolso mais célere por parte da AT.

Inicialmente, e como regra geral, era possível solicitar o reembolso de IVA ao fim de 12 (doze) meses, no montante superior a 49,88 € (moeda em vigor à data 10.000\$00), podendo ser antes desse prazo se o valor fosse superior a 2.493,99 € (500.000\$00) ou no caso de se verificar a cessação da atividade, sempre com a obrigatoriedade da Declaração Periódica (DP) de IVA onde foi apresentado o pedido de reembolso, ter que ser entregue dentro do prazo estabelecido pelo artigo 41.º do CIVA e inexistência de Declarações Periódicas (DP's) de IVA em falta nos períodos anteriores, norma que se mantém até aos dias de hoje.

A Administração Tributária podia exigir garantia quando o reembolso de IVA excedesse 498,80 € (100.000\$00) que teria que ser mantida pelo prazo de 1 ano e a concessão dos reembolsos tinham que ocorrer até ao fim do 3.º mês seguinte da data da apresentação do pedido de reembolso, findo o qual acrescia juros pagos pela AT.

O reembolso podia ocorrer no prazo de 30 dias a contar da receção da DP de IVA, caso se tratasse de reembolsos efetuados por SP's que se encontrassem em crédito de imposto em 3 períodos consecutivos, o que ocorria frequentemente em SP's de IVA com operações isentas, com direito à dedução.

Em 1992 e 1993, ocorreram alterações legislativas importantes em sede de IVA (abolição da taxa zero e as novas regras de aplicação do IVA às transações intracomunitárias), o que veio contribuir para que houvesse mais requisitos inerentes à concessão dos reembolsos de IVA, das quais se salienta o facto de ter passado a ser necessário a apresentação dos anexos referentes às regularizações do imposto (campos 40 e 41 da DP de IVA), a relação com identificação dos fornecedores, nas importações a apresentação de cópia do competente documento aduaneiro (IL – Importação Liquidada), nas exportações a apresentação de cópia do documento comprovativo da exportação emitido pela competente estância aduaneira e ainda a obrigatoriedade de uma conta bancária confirmada pelo Serviço de Administração do IVA e pela respetiva instituição de crédito.

O Despacho Normativo n.º 53/2005, de 4 de abril, veio simplificar um pouco em relação ao cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, não sendo necessário a apresentação de documentos com informação que já se encontrasse na posse da Administração Fiscal, como é o caso das cópias das DP's, passando a ser possível a entrega das relações dos clientes e fornecedores por via Internet, permitindo à AT efetuar um melhor controlo através da introdução de mecanismos de verificação automática, uma vez que os reembolsos de IVA passaram a ser automaticamente submetidos a um sistema de indicadores de risco, com base no cruzamento da informação declarativa e de controlo existente, segundo o qual passaram a ser definidas as prioridades e os níveis de intervenção dos serviços inspetivos e selecionados, em concreto, os pedidos de reembolso a inspecionar.

Contudo, foi com o Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, que se verificou uma profunda alteração ao Regime dos Reembolsos de IVA, sendo este que vigora até aos dias atuais, com algumas alterações ao despacho que ocorreram nos anos seguintes.

Entre outras alterações, é de salientar a diminuição do prazo que a AT passou a ter para efetuar o reembolso que passou a ser até ao final do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido (diminuição do prazo em 1 mês) e ainda a criação do Regime de Reembolso Mensal, cujo prazo para a concessão é de 30 dias.

2.3. O mecanismo do reembolso de IVA – do crédito ao reembolso de IVA

Por norma, numa atividade económica apura-se imposto a pagar ao Estado, uma vez que é suportado o imposto na aquisição de bens e serviços, mas quando é efetuada a venda desses bens ou a prestação de serviços, os SP's liquidam imposto sobre um valor superior (tendo em conta a margem de lucro praticada), sendo certo que quem efetivamente suporta o imposto é o consumidor final, conforme já referido.

Em sede de IVA, é essencial o conceito de atividade económica, o qual se encontra intrinsecamente relacionado com o conceito de SP. Tendo em conta o n.º 1 do artigo 9.º da DIVA é a existência de uma atividade económica que confere a qualificação de SP e de acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do CIVA são considerados SP's do imposto “[a]s pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...) e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades”(CIVA, artigo 2.º, n.º 1).⁷

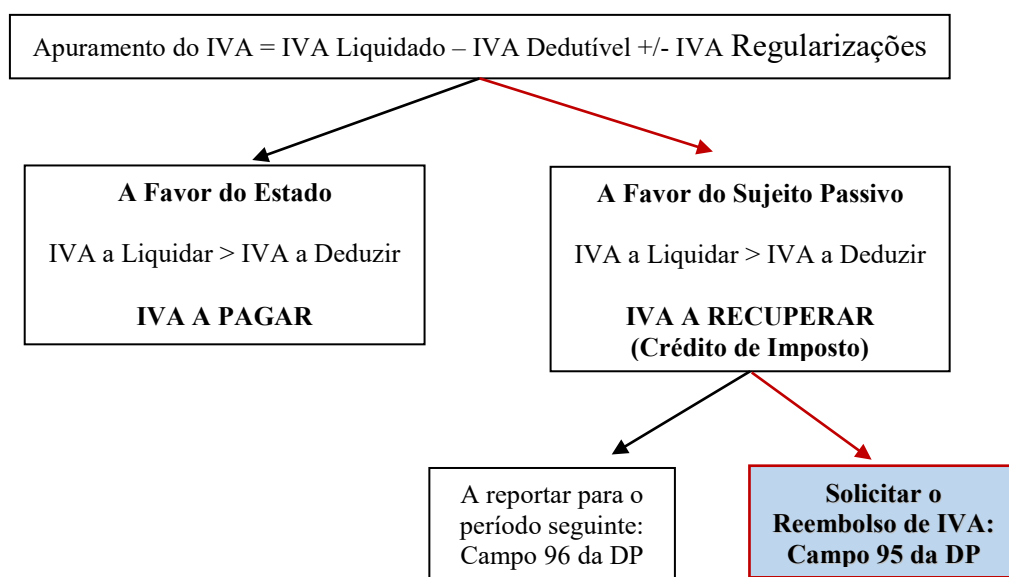
Assim, tendo em conta a atividade económica efetivamente exercida, os SP's enquadrados no regime normal, efetuam o cálculo do IVA segundo o método do crédito de imposto⁸, apurado através da dedução do imposto suportado a montante, ao montante liquidado a jusante, num determinado período de tributação (mensal ou trimestral) e tendo em conta as regularizações de imposto a favor do Estado e/ou a favor do SP que eventualmente possam ter ocorrido (a título de exemplo, devoluções de mercadorias vendidas e/ou adquiridas).

⁷ Os artigos 9.º e 10.º da DIVA definem o conceito de atividade económica de forma muito ampla, abrangendo qualquer atividade permanente exercida mediante remuneração, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

⁸ Método do crédito de imposto ou método indireto subtrativo.

No caso da diferença apurada, ser imposto deduzido em excesso (superior ao imposto liquidado), o SP fica com crédito de imposto perante o Estado que pode reportar para o período de imposto seguinte (cfr. n.º 4 do artigo 22.º do CIVA), ou solicitar esse montante, de acordo com as regras estabelecidas nos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do CIVA, em conjugação com o Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, exemplificando-se na figura 2. 1.

Figura 2. 1 - Apuramento do imposto



Fonte: Elaboração própria.

Em Portugal, não existe apenas um regime para os reembolsos de IVA, destacando-se os seguintes:

- Regime Geral
- Regime de Reembolso Mensal
- Regime Especial dos Pequenos Retalhistas
- Regime dos Não Residentes

Sendo certo que o maior número dos pedidos de reembolsos de IVA solicitados, são referentes ao Regime Geral, a análise deste trabalho será feita em pormenor em relação a este regime.

2.3.1. Regras e funcionamento do pedido de reembolso de IVA

2.3.1.1. Regras geral

i. Condições gerais

O pedido de reembolso de IVA é um pedido expresso do próprio SP à AT, no entanto, nem todos os SP's de IVA estão em condições de poderem efetuar pedidos de reembolsos de IVA. Apenas o podem fazer, os SP's enquadrados no Regime Normal de IVA e que cumpram os requisitos estipulados pelos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do CIVA, conjugado com o Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, nomeadamente:

- Que se encontrem em crédito de imposto há mais de 12 meses consecutivos e o montante a solicitar seja superior a 250,00 €, ou,
- Com crédito de imposto apurado antes dos 12 meses, se tiver ocorrido a cessação de atividade ou alteração para o Regime de Isenção, desde que o crédito de imposto seja superior a 3.000,00 € e o valor solicitado seja igual ou superior a 25,00 €.

Caso esteja em situação de pedir o reembolso por cumprir os requisitos referidos, o SP tem ainda que cumprir o disposto no artigo 3.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

ii. Condições formais para solicitar o reembolso de IVA

Os reembolsos de IVA são solicitados na DP de IVA, submetida eletronicamente através do Portal das Finanças da AT (www.portaldasfinancas.gov.pt) e dentro do prazo legal estabelecido pelo artigo 41.º do CIVA.

Aquando da entrega da DP de IVA, o SP efetua o apuramento do imposto, podendo resultar imposto a favor do SP (a receber) e caso seja intenção do SP efetuar o pedido de

reembolso terá que proceder ao preenchimento do campo 95 da referida declaração conforme figura 2. 2.

Figura 2. 2 - Campo 95 da DP de IVA

O diagrama ilustra a estrutura da DP de IVA com os seguintes elementos:

- IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO** (campo 93) calculado como $(92 - 91)$.
- CRÉDITO A RECUPERAR** (campo 94) calculado como $(91 - 92)$.
- SOLICITO REEMBOLSO** (campo 95), destacado com uma borda vermelha.
- EXCESSO A REPORTAR** (campo 96).
- ATENÇÃO:** A opção pelo pedido de reembolso veda a possibilidade de utilizar o respetivo valor em declarações seguintes como «EXCESSO A REPORTAR», salvo comunicação em contrário da DSR (situações de indeferimento reembolso).
- Uma seta indica: Valor a inscrever no campo 61 da declaração do período seguinte.

Fonte: DP de IVA - Portaria n.º 339/2023, de 7 de novembro.

Conjuntamente com a DP de IVA e respetivos anexos de regularizações, são ainda entregues os anexos I e II, com a identificação dos Clientes e Fornecedores respetivamente, referente às transações ocorridas no período a que diz respeito o pedido de reembolso.

Se o crédito de imposto reportado do período anterior for superior a 25% do pedido de reembolso solicitado e o total do imposto deduzido no período for inferior ao valor do reembolso, deve também ser submetida as relações dos Anexos I e II dos períodos anteriores (máximo três períodos), cujos reportes influenciem o reembolso solicitado.

Se os montantes a declarar referentes a um cliente ou fornecedor forem inferiores a 5.000,00 €, podem ser declarados num único valor, até ao limite de 5% do montante total de cada relação.

iii. Requisitos para efetuar o pedido de reembolso de IVA

Para que sejam concedidos os reembolsos de IVA, o artigo 3.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, estipula que sejam desde logo cumpridos cumulativamente os seguintes requisitos:

- Inexistência de divergências entre os montantes declarados na DP de IVA e os anexos I e II (relação de clientes e Fornecedores);
- Inexistência de divergências entre os montantes declarados no Campo 40 e Campo 41 da DP de IVA e os anexos de regularizações dos Campos 40 e 41 (que são entregues conjuntamente com a DP de IVA);

-
- Inexistência de quaisquer faltas declarativas, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC/IRS, onde se inclui também as declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES⁹).
 - Não podem existir faltas de comunicação de faturas, notas de crédito e débito, referentes ao período em causa e a períodos anteriores. Também não podem existir divergências entre os valores comunicados e os valores declarados nas declarações fiscais;
 - Existência de conta bancária, numa instituição financeira estabelecida na UE;
 - Os clientes e fornecedores identificados nos Anexos I e II não podem apresentar números de identificação fiscais inexistentes ou cessados no período a que respeita o imposto;
 - Não pode constar no anexo das regularizações do Campo 40 quaisquer SP's com números de identificação fiscais inexistentes, inválidos ou cessados no período anterior ou nos dois anos anteriores ao período da DP do pedido de reembolso, conforme se trate respetivamente de operações nos termos do n.º 2 ou n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.

iv. Prazo para a concessão

O prazo que a AT tem para conceder o reembolso de IVA aos contribuintes encontra-se estipulado no n.º 8 do artigo 22.º do CIVA, sendo no Regime Geral até ao fim do 2.º mês seguinte ao mês da apresentação do pedido (data da entrega da DP) e para os reembolsos do Regime de IVA Mensal, de apenas 30 dias (desde a data da entrega da DP).

Terminado o prazo e no caso dos serviços competentes da AT não tenham despachado o pedido de reembolso, o SP pode solicitar juros indemnizatórios nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e n.º 1 do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

v. Suspensão do prazo para a concessão

O prazo para a concessão do reembolso de IVA por parte da AT e a respetiva contagem de juros pode ficar suspenso, conforme estipula o artigo 5.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, caso se verifique que o pedido não cumpre os requisitos das alíneas

⁹ IES: Informação Empresarial Simplificada.

b), c), e) e f) do artigo 3.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, ou seja, apresente faltas declarativas e falta de comunicação de faturas, notas de crédito e notas de débito, falta de apresentação do anexo de regularizações do campo 40, inexistência de conta bancária ou falta de comunicação de caixa postal eletrónica.

Verificado o incumprimento de um destes requisitos, o SP é de desde logo notificado para suprir as faltas verificadas, no prazo fixado nos termos do artigo 23.º do CPPT. Terminado o prazo, e caso não tenha suprido as faltas, o reembolso é indeferido automaticamente, sem qualquer outra análise, sendo o montante do crédito reportado para a conta corrente. Em relação à falta de apresentação do anexo de regularizações do campo 40, se após a notificação para suprir esta falta o SP não cumpra, a AT procede à correção no valor a reembolsar ou no excesso a reportar e nos casos em que se apure imposto a pagar é efetuada a liquidação adicional, nos termos do artigo 87.º do CIVA.

O pedido de reembolso pode também ficar suspenso, caso o SP, após a notificação para o efeito, não colocar à disposição dos serviços competentes da AT os elementos solicitados que permitam aferir da legitimidade ou o correto apuramento do imposto. Decorridos quatro meses após a referida notificação para exibição de elementos essenciais à análise do pedido de reembolso e o SP não tenha apresentado os mesmos, a AT está capacitada para indeferir o reembolso nos termos do n.º 11 do artigo 22.º do CIVA. Contudo, esta situação é apenas efetuada no âmbito de um procedimento inspetivo externo para a análise do pedido de reembolso, depois de esgotadas todas as hipóteses de notificar convenientemente o SP e obter os elementos necessários para aferir da legitimidade do crédito de imposto solicitado.

Também fica suspenso o prazo e contagem de juros, nos casos em que se apuram indícios de crime tributário, por necessidade de efetuar diligências no âmbito do procedimento tributário, sendo por vezes necessário realizar pedidos da assistência mútua e cooperação administrativa internacional.

vi. Garantia

Nos reembolsos de IVA, cujo montante seja superior a 30.000,00 €, a AT pode notificar o SP para apresentar uma garantia (caso perceba que não consegue conceder o reembolso

dentro do prazo legalmente estabelecido), sendo efetuado de acordo com o n.º 7 do artigo 22.º do CIVA. A garantia a prestar poderá ser uma fiança bancária, seguro-caução, depósito bancário ou garantia bancária, ficando suspenso o prazo de contagem dos juros indemnizatórios, até à prestação da mesma, mantendo-se por seis meses. Findo este prazo, as garantias são tacitamente canceladas, podendo ser num prazo inferior a seis meses, desde que seja aferida a legitimidade do crédito por parte da AT.

Caso o crédito não seja legitimado pelos serviços de inspeção, as garantias podem ser executadas no prazo de vigência das mesmas.

A garantia pode ser efetuada em qualquer entidade financeira legalmente autorizada e deve ser constituída a favor da AT (Direção de Serviços de Reembolsos), no valor do reembolso solicitado e com a indicação do período a que diz respeito, bem como o número de identificação fiscal (NIF) do requerente, sendo remetida através do Portal das Finanças e confirmada eletronicamente pela entidade garante.

Não existe um prazo específico para a prestação das garantias exigidas para efeitos de concessão do reembolso, exceto nos casos de garantia espontânea, que se aplica na concessão do primeiro pedido de reembolsos mensal, cuja garantia deve ser apresentada no prazo de 20 dias após a submissão eletrónica do pedido do reembolso, conforme dispõe o n.º 5 do artigo 4.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

vii. Apreciação do pedido de reembolso de IVA

Em consequência do pedido realizado pelo SP, e após a análise efetuada pela AT, o reembolso de IVA pode ser deferido na totalidade, deferido parcialmente ou indeferido.

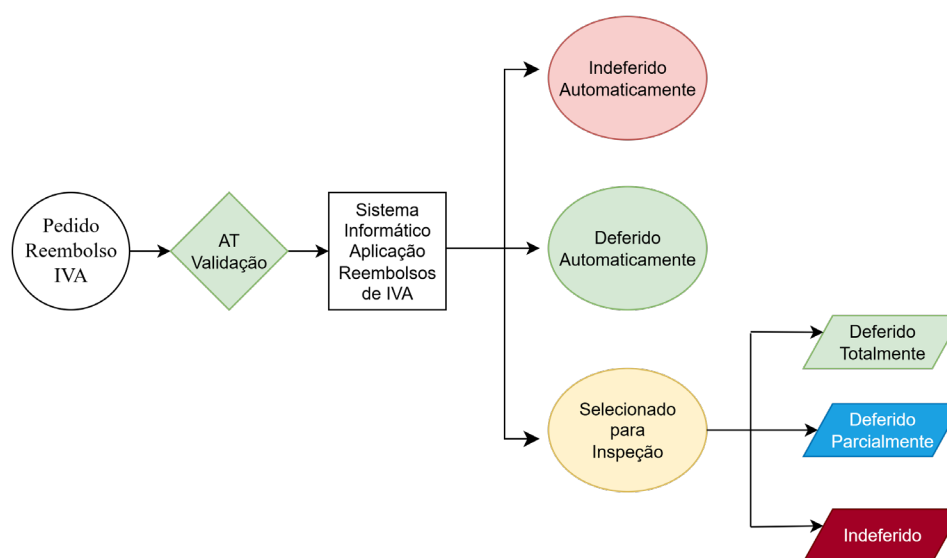
O pedido de reembolso dá entrada nos serviços da AT (Direção de Serviços de Reembolsos) aquando da entrega da DP, via Portal das Finanças, e é efetuada uma primeira análise da verificação do cumprimento de todos os requisitos estabelecidos pelo artigo 22.º do CIVA e pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho. No caso de estarem cumpridos passa à fase seguinte e caso não se encontre cumprido algum requisito, o SP é notificado para suprir a falta ou poderá mesmo ser indeferido o pedido, consoante o incumprimento verificado.

A AT começa por fixar o prazo para o pagamento de acordo com o estabelecido nos n.ºs 8 e 9 do artigo 22.º do CIVA (conjugado com o artigo 9.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho) e de seguida o pedido é submetido à matriz de risco dos reembolsos de IVA e duas situações podem ocorrer:

- Ser selecionado para ser analisado pela Inspeção Tributária e Aduaneira (ITA), sendo atribuído aos Serviços de Inspeção das Direções de Finanças (Unidades Orgânicas) da área do domicílio fiscal do SP ou Unidade dos Grandes Contribuintes¹⁰, dos quais pode resultar no deferimento total, deferimento parcial ou indeferimento;
- Ou, pode não ser selecionado pela matriz de risco para análise da inspeção, e nestes casos, os reembolsos de IVA são deferidos automaticamente, dentro do prazo estabelecido.

Na figura 2. 3 apresentam-se as fases do processamento do pedido de reembolsos de IVA.

Figura 2. 3 - Processamento do pedido de reembolso de IVA



Fonte: Elaboração própria.

¹⁰ Nos casos dos grandes contribuintes, os reembolsos são inspecionados pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) da AT, considerados como tal, nos termos da Portaria n.º 318/2021, de 24 de dezembro que veio substituir a Portaria 130/2016 de 10 de maio, e que define os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deve ser acompanhada pela UGC, em convergência com a maioria dos países da OCDE, que já possuíam unidades especializadas para o acompanhamento dos grandes contribuintes. A lista de entidades acompanhadas pela UGC (exceto pessoas singulares) é atualizada anualmente e divulgada no Portal das Finanças.

viii. Pagamento

O pagamento dos reembolsos de IVA é efetuado por transferência bancária, para a conta bancária titulada pelo SP e constante do cadastro da AT à data da autorização de pagamento, face à obrigação legal de existência de conta bancária indicada e confirmada.

Apenas em determinadas situações, consideradas residuais e muito excecionais, devidamente confirmadas (exemplo disso: casos de insolvência ou cessação de atividade antes do pedido) é que serão efetuados pagamentos para uma conta bancária diferente da indicada do titular do reembolso.

Nos casos em que os pedidos de reembolsos são deferidos, total ou parcialmente, é verificada a existência ou não de dívidas e caso existam dívidas em execução fiscal, a AT procede à compensação automática por dedução ao valor do reembolso, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT.

Também nos casos de existência de uma dívida em cobrança voluntária, poderá ser feita a compensação da dívida por dedução ao reembolso, mas neste caso será sempre a pedido do contribuinte (artigo 90.º do CPPT).

2.3.1.2. Regime especial de reembolso de IVA mensal

O Regime Especial de Reembolso Mensal (RERM) tem subjacente as regras do Regime Geral, com algumas especificidades que constam nos artigos 6.º a 9.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 18 de julho.

Em conformidade com o n.º 9 do artigo 22.º do CIVA, estão sujeitos a este regime os SP's cujo montante do reembolso seja superior a 10.000,00 € e que realizem operações isentas ou não sujeitas, mas que conferem direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto seja da responsabilidade do adquirente e que representem, pelo menos, 75 % do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respetivo período.

Neste regime, o prazo para a apreciação e concessão do reembolso de IVA, por parte da AT, é de apenas 30 dias, a contar a partir da data da apresentação do pedido por parte do

SP ou de 30 dias a contar a partir da data da receção da garantia prestada (caso se trate do primeiro pedido de reembolso solicitado). Se o reembolso não for concedido dentro deste prazo, são também devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Os SP's que pretendam registar-se neste regime, por opção, têm que apresentar uma situação tributária regularizada, não terem faltas de comunicação de faturas emitidas no período ou nos períodos anteriores, não apresentarem divergências entre os valores comunicados e os valores declarados do imposto liquidado e dedutível e ainda possuírem conta bancária confirmada por uma instituição financeira da UE.

A opção neste regime deve ser feita, no Portal das Finanças, até ao dia 30 de novembro do ano anterior àquele que pretende produzir efeitos, conforme estipulado o n.º 14 do artigo 22.º do CIVA, sendo o contribuinte notificado pela AT da sua aceitação.

Este regime obriga à entrega mensal das DP's de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA, passando tacitamente a estar enquadrado no regime normal mensal com a obrigatoriedade de se manter neste regime por um período de um ano. Mais tarde pode renunciar, mas fica impedido de se registar novamente no regime durante os três anos seguintes.

Caso se verifiquem inexatidões ou falsidade nas informações prestadas à AT, o SP é notificado para, no prazo de 8 dias suprir o incumprimento verificado e caso não o faça, será indeferido o pedido de inscrição ou será excluído do regime, por um período de três anos.

2.3.1.2. Regime especial dos pequenos retalhistas

As condições para a aplicabilidade do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (REPR) estão previstas nos artigos 60.º a 68.º do CIVA e aplica-se aos SP's de IVA singulares, considerados retalhistas por exercerem uma das atividades com um Código de Atividade Económica (CAE) entre os códigos 47111 e 478301, desde que não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS, não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a 50.000,00 € e cujo volume de compras de bens

destinados a venda sem transformação represente pelo menos 90% do volume total de compras.

Estão excluídos deste regime especial, os SP's retalhistas que pratiquem operações de importação, exportação ou atividades com elas conexas, operações intracomunitárias referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 1.º ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 250,00 €, bem como aqueles cuja atividade consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do CIVA¹¹.

Neste regime, o cálculo do apuramento do imposto é feito através da aplicação de um coeficiente de 25% ao montante do imposto suportado no ano, relativo às aquisições de bens destinados a venda sem transformação. Ao montante assim apurado, devem ainda ser adicionados os seguintes valores, quando ocorrerem as situações respetivas:

- O imposto liquidado pelo pequeno retalhista nas vendas que efetue de bens do seu ativo imobilizado, ficando assim sujeito à disciplina geral do IVA (n.º 9);
- O imposto liquidado pelo pequeno retalhista na qualidade de adquirente a título ocasional, a outros sujeitos passivos, de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estas relacionadas, enunciadas no Anexo E ao CIVA (n.º 9 do artigo 60.º do CIVA).

A este valor é deduzido o imposto suportado na aquisição ou locação de bens de investimento e outros bens para uso do SP na sua atividade, com exceção do imposto que se encontre excluído do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Está ainda excluída a dedução do imposto suportado em serviços para a realização da atividade (n.º 2 do artigo 60.º do CIVA).

Aquando do início da atividade ou alteração do enquadramento para este regime, o período de referência pode ser inferior ao ano civil, sendo o volume de compras relativo a esse período convertido num volume de compras anual correspondente, mediante a aplicação da seguinte fórmula: $VcAC = VcP \times 12 : Nm$ ¹².

¹¹ Lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

¹² Ofício circulado n.º: 25067 de 2025-04-24, da Direção de Serviços do IVA:

Os reembolsos solicitados por estes SP's são menos frequentes, uma vez que, por norma, é apurado imposto a pagar, em consequência do apuramento do imposto resultar em regra da percentagem de 25% sobre as compras de bens, apurando-se imposto a favor do SP nas situações em que ocorra aquisição ou locação de bens de investimento ou situações de cessação de atividade cujo crédito apurado não tenha sido totalmente absorvido no exercício da atividade.

Apresenta-se de seguida um caso demonstrativo do apuramento de crédito de imposto neste regime.

Um SP enquadrado no regime dos pequenos retalhistas, num determinado período de tributação, realizou as seguintes operações:

- Aquisição de bens destinados a venda sem transformação no valor de 7.500,00 €;
- Aquisição, a título ocasional, a outro SP de IVA, de serviços de construção civil, no valor de 2.000,00 €;
- Gastos suportados no âmbito da sua atividade tais como: eletricidade, aquisição de um computador e bens consumíveis de papelaria, no valor total de 5.000,00 €, sobre os quais incidiu IVA à taxa normal;
- Aquisição de um serviço no valor de 300,00 €, acrescido de IVA no valor de 69,00 €, referente à reparação de uma máquina que integra o seu ativo fixo tangível;
- Venda de um bem do ativo fixo tangível no valor de 500,00 €, acrescido de IVA, nos termos gerais, à taxa normal de 23%.

Na tabela 2. 2 apresenta-se o cálculo do imposto de acordo com o estipulado pelos artigos 60.º a 68.º do CIVA e o DL n.º 229/95, de 11 de setembro (atualizado com a Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro).

VcAC = Volume de compras anual correspondente;

VcP = Volume de compras previsto;

Nm = Número de meses que decorre entre o mês correspondente à data de início de atividade e o mês de dezembro, inclusive.

Tabela 2. 2 - Exemplo do apuramento do imposto no REPR

Descrição das Operações	Valor Base	Valor do IVA	25% do imposto suportado	Imposto a liquidar	Imposto a Deduzir	Apuramento do Imposto
Aquisição de bens destinados a venda sem transformação	7.500,00 €	1.725,00 €	431,25 €	-	-	431,25 €
Adquisição de serviços de Construção Civil	2.000,00 €	460,00 €	-	460,00 €	-	460,00 €
Aquisição de eletricidade, um computador e máquinas para a atividade	5.000,00 €	1.150,00 €	-	-	1.150,00 €	- 1.150,00 €
Aquisição de um serviço de reparação de uma máquina	300,00 €	69,00 €	-	-	-	-
Venda de um bem do ativo fixo tangível	500,00 €	115,00 €	-	115,00 €	-	115,00 €
Totais	15.300,00 €	3.519,00 €	431,25 €	575,00 €	1.150,00 €	- 143,75 €

Fonte: Elaboração própria.

O IVA suportado na aquisição dos serviços de reparação da máquina, muito embora seja destinada à atividade, não integra o cálculo do imposto, por se tratar de uma aquisição de serviços. Relativamente à despesa de eletricidade, esta enquadra-se no conceito de transmissão de bens nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIVA, pelo que se trata de imposto suportado com a aquisição de um bem, sendo considerado no apuramento do imposto. Relativamente à aquisição de serviços de construção civil, por ser sujeito a autoliquidação nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cabe ao adquirente a obrigação de liquidar o imposto sem, contudo, poder deduzir o mesmo por se tratar de uma aquisição de serviços.

Face ao referido, apura-se imposto a receber no montante de 143,75 €, em resultado do investimento realizado na compra de máquinas e de um computador, podendo ser solicitado o seu reembolso, tendo por base o DL n.º 229/95, de 11 de setembro (atualizado com a Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro).

Mais recentemente, em relação a este regime, foram implementadas medidas de simplificação através do DL n.º 49/2025, de 27 de março. Uma das alterações foi em

relação ao pagamento do imposto/pedidos de reembolsos que anteriormente eram solicitados através da apresentação da declaração Modelo 1074, tendo sido revogada esta declaração e passando a ser apenas necessário o pequeno retalhista confirmar “até ao dia 20 do 2.º mês seguinte a cada trimestre do ano civil, a declaração provisória disponibilizada no Portal das Finanças tendo por base os elementos informativos relevantes de que a AT disponha, e efetuar o correspondente pagamento nos locais de cobrança legalmente autorizados até ao dia 25 desse mês”.¹³

Caso seja apurado crédito de imposto, esse valor é reportado para o período de tributação seguinte, surgindo automaticamente na declaração provisória disponibilizada pela AT, a não ser que o SP solicite o reembolso que será feito nos termos e condições previstos no artigo 22.º do CIVA, em harmonia com o artigo 14.º do DL n.º 229/95, de 11 de setembro, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro.

Outra alteração, foi em relação às obrigações de registo e faturação, tendo sido revogada a obrigatoriedade de possuir os livros de registo, passando a ser obrigatório a classificação das faturas que titulam as suas aquisições, diretamente no Portal das Finanças.

Relativamente às vendas, embora não liquidem imposto, passaram a ser obrigados a emitir faturas com a menção expressa de “IVA – não confere direito à dedução”¹⁴, bem como a indicação do preço, em substituição dos elementos previstos nas alíneas c) e d) do n.º 5 do artigo 36.º e na alínea c) do n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA.

É através da comunicação e classificação das faturas que a AT apura os montantes inscritos na declaração provisória que fica disponível no Portal das Finanças para os SP's.

Na eventualidade de um SP, que se encontra neste regime, pretender passar para o regime normal de tributação, não são considerados excessos a reportar, pelo que deve ser solicitado o reembolso na última declaração provisória em que está enquadrado no REPR, não existindo limites para o valor a solicitar.

¹³ Redação atual da alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do CIVA (OE2025 – em vigor a partir de 1 de julho de 2025).

¹⁴ Faturas emitidas com o motivo de não aplicação do IVA «M09».

2.3.1.4. Reembolsos de IVA a sujeitos passivos não residentes

Entenda-se por Sujeitos Passivos Não Residentes (SPNR), as pessoas singulares ou coletivas que não tenham no Território Nacional (TN), a sede da sua atividade económica nem estabelecimento estável, a partir do qual tenham sido efetuadas operações, nem, na falta destes, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que comprovem a sua sujeição ao IVA no seu país de origem.

A Lei n.º 49/86, de 31 de dezembro¹⁵, estabeleceu na alínea e) do n.º 1 do artigo 38.º que o governo português passaria a “conceder aos SP’s não estabelecidos em Portugal o direito à restituição do IVA aqui suportado e regulamentar o processo do reembolso, tendo em conta as diretivas comunitárias sobre a matéria”.

Deste modo, Portugal passou também a estar obrigado a proceder ao reembolso do imposto aos SP’s do IVA comunitário, nos termos da 8.ª Diretiva do Conselho¹⁶ e aos SP’s estabelecidos fora da UE¹⁷, nos termos da 13.ª Diretiva de 17 de novembro de 1986. Por sua vez, também os SP’s de IVA estabelecidos em Portugal passaram a ter direito a reembolso de IVA nos outros países da UE e fora da UE.

Em 2009, foi criado o “Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no EM do Reembolso”, aprovado em anexo ao DL n.º 186/2009, de 12 de agosto, que transpôs para o nosso direito o artigo 2.º da Diretiva n.º 2008/8/CE do Conselho e a Diretiva n.º 2008/9/CE do Conselho, ambas de 12 de fevereiro¹⁸, bem como a Diretiva n.º 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro.

Este regime, aplica-se a SP’s estabelecidos em TN, que solicitam o reembolso do IVA suportado em importações, transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas noutros EM da UE, bem como a SP’s não estabelecidos no TN (residentes na UE e fora da UE) que suportaram imposto nas importações, transmissões de bens e prestações de serviços realizadas no nosso país, sem que tenham sido efetuadas quaisquer transmissões em TN.

¹⁵ Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 1987.

¹⁶ Diretiva 79/1072/CEE, de 6 de dezembro.

¹⁷ Anteriormente CEE.

¹⁸ Define as modalidades pormenorizadas de reembolso do IVA, previsto na Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA, aos SP’s não estabelecidos no EM de reembolso, mas estabelecidos noutro EM.

Contudo, não é reembolsado o IVA relacionado diretamente com atividades isentas, sem direito a dedução, bem como o imposto suportado nas despesas relativamente às quais possam existir restrições ao direito à dedução no EM do reembolso (no caso de Portugal refira-se, a título de exemplo, as exclusões estabelecidas no artigo 21.º do CIVA¹⁹).

Em Portugal, o pedido de reembolso é realizado junto das Autoridades Tributárias, por via eletrónica e de acordo com as condições fixadas no EM ao qual é solicitado o reembolso. A AT, após a validação da qualidade de SP de IVA e o enquadramento no regime normal de tributação, procede à remessa do pedido para o EM do reembolso, acompanhado dos documentos exigidos por lei.

O pedido de reembolso deverá conter a identificação completa do requerente, a descrição da atividade comercial do requerente no âmbito da qual são adquiridos os bens e serviços, de acordo com os códigos do NACE²⁰ e os dados bancários. O pedido deve englobar informação completa de cada fatura ou documento de importação correspondente ao imposto suportado no período a que o reembolso respeita. Pode também incluir faturas ou documentos de importação não incluídos em pedidos anteriores, desde que sejam referentes a operações concluídas durante o ano civil em questão.

Adicionalmente, o requerente deve apresentar uma declaração comprovando que, no período em causa, não efetuou transmissão de bens ou serviços considerados como operações tributáveis no EM do reembolso, exceto a transmissão de serviços de transporte específicos e serviços acessórios, ou transmissões às quais se pode aplicar o Regime da Margem no EM do reembolso.

Em caso de erro, o requerente pode substituir o pedido até ao dia 30 de setembro do ano civil seguinte aquele em que o imposto se tornou exigível, ou até ao final desse ano civil,

¹⁹ A título de exemplo indica-se o caso da Espanha, em que são dedutíveis as despesas com alojamento e restauração, pelo que uma empresa de construção civil que efetue obras de empreitada a particulares em imóveis situados em Espanha, suporta despesas em hotéis e restaurantes para os trabalhadores que se encontram deslocados e sendo o IVA destas despesas, dedutível em Espanha, a empresa portuguesa poderá solicitar o imposto suportado.

²⁰ NACE: Regulamento Delegado (UE) 2023/137 da Comissão, de 10 de outubro de 2022, que altera o Regulamento (CE) n.º 1893/2006 do Parlamento Europeu e do Conselho, que estabelece a nomenclatura estatística das atividades económicas NACE Revisão 2.

no caso do erro a corrigir estiver relacionado com os elementos identificativos das faturas que suportam o pedido.

O montante solicitado deve estar devidamente documentado em fatura emitida na forma legal, não sendo obrigatória na maioria dos EM a junção das faturas, sem prejuízo do SP ter de anexar, caso seja posteriormente solicitado. A informação adicional, requerida, deve ser fornecida ao EM do reembolso, no prazo de 1 mês a contar da data de notificação do pedido.

O pedido deve ser submetido até ao dia 30 de setembro do ano civil seguinte aquele em que o imposto se torne exigível e o montante mínimo a reembolsar não pode ser inferior a 50,00 €/anual, podendo ser pedido um reembolso num prazo inferior a 1 ano, mas não inferior a 3 meses, sendo nestes casos o valor mínimo de 400,00 €.

Caso o pedido não reúna as condições necessárias, o SP é notificado eletronicamente da decisão de recusa.

Após a receção do pedido e no prazo máximo de 15 dias, a Administração Fiscal do país de residência procede à remessa do pedido para o EM do reembolso.

O EM do reembolso dispõe de quatro meses, a partir da data de receção para notificar o requerente da sua decisão, ou para pedir informações adicionais, mas, nos casos em que tenha sido solicitado informação adicional, o prazo de decisão é prorrogado por mais dois meses ou quatro meses, devendo a AT notificar o requerente da sua decisão no prazo máximo de oito meses.

Após a análise, se o pedido for deferido, o reembolso é efetuado no prazo de 10 dias úteis. Caso seja indeferido ou deferido parcialmente, os SP's têm ao seu dispor os meios de defesa habituais para os reembolsos de IVA nacionais.

Em relação aos SP's não estabelecidos num país da UE e que suportem imposto em Portugal também estão abrangidos por este regime, desde que exista reciprocidade de tratamento por parte dos países onde se encontrem estabelecidos, contudo, para o efeito devem nomear um representante fiscal residente em TN que responda solidariamente pelo cumprimento das obrigações inerentes.

O pedido é efetuado pelo representante junto da AT, através de requerimento de modelo aprovado e acompanhado dos originais das faturas e dos documentos de importação, passados de forma legal, bem como os comprovativos de que o IVA foi efetivamente suportado e a indicação da conta bancária localizada no Espaço Económico Europeu. Também terá que ser apresentado um certificado emitido pelo Estado onde o SP se encontra estabelecido, que ateste a sujeição deste a um imposto geral sobre o volume de negócios, bem como o reconhecimento, no país respetivo, do direito ao reembolso do imposto por parte dos SP's estabelecidos em Portugal, com a validade de um ano.

A decisão é notificada ao representante, mantendo-se os mesmos prazos fixados para os residentes num país da UE.

Por fim, de referir ainda que no caso de estarem cumpridos os requisitos para o reembolso de IVA e não tendo optado por o fazer, o imposto suportado é contabilizado como gasto, contudo, este gasto não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC), pelo que terá que ser acrescido ao quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 (correções fiscais).

2.3.2. Direito à dedução e ao crédito ao reembolso de IVA

O direito à dedução é o elemento essencial do sistema do IVA por forma a garantir a neutralidade deste imposto, pelo que Palma e Oliveira (2018, p. 10) consideram que “[o] direito de um SP deduzir do imposto devido a jusante o IVA pago a montante sobre as entregas ou prestações tributáveis constitui um relevante corolário do princípio da neutralidade, princípio fundamental do sistema comum do IVA”.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) recorda frequentemente na sua jurisprudência em matéria de IVA, que o direito à dedução (e, por sua vez o direito ao reembolso do imposto pago) é parte integrante do mecanismo do IVA, não podendo este direito estar limitado e tendo como principal finalidade desonerar o empresário do encargo do IVA relativamente a todas as suas operações, que, por si só, dão origem ao direito à dedução.

De acordo com o artigo 7.º do CIVA, este direito nasce no momento em que o imposto se torna exigível, isto é, quando os bens são colocados à disposição do adquirente ou quando as prestações de serviços são realizadas. No entanto, de acordo com o artigo 8.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, nos casos em que há a obrigatoriedade de emitir fatura, o direito à dedução surge na data da sua emissão, respeitando o prazo máximo de cinco dias úteis, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do mesmo diploma.

Acresce ainda o facto da dedução do imposto se encontrar sujeita à limitação prevista no artigo 20.º do CIVA, de harmonia com os artigos 168.º e 169.º, ambos da DIVA, sendo apenas dedutível o imposto suportado em aquisições de bens e serviços afetos a operações tributáveis sujeitas ao imposto e dele não isentas. Encontrando-se excluídas as operações isentas e as não sujeitas, salvo as que, não sendo localizadas em TN, seriam tributáveis com direito à dedução, se o fossem.

Para além do referido, existe ainda alguma limitação à dedução relativamente a algumas despesas, que pela sua natureza, torna-se difícil a distinção entre despesa de carácter profissional ou pessoal, pelo que, por forma a prevenir abusos de uso privado, está excluída a dedução do imposto suportado nas despesas como a alimentação, diversões ou representações e que se encontram explanadas no artigo 21.º do CIVA, em consonância com o disposto no artigo 176.º da DIVA onde é referido que: “(...) são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.”

Palma e Oliveira (2018, p. 18), consideram que em relação ao exercício do direito à dedução deve existir uma distinção entre requisitos objetivos e requisitos subjetivos, embora ambos os requisitos tenham de se verificar em simultâneo, identificando-os da seguinte forma:

Como requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do imposto, temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de fatura ou documento equivalente, passados de forma legal, de se tratar de IVA português, não sendo possível deduzir nas declarações apresentadas à Administração Fiscal portuguesa o IVA de outros Estados membros e de a despesa, por si, conferir direito a dedução do

IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

Como requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar diretamente relacionados com o exercício da atividade.

Em regra, a dedução do IVA apenas é aceite quando os bens ou serviços adquiridos a montante apresentam uma relação direta e imediata com operações a jusante que conferem o direito à dedução, num determinado período do exercício da sua atividade. Contudo, existem situações em que essa relação não se verifica de forma imediata, é o caso dos SP's que suportam despesas antes do início da atividade, como por exemplo, despesas inerentes à constituição de uma sociedade, despesas de preparação para o exercício de uma atividade ou despesas com estudos de mercados necessários para a implementação de uma atividade, não existindo logo no imediato operações a jusante e podendo mesmo nunca virem a ocorrer, por motivos justificáveis.

Conforme já referido, e em regra, a dedução é admitida quando os bens ou serviços adquiridos a montante, apresentam uma relação direta e imediata com as operações tributáveis a jusante, no entanto, o TJUE tem reconhecido o direito à dedução de despesas suportadas, mesmo nas situações em que essa relação não é imediata, designadamente em casos de despesas preparatórias anteriores ao início efetivo da atividade, como sejam gastos iniciais com a constituição de sociedades, estudos de mercado ou encargos com investimento, mesmo que a atividade económica não se venha a concretizar.

Estamos novamente perante o conceito de atividade económica e neste âmbito, a jurisprudência europeia nos casos como «Rompelman»²¹, «Lennartz»²², «Inzo»²³ e «Gabalfrisa»²⁴, fixou o entendimento de que os atos preparatórios se inserem no conceito de atividade económica, sendo o direito à dedução extensível a despesas de investimento efetuadas antes do início da exploração, independentemente do resultado posterior da

²¹ TJUE, Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Processo n.º 268/83 (Caso «Rompelman»).

²² TJUE, Acórdão de 11 de julho de 1991, Processo n.º C-97/90 (Caso «Lennartz»).

²³ TJUE, Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Processo n.º C-110/94 (Caso «Inzo»).

²⁴ TJUE, Acórdão de 21 de março de 2000, Processos apensos n.ºs C-110/98 a C-147/98 (Caso «Gabalfrisa»).

iniciativa empresarial, tendo em conta o princípio da neutralidade, a não ser que esteja causa os princípios da proporcionalidade e da igualdade.

O TJUE pronunciou-se no Caso «Ghent Coal Terminal»²⁵ e no Caso «Schloßstraße»²⁶ que o direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o SP não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis.

Este entendimento foi igualmente acolhido pelo Acórdão do TCAS de 2023-03-16 (Processo n.º 1883/08.1BELRS), que invoca a jurisprudência do STA²⁷ reforçando que “(...) é possível a dedução do IVA de encargos suportados com intenção confirmada por elementos objetivos de os destinar ao desenvolvimento de uma atividade económica, não obstante ainda não se ter concretizado o exercício efetivo de transmissões de bens ou de prestações de serviços que venham a constituir o objeto social da entidade, mesmo que tal não venha, efetivamente, a concretizar-se.”

Por exemplo, uma empresa que tenha sido constituída e que tenha adquirido apenas os serviços de contabilidade e um serviço de um estudo de mercado a fim de saber se o negócio seria viável, procede à dedução do imposto suportado. Decorridos alguns meses, foi concluído o estudo e foi apurado que não existiria viabilidade para que o negócio se concretizasse, não se tendo efetivado quaisquer contratos de vendas, não tendo assim existido operações ativas em que tenha sido liquidado imposto. A AT, muitas vezes não aceitava estas deduções, uma vez que não foi exercida qualquer atividade, fundamentando com o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e procedia a correções em sede de IVA, considerando que tais encargos não constituem base para operações tributáveis sujeitas e não isentas, indeferindo reembolsos de IVA sustentados em imposto suportado em fases iniciais ou de investimento que muitas vezes não se concretizaram. Contudo, denota-se uma alteração neste comportamento, por parte da AT, procurando apurar qual a intenção que o SP tinha e quais os motivos que levaram à não concretização do exercício da atividade. Em muitos casos, aceita a dedução das despesas iniciais sem qualquer operação ativa, tendo em conta

²⁵ TJUE, Acórdão de 15 de janeiro de 1998, Processo n.º C-37/95, Colect., p. I-1 (Caso «Ghent Coal Terminal»).

²⁶ TJUE, Acórdão de 8 de junho de 2000, Processo n.º C-396/98 (Caso «Schloßstraße»).

²⁷ STA: Acórdão de 2020-11-04, Processo n.º 0209/04.8BEALM 0196/15 (Caso Lusoponte).

a jurisprudência já existente, concluindo que, mesmo não tendo sido possível prosseguir com a atividade, houve intenção por parte do contribuinte, aceitando a dedução do imposto suportado e considerando que tem o direito ao reembolso do mesmo.

De referir ainda o caso do Acórdão de 1 de março de 2012, proferido pelo TJUE no processo n.º C-280/10²⁸ que versa sobre o direito à dedução do IVA suportado em despesas de investimento realizadas antes da constituição formal de uma sociedade polaca e do seu registo para efeitos de IVA, estando em causa a aquisição de um imóvel efetuado pelos dois “futuros” sócios, antes da constituição da sociedade, tendo sido posteriormente utilizado como entrada em espécie no capital da sociedade.

Neste caso, a Administração Fiscal polaca recusou o direito à dedução do IVA, argumentando que as faturas foram emitidas em nome dos indivíduos (futuros sócios) e não da sociedade, e que esta ainda não estava registada para efeitos de IVA. O órgão jurisdicional nacional submeteu ao TJUE um pedido de decisão prejudicial, questionando se, após a inscrição da sociedade e o seu registo para efeitos de IVA, esta poderia invocar o direito à dedução do imposto relativo às despesas realizadas previamente pelos seus futuros sócios, nos termos dos artigos 9.º, 168.º e 169.º da DIVA. O TJUE reafirmou o entendimento já manifestado nos Acórdãos «Rompelman» (C-268/83) e «Inzo» (C-110/94), referindo ainda que o princípio da neutralidade do IVA exige que as despesas iniciais de investimento, indispensáveis à futura atividade económica, não sejam oneradas com imposto definitivo e concluiu que uma sociedade pode exercer o direito à dedução do IVA pago a montante sobre despesas de investimento realizadas pelos seus futuros sócios antes da sua constituição formal e do registo para efeitos de IVA, desde que essas despesas estejam relacionadas com a sua atividade económica futura. Considera que a recusa da dedução com base em meras irregularidades formais (faturas emitidas em nome dos sócios e não da sociedade) violaria o princípio fundamental da neutralidade fiscal, consagrado na DIVA e reiterado na jurisprudência europeia.

Assim, deparamos-nos com um outro aspeto relacionado com o direito à dedução, que são os termos formais dos documentos de suporte, pois de acordo com o mencionado

²⁸ TJUE: Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, processo n.º C-280/10 (Caso «Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz»).

anteriormente, a dedução do imposto depende da existência de fatura conforme os artigos 36.º e 40.º do CIVA.

Neste sentido a AT tem corrigido muitos pedidos de reembolsos, por falta da fatura que suporta determinada despesa fundamentado pela impossibilidade de aferir a sua dedução, nomeadamente, por falta de documentos de suporte ou por insuficiente descrição das operações em apreço, fundamentando nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, que “[s]ó confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal (...)”. No entanto, também nesta situação, a jurisprudência contraria a rigidez imposta pela AT.

É com a fatura que nasce o direito à dedução, mas o direito ao reembolso do imposto dedutível surge quando o imposto suportado pelo SP na aquisição de bens e serviços no âmbito da sua atividade excede o imposto liquidado nas operações ativas ou no regime de inversão do SP («reverse charge»/autoliquidação). Este direito concretiza-se mediante pedido de reembolso devidamente fundamentado na DP, em conformidade com o artigo 22.º do CIVA e Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, pois “[e]nquanto o direito à dedução se constitui com a fatura, o crédito ao reembolso depende da declaração periódica, com a qual é formulado o pedido” (Palma & Oliveira, 2018, p. 109).

Também em relação aos formalismos da fatura e da existência ou não de uma fatura, já existe jurisprudência que vem esclarecer esta situação, pelo que também nesta matéria a AT tem procedido de acordo com essa jurisprudência, socorrendo-se de outros aspetos para aferir da dedutibilidade das despesas que estejam em causa a sua confirmação.

Como jurisprudência indica-se o caso «Barlis»²⁹, que surge por um reenvio do Tribunal Arbitral (Centro de Arbitragem Administrativa: CAAD), em que o TJUE reconhece que, se os requisitos materiais do direito à dedução estiverem cumpridos, a dedução não pode ser recusada apenas por incumprimento de exigências formais referindo que “(...) é obrigação da AT analisar os documentos complementares disponibilizados e que estes podem, sim,

²⁹ TJUE: Acórdão de 15 de setembro de 2016, Processo n.º C-516/14 (caso «Barlis»).

justificar o cumprimento das exigências formais legalmente previstas para o conteúdo das facturas”.

O STA no Acórdão n.º 01022/17, datado de 2 de dezembro de 2020, refere: “[q]ue a Administração está impedida de rejeitar o direito à dedução do imposto sempre que os dados objetivos permitam determinar com segurança que ele existe, não obstante alguns aspetos formais não terem sido devidamente observados.”

Mais recentemente, o Tribunal Arbitral no processo n.º 51/2024-T, de 13 de setembro de 2024, veio clarificar que, tendo a AT ao seu dispor a possibilidade de controlo dos requisitos materiais inerentes ao exercício do direito à dedução, não pode excluir esse direito com o fundamento exclusivo no incumprimento de exigências formais previstas no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Para concluir da importância do documento de suporte à dedução e tendo em conta a utilização, cada vez em maior número, de novas tecnologias, já não pode ser exigido que existam os documentos em suporte papel. Desde 2019, e com especial incidência a partir de 2021, a AT passou a admitir e até a incentivar o arquivo digital de documentos fiscais, designadamente faturas e outros documentos da escrita de uma atividade, desde que estejam garantidos determinados requisitos legais, conforme dispõem os artigos 29.º, 40.º, 52.º, todos do CIVA e ainda o DL n.º 28/2019, de 15 de fevereiro. Assim sendo, um documento digital passou a ter a mesma validade que o original em papel, desde que não esteja comprometida a autenticidade da sua origem, a integridade do conteúdo e a legalidade durante todo o período de conservação imposto por lei.

2.4. O Princípio da neutralidade nos reembolsos de IVA

Para Palma (2024, p. 42) “estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar um princípio fundamental: o da neutralidade”, sendo este princípio um dos pilares fundamentais do IVA e estando relacionado com a igualdade de tratamento.

Também o TJUE se pronuncia em relação à neutralidade, considerando que este princípio tem subjacente um tratamento justo tanto na esfera do agente económico, como na esfera do consumidor final, tendo em conta o princípio da igualdade e o da não discriminação, exigindo que situações idênticas não sejam tratadas de forma diferente e vice versa, a não ser em situações devidamente justificadas.

A neutralidade deve assegurar que todos os SP's de IVA que estejam nas mesmas condições e que efetuem transações com a mesma natureza, sejam sujeitos à mesma carga de imposto e em relação aos consumidores, que estes suportem a mesma carga fiscal para bens ou serviços semelhantes que se destinem a satisfazer as mesmas necessidades de consumo.

No caso «Finanzamt Stieglitz v. Ines Zimmermann»³⁰, o TJUE destaca dois aspetos importantes:

1. O princípio da neutralidade fiscal não permite que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, sejam tratadas de forma diferente em sede de IVA;
2. Mas também que a neutralidade do IVA se verifica aquando do mecanismo de dedução, uma vez que visa libertar o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas que se encontrem sujeitas a este imposto.

Este princípio encontra-se refletido nas Diretivas do IVA, sendo reiteradamente invocado pela Comissão Europeia e consolidado na jurisprudência do TJUE, como é o Caso «Wellcome Trust»³¹, no qual é descrito a exigência de que todas as atividades económicas sejam tratadas de igual forma, independentemente do setor ou da natureza da operação.

O Livro Verde sobre o Futuro do IVA (Comissão Europeia, 2010) faz também referência de que é o direito à dedução do imposto a montante que garante a neutralidade do IVA ao nível dos SP's de IVA e que, se houver uma restrição ao direito à dedução por formalidades excessivamente difíceis de cumprir, a neutralidade do imposto será posta em causa.

³⁰ TJUE: Acórdão de 15 de novembro de 2012, Processo n.º C-174/11.

³¹ TJUE: Acórdão de 20 de junho de 1996, Processo n.º C-155/94, n.º 38.

No âmbito dos reembolsos de IVA, este princípio também assume um papel relevante na medida em que é importante garantir que quem suporta o imposto será sempre o consumidor final, sendo o reembolso a forma que os SP's de IVA têm ao seu dispor para reaver o imposto suportado em excesso, não se tornando num custo adicional.

Considera-se que um imposto é neutro, quando este não influencia as escolhas dos consumidores, pelo que os produtos e serviços semelhantes não podem ter preços diferentes, influenciados pela taxa do imposto aplicada. Assim sendo, dado que sobre o mesmo bem ou serviço incide a mesma taxa ao longo das diversas fases do circuito económico, pode-se afirmar que existe neutralidade do imposto, sendo certo que desta forma os agentes económicos, independentemente da fase do circuito em que se encontrem, não são influenciados nas suas decisões, por motivos fiscais.

Para Bastos (1991), a neutralidade num imposto verifica-se quando a sua tributação não provoca alteração nos preços, capazes de provocar alterações nas escolhas dos agentes económicos. Contudo, o facto de existirem diferentes taxas (taxa reduzida, intermédia e normal), isenções ou exclusão do direito à dedução, pode colocar em causa a neutralidade do imposto, sendo que para Bastos (1991), a neutralidade do imposto depende da abrangência do mesmo e das taxas existentes, sabendo-se que vai sempre existir diferenciação entre taxas aplicadas às transações de bens e/ou prestações de serviços.

Tomando como referência o caso «Alicja Sosnowska»³², Palma e Oliveira (2018) consideram que o TJUE deixou uma vez mais claro que, embora os EM disponham de uma certa margem para fixarem as regras relativas à concessão dos reembolsos de IVA, estas não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, pelo que existindo alguma limitação, tem que ser proporcional e justificada, caso contrário será uma violação do direito à neutralidade fiscal consagrado no sistema comum do IVA da UE.

O facto de existirem entidades económicas que realizam apenas transmissões para fora do Território Nacional (TN) e outras que operam exclusivamente dentro do TN, pode colocar em causa a neutralidade nos reembolsos de IVA, devido ao facto de os SP's que efetuam vendas ou prestações de serviços para fora do TN (operações intracomunitárias e/ou

³² Acórdão de 10 de julho de 2008, Processo n.º C-25/07, colect., p. I-05129, n.º 17.

exportações), estão numa posição mais favorável, para a obtenção de mais reembolsos de IVA, uma vez que realizam operações ativas isentas, sem liquidação mas com direito à dedução do imposto suportado nas suas operações passivas, estando regularmente em crédito de imposto.

Esta situação resulta do princípio da tributação no país de destino, concebido para evitar vantagens fiscais em relação às empresas nacionais, a fim de não prejudicar o comércio e garantir a liberdade de escolha do consumidor, mantendo-se a essência do imposto de que quem suporta o imposto é o adquirente, não havendo concorrência desleal nos consumidores finais.

Sendo o imposto devido obtido pela diferença entre o IVA liquidado nas operações a jusante e o IVA suportado a montante, os reembolsos de IVA representam a materialização da neutralidade do sistema, permitindo aos SP's em cada fase do circuito económico, recuperarem o imposto suportado em excesso. Contudo, conforme já referido, essa neutralidade não é absoluta, uma vez que existem SP's que exercem atividades mais suscetíveis de estarem em crédito de imposto do que outros que exercem atividades menos suscetíveis de se encontrarem em crédito de imposto.

Por outro lado, o facto de os reembolsos serem sujeitos a uma matriz de risco (utilizada pela AT) e apenas alguns serem selecionados para inspeção, pode originar algum atraso no pagamento, por diversos motivos, podendo violar a sua neutralidade, colocando alguns SP's em desvantagem em termos de celeridade e complexidade.

No entanto, tendo em conta todo o mecanismo a que está subjacente os reembolsos de IVA, poder-se-á considerar que estamos perante um instrumento fundamental para a neutralidade do próprio sistema tributário, garantindo que o IVA não prejudica a competitividade entre os SP's de IVA, uma vez que possibilita a recuperação do imposto suportado em excesso e não prejudica a capacidade de livre escolha por parte do consumidor, contribuindo para um sistema fiscal mais justo e eficiente.

2.5. O Prazo de caducidade nos reembolsos de IVA

O prazo de caducidade é um elemento essencial no direito fiscal e limita a possibilidade da AT liquidar ou corrigir impostos, garantindo segurança jurídica aos contribuintes, estabilidade económica e promovendo a eficiência administrativa.

Uma das questões que se coloca é se existe um prazo limite para os SP's solicitarem o reembolso de IVA, muitas vezes em resultado de crédito de imposto acumulado ao longo de anos e se a AT está subjacente ao prazo da caducidade na análise desses pedidos, existindo muitas vezes uma incorreta interpretação do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, bem como do artigo 45.º da LGT.

Quando se aborda a questão da caducidade, deve-se ter em conta três aspetos distintos: o direito à dedução, o direito a solicitar o reembolso de IVA e o direito à liquidação adicional.

Em relação ao direito à dedução, o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA refere que: “[s]em prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”, o que quer dizer que o contribuinte tem 4 anos para efetuar a dedução do IVA suportado, através da DP de IVA, sendo esse prazo contado a partir do momento em que o imposto se tornou exigível, nos termos do artigo 7.º, 8.º e 36.º, todos do CIVA.

No caso dos reembolsos de IVA, não se trata de um direito à dedução, mas sim de um crédito de imposto que pode resultar da acumulação de crédito de imposto gerado ao longo de vários anos, uma vez que não existe qualquer limite temporal para o SP solicitar o reembolso, encontrando-se regulamentado no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho (com as subseqüentes alterações).

Existem SP's que exercem uma atividade ao longo de vários anos, encontrando-se frequentemente em crédito de imposto e que nunca solicitam o reembolso, fazendo-o apenas ao fim de vários anos ou apenas quando cessam a atividade. Assim, não existindo caducidade para o SP efetuar o pedido de reembolso de IVA, também não seria justo a AT

estar vinculada à caducidade do n.º 1 do artigo 45.º da LGT (quatro anos), para analisar um crédito de imposto acumulado ao longo de vários anos.

Começando por referir a jurisprudência, o STA no Acórdão do processo n.º 0682/09, de 2019-02-27, refere que os reembolsos não devem ser efetuados sem uma comprovação e verificação dos seus pressupostos, o que corrobora com os n.ºs 10 e 11 do artigo 22.º do CIVA, ao prever que, para efeitos de reembolso, possam ser solicitados documentos e informações adicionais, sob pena de o reembolso ser considerado indevido.

Dado que não existe limite temporal para solicitar o seu reembolso, sendo necessário aferir a legitimidade desse crédito de imposto, não pode a AT estar limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação previsto pelo n.º 1 do artigo 45.º da LGT, sendo que nestes casos, aplica-se o n.º 3 do mesmo artigo, segundo o qual, “[e]m caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito”.

O STA no Acórdão do processo n.º 0144/22.8BALSB, de 2023-04-26, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 95/2022-T, de 2022-10-04, refere mesmo que a AT não pode estar limitada pelo prazo de caducidade para a apreciação dos pressupostos do direito ao reembolso do IVA, pois caso contrário, iria “acontecer que os SP’s deixassem decorrer o prazo de caducidade de 4 anos (...) e só solicitariam os reembolsos após essa data no sentido de serem ressarcidos do valor total dos mesmos, mesmo que a isso não tivesse direito”. Encontra-se apenas limitado o ato de liquidação e não outros atos em matéria tributável, nomeadamente uma correção à conta corrente do IVA em que anula, total ou parcialmente o crédito de imposto acumulado, em anos caducado, conforme distinção evidenciada pelo STA no Acórdão n.º 0773/14, de 2015-12-16, e no Acórdão n.º 08523/15, de 2016-05-12.

O STA no Acórdão n.º 0415/13.4BELRS, de 09-03-2022, refere que “[o]s atos de liquidação adicional de I.V.A. praticados na sequência de um procedimento de inspeção tributária, motivado por um pedido de reembolso, estão sujeitos à regra geral da caducidade do direito à liquidação, consagrada no art.º 45.º, n.º1 e 4, da L.G.T.”. O que quer dizer que não existir limitação para a AT aferir do crédito de imposto nos períodos

caducados, no entanto, da análise não pode resultar uma liquidação adicional num período tributário que esteja para além do prazo geral de caducidade previsto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, sendo as correções apuradas, período a período, e apenas até ao valor do crédito apurado nesse período, não resultando qualquer liquidação adicional, mas apenas uma correção ao crédito existente.

Assim, no âmbito de um procedimento inspetivo a um reembolso de IVA, a correção apurada nos períodos caducados é materializada pelo valor total inscrito no campo 61 da primeira DP de IVA que não esteja abrangida pela regra geral do artigo 45.º da LGT “sendo que a correção em causa encontra cabimento no n.º 3 do mesmo artigo, em linha com o Acórdão do STA no processo n.º 0303/07, de 2007-07-12³³” (Acórdão n.º 40/2022-T de 2022-07-21, do Tribunal Arbitral), não estando assim em causa uma liquidação de IVA, mas antes uma diminuição do crédito de imposto, até à sua concordância.

Em conclusão, verifica-se que existe um prazo para o exercício do direito à dedução e para a liquidação adicional, mas não para a apreciação do crédito solicitado por parte da AT.

Na minha opinião, devia existir um prazo limite para os SP’s de IVA solicitarem reembolsos de IVA, dado que também a AT está vinculada ao prazo de caducidade para efetuar liquidações adicionais. De certa forma os SP’s que apenas solicitam reembolsos de IVA, ao fim de longos anos de acumulação de crédito de imposto, podem sair favorecidos, pois se forem selecionados para uma análise inspetiva, muitas vezes apenas é aberto procedimento inspetivo para os quatro anos da caducidade, ou sendo alargado aos anos caducados, apenas é corrigido até ao valor do crédito em cada período caducado, mesmo que a correção seja superior, uma vez que não podem resultar liquidações adicionais nos períodos já caducados.

³³ Acórdão n.º 0303/07 do STA, de 2007-07-12: “II – Para apreciar se se verificam os pressupostos do direito ao reembolso, a Administração Tributária não está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação dos contribuintes relativos ao período em relação ao qual é pedido o reembolso, mesmo que anteriores àquele prazo de caducidade”.

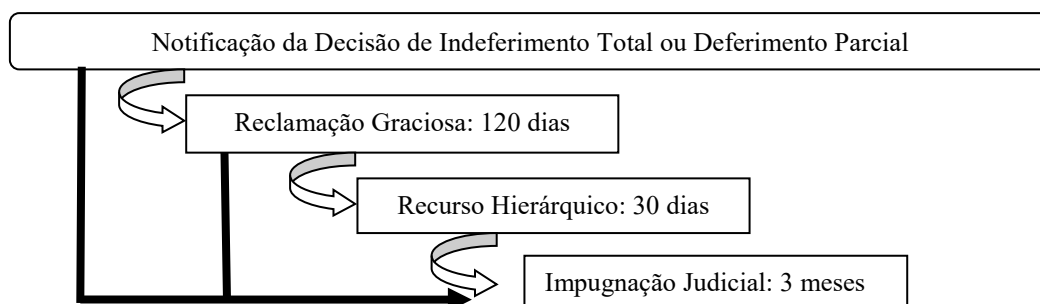
2.6. Meios de defesa contra a apreciação do pedido de reembolso de IVA

Em resultado da apreciação do pedido de reembolso efetuada pela AT e se resultar uma decisão desfavorável (parcialmente deferido ou indeferimento total), o SP tem ao seu dispor meios de defesa conforme estipula o n.º 13 do artigo 22.º do CIVA, podendo apresentar reclamação graciosa, prevista nos artigos 68.º e seguintes do CPPT, e/ou impugnação judicial nos termos do artigo 102.º do CPPT.

Tendo em conta o artigo 83.º do CIVA, tem ainda ao seu dispor o recurso hierárquico, nos termos do artigo 66.º do CPPT que pode ser apresentado no prazo de 30 dias após a decisão desfavorável da reclamação graciosa e caso seja novamente indeferido pode a seguir ainda apresentar impugnação judicial.

A figura 2. 4 esquematiza de forma clara, os meios de defesa que podem ser utilizados e os prazos estabelecidos pelos artigos referidos.

Figura 2. 4 - Meios de defesa



Fonte: Elaboração própria.

De acordo com os n.ºs 2 e 3 do artigo 93.º do CIVA, os meios de defesa têm que ser entregues na Direção de Serviços de Reembolsos ou no serviço de finanças competente (que remete de imediato à referida Direção de Serviços de Reembolsos) ou no Portal das Finanças (via E-Balcão), dentro dos prazos legais definidos nos referidos artigos, a contar a partir do dia seguinte ao da notificação da decisão.

Não havendo um meio de defesa preferencial, salienta-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) do processo n.º 727/14.0BECTB-A, de 21-05-2020, que

considera que sendo o pedido de reembolso de IVA efetuado nos termos do artigo 22.º do CIVA, faz com que tenha uma “(...) tramitação própria tendente à prolação de um acto final que procederá à definição do concreto quantum a ser reembolsado, estando previsto um modo de impugnação próprio” que “(...) no caso em apreço, em que está em causa impugnação do acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, o meio processual adequado será a impugnação judicial e não a acção administrativa especial.”

2.7. Setores de atividade geradoras de crédito de imposto

Por norma, uma atividade económica existe para gerar lucro e em regra apura imposto a pagar, devendo o imposto suportado com as aquisições (IVA dedutível) ser inferior ao imposto a liquidar nas transmissões, em resultado da margem bruta sobre as vendas praticada, no entanto, existem SP's de IVA que, pela atividade exercida, encontram-se regularmente em crédito de imposto ou aquando do início da atividade em que se verifica um investimento de bens e serviços necessários para o exercício da atividade, sem que essa atividade tenha ainda efetivamente entrado em funcionamento.

O conceito de atividades suscetíveis de estarem em crédito de imposto de IVA refere-se às atividades que realizam transmissões de bens e/ou prestações de serviços sujeitos e não isentos, mas sem liquidação de imposto e que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições, nos termos do artigo 20.º do CIVA, desde que esteja cumprido o estipulado no artigo 19.º do CIVA e não se encontre excluída a sua dedução nos termos do artigo 21.º do CIVA, gerando assim um potencial crédito de imposto a favor do SP suscetível de ser reembolsado pelo Estado, quando solicitado pelo SP.

Apresentam-se de seguida e de uma forma sucinta, as principais atividades e setores que poderão estar frequentemente em situação de crédito de imposto.

i. Isenções completas – atividades isentas que conferem direito à dedução

➤ Transmissão intracomunitária de bens e serviços

SP's que transmitem bens e serviços a outros SP's de IVA localizados noutra EM, não liquidam IVA, por estarem isentos nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas

Transações Intracomunitárias (RITI) e alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (*a contrario*), mas que podem recuperar o IVA suportado nas suas aquisições internas relacionadas com a atividade (com direito à dedução).

Em relação aos serviços intracomunitários, existem exceções a esta regra, como por exemplo, no caso de serviços relacionados com imóveis, em que a operação se localiza no país onde se situa o referido imóvel, sendo igualmente o adquirente, na qualidade de SP de IVA, quem liquida o imposto no país onde o imóvel está situado, nos termos das alíneas a) do n.º 1 dos artigos 7.º e 8.º do CIVA, devendo-se registar para o efeito, podendo fazê-lo através do regime Balcão Único do IVA («One Stop Shop»: OSS).

➤ **Exportação de bens e serviços**

SP's que transmitem bens a outros SP's de IVA situados em países fora da UE, não liquidam IVA, por se tratarem de operações isentas nos termos do artigo 14.º do CIVA e no caso da prestação de serviços a clientes SP's de IVA com residência, sede ou estabelecimento em países terceiros, não são tributadas em TN, nos termos do previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º (*a contrario*) do CIVA, mas podem recuperar o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços em TN (com direito à dedução).

Conforme dispõe o n.º 8 do artigo 28.º do CIVA, relativamente às “transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através da declaração aduaneira com a certificação de saída, nos termos das disposições aduaneiras em vigor, de certificado de exportação simplificado emitido pela AT, ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado”.

➤ **Transportes intracomunitários**

Trata de operações assimiladas a exportações, sendo isentas nos termos do artigo 14.º do CIVA, suportam imposto na aquisição de bens e serviços em TN necessários para as suas operações, com direito à dedução. Esta isenção depende do adquirente dos serviços de transporte e onde se inicia e termina o transporte.

ii. Regra da inversão do SP (autoliquidação)

➤ Setor dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

SP's de IVA cujas operações ativas podem estar sujeitas a «autoliquidação», sendo o SP do imposto o adquirente conforme dispõe a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que os adquirentes sejam SP's do imposto, pelo que apenas deduzem o imposto suportado.

➤ Setor da construção civil

SP's que prestam serviços de construção civil, estamos perante SP's de IVA cujas operações ativas podem estar sujeitas a «autoliquidação», estando a cargo do adquirente a liquidação do imposto, nos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e desde que os adquirentes sejam SP's de IVA (não isentos), pelo que apenas deduzem o imposto suportado. Para tal, devem os serviços estar devidamente enquadrados no conceito de construção civil de acordo com o ofício circulado n.º 30100, de 2007-03-28, emitido pela Direção de Serviços do IVA e o ofício circulado n.º 30101, de 2007-05-24, da Área de Gestão Tributária – IVA.

➤ Setor da cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca

Também nestes setores estamos perante atividades cujo adquirente é o SP de IVA, tendo este a obrigação de liquidar o respetivo imposto, nos termos da alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, com direito à dedução do imposto suportado, por aplicação do DL n.º 165/2019, de 30 de outubro, desde que o adquirente seja SP de IVA.

iii. Regime da margem

➤ Setor do turismo

Empresas ou Empresários em Nome Individual (ENI) do ramo de turismo, como agências de viagens e operadores de turismo, podem ter um volume significativo de reembolsos de IVA devido à venda de pacotes turísticos para não-residentes, sendo as prestações de serviços da agência assimiladas a uma atividade de intermediário, isenta por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, suportando imposto nas aquisições de bens e serviços e aceite a sua dedução.

De referir ainda que neste setor é aplicado o regime especial das agências de viagens e operadores de turismo a que se refere o DL n.º 221/85, de 3 de julho, sendo estes serviços prestados a clientes nacionais, tributados pelo Regime da Margem.

iv. Diferenças de taxas

➤ Setor agropecuária

Os produtores agrícolas e pecuários adquirem bens e serviços, como por exemplo sementes, fertilizantes, rações, tratores, combustíveis, entre outros bens e serviços, sobre os quais suportam IVA em alguns casos à taxa normal, sendo as suas vendas tributadas à taxa reduzida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, constantes da lista I anexa ao CIVA.

➤ Setor alimentar

Os SP's que exerçam atividades no âmbito deste setor, onde se incluem produtores, transformadores, distribuidores e vendedores de bens alimentares, podem muitas vezes estar em crédito de imposto justificado pelo facto de, quer as operações ativas (vendas) como as operações passivas (aquisições), serem igualmente sujeitas às três taxas (reduzida, intermédia e normal), e suportarem algum imposto à taxa normal no que se refere à aquisição de equipamentos, energia, combustíveis, transportes, embalagens, entre outros gastos inerentes à atividade. Aliado a esta situação, temos ainda o facto de muitos destes SP's efetuarem vendas para o mercado internacional, sendo neste caso as suas operações ativas isentas, nos termos do artigo 14.º do CIVA e artigo 14.º do RITI.

➤ Setor transportes ocasional e transporte coletivo de passageiros

Nestas atividades, as prestações de serviços estão sujeitas à taxa reduzida, enquadradas na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que existe diferenças de taxa entre o que liquidam e o que deduzem, existindo mesmo no início de atividade um elevado investimento que se traduz num elevado imposto deduzido, em resultado da aquisição da frota de veículos automóveis.

➤ **Setor de manuseamento de carga**

Neste setor encontram-se SP's que realizam operações portuárias, considerando como tais as relativas a estiva, desestiva, conferência, carga, descarga, transbordo, movimentação e arrumação em cais, formação e decomposição de unidades de carga, receção, armazenagem e entrega, e, em geral, todas as operações que envolvam mercadorias que necessitem de ser descarregadas ou preparadas para embarque dentro de uma zona portuária. Estas operações são isentas nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, por se tratarem de prestações de serviços realizadas com vista às necessidades diretas das embarcações e respetiva carga.

v. Outras situações - bens de investimento e regularizações

Sempre que ocorra um investimento com a compra de bens e/ou serviços (ativos fixos tangíveis, como sejam: imóveis, máquinas, certo tipo de viaturas e outros equipamentos ou serviços), apura-se um crédito de imposto avultado, no entanto, de referir que a sua dedução está sujeita a regras específicas. Se houver uma alteração na afetação do bem (a título de exemplo: passagem de uma atividade tributável para uma atividade isenta, ou vice-versa), o SP tem de regularizar o imposto inicialmente deduzido que foi na totalidade do gasto suportado. Essa regularização será feita, tendo em conta os períodos que o bem esteve afeto à atividade não isenta e o tempo restante, sendo que nos imóveis a regularização do IVA deduzido é proporcional ao número de anos que falem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens e em relação aos bens móveis a regularização do IVA deduzido é proporcional ao número de anos que falem para completar o período de 5 anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens.

Em suma, os reembolsos de IVA podem estar justificados por outros motivos para além do tipo de atividade exercida, como sejam, os investimentos realizados, existência de alguns períodos de inatividade ou pela cessação da atividade sem que tenham efetuado anteriormente pedidos de reembolsos de IVA.

Os reembolsos estão de certa forma relacionados com a estrutura de gastos e rendimentos dos SP's e à legislação aplicável, pelo que SP's com grandes investimentos, exportações,

isenções fiscais ou compras de bens e serviços com IVA elevado, tendem a estar em crédito de imposto e solicitar mais reembolsos.

2.8. Compensação de dívidas com créditos tributários e crédito ao reembolso de IVA

Importa desde já distinguir o crédito tributário do crédito ao reembolso de IVA. O crédito tributário encontra-se contemplado na alínea a) do n.º 1 do artigo 30.º da LGT, como sendo um crédito que o Estado detém sobre o SP, estando este obrigado a pagar uma determinada prestação tributária, enquanto que o crédito ao reembolso de IVA (crédito do contribuinte sobre o Estado) corresponde a uma obrigação que o Estado passa a ter perante o SP, uma vez que este tem o direito à restituição do imposto que pagou em excesso.

Os reembolsos de IVA podem servir para pagar dívidas que os SP's tenham para com o Estado, mas também podem ser utilizados para pagar dívidas que os SP's tenham para com terceiros. Estamos perante duas situações distintas.

Na primeira situação³⁴, se um determinado SP de IVA tem dívidas em execução fiscal e tem um reembolso de IVA a receber por parte da AT, esta pode, por iniciativa própria proceder à compensação automática por dedução ao valor do reembolso quando devido (nos termos do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT). Esta compensação também pode ser feita a pedido do próprio SP de acordo com o artigo 90.º do CPPT em conjugação com Lei n.º 3/2022, de 4 de janeiro, que veio criar a possibilidade de existir uma conta corrente entre o contribuinte e a AT, através de requerimento efetuado via eletrónica (Portal das Finanças).

Se o pedido for deferido, a AT deverá efetuar a compensação da dívida tributária e extinguirá a obrigação tributária quando o crédito se mostrar suficiente para fazer face à totalidade da dívida ou, caso seja insuficiente, será considerado parcialmente, não sendo devidos juros de mora desde o pedido de compensação até à decisão da AT. Se no prazo de 10 dias, a AT não se pronunciar quanto ao pedido de compensação, considera-se o mesmo deferido tacitamente sendo efetuada a compensação de créditos entre dívidas e créditos.

³⁴ Parecer técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC): “IVA - Compensação de dívidas com créditos tributários”, de janeiro de 2023.

Relativamente à segunda situação, em que o contribuinte pretende que o reembolso de IVA devido seja utilizado para pagamento de dívidas para com terceiros, estamos perante a cessão do crédito ao reembolso de IVA e para Palma e Oliveira (2018), nos termos gerais do Código Civil, o crédito ao reembolso é separável da obrigação tributária.

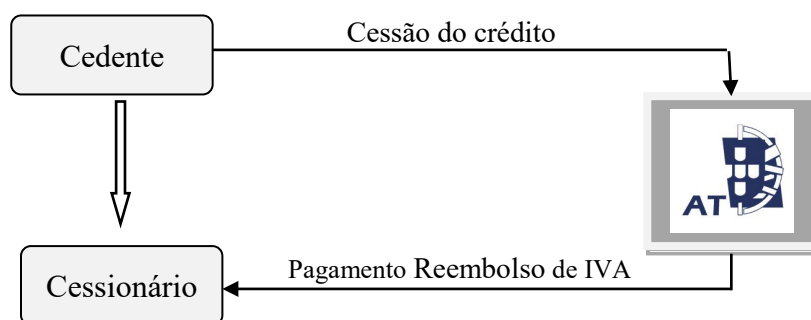
Em relação à possibilidade de o reembolso ser efetuado por compensação, o TJUE considera (exemplo do caso «Enel³⁵») que não existe qualquer impedimento para tal, uma vez que se verifica a liquidação do crédito do SP sem que este suporte um risco financeiro. Tendo em conta a definição para os créditos tributários constantes do artigo 29.º da LGT, o direito ao reembolso não se enquadra nesta definição, pelo que não é considerado um crédito tributário, uma vez que o Estado não é o credor, mas sim o devedor da relação tributária em causa, sendo um crédito que os SP's detêm sobre o Estado, mas que não tem natureza pública, uma vez que não se destina à satisfação de quaisquer necessidades coletivas ou fins de interesse público.

Apesar do crédito tributário e do direito ao reembolso, fazerem ambos parte da relação jurídica tributária, os artigos 29.º e 30.º da LGT apenas limitam a disponibilidade e a transmissibilidade em relação ao crédito tributário, deixando de fora o direito ao reembolso. Assim, por não se enquadrar como um crédito tributário, mas sim um crédito de outra natureza, não se aplica o princípio da indisponibilidade, sendo a cessão do crédito ao reembolso do IVA possível, nos termos do artigo 577.º do Código Civil, uma vez que não se verifica a existência de uma norma proibitiva ou qualquer princípio jurídico em sentido contrário.

A cessão do crédito ao reembolso é transmitida pelo cedente (quem solicitou o reembolso de IVA) ao cessionário (com quem tinha uma dívida), passando o Estado a efetuar o pagamento diretamente ao cessionário, conforme apresentado na figura 2. 5.

³⁵ Acórdão do TJUE de 1964-07-15.

Figura 2. 5 - Cessão do crédito ao reembolso de IVA



Fonte: Elaboração própria.

Se o cedente tiver dívidas ao Estado, não pode solicitar a cedência do crédito a favor de terceiros, sendo o mesmo utilizado na compensação das dívidas nos termos do artigo 89.º do CPPT³⁶. O cedente tem que ter uma situação tributária regularizada (sem dívidas ativas) e o cessionário deve ter um IBAN (número de conta bancária internacional), válido e vigente na base de dados da AT³⁷.

A controvérsia em relação à cessão do crédito do IVA, é o de saber se a alteração da pessoa credora corresponde ou não, a uma alteração na relação jurídica de direito público existente entre o contribuinte cedente e o Estado.

A jurisprudência do TJUE considera que não existe qualquer razão que contrarie o facto de que um reembolso de IVA possa ser pago por intermédio de compensação, uma vez que desta forma se verifica uma liquidação imediata do crédito do SP sem que este seja prejudicado financeiramente. O crédito ao reembolso pode ser objeto de cessão sem que isso afete a posição do Estado como devedor.

Outro aspeto a salientar é o facto de se poder ceder os créditos presentes, mas também os créditos futuros, ou seja, a cessão do crédito a um terceiro (cessionário) por parte do cedente, pode ocorrer após o pedido de reembolso e o deferimento por parte da AT, mas também pode ocorrer antes do pedido de reembolso ou antes do deferimento por parte da AT.

³⁶ FAQ (Frequently Asked Questions) da AT n.º 4500. Questões Frequentes, consulta no Portal das Finanças.

³⁷ FAQ (Frequently Asked Questions) da AT n.º 4487. Questões Frequentes, consulta no Portal das Finanças.

De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º, conjugado com os artigos 7.º e 8.º, todos do CIVA, o direito à dedução surge através da fatura (ou documento equivalente) uma vez que é nela que é efetuada a liquidação do imposto. Por outro lado, para que haja um crédito de imposto e o direito ao reembolso tem que se verificar um excedente declarado na DP de IVA que dá origem ao pedido de reembolso.

Mesmo que o crédito de imposto não dependa da entrega da DP de IVA, nunca será considerado um crédito futuro, uma vez que o crédito resulta da diferença apurada entre o imposto liquidado e o imposto dedutível e nasce no momento da emissão da fatura ou documento equivalente (exigibilidade do imposto).

Assim sendo, o crédito ao reembolso, independentemente do momento da sua constituição, é cedível, enquanto que o mesmo não acontece com o direito à dedução.

No caso de a cessão ocorrer após a entrega da DP em que é solicitado o reembolso de IVA, o crédito de reembolso já se constituiu e a cessão pode ocorrer nos termos gerais.

Se a cessão ocorrer antes da entrega da DP de IVA, trata-se de uma cessão de créditos futuros, uma vez que só se efetiva aquando da entrega da DP e com a opção de solicitar o reembolso por parte do SP. Nestes casos o SP cedente fica vinculado, por força de um contrato de cessão (celebrado entre o cedente e o cessionário), a praticar os atos necessários para que o crédito seja constituído e se torne exigível.

O crédito forma-se, em primeiro lugar, na esfera do cedente e só depois é transferido para a esfera do cessionário, não sendo relevante para a AT se o negócio entre o cedente e o cessionário ocorreu antes ou após a entrega da DP de IVA, porque a cessão do crédito só produz efeitos aquando da entrega da DP de IVA. Assim, mesmo que a cessão do crédito se verifique antes da entrega da DP, esta é entregue na mesma pelo cedente, sendo certo que em ambos os casos a relação fiscal de base não se altera, mantendo-se sempre o direito de liquidação por parte da AT.

Para as situações em que a transmissão do crédito ocorra antes da apreciação por parte da AT (tendo já sido entregue a DP) e caso o reembolso venha a ser indeferido, o cessionário

pode reclamar ao cedente, uma vez que se verifica o incumprimento do contrato de cessão, não se modificando nada na relação do cedente com a AT.

A cessão do crédito em nada altera a posição do Estado, independentemente do momento em que a transmissão ocorra, o que se verifica é apenas uma alteração no pagamento que passa a ser feito a um terceiro em consequência da transmissão do crédito, desde que devidamente notificada conforme referido por Palma e Oliveira (2018, p. 100):

Sendo notificada a cessão, a AT paga o crédito relativo ao reembolso a quem seja, no momento considerado, credor, sendo certo que a mudança deste, nenhuma alteração implica na relação tributária de base.

Em suma, nos reembolsos de IVA, o que é transmitido não é o direito à dedução, mas o crédito que resulta do seu exercício. Enquanto que o direito a deduzir o imposto só pode ser exercido pelo SP, o crédito de reembolso é autónomo e separa-se da relação tributária que lhe deu origem, pelo que sendo notificada da cessão, a AT deve pagar o crédito relativo ao reembolso se o mesmo for devido, a quem seja no momento do pagamento o credor, quer se trate de reembolsos atuais ou futuros, caso contrário poderá estar a pôr em causa o princípio da neutralidade fiscal, fazendo com que o SP suporte um elevado encargo financeiro por via deste imposto.

2.9. Regime de grupos de IVA

Os grandes grupos económicos têm especial relevância em todas as economias mundiais e, não sendo Portugal uma exceção, o Conselho de Ministros português aprovou a 4 de julho de 2024, através do “Programa Acelerar a Economia”, a criação do Regime de Grupos de IVA (RGIVA) tendo como um dos objetivos o de acelerar, de certa forma, os reembolsos de IVA nas grandes empresas relacionadas.

A sua entrada em funcionamento estava prevista ocorrer no início do ano de 2025, no entanto, este regime só foi introduzido em Portugal com a Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro, a vigorar a partir do dia 18 de outubro de 2025 e a produzir efeitos apenas para os períodos que se iniciem a partir de 1 de julho de 2026.

Este regime já existe em vários países da UE, uma vez que a Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, já contemplava esta realidade e dado que no artigo 11.º da DIVA ficou desde logo estabelecido que: “[a]pós consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, cada Estado-Membro pode considerar como um único SP as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização”.

A legislação comunitária teve por base o modelo germânico do «Organschaft»³⁸, segundo o qual um conjunto de empresas pode ser considerado um único SP de IVA, implicando a desconsideração das operações intragrupo e a concentração de direitos e obrigações na figura do grupo.

A Alemanha adotou este regime há muitos anos atrás, especialmente no setor financeiro e segurador, tendo-se verificado uma redução de reembolsos de IVA e um controle mais eficaz da neutralidade fiscal.

É um regime que admite a compensação intragrupo dos saldos do IVA, permitindo assim melhorar a tesouraria das empresas ao reduzir os processos de reembolsos e agilizar procedimentos através da consolidação dos saldos do imposto a entregar nos cofres do Estado e do imposto a ser reembolsado.

Trata-se de um mecanismo que reconhecesse a prevalência da realidade económica sobre a forma jurídica. Muitas vezes verifica-se nestes grupos que as tomadas de decisões são baseadas em estratégias de mercado ou por razões financeiras que podem ter consequências fiscais indesejadas, especialmente no que diz respeito ao IVA, por força do aumento das operações entre empresas do mesmo grupo, o que contribui para mais obrigações fiscais.

Por forma a evitar que o sistema fiscal interfira nas decisões de gestão dos negócios, a UE tem vindo a adotar medidas que permitem que um grupo de empresas funcione, na prática, como se fosse uma única empresa. O objetivo é assegurar que esses grupos não sejam

³⁸ O termo «Organschaft» que significa “Unidade Fiscal”, refere-se a um regime fiscal de grupo existente no sistema tributário alemão, tanto em sede de imposto sobre o rendimento como em sede de IVA.

prejudicados fiscalmente pelas suas opções organizacionais, garantindo assim que é respeitado o princípio da neutralidade, segundo o qual a estrutura do imposto não deve influenciar as escolhas organizativas das empresas.

De referir que o RGIVA é autónomo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade (RETGS), aplicado em sede de IRC, ou seja, a entidade pode optar apenas por um ou por ambos os regimes.

O RGIVA assenta na consolidação dos saldos do imposto, a entregar ou a recuperar, por parte dos membros de um grupo de entidades, ligadas entre si por estreitos vínculos financeiros, económicos e de organização, numa única declaração de IVA do grupo submetida apenas pela entidade dominante, onde é apurado o imposto, tendo em conta o IVA deduzido e liquidado de forma agregada, sendo as transações internas entre as empresas do grupo não sujeitas a IVA, eliminando assim o IVA entre as transações dentro do grupo.

Os grupos económicos são assim tratados como um único SP de IVA, com um NIF próprio, passando o grupo a assumir as obrigações e direitos dos seus membros, sendo as operações realizadas com terceiros, em nome do grupo e para tal, são emitidas as faturas ou documentos equivalentes com o respetivo NIF do grupo.

A vantagem da eliminação de IVA entre empresas do grupo, reduz as obrigações fiscais e melhora a liquidez das empresas, existindo uma centralização e simplificação da gestão fiscal, no entanto, poderá contribuir para a existência de uma gestão interna mais complexa, com alguma perda de autonomia individual e passando a existir uma responsabilidade solidária entre as empresas do grupo.

Portugal encontra-se assim numa fase de implementação deste regime e de acordo com o ofício circulado n.º 25085, de 2025-11-07, emitido pela Direção de Serviços do IVA, tem que existir entre as entidades do grupo, um vínculo financeiro (participação do capital) e vínculos económicos e financeiros (objetivos económicos idênticos e possuam uma estrutura de gestão comum ou estratégia de negócio única), sendo a opção por este regime feita pela entidade dominante, obedecendo ao cumprimento de determinados requisitos, de forma cumulativa, como sejam: a percentagem da empresa dominante em relação às

empresas dominadas ser igual ou superior e 75%, e que lhe confira mais de 50% dos direitos de voto na entidade dominada; todas as entidades do grupo terem atividades sujeitas a IVA com direito à dedução; ausência de dívidas fiscais ou contributivas, sendo obrigatória a adesão de todas as empresas elegíveis do grupo e a obrigatoriedade de exclusividade.

Para já, em Portugal, na legislação em vigor, é exigido que todas as empresas do grupo devem estar sediadas ou ter estabelecimento estável em Portugal, sendo obrigatória a permanência neste regime por um período de, pelo menos 3 anos³⁹ e que todas as alterações da composição do grupo tenham que ser notificadas à AT. E ainda o facto de todas as entidades que integram o grupo devem estar (ou passam a estar) enquadradas no regime normal de IVA com periodicidade mensal.

A cessação voluntária deste regime, será feita através da declaração de alterações apresentada pela entidade dominante, durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele que complete o prazo dos 3 anos obrigatórios, produzindo efeitos no período de tributação que se inicie nesse mês⁴⁰.

O funcionamento deste regime assenta na apresentação das DP's de IVA (individuais) por parte de todas as empresas do grupo até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações. A falta de entrega de uma das DP's individuais não invalida o apuramento do imposto na declaração do grupo.

Posteriormente, a declaração do grupo é disponibilizada pela AT, contendo a soma algébrica dos valores a crédito ou a débito apurados em cada uma das DP's das entidades que o integram, devendo a mesma ser confirmada pela entidade dominante até ao dia 20 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Caso não seja confirmada, esta é convertida em definitiva e se resultar imposto a entregar nos cofres do Estado, o pagamento deverá ser efetuado até ao final do dia 25 do segundo mês seguinte ao período em causa, sendo a responsabilidade solidária entre as empresas dominadas e dominante.

³⁹ Contados desde a data da constituição do grupo, como exemplo: Apresentação da declaração de alteração no dia 20 de julho de 2026, pelo que a opção pelo RGIVA produz efeitos a partir de 1 de julho de 2026.

⁴⁰ A empresa dominante opta por cessar o RGIVA e entrega a declaração de alterações durante o mês de janeiro de 2031, pelo que produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2031.

Caso ocorra a substituição de uma das DP's individuais (alterações de valores), é efetuada uma nova liquidação do grupo e se for apurado imposto a favor do Estado, a entidade dominante tem que efetuar o pagamento adicional no prazo de 30 dias, sem prejuízo de eventuais penalidades aplicáveis.

Se, da declaração de grupo resultar crédito de imposto a favor do Grupo de IVA, o mesmo pode ser reportado para o período seguinte ou ser solicitado, através de um pedido de reembolso, aplicando-se o disposto nos n.ºs 6 e seguintes do artigo 22.º do CIVA, com as devidas adaptações, devendo ser submetidos os anexos de clientes e fornecedores de todas as entidades do grupo.

De referir ainda que o crédito de imposto detido pelas entidades individualmente à data da integração no RGIVA, só pode ser utilizado no apuramento do imposto do grupo até à concordância do imposto liquidado pela entidade respeitante e que consta da respetiva DP de IVA individual, sendo o excesso reportado para períodos seguintes.

O RGIVA ganha especial relevância quando nele integrarem empresas com direito parcial ou sem direito à dedução, permitindo não só a não sujeição a imposto das operações intragrupo, mas também que empresas com direito parcial ou sem direito à dedução, adquiram esse mesmo direito.

O carácter facultativo do artigo 11.º da DIVA, acaba por originar situações de concorrência fiscal uma vez que nem todos os EM acolheram os Grupos de IVA, eventualmente pela consequência de provocar uma redução nas receitas desde imposto. No entanto, a Comissão Europeia tem feito diversos esforços no sentido de harmonizar esta situação, por forma a que todos os EM adotem este regime.

Assim e conforme referido, após muita relutância em o fazer, Portugal acabou por adotar este regime, com entrada em vigor a partir do dia 18 de outubro de 2025, mas a produzir efeitos apenas a partir do segundo semestre de 2026.

Face ao contexto comunitário dos dias de hoje, o facto de Portugal ainda não ter adotado este regime, implica desvantagens para os grupos empresariais portugueses, levando muitas vezes a práticas abusivas, entre empresas relacionadas, podendo estar em causa a

neutralidade do imposto, uma vez que poderá existir um aumento artificial dos custos de financiamento, devido à liquidação de IVA em serviços intragrupo e aos prazos de reembolso, com limitações ao direito à dedução das «holdings», que, por realizarem frequentemente operações isentas ou mistas, acabam por suportar IVA como custo definitivo e ainda uma perda de competitividade dos grupos portugueses em relação a grupos estabelecidos em países que aplicam o artigo 11.º da Diretiva IVA, onde as operações intragrupo são neutralizadas.

Esta situação cria ainda incentivos a práticas abusivas, tais como subfaturação, omissão de faturação, reestruturações artificiais e deslocalização de funções para países com RGIVA. A jurisprudência do TJUE (por exemplo, caso «Halifax»⁴¹) demonstra que sistemas que geram vantagens artificiais podem favorecer comportamentos distorcidos.

Quando falamos de grupos de empresas, podem ser empresas de um só país (é o que irá vigorar para já em Portugal), mas futuramente também irão fazer parte do grupo empresas de diversos países, pelo que existindo um tratamento como um único SP originará uma maior facilidade em partilhar os custos dentro do grupo empresarial, sem criar encargos fiscais adicionais, verificando-se também uma redução dos custos administrativos e financeiros dos seus membros.

Existem muitos pedidos de reembolsos de IVA, resultantes de transações efetuadas entre empresas relacionadas, sendo uma delas residente em TN que presta serviços à empresa filial noutra EM, localizando-se as operações no EM adquirente (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA), mas que, contudo, suportaram despesas em Portugal com direito à dedução do imposto e desta forma apuram crédito de imposto. E existindo o RGIVA no país onde se situa a empresa filial adquirente, a tributação já será diferente, pois poderá contribuir para a redução significativa dos pedidos de reembolsos de IVA, pelos seguintes fatores:

- Eliminação do IVA nas transações internas, evitando acumulação de IVA a recuperar e situações de reembolsos artificiais;

⁴¹ Acórdão do TJUE, de 21 de fevereiro de 2006, Processo n.º C-225/02.

-
- Compensação interna automática, ou seja, o IVA liquidado por umas empresas é compensado com o IVA dedutível de outras, dentro da declaração agregada, reduzindo os pedidos de reembolsos;
 - Consolidação fiscal, que pode resultar numa posição líquida a pagar em vez de a recuperar;
 - Maior controlo e eficiência fiscal, com redução de erros e facilitação da fiscalização;

De referir que se o grupo tiver atividades mistas (com e sem direito à dedução), a repartição do IVA pode ser complexa, tornando-se mais difícil a análise dos reembolsos. No entanto, em relação a esta matéria, Martins (2008, p. 130) refere que “[a] instituição de um regime de Grupos de IVA em Portugal apresenta inegáveis vantagens que justificam a sua inclusão no programa do legislador nacional”.

Considero que a criação dos Grupos de IVA de certa forma poderá ser uma medida que contribua para uma redução tanto da frequência, como do montante dos reembolsos solicitados pelos SP’s de IVA ao Estado. Essa eventual diminuição deve-se ao facto de passarem a existirem menos declarações entregues pelos SP’s de IVA, originando assim uma redução dos correspondentes processos de inspeção aos reembolsos, provocando uma diminuição dos custos administrativos do próprio Estado e uma diminuição de custos no próprio controlo a efetuar.

Para Martins (2008, p. 130), a existência de Grupos de IVA:

Faculta simplificações administrativas e a inerente redução de recursos afetos a tarefas improdutivas, propicia a neutralidade das formas de organização empresarial, em particular nos setores de actividade com isenções incompletas, e favorece a competitividade das empresas portuguesas e o investimento em Portugal.

O que quer dizer que, para além dos benefícios operacionais, os Grupos de IVA representam também uma medida importante para alinhar Portugal com as melhores práticas europeias e fortalecer a competitividade empresarial.

3. DESAFIOS E RISCOS INERENTES AOS REEMBOLSOS DE IVA

3.1. Fraude fiscal – enquadramento geral

Estamos perante um imposto vulnerável a diversos esquemas de fraude fiscal que prejudicam a cobrança de receitas fiscais por parte das administrações fiscais, existindo um cuidado acrescido em controlar os reembolsos de IVA, quer a nível nacional, quer a nível internacional, tendo sido desenvolvidos diversos mecanismos que visam a prevenção e o controlo dos mesmos, principalmente no que respeita a determinados setores de atividade reconhecidos como tendo um risco associado.

A grande dificuldade é o de garantir o equilíbrio entre a celeridade no reembolso do imposto devido e a prevenção de fraudes, havendo a necessidade de adaptar mecanismos de controlo cada vez mais sofisticados, sem pôr em causa os direitos dos contribuintes.

Segundo Palma (2005, p. 267), o IVA “(...) é considerado um imposto fácil de controlar, pois desde que os Estados possuam os meios tecnológicos necessários, o cruzamento de informações dos diversos contribuintes, constitui por si só, um elemento que permite o combate à fraude e à evasão fiscal”.

No nosso país existe um elevado número de pedidos de reembolsos e um défice de recursos humanos disponíveis por parte da AT, tornando-se muitas vezes difícil efetuar esse controlo e aferir da legitimidade do reembolso de IVA, com segurança e celeridade.

De acordo com Fernandes (2020, p. 39) “(...) a inexistência de um procedimento simples e célere de reembolso do IVA pode ter um impacto negativo na tesouraria e na competitividade das empresas. Este facto é tanto mais gravoso para as micro, pequenas e médias empresas, cuja atividade não se compadece com procedimentos deficientes e onerosos para obter a restituição do IVA que lhes é devido pelo Estado”.

Muito se fala nos dias de hoje na Inteligência Artificial (IA), mas pode-se dizer que, de certa forma, a AT já utiliza a IA ao criar algoritmos para a seleção dos contribuintes para inspeção, contudo, é previsível que no futuro venham a ser implementados mecanismos de

automatização na análise dos reembolsos de IVA e não apenas na sua seleção, reforçando a capacidade de deteção de fraudes fiscais.

A fraude intracomunitária é talvez onde se verifica maior fraude em sede de IVA, representando um grande desafio para todos os EM e por este motivo, a UE pretende adotar certas medidas que visem reforçar o controlo das operações intracomunitárias e harmonizar regras fiscais que impeçam a falta de arrecadação deste imposto ou a concessão indevida de reembolsos. No entanto, surgem algumas dificuldades nesse sentido devido à complexidade do sistema e à existência de diferenças legislativas, pelo que muitos autores consideram ser necessário acabar com os regimes especiais, isenções, derrogações ou até mesmo harmonizar uma única taxa com o objetivo de reduzir disparidades e mitigar oportunidades de fraude. A 24 de junho de 2025, na conferência internacional “O IVA nas atividades económicas”⁴², foi discutida a eventual harmonização de uma única taxa que, apesar de ser desejável, não é possível em termos legislativos.

A fraude fiscal em IVA assenta sobretudo na economia paralela e faturação falsa, estando envolvidos principalmente bens de elevado valor e de fácil transporte, relacionado com as atividades como o setor da cortiça, silvicultura, sucatas, setor alimentar, automóveis, comércio a retalho de bivalves, comércio de produtos eletrónicos, cedência de mão de obra, mais recentemente nos serviços digitais, estando associado a transmissões de bens e prestações de serviços intracomunitários.

3.2. Identificação de práticas evasivas e fraude fiscal nos reembolsos de IVA

As fraudes relacionadas com reembolsos de IVA podem assumir diversas formas, destacando-se as mais usuais como as faturas falsas, a fraude intracomunitária e os esquemas de fraude carrossel.

⁴² Conferência organizada pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), em parceria com o Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF), o Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF) e o Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Ocorreu a 24 de junho de 2025, no Auditório António Domingues de Azevedo, em Lisboa,

i. Faturas falsas

A emissão de faturas falsas é a fraude mais simples e comum em IVA. São criados documentos fictícios, sem qualquer correspondência a uma operação real (podendo também ser faturas com valores ou entidades alteradas, designadas por faturas de substituição), com o intuito de deduzir IVA indevidamente e assim aumentar artificialmente o crédito de imposto num determinado SP de IVA. Estas operações são frequentemente utilizadas na fase que antecede os esquemas mais complexos, como a fraude intracomunitária ou fraude carrossel.

ii. Fraude intracomunitária

A fraude intracomunitária resulta, em grande parte, do uso abusivo das regras de isenção aplicável às transmissões de bens e serviços intracomunitários que foi implementada pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991 e a Diretiva 92/111/CEE, de 14 de dezembro de 1992, em que passou a vigorar o princípio da tributação no destino e o IVA passou a ser liquidado pelo adquirente (mecanismo de «reverse charge»), contrariamente ao que acontecia até então.

Apesar de se poder considerar que desta forma se promoveu a neutralidade fiscal entre os EM, a ausência de tributação no país de origem provoca uma certa vulnerabilidade capaz de contribuir para a existência de redes intracomunitárias fraudulentas. Desta forma, o IVA deixa de ser um imposto único de tributação de consumo, mas antes um imposto de bens e serviços aplicado aos diversos EM, onde desde já se salienta o facto de existirem taxas de imposto diferentes, o que poderá provocar dificuldades de aplicação e controlo por parte das administrações fiscais, podendo refletir desigualdades entre países que possuem diferentes taxas e diferentes níveis de controlo.

Nestes casos, pode-se verificar várias situações de fraude fiscal:

- Os bens poderão não sair do TN, existindo para o efeito documentos fictícios da saída dos bens e estes serem vendidos em Portugal sem que seja emitida qualquer faturação e sem liquidação do imposto devido;

- Os bens serem transmitidos a SP's fictícios intracomunitários, não existindo a entrega do imposto por partes destes que se intitulam como clientes;

- Os bens serem transmitidos a SP's intermediários que liquidam e deduzem o imposto aquando da aquisição, para que não se verifique divergências no Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA (VIES⁴³), no entanto, nas vendas subsequentes no país de destino, não liquidam o imposto.

Estas operações estão relacionadas com a fraude carrossel em que existem transações fictícias entre várias empresas com residência fiscal em diversos países intracomunitários e até mesmo em países terceiros.

iii. Fraude carrossel

A fraude carrossel é a forma mais complexa de fraude em sede de IVA, sendo utilizada em TN, mas também envolvendo vários países, sendo muito comum nas operações intracomunitárias.

Tendo em conta que o IVA se baseia no método de crédito de imposto, a fraude ocorre quando se articulam deduções indevidas do imposto com transações intracomunitárias isentas, através da criação de esquemas ilícitos envolvendo operações entre dois ou mais países.

O esquema habitual da fraude carrossel é a seguinte:

Fase 1: Venda inicial - Um bem é vendido entre dois EM da UE, sem liquidação de IVA, devido à regra geral da isenção do imposto na origem (tratando-se de dois SP's - B2B), sendo o interveniente denominado por «Conduit Company».

⁴³ «Information Exchange System»: Trata-se de uma plataforma online que facilita a comunicação e troca de informações entre as entidades fiscais dos países membros da UE. Tem como principal função verificar a validade dos números de identificação fiscal de IVA e garantir a correta aplicação das regras fiscais de comércio entre países europeus. É de registo obrigatório a todos os SP's que fornecem ou adquirem bens/serviços na UE.

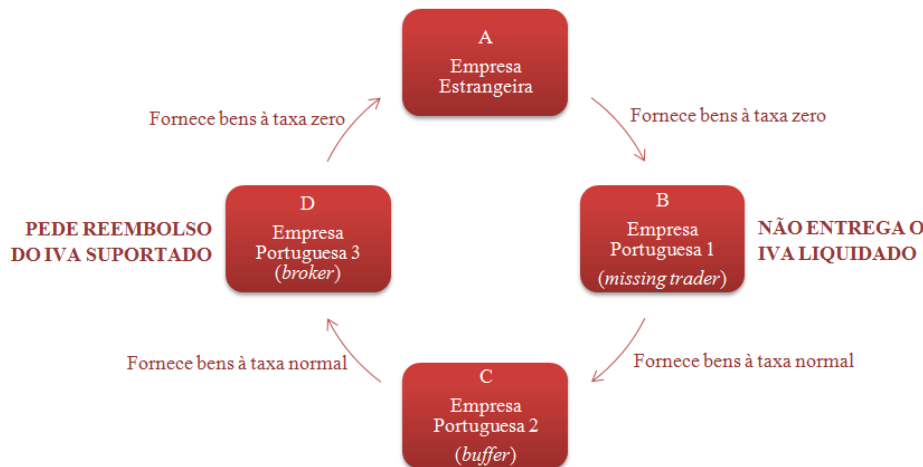
Fase 2: Intermediários - No país de destino o SP adquirente cobra IVA numa venda interna, mas não o entrega à Administração Fiscal, desaparecendo em seguida, sendo o interveniente denominado por «Missing Trader»⁴⁴.

Fase 3: Pedido de reembolso indevido - Outras empresas na cadeia que podem ou não estar cientes da fraude, deduzem o IVA pago, pedindo o reembolso do imposto que nunca foi entregue em qualquer dos EM, sendo o interveniente denominado por «Broker».

Fase 4: Ocultação - Utilizam-se empresas “tampão” que fazem transações normais, para legitimar as transações e ocultar a fraude, por forma a dificultar a deteção do esquema fraudulento, sendo o interveniente denominado por «Buffer».

Fase 5: Repetição do ciclo - Os mesmos bens podem regressar ao país de origem, reiniciando todo o circuito (efeito “carrossel”), provocando prejuízo ao Estado (perda de receita fiscal) e também prejuízos à eventuais SP’s credíveis que podem ser envolvidas no esquema sem terem tomado conhecimento.

Figura 3. 1 - Esquema fraude carrossel



Fonte: Dissertação de mestrado em contabilidade de Joana Fidalgo Vaz Reis Silva (2011, p. 19). “O combate à fraude e evasão fiscais no contexto das transações intracomunitárias“. ISCTE Business School. Instituto Universitário de Lisboa.

⁴⁴ Operador fictício: SP que desaparece, normalmente tem um curto período de existência, entre 2 a 3 anos.

A figura 3. 1 é exemplificativa do esquema da fraude carrossel intracomunitário. Começando pelo SP A que está estabelecido num determinado EM, faz uma transmissão de bens a um SP B estabelecido noutra EM (operações fictícias), que adquire esses bens sem pagar IVA em virtude da isenção estabelecida nas transmissões intracomunitárias. Posteriormente, o SP B transmite esses mesmos bens ao SP C do mesmo EM, liquidando IVA nessa transmissão, mas que não é entregue nos cofres do Estado e cessa a atividade. O SP C paga o IVA liquidado na operação com o SP B (procedendo à dedução deste imposto) e vende ao SP D sedado no mesmo EM e desta forma, o SP C liquida imposto na venda, no entanto, tem efeito nulo (liquida e deduz). O SP D suporta imposto nessa aquisição, mas como efetua uma transmissão intracomunitária (operação isenta pois não liquida imposto), fica em crédito de imposto e solicita o reembolso à Administração Fiscal. A fraude verifica-se no montante do IVA reembolsado ao SP D e que nunca foi entregue pelo SP B que, entretanto, se extingue sem que tenha cumprido com as suas obrigações fiscais. Em muitos casos, o SP D declara a transmissão intracomunitária novamente ao SP A, verificando-se assim o reinício do mesmo esquema fraudulento.

No esquema apresentado surge apenas o SP C que tem como finalidade iludir as autoridades competentes, mas podem surgir diversas empresas intermediárias, que podem até mesmo não se aperceberem que estão envolvidas num complexo processo de fraude.

Nestas situações de fraude é comum ser sempre a mesma mercadoria transacionada pelos mesmos operadores e o pagamento ser realizado muitas vezes em numerário ou através de transferência bancária para a conta titulada pelo vendedor, sendo levantado ao balcão em numerário, no mesmo dia ou nos dias subsequentes.

3.3. Tributação no destino ou tributação na origem

Considero que definir se a tributação deve ser feita na origem ou no destino, em termos internacionais, pode ter implicações diretas na vulnerabilidade do IVA face à fraude.

Em 1987, a Comissão Europeia propôs novamente a tributação no “princípio do país de origem”, visando uniformizar o tratamento fiscal das transações internas e

intracomunitárias, tendo esta proposta sido rejeitada, uma vez que beneficiaria desproporcionalmente os EM com maior volume de exportações, pelo que se manteve o sistema transitório baseado na tributação no destino, que entrou em vigor em 1993, e posteriormente consolidado pela Diretiva 2006/112/CE e pela Diretiva 2008/8/CE⁴⁵.

A harmonização de taxas e a eventual adoção do princípio da tributação na origem continuam a ser debatidas como medidas de combate à fraude intracomunitária, embora ambos os sistemas apresentem vantagens e limitações.

Sendo o IVA cobrado na origem, contraria a essência do imposto na medida em que este deve ser suportado pelo consumidor final, no entanto, poderia contribuir para um menor risco de fraude intracomunitária, diminuindo a fraude carrossel, uma vez que o imposto era logo liquidado no país de saída do bem, ou no país onde se situava o prestador dos serviços e deste modo haveria mais controlo. Por outro lado, iria originar problemas de redistribuição do imposto, pois os países que vendessem mais ou prestassem mais serviços, arrecadariam mais receita.

A tributação no destino tem um grande impacto na fraude carrossel, sendo muito mais difícil a fiscalização, uma vez que o controlo passa a depender das Autoridades Tributárias do país de destino, contudo, verifica-se maior justiça económica, pois o imposto é recolhido no local do consumo, o que é mais equitativo entre os EM.

Considera Sarmiento (2013, p. 167) que “[a] passagem, em 1993, para um controlo administrativo das mercadorias nas TIBC, fez com que a União Europeia passa-se a lidar com um novo tipo de fraude associada ao IVA: a fraude carrossel.”

Pode-se concluir que a tributação no destino, atualmente em vigor, favorece a justiça económica, mas aumenta o risco de fraude fiscal através de redes criminosas, se não houver mecanismos de controlo eficazes, sendo a isenção do IVA nas vendas intracomunitárias B2B (entre SP's de IVA) o ponto fraco que permite ocorrer a fraude carrossel e também pelo facto de existir uma certa falta de harmonização e integração de

⁴⁵ Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a DIVA no que diz respeito à localização das prestações de serviços.

sistemas fiscais entre os EM. Por outro lado, a tributação na origem reforçaria o controlo, mas criaria desequilíbrios na repartição fiscal, contrariando a neutralidade do IVA.

Assim sendo, a escolha entre a tributação do IVA na origem ou no destino afeta o risco de fraude fiscal, mas também a justiça fiscal e a eficiência económica. A dificuldade está em encontrar um modelo que concilie a equidade fiscal, eficiência administrativa e eficácia no combate à fraude, apoiado por mecanismos tecnológicos e de cooperação reforçada entre as administrações tributárias dos EM.

3.4. Medidas de combate à fraude fiscal em IVA

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) consagra no artigo 310.º e artigo 325.º, o combate à luta contra a fraude e para concretizar este objetivo, foram criadas diversas instituições e mecanismos especializados, destacando-se desde logo a criação de uma Procuradoria Europeia⁴⁶ («European Public Prosecutor's Office»: EPPO), o Organismo Europeu de Luta Antifraude⁴⁷ (OLAF) e mais recentemente, o reforço da cooperação entre estas entidades e as administrações fiscais nacionais, visando um sistema coordenado e eficaz de combate à fraude fiscal e ao IVA.

Na legislação nacional encontra-se estipulado no n.º 2 do artigo 2.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro⁴⁸, as diversas atribuições dadas à AT, das quais fazem parte a prevenção, a investigação, o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras e tráficos ilícitos.

Neste âmbito, também a Inspeção Geral de Finanças (IGF) assume um papel importante, uma vez que avalia a atuação da AT no combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira. No Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2024, a IGF emitiu diversas recomendações à AT, na sequência das auditorias realizadas ao sistema de reembolsos de IVA, donde se destacam-se as seguintes:

⁴⁶ A Procuradoria Europeia, nos termos do artigo 86.º do TFUE, constituída em 1 de junho de 2021, composta por um corpo de magistrados autónomo da UE, com competências exclusivas para investigar, processar e levar a julgamento os crimes contra o orçamento da UE.

⁴⁷ Desenvolve a política antifraude da Comissão Europeia com competências para investigar as fraudes contra o orçamento da UE.

⁴⁸ Atualizado pelo DL n.º 19/2024 de 2 de fevereiro.

-
- Revisão dos critérios de seleção da matriz de risco dos reembolsos, priorizando os pedidos de maior risco;
 - Revisão do prazo de caducidade do direito à liquidação em correções de deduções indevidas;
 - Adaptação do sistema de liquidação do IVA para identificar a origem temporal dos créditos e evitar irregularidades;
 - Verificação das situações de elevada materialidade que não foram objeto de ação inspetiva.

Ainda no relatório é mencionado que a AT deveria ter dado maior atenção aos reembolsos com montantes mais elevados, sendo referido que deveriam ter sido inspecionados todos ou deveriam ter sido em maior número, o que não ocorreu devido à falta de tempo e recursos dos serviços de inspeção, agravada pela inadequação das normas que regem os reembolsos face ao regime introduzido pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, propondo uma alteração legislativa em matéria de suspensão do prazo de concessão dos reembolsos, bem como em relação à contagem dos juros indemnizatórios ou o alargamento dos prazos atualmente previstos, enquanto estiver a decorrer uma ação inspetiva a reembolsos mais complexos, reconhecendo, no entanto, que tal medida pode colidir com os objetivos de simplificação e celeridade que o Estado pretende implementar na devolução do imposto.

O governo português está obrigado a apresentar na Assembleia da República, até ao final do mês de junho de cada ano, um relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais em todas as áreas de tributação, onde se inclui o IVA, conforme estipulado pelo artigo 64.º-B da LGT.

A implementação do “E-Fatura”⁴⁹ e as alterações nas faturas com a introdução do «QR Code»⁵⁰ e do «ATCUD»⁵¹ representam medidas essenciais na modernização do sistema

⁴⁹ Sistema implementado pela AT no Portal das Finanças que permite aos contribuintes registar, validar e gerir as suas faturas para efeitos de dedução no IRS, criado em 2013, pelo DL n.º 198/2012, de 24 de agosto.

⁵⁰ Código de barras bidimensional que permite digitalizar e comunicar instantaneamente a informação da fatura à Autoridade Tributária (AT).

⁵¹ Código Único do Documento de Faturação, um código alfanumérico obrigatório em todas as faturas e documentos fiscalmente relevantes emitidos a partir de 1 de janeiro de 2023.

fiscal português que também contribuem para o combate à fraude e evasão fiscal, especialmente em sede de IVA.

Em 7 de abril de 2016, a Comissão Europeia lançou o Plano de Ação sobre o IVA⁵², que deu início a um conjunto de medidas destinadas a modernizar o sistema do IVA da UE e a reduzir as situações de fraude, nomeadamente a fraude carrossel, a que se seguiram muitos outros planos de ação.

O Regulamento de Execução (UE) 2022/1504 da Comissão, de 6 de abril de 2022, estabeleceu as regras de execução do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, no que respeita à criação de um sistema eletrónico central de informação sobre pagamentos da UE (CESOP) para combater a fraude ao IVA.

Em Portugal, foi promulgada a Lei n.º 36/2023, de 26 de julho, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 (DAC 7), impondo às plataformas digitais a obrigação de comunicarem às autoridades fiscais dos EM, até 31 de janeiro do ano seguinte, as informações sobre as transações e utilizadores. E em complemento, a Lei n.º 81/2023, de 28 de dezembro, transpõe a chamada “Diretiva CESOP”, impondo aos prestadores de serviços de pagamento novas obrigações administrativas para combater a fraude do IVA no comércio eletrónico.

E em 1 de janeiro de 2024, a Comissão Europeia através do Regulamento de Execução (UE) 2022/1504 de 6 de abril de 2022, apresentou mais uma medida tendo implementado o CESOP que obriga os prestadores de serviços de pagamento a manter os registos dos pagamentos transfronteiriços e a comunicar trimestralmente à AT as operações que ultrapassem 25 pagamentos individuais a um mesmo beneficiário por trimestre, reforçando o controlo das transações eletrónicas e o combate à fraude no IVA no comércio eletrónico.

Em Portugal, em 2023, foi aprovada a Estratégia Nacional Antifraude (ENAF), com vigência até 2027, que visa prevenir, detetar, corrigir e reportar fraudes na utilização de fundos do Orçamento da UE.

A ENAF aposta na prevenção e na cooperação interinstitucional, promovendo:

⁵² Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir (COM (2016) 148 final).

-
- O uso de sistemas tecnológicos interoperáveis;
 - O reforço dos recursos humanos especializados;
 - A partilha segura de dados entre entidades como a AT, IGF, Polícia Judiciária, Ministério Público, entre outras, possibilitando uma deteção precoce da fraude tributária.

De três em três anos, a AT implementa um Plano Estratégico da sua atuação contendo os objetivos estratégicos e respetivas estratégias aprovado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. O mais recente é o Plano Estratégico 2023-2025, aprovado pelo Despacho n.º 321/2022-XXIII, de 2022-11-15, que define quatro objetivos estratégicos para a atuação da AT (2022, p. 4):

- (i) Incrementar o cumprimento voluntário, através da simplificação e facilitação do cumprimento e do fortalecimento do controlo dos comportamentos evasivos e fraudulentos;
- (ii) Reforçar a confiança e a transparência, através de uma atuação transparente, previsível e respeitosa e do fomento da cooperação e proatividade;
- (iii) Fomentar a transformação digital através da inovação nos serviços e do reforço da incorporação de tecnologia e gestão inteligente de dados;
- (iv) Promover a resiliência organizacional e a sustentabilidade, através da atração e retenção de trabalhadores qualificados e renovação de competências, da inovação nos processos e da redução da pegada ambiental.

A 17 de julho de 2025, o Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos (STI) emitiu a Nota Informativa n.º 18/2025, contendo as propostas apresentadas à Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais para o combate à fraude e evasão fiscal, o combate à economia paralela e outra criminalidade económica existente.

Entre outras medidas destaca-se a proposta da obrigatoriedade dos pagamentos superiores a 10 € efetuados em qualquer estabelecimento comercial, passarem a ser através de meios eletrónicos para uma conta bancária registada na AT para o efeito. Também foi proposto

um controlo mais eficaz em relação aos meios automáticos de pagamento (“MBWAY⁵³” e as referências de pagamento no multibanco) e ainda um maior controlo sobre as operações económicas realizadas ou anunciadas através das plataformas online (inclusive redes sociais), com utilização de ferramentas de IA e com a criação de equipas específicas e descentralizadas, constituídas para o efeito.

Em complemento à análise e cruzamentos de dados, foi proposto a obrigatoriedade de comunicação anual do SAF-T⁵⁴ da contabilidade no Portal das Finanças e fornecimento de ferramentas que possibilitem aos serviços de inspeção da AT efetuar o controlo e a análise dos dados.

Outra medida de combate proposta pelo STI foi a alteração da delegação de competências nos Diretores de Finanças na derrogação do sigilo bancário e a possibilidade dos processos de Cláusula Geral Anti Abuso passarem a ser instruídos também nas Direções de Finanças.

Em relação a algumas atividades económicas, foram apresentadas algumas propostas, como por exemplo:

- Terminar com o Regime da Margem no comércio automóvel;
- A possibilidade da AT recolher, junto dos tribunais, informação dos processos judiciais em que os advogados estão constituídos mandatários judiciais e, posteriormente, cruzar a informação com o “E-Fatura”, por forma a detetar omissões de faturação de honorários aos clientes;
- Aplicação do «Reverse Charge» (autoliquidação) nas atividades de cedência de mão de obra, uma vez que se verifica a existência de empresas de “falsa” cedência de mão de obra.

Em termos de penalização, foi proposto aumentar o limite do artigo 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) para 15.000,00 €, à semelhança do artigo 103.º do mesmo

⁵³ Multibanco «Way»: Trata-se de uma aplicação portuguesa desenvolvida pela SIBS e que está disponível para dispositivos Android, iOS. Atualmente, a aplicação «MB WAY» permite fazer transferências imediatas de dinheiro entre números de telemóvel associados ao «MB WAY», gerar cartões virtuais MB Net para compras online, pagar compras em lojas físicas através de código QR e «contactless» e usar um Multibanco sem ter de usar cartão bancário.

⁵⁴ O SAF-T («Standard Audit File for Tax Purposes») foi criado pela Portaria n.º 321-A de 2007 e é um documento digital em formato XML que reúne a informação fiscal e contabilística de um SP, referente a um período específico de tempo.

diploma, atualizável pela desvalorização do coeficiente da moeda.

Foi também sugerido a introdução da desconsideração da personalidade jurídica no CPPT, permitindo que os bens de sociedades controladas pelos mesmos devedores possam responder pelas dívidas fiscais e que gerentes com dívidas elevadas ou insolventes fiquem impedidos de exercer funções de gerência. E ainda mais ousado, foi a proposta de não permitir que SP's não residentes fora da UE possam ser gerentes de sociedades com sede em TN.

Foi proposta a harmonização de taxas de imposto dentro da UE, principalmente em sede de IVA e ainda foi proposto não permitir a alteração, por opção, entre regimes de IVA.

Em relação ao trabalho da ITA, foi proposto que os inspetores da AT sejam incentivados a atuar no imediato, quando verificarem qualquer infração fiscal, por forma a existir uma maior pro-atividade por parte da AT em relação ao combate à fraude e evasão fiscal.

E por fim, a proposta por parte do STI da alteração do artigo 6.º da Lei n.º 109/2009, de 15 de setembro⁵⁵, para que não haja qualquer dificuldade na recolha de prova por parte da AT.

3.5. Dados estatísticos de processos crime em IVA na UE

De acordo com o Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras de 2023 (2023, p. 15), a fraude fiscal “é causa de profunda iniquidade e desigualdade, representando uma verdadeira ameaça à justiça social nas sociedades contemporâneas”.

Sendo o IVA uma das principais fontes de receita dos Estados, o combate à fraude neste imposto constitui uma prioridade estratégica para todas as administrações tributárias e para as instituições da UE.

Em Portugal, a AT tem orientado a sua ação inspetiva para o combate à fraude de elevada complexidade e planeamento fiscal abusivo, com especial incidência no IVA e, em particular, nos reembolsos indevidos, frequentemente com origem em redes internacionais e com mecanismos sofisticados de faturação falsa, empresas fictícias e abusos de regimes especiais, como o comércio intracomunitário ou o Regime da Margem.

⁵⁵ Atualizada Lei n.º 79/2021, de 24 de novembro: Lei do Cibercrime que adapta ao direito interno a Convenção sobre Cibercrime do Conselho da Europa.

Em 2021, quando surgiu a EPPO, passou a existir um Relatório Anual emitido por esta entidade que tem vindo a evidenciar o peso crescente da fraude em reembolsos de IVA nos casos investigados. A EPPO, em coordenação com a Europol⁵⁶ e a Eurojust⁵⁷, tem desenvolvido investigações conjuntas que revelam a sofisticação e a complexidade das redes de fraude carrossel e de simulação de reembolsos de IVA.

Os dados mais recentes apontam para um número significativo de investigações relacionadas com esquemas intracomunitários de grande dimensão.

Os dados a seguir apresentados foram retirados do Relatório Anual da Procuradoria Europeia dos anos de 2023 e 2024 e, nesta abordagem, há que distinguir o total das denúncias participadas, do total de investigações ativas e dentro dessas investigações ativas, as que dizem respeito apenas ao IVA, nos diversos países da UE.

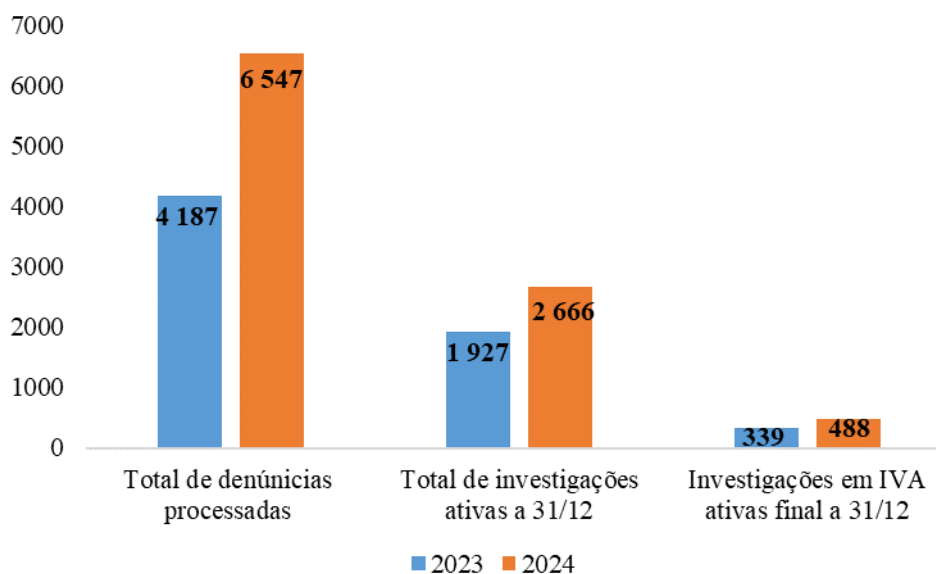
Conforme gráfico 3. 1, constata-se que ao longo de todo o ano de 2023, foram processadas pela Procuradoria Europeia um total de 4.187 denúncias de crimes (com um aumento de mais 26 % em relação ao ano de 2022) e em 2024 foram processadas 6.547 denúncias de crimes, ou seja, mais 56 % do que em 2023, o que denota um crescimento significativo de um ano para o outro.

Em 31 de dezembro de 2023, existiam 1.927 investigações ativas e no final do ano de 2024 registaram-se 2.666 investigações ativas. Se tivermos em conta as investigações referentes ao IVA, estas corresponderam a cerca de 17,5% do total de investigações, em ambos os anos, sendo de 339 e 488, respetivamente.

⁵⁶ Agência da UE para a Cooperação Policial, foi constituída em 1998, está sediada em Haia (Países Baixos) e foi criada para lidar com a inteligência criminal e combater o grave crime organizado internacional e o terrorismo, através da cooperação entre as autoridades competentes dos EM da UE.

⁵⁷ Agência da UE para a Cooperação Judiciária Penal, sediada em Haia, nos Países Baixos.

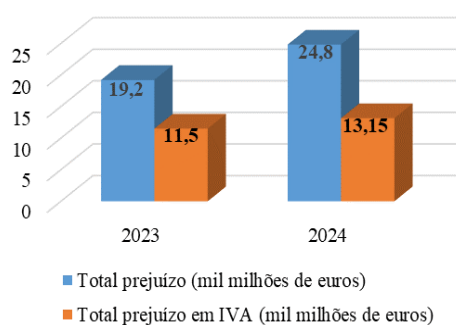
Gráfico 3. 1 - Investigações ativas de crime em IVA na EU



Fonte: Adaptado do relatório anual da EPPO.

O gráfico 3. 2 demonstra que, em 2023, para um valor do imposto estimado do total das investigações ativas, foram estimados prejuízos em mais de 19,2 mil milhões de euros, dos quais, cerca de 11,5 mil milhões de euros correspondem à fraude ao IVA. Em 2024, os prejuízos estimados para o total das investigações foram de 24,8 mil milhões de euros, dos quais cerca de 13,15 mil milhões de euros correspondem à fraude ao IVA.

Gráfico 3. 2 - Valor do imposto



Fonte: Adaptado do relatório anual da EPPO.

Verifica-se assim, que o valor do imposto em IVA apresenta um peso significativo em relação ao valor total, tendo sido em 2023 cerca de 60% do valor total e em 2024 cerca de

53%, revelando que o IVA é sem dúvida o imposto onde se verifica mais fraude, mesmo a nível internacional.

A tabela 3. 1 apresenta o número de processos ativos nos anos de 2023 e 2024, em vários países europeus, existindo uma comparação entre os processos ativos totais e os processos ativos que respeitam à fraude ao IVA, tendo os países sido ordenados por ordem crescente do número de processos de IVA, tomando como referência o ano de 2024.

Tabela 3. 1 - Número de processos ativos por países UE

Países	N.º Processos Ativos 2023		N.º Processos Ativos 2024	
	Total Investigações Ativas	Investigações Ativas de Fraude ao IVA	Total Investigações Ativas	Investigações Ativas de Fraude ao IVA
Alemanha	176	112	295	179
Itália	618	121	764	149
Portugal	43	15	69	21
França	86	13	114	20
Grécia	53	6	84	15
Bélgica	54	9	79	13
Bulgária	203	5	254	12
Roménia	260	7	380	12
Espanha	47	9	75	12
República Chéquia	77	7	105	9
Malta	12	5	16	8
Países Baixos	23	8	32	8
Eslováquia	49	6	98	7
Áustria	50	4	46	6
Croácia	47	1	80	3
Letónia	33	3	43	3
Luxemburgo	13	2	18	3
Eslovênia	23	1	37	3
Finlândia	12	1	13	2
Lituânia	31	2	39	2
Chipre	7	2	12	1
Estónia	10	0	13	0
Totais	1 927	339	2 666	488

Fonte: Adaptado do relatório anual da EPPO.

A Estónia é o país que apresenta os melhores resultados, uma vez que em relação ao IVA não foi instaurado qualquer processo de investigação. Em contrapartida, a Alemanha e a Itália são os países que apresentam o maior número de processos ativos em relação aos restantes países. Em conjunto representam cerca de 67% do total dos processos de investigação de processos de fraude em IVA, na UE. Em relação aos países como a Roménia, Bulgária, França e República Chéquia, apesar de apresentarem um número elevado de processos ativos no geral, os processos de IVA têm um peso reduzido.

A tabela 3. 2 apresenta o valor do imposto estimado de prejuízo, em milhões de euros.

Tabela 3. 2 - Valor do imposto por países da UE

Países	Valor do Imposto 2023		Valor do Imposto 2024	
	Total Investigações Ativas	Investigações Ativas de Fraude ao IVA	Total Investigações Ativas	Investigações Ativas de Fraude ao IVA
Itália	7 380	5 220	7 050	4 650
Alemanha	2 800	2 440	5 000	3 890
Áustria	753,6	719	766	735,5
Bélgica	1 300	482,9	1 470	611
Grécia	708,7	414,7	1 710	489
Portugal	928,6	848,5	730,81	445
Bulgária	884,9	28,2	1 130	443
Eslováquia	514	285	681,2	390
República Chéquia	318,7	241,9	779	304
França	511	214,4	642,8	276
Espanha	321,7	176,1	464,8	227
Roménia	1970	55,4	2 570	195
Malta	161,1	108	181,41	128
Letónia	65,3	41,3	130,7	90,5
Países Baixos	160,3	90	213,7	90
Croácia	277,9	29,2	373	65
Eslovênia	46,1	36,7	60,6	46
Luxemburgo	35	30	173,8	40
Lituânia	73,4	28,2	77,21	28
Chipre	16	13	583,42	10,5
Finlândia	7,3	1	9,09	1,6
Estónia	6,7	0	8,4	0
Totais	19 240,3	11 503,5	24 805,94	13 155,1

Fonte: Adaptado do relatório anual da EPPO.

Também em relação à estimativa do prejuízo encontram-se nos primeiros lugares a Itália e a Alemanha. Em relação à Itália, o valor estimado para o IVA corresponde a 66% do valor total das investigações no país e, no que respeita, à Alemanha o valor de IVA estimado corresponde a cerca de 78% do total dos impostos no país (referência ao ano de 2024).

Estes dois países, por si só, representam cerca de 65% do valor total de todos os países. Ambos os países apresentam fraude em sede de IVA com um elevado prejuízo para a receita do Estado.

No que respeita a Portugal e também tomando como referência apenas o ano de 2024, verifica-se que em relação ao número de processos ativos, encontra-se na terceira posição e em relação ao valor estimado do prejuízo encontra-se na sexta posição.

Torna-se mais grave quando em termos percentuais se verifica que apesar de nos encontrarmos na sexta posição em relação ao valor do imposto de IVA sob investigação de fraude, este corresponde a cerca de 61% do total de todos os impostos que se encontram sob investigação criminal em Portugal.

3.6. Suspensão de reembolsos de IVA com indícios de crime fiscal

A legislação nacional prevê a possibilidade de suspensão do reembolso do IVA sempre que existam indícios de crime fiscal. Essa prerrogativa encontrava-se prevista no n.º 9 do Despacho Normativo 342/93, de 30 de outubro e atualmente de acordo com a alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, permitindo à Administração Fiscal suspender o reembolso até à verificação da legitimidade do crédito solicitado. O Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), no Acórdão proferido no processo n.º 05535/12, de 3 de julho de 2012, confirmou este entendimento, declarando que: “[S]e a AT justificou a suspensão do reembolso de IVA por indícios de fraude fiscal, então tal direito do contribuinte não se apresenta como evidente na sua titularidade, não podendo obter a procedência deste meio processual.”

Desta forma, a suspensão constitui uma medida cautelar legítima por parte da AT para quando existam fundadas suspeitas de participação do SP em esquemas fraudulentos.

4. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL E NOS REEMBOLSOS DE IVA

A utilização da Inteligência Artificial (IA) por parte da AT nos reembolsos de IVA, poderá contribuir em grande parte para revolucionar a eficiência e a eficácia do sistema tributário em Portugal.

Trata-se de um caminho longo a percorrer, até se conseguir alcançar o que é desejado, nomeadamente a sua implementação nos serviços públicos europeus, no entanto, este caminho já foi iniciado há algum tempo, existindo um grande cuidado em termos legislativos, quer a nível europeu, quer especificamente em cada país, o que torna o processo mais moroso.

4.1. O Impacto da implementação da IA nas administrações tributárias

Nos últimos anos, assistiu-se a grandes avanços tecnológicos na área da IA aplicado em diversas áreas da sociedade, o que nos leva a concluir que esta terá, sem dúvida, um grande impacto na economia a nível global.

Contudo, existem riscos associados à sua implementação e utilização, destacando-se desde logo o facto de grande parte dos trabalhadores poderem ser substituídos por robôs dotados de softwares e sistemas capazes de desempenhar as mesmas funções de forma mais rápida e eficiente.

De referir ainda que esta situação poderá trazer consequências negativas em termos de quantificação na arrecadação dos impostos, tanto ao nível da tributação de rendimento do trabalho, quer ao nível das receitas do IVA, pois havendo menos trabalhadores, haverá menos riqueza e conseqüentemente menos consumo, o que leva a uma diminuição da arrecadação deste imposto por via da tributação no consumo.

Tendo em conta os recursos materiais e humanos existentes nos dias de hoje na Administração Pública e as exigências a nível da UE, a implementação da IA nos serviços

públicos é inevitável. Para Mendonça (2014), quando se trata de implementar a IA na Administração Pública deve-se ter em conta que não se trata de substituir recursos humanos, mas sim de promover a eficiência nas atividades do Estado, contribuindo para uma redução de custos operacionais e para a maximização de recursos públicos. Pode-se mesmo afirmar que estamos perante a quarta revolução industrial, em grande parte devido ao desenvolvimento da internet e da mobilidade digital, o que está a transformar fundamentalmente as interações sociais (Fisciletti, 2021).

No futuro, a IA deverá ser cada vez mais utilizada no contexto da fiscalização e arrecadação dos impostos, contribuindo para uma maior eficácia das operações da AT, sendo importante a sua utilização aquando do cruzamento de informações e dados e ainda na identificação e prevenção de fraudes e evasão fiscal, contribuindo para que o Estado obtenha mais receita fiscal, de uma forma mais eficiente, sendo o contribuinte o principal beneficiário dos serviços públicos.

Tendo em conta a globalização, as novas formas de negócios e as exigências tributárias, a Administração Fiscal deve estar munida de ferramentas tecnológicas capazes de fazer face aos desafios atuais, contudo, deve guiar-se pela legalidade, tendo por base sempre os princípios e valores consagrados na Constituição da República, não podendo a IA ser programada para tomar decisões e realizar avaliações, com um objetivo de meramente arrecadar receita tributária. E neste sentido, a UE já implementou algumas regras na utilização e implementação da IA nos serviços públicos, por forma a que todos os países da UE estejam harmonizados nesta matéria.

4.2. Regulamentação jurídica da IA nos serviços públicos ao nível da UE

Uma legislação aplicada à utilização de IA deve respeitar sempre as normas de proteção de dados pessoais, uma vez que a IA funciona muitas vezes com base no tratamento de dados. Neste caso, sendo os dados dos contribuintes que irão ser trabalhados, torna-se essencial garantir que a sua utilização esteja em conformidade com a Carta dos Direitos

Fundamentais da UE⁵⁸, com o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD)⁵⁹ e a Diretiva 2016/680, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, sendo atualmente estes os diplomas que regulam o tratamento de dados pessoais e a livre circulação desses dados, em relação às pessoas singulares.

Considera-se que a regulamentação neste âmbito teve início em 2018, com a aprovação pela UE de um Plano Coordenado para a IA que foi atualizado em 2021, onde foi definido um conjunto de ações chave para a promoção da IA na UE.

Também em 2018, foi aprovada pelo Conselho Europeu a “Carta Europeia de Ética sobre o Uso da IA em Sistemas Judiciais”.

Em abril de 2019, a Comissão Europeia publicou uma Comunicação⁶⁰ com sete requisitos essenciais nesta matéria: Iniciativa e controlo por humanos; Robustez e segurança; Privacidade e governação dos dados; Transparência; Diversidade; Não discriminação e equidade; Bem-estar social e ambiental e Responsabilização.

Ainda em abril de 2019, foram publicadas as diretrizes éticas para a IA, através do documento «Ethics guidelines for trustworthy AI»⁶¹, em resultado dos trabalhos realizados pela Comissão Europeia e pelo grupo «AI HLEG» («High Level Expert Group on Artificial Intelligence»), do qual integraram 52 membros, designadamente empreendedores de tecnologia, representantes da sociedade civil, juristas, pesquisadores, entre outros. E de acordo com essas diretrizes, para que uma IA seja confiável a mesma deve respeitar todas as leis e regulamentos aplicáveis, bem como os princípios e valores éticos e deve ser robusta, quer do ponto de vista técnico, quer do ponto de vista ambiente-social.

Em fevereiro de 2020, a Comissão Europeia aprovou o Livro Branco⁶², onde foram apresentadas as orientações éticas para uma IA de confiança, elaboradas por um grupo

⁵⁸ Carta dos Direitos Fundamentais da UE: 2016/C 202/02, de 7 de junho de 2016.

⁵⁹ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016.

⁶⁰ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: aumentar a confiança numa IA centrada no ser humano.

⁶¹ Orientações éticas para uma IA de confiança.

⁶² Livro Branco sobre a inteligência artificial: uma abordagem europeia virada para a excelência e a confiança.

independente de peritos, sendo este considerado o primeiro documento oficial à escala mundial com propostas no âmbito da ética da IA.

A Comissão Europeia definiu IA como sendo um conjunto de tecnologias que combinam dados, algoritmos e capacidade computacional e lançou uma consulta pública aberta dirigida aos EM, à indústria e aos meios académicos sobre propostas concretas para uma abordagem europeia da IA. Esta consulta pública, esteve disponível até 19 de maio de 2020, tendo permitido um diálogo com todas as partes interessadas que serviu de ponto de partida para as etapas seguintes.

Em abril de 2021, a Comissão Europeia apresentou a primeira proposta legislativa europeia⁶³ para regular os sistemas de IA que visava salvaguardar os valores e direitos fundamentais da UE e a segurança dos utilizadores, obrigando os sistemas considerados de alto risco a cumprir determinados requisitos obrigatórios relacionados com a sua fiabilidade. Ainda nesse ano, a UNESCO⁶⁴ apresentou o “Acordo Mundial sobre Ética da Inteligência Artificial” adotado pelos seus 193 membros, na 41.ª Sessão da Conferência Geral, realizada em novembro de 2021, em Paris.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), na sua Recomendação de 2022, enumera um conjunto de princípios com vista ao uso da IA de um modo inovador, confiável, e que respeite a lei, os direitos humanos e os valores democráticos, como sejam a justiça, igualdade, liberdade e dignidade.

A UE estabeleceu o “Programa Década Digital para 2030”, através da Decisão (UE) 2022/2481 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro de 2022.

Os sete países mais desenvolvidos economicamente⁶⁵, reuniram-se a 30 de maio de 2023, pela primeira vez, para discutir formas de atenuar os riscos da IA, considerando ser necessário existir transparência algorítmica, não podendo ser mantido em segredo os critérios utilizados e sendo extraída a informação de uma forma segura e fiável.

⁶³ Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, onde foram estabelecidas regras harmonizadas em matéria de IA (Regulamento Inteligência Artificial), alterando alguns atos legislativos da UE.

⁶⁴ UNESCO: Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura, criada para promover a paz e o desenvolvimento sustentável através da cooperação intelectual internacional.

⁶⁵ Grupo designado por G7: Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido.

Em 12 de junho de 2023, o Secretário-Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), António Guterres, deu início à elaboração de um código de conduta para as plataformas digitais, exigindo medidas urgentes e imediatas para garantir que todas as aplicações que usem estas tecnologias cumpram as obrigações de direitos humanos.

A 13 de junho de 2024, foi criado o Regulamento (UE) 2024/1689⁶⁶ do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece regras harmonizadas em matéria de IA.

A 24 de outubro de 2024, realizou-se na Finlândia a 24.^a reunião da Comissão da Política Económica (ECON), onde foi apresentado o projeto com a designação de “Desafios e oportunidades da inteligência artificial no setor público: Definir o papel dos órgãos de poder local e regional” elaborado pelo relator Alberto Cirio que defende que a IA deve ser utilizada por forma a transformar rapidamente os serviços públicos em toda a Europa. Assim, a 24 de janeiro de 2025, foi apresentado o “Parecer do Comité das Regiões Europeu – Desafios e oportunidades da inteligência artificial no setor público: definir o papel dos órgãos de poder local e regional (C/2025/288)”. Trata-se, pois, de uma matéria muito atual e em constantes mudanças, quer a nível internacional, quer a nível nacional.

4.3. Implementação da IA na UE

Vários países já utilizam sistemas de IA na execução de várias tarefas efetuadas pela Administração Tributária, inclusive como ferramenta para a deteção de fraudes tributárias, como por exemplo, o Reino Unido, Polónia e Estónia.

No Brasil é usada a fiscalização de “alta performance” designada por “FAPE”⁶⁷ que mistura a IA com o comportamento do contribuinte.

E em alguns países da Europa já foram implementados alguns programas de automatização.

⁶⁶ Veio alterar os Regulamentos (CE) 300/2008, (UE) 167/2013, (UE) 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 e (UE) 2019/2144 e as Diretivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 e (UE) 2020/1828.

⁶⁷ Fiscalização de Alta Performance que utiliza ferramentas tecnológicas próprias e automação para selecionar e efetuar procedimentos inspetivos em larga escala.

Na Itália foi criado o algoritmo “VeRA”⁶⁸ que cruza vários dados e, no caso de serem detetadas divergências graves, o contribuinte é desde logo notificado, tomando conhecimento da situação, ficando toda a informação guardada no sistema.

A França usa a imagem de satélite com IA para detetar sinais exteriores de riqueza não declarada (por exemplo: casas com piscinas), sendo que países como Malta, Reino Unido, Canadá, Holanda e Irlanda já utilizam um sistema de IA que compara diariamente o património dos contribuintes, com base em fontes públicas, com os montantes declarados nas suas declarações de IVA e impostos pagos.

Desde 2021, a Suécia utiliza IA para identificar eventuais situações de risco tributário, como por exemplo, nas situações em que os mesmos sócios solicitam novas constituições de empresas.

Na Polónia foi adotado um sistema de IA, designado por «System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej» (STIR), que utiliza dados analíticos fornecidos diariamente por bancos e cooperativas de crédito de todas as transações diárias realizadas pelos contribuintes.

Por outro lado, os Países Baixos são indicados como um exemplo dos riscos que pode existir aquando de uma má utilização da IA. Neste país, milhares de famílias pediram auxílios para o pagamento de creches e os algoritmos utilizados falharam, tendo várias famílias sido indevidamente acusadas de fraude, uma vez que o algoritmo utilizado tinha em conta o fator da nacionalidade, tendo sido considerado pelas Autoridades Tributárias como risco os requerentes não holandeses (neerlandeses), tendo os abonos ficado suspensos, lesando injustamente milhares de famílias. O Tribunal Internacional de Justiça⁶⁹ considerou que este algoritmo punha em causa o princípio da proporcionalidade e transparência, na medida em que violava o artigo 8.º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos.

⁶⁸ «Verifica Regolarità Aziendale» (VeRA) é uma plataforma digital para a verificação da regularidade contributiva das empresas ou sujeitos individuais.

⁶⁹ Tribunal de Haia.

A «Tax Foundation»⁷⁰ considera a Estónia como um país exemplo na cobrança de impostos e foi considerado pela OCDE como sendo o país com o código tributário mais competitivo.

Na Estónia, os reembolsos de IVA são concedidos em menos de 5 dias úteis, sendo praticado um dos prazos mais rápidos da Europa e deve-se ao facto deste país possuir um Sistema Digital Avançado («e-Tax Board») que funciona online⁷¹, contribuindo para que o governo tenha de imediato uma base de dados muito completa com as informações dos contribuintes.

No relatório do ano de 2023, a «Tax Foundation» posicionou Portugal no 34.º lugar, em 38 países da OCDE, na classificação geral do Índice de Competitividade Fiscal, o que significa que Portugal ainda tem muito que evoluir neste sentido, devendo ser uma aposta a utilização da IA, para melhorar a competitividade fiscal do nosso país.

Em Portugal, a IA já está a ser utilizada para algumas situações de automatização de tarefas repetitivas, fornecimento de respostas mais rápidas e precisas em determinadas questões efetuadas pelos cidadãos, no que diz respeito ao acesso a informações e serviços, na celeridade de procedimentos administrativos e até na verificação de documentos, contribuindo para uma maior rapidez na resposta a dar por parte dos serviços públicos, beneficiando diretamente os cidadãos e também os funcionários públicos.

Em 2020, a AT criou um assistente virtual com o nome “Cátia”, para melhorar o atendimento aos contribuintes, sendo mais célere e simples, e que se encontra disponível 24h por dia, todos os dias da semana, mas apenas com capacidade para responder às questões fiscais mais frequentes de contribuintes singulares e sem contabilidade organizada, traduzindo-se em respostas instantâneas. Caso não seja possível esclarecer a dúvida, o contribuinte tem a possibilidade de falar com um funcionário da AT através de um chat, nos dias úteis entre as 9h e as 19h. A assistente virtual “Cátia” está disponível no

⁷⁰ É uma organização sem fins lucrativos e não partidária que efetua análises e pesquisas sobre políticas fiscais. Tem como objetivo transmitir conhecimentos sobre os efeitos da tributação na economia, impulsionando para que haja sistemas fiscais mais simples, transparentes e que levem a um crescimento económico nos países. Avaliam a competitividade fiscal de diferentes países e sistemas fiscais através de seus índices e relatórios.

⁷¹ «E-TAX»: Sistema eletrónico de declaração de imposto.

Portal das Finanças na opção “Ajuda «OnLine»” ou na opção “Contactos” e ainda na página do «Facebook» da AT.

O Governo de Portugal, através da Agência para a Modernização Administrativa⁷² (AMA), implementou no final do ano de 2024, um assistente virtual no portal “gov.pt” (www.gov.pt) que usa tecnologia avançada de IA generativa baseada no «ChatGPT» da «OpenAI» com capacidade de interagir em 12 idiomas diferentes e disponível quer em texto, quer em voz, fornecendo informações sobre mais de 2.300 serviços públicos.

À semelhança com o que acontece nos outros países, também em Portugal se verifica uma preocupação em implementar a IA nos serviços públicos, tendo sido criado o Programa “Década Digital 2030”, onde foi aprovada a Estratégia Digital Nacional (EDN) no sentido de estabelecer a posição que Portugal terá no digital até ao ano de 2030, com especial incidência nos anos de 2025 e 2026.

Assim, no nosso país, no programa de 2025 do XXV Governo Institucional, existem várias referências nesta matéria, nomeadamente a indicação de que o “(...) uso de inteligência artificial, deve ser acelerada, assegurando a interoperabilidade de sistemas e o fluxo automático de informação entre serviços (como entre AT e Segurança Social), para reduzir erros, pedidos repetidos e custos de contexto. (...) Esta transformação é essencial para promover a simplificação e a eficiência da relação entre os beneficiários, os contribuintes individuais e empresariais e os serviços públicos, tornando-os também mais justos, acessíveis e menos sujeitos a fraude”.

No referido programa pode-se ler ainda que a aplicação da estratégia digital da UE na AT, designadamente no domínio da IA, contribuirá para um maior equilíbrio da relação com os contribuintes, diminuindo assim a litigância, privilegiando o cumprimento voluntário, reforçando o combate à fraude e evasão fiscal, garantindo sempre os direitos dos contribuintes, reduzindo a pressão sobre os trabalhadores do setor público que, cada vez são menos, por falta de recrutamento por parte dos sucessivos governos.

⁷² A AMA é responsável pela transformação digital da administração pública em Portugal, estando associada a iniciativas como o Portal gov.pt, as Lojas de Cidadão, os Espaços Cidadão e a Linha Cidadão.

Para a implementação da IA em Portugal deve-se ter em conta o n.º 1 do artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD)⁷³ e para isso, as decisões automatizadas só podem ocorrer se houver transparência, base legal e o contribuinte tome conhecimento da sua utilização, sendo essencial que exista a supervisão humana, mecanismos de revisão, precisão, privacidade, justiça e uso ético. Neste sentido, está também previsto no programa de governo fornecer à administração pública as ferramentas tecnológicas mais modernas de IA, existindo uma preocupação em acabar com as diversas plataformas de os contribuintes comunicarem os seus dados, passando a existir uma plataforma única de interface da administração central com os cidadãos e empresas.

Além de aumentar a eficiência e reduzir custos para as empresas, a IA pode fortalecer a confiança na Administração Fiscal, promover maior conformidade e contribuir para uma arrecadação mais justa dos impostos.

4.4. Pacote “ViDA”⁷⁴: A revolução do IVA na UE

O Pacote «VAT in the Digital Age» (ViDA) foi criado pela Comissão Europeia e tem subjacente a era digital que atravessamos nos dias de hoje, contribuindo para uma revolução em sede de IVA em toda a UE. Este pacote regulamentar, altera a Diretiva IVA (2006/112/CE), o Regulamento de Cooperação Administrativa (UE 904/2010) e o Regulamento de Execução da Diretiva IVA (282/2011).

O referido pacote assenta na digitalização da faturação nas transmissões intracomunitárias e na interação da comunicação de informação entre as Administrações Fiscais da UE permitindo uma maior transparência e simplificação no cumprimento das obrigações em sede de IVA, por forma a tornar cada vez mais eficaz o combate à fraude e evasão fiscal, dado que a fraude transfronteiriça é das mais utilizadas em sede de IVA e consequentemente na obtenção ilegítima de reembolsos de IVA.

⁷³ Vide n.º 1 do artigo 22.º do RGPD: “O titular dos dados tem o direito de não ficar sujeito a nenhuma decisão tomada exclusivamente com base no tratamento automatizado, incluindo a definição de perfis, que produza efeitos na sua esfera jurídica ou que o afete significativamente de forma similar”.

⁷⁴ «VAT in the Digital Age».

Este pacote foi aprovado pelo Parlamento Europeu em 12 de fevereiro de 2025, tendo o Conselho da UE aprovado em definitivo em 11 de março de 2025, juntamente com o Regulamento de Cooperação Administrativa e respetivo Regulamento de Execução da DIVA, que entrou em vigor 20 dias após a sua publicação no Jornal Oficial da UE. No entanto, os EM terão que transpor estas normas para as respetivas legislações nacionais, num prazo de 10 anos, o que significa que ao longo dos próximos anos irão ocorrer diversas alterações neste imposto, com legislação e medidas que se esperam serem inovadoras.

A sua implementação será feita de forma faseada e assente em três conjunto de medidas:

1 – Faturação eletrónica e requisitos de comunicação digital de dados (DRR: «Digital Reporting Requirements»): Obrigatoriedade da utilização de faturação eletrónica e um sistema de envio digital em tempo real, nas transações intracomunitárias B2B⁷⁵ e B2C⁷⁶. E ainda a obrigatoriedade de convergência dos sistemas domésticos de comunicação de dados de base tradicional com o sistema europeu e a criação do VIES Central. Com a entrada em vigor a 1 de julho de 2030.

2 – Economia das plataformas digitais: Localização dos serviços prestados pelas plataformas digitais a consumidores finais. Plataformas eletrónicas como as prestadoras de serviços de alojamento de curta duração e de transportes de passageiros (regra do operador ficcionado «Deemed Supplier Rule»). O prestador do serviço fatura sem IVA à plataforma digital, sendo esta quem cobra o IVA ao cliente final e fazendo o respetivo pagamento ao Estado, passando a serem as Plataformas os intermediários e responsáveis pela cobrança do imposto e entrega nos cofres do Estado. Com a entrada em vigor a 1 de julho de 2028.

3 – Registo único do IVA (OSS: «One-Stop-Shop»): SP's de IVA que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços a consumidores finais, em diversos países dos EM, poderão registar-se num único país do EM. Com a entrada em vigor a 1 de janeiro de 2027 as melhorias nas regras do «e-commerce» e a vigorar a 1 de julho de 2028-07-01 as medidas para facilitar o registo único na UE.

⁷⁵ B2B: Operações entre SP de IVA.

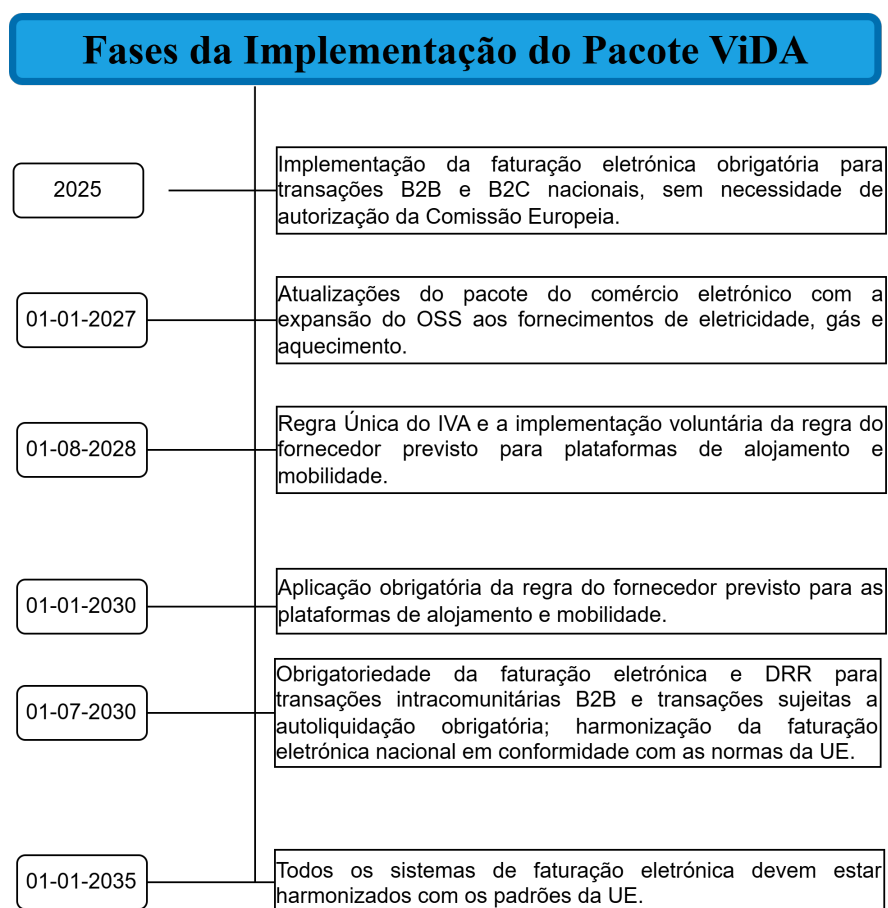
⁷⁶ B2C: Operações entre SP de IVA e não SP de IVA.

Apresenta-se como vantagem na DRR, a poupança de custos em relação à existência de documentos físicos, maior rapidez nas transações comerciais bem como a otimização de recursos com a redução de erros, melhoria na gestão contabilística e maior controlo no combate à fraude e evasão fiscal.

Em relação ao OSS, a vantagem será o facto do registo se encontrar centralizado numa só Administração Fiscal, passando a existir uma declaração única de IVA para todas as operações intracomunitárias, sendo a entrega do imposto efetuado num só país, podendo contribuir também para um maior controlo.

A figura 4.1 apresenta de forma estruturada, as fases que compõem o processo de implementação do pacote, servindo para compreender a sequência de etapas.

Figura 4. 1 - Fases da implementação do pacote ViDA



Fonte: Elaboração própria.

Com estas medidas, a UE procura dar uma resposta rápida à evolução a que se assiste no contexto digital a nível mundial, tendo o cuidado de criar um sistema fiscal mais racional, mas continuando a ser justo e transparente em toda a UE, em benefício dos SP's, do Estado e dos próprios consumidores.

O pacote ViDA é um desafio para todas as Administrações Fiscais europeias e também para os operadores económicos. Na conferência internacional “IVA nas Atividades Económicas”⁷⁷, a Diretora do IVA da AT, Dr.ª Cláudia Dias, referiu que o maior desafio que pode estar subjacente neste pacote tem a ver com o DRR e o facto da comunicação das operações intracomunitárias serem feitas em tempo real e transação a transação.

Em Portugal, existe ainda uma dificuldade acrescida, sendo difícil para a Administração Fiscal interligar o sistema da faturação eletrónica nos termos definidos em que se encontra em vigor o “E-Fatura”, desconhecendo-se ainda como é que vão coexistir estes dois sistemas, ou se poderão mesmo coexistir, tendo a preocupação de causar o mínimo impacto junto dos SP's, por forma a não se perderem os dados já existentes e para os fins a que se destinam, como por exemplo na utilização da DP “IVA Automático +” e em sede de IRS.

Por parte da AT, foram criados internamente grupos interdisciplinares por forma a conciliarem a componente legislativa com a componente operacional tendo em conta a exigência da implementação deste pacote, não esquecendo o impacto que o IVA tem nas atividades económicas e na vida de todos os consumidores finais.

Mais recentemente, em setembro de 2025, realizou-se em Portugal o encontro da «Union of Finance Personnel in Europe» (UFE), onde foram tratados os temas da modernização fiscal, evasão fiscal e justiça tributária na UE, nomeadamente a urgência da implementação do pacote ViDA, tendo sido proposto um plano de ação de emergência que inclui a responsabilização legal das plataformas e um regime de sanções para operadores incumpridores, tendo sido referido a necessidade dos EM implementarem programas de recrutamento e formação em larga escala para mobilizar os recursos humanos necessários à operacionalização eficaz do pacote ViDA e à modernização das Administrações Fiscais.

⁷⁷ Realizada em Lisboa, a 24 de junho de 2025, promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados.

4.5. Declaração periódica de IVA automática

Em Portugal surgiu recentemente a declaração periódica do IVA automática com a designação de “IVA Automático +” integrado nas medidas de simplificação fiscal implementadas pelo governo no ano de 2025 e que entrou em vigor em Portugal a partir de 1 de julho de 2025.

Esta automatização ainda não se aplica a todos os SP’s, sendo certo que se trata de um dos primeiros automatismos declarativos, em sede de IVA, que irá dar origem a muitos outros, até se chegar ao automatismo na análise completa dos reembolsos de IVA.

Para já, apenas se destina aos SP’s sem contabilidade organizada, residentes em TN, que estejam enquadrados no Regime Normal Trimestral e não tenham realizado quaisquer operações de autoliquidação (reverse charge), importações, exportações ou transmissões intracomunitárias.

Encontram-se ainda excluídos os SP’s mistos e os SP’s que se encontrem abrangidas por qualquer regime particular ou “Regime da Margem” ou pelo Regime de IVA de Caixa.

Também não pode ser entregue a DP “IVA Automático +” quando em determinado período existam regularizações de IVA (campo 40 e 41 das DP’s), ou sejam, tenham sido emitidas notas de crédito e/ou débito.

Esta nova modalidade de entrega da DP de IVA veio comprovar a dificuldade na implementação da IA, uma vez que todo este processo se iniciou em 2018, contudo só em 2025 foi aplicado, tendo por base a Portaria n.º 242/2025/1, de 29 de maio, inserida na “Agenda para a Simplificação Fiscal”, e o DL n.º 49/2025, de 27 de março, que aditou o artigo 29.º-A ao CIVA.

Tal como acontece com a declaração de rendimentos Modelo 3 em sede de IRS, a DP de “IVA Automático +” encontra-se disponível e pré-preenchida no Portal das Finanças, onde constam todas as operações ativas e passivas de um determinado período e que resulta da comunicação das faturas no sistema do “E-Fatura”, na qualidade de emitente e adquirente. Neste caso, os SP’s têm que classificar todas as faturas de aquisições, como sendo despesas no âmbito da atividade e ainda enquadrar o tipo de despesa (Investimento, Existências ou

Outros Bens e Serviços), por forma a ser considerado o imposto dedutível, nos respetivos campos 20 a 24 da DP.

O facto da DP “IVA Automático +” aparecer no Portal das Finanças pré-preenchida, não dispensa o SP de ter que a “submeter”, pois só assim “se considera entregue pelo SP nos termos legais” (n.º 2 do artigo 29.º-A do CIVA). Contudo, mesmo que o SP não valide e submeta a DP Provisória, esta é convertida automaticamente em declaração definitiva, considerada como entregue na data limite da entrega da DP.

Este mecanismo torna o processo mais simples, rápido e eficiente e apresenta uma vantagem adicional, que é o facto de, nos períodos em que o sujeito passivo não realiza operações tributáveis, desconhecendo a obrigatoriedade de continuar a entregar mesmo que seja preenchida a “zeros” (com indicação no Q05 da DP de IVA a inexistência de quaisquer operações), ou mesmo, no período de cessação de atividade, em que os SP’s também não procediam à entrega da última DP de IVA, a conversão automática da declaração provisória evita falhas de entrega e contribui para reduzir o número de liquidações officiosas que existem nestas situações.

Por fim, é de salientar que a aplicabilidade do “IVA Automático +” é uma medida de simplificação que vem contribuir para um maior controlo por parte da AT, uma vez que o seu preenchimento resulta quase que de imediato, tendo em conta a informação constante no sistema da AT, o que considero ser vantajoso existir uma interligação com os reembolsos de IVA, podendo no futuro os reembolsos solicitados com base nestas DP’s de IVA, serem automaticamente concedidos, uma vez que o risco é menor.

4.6. A aplicabilidade da IA nos reembolsos de IVA

Através da utilização da IA, a Administração Fiscal pode realizar com mais eficácia as atividades de fiscalização e arrecadação de tributos. A grande vantagem não se limita apenas à rapidez, mas também à forma como a tecnologia efetua a análise e os cruzamentos, os quais devem ocorrer em tempo real e com maior abrangência. Mas para isso, deve existir mais recolha de dados e mais cruzamentos, ficando as informações e dados dos contribuintes analisados disponíveis no futuro, sendo certo que todos os

dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária estão sujeitos ao dever de confidencialidade, nos termos do artigo 64.º da LGT.

Considera-se existirem três objetivos fundamentais na adoção da IA e «Machine Learning»⁷⁸ (ML):

1 – Deteção de Fraude: análises realizadas, tendo por base uma grande recolha de dados dos SP's, aplicados aos procedimentos de auditoria. Automatizar procedimentos e análises, por forma a serem detetados comportamentos padrões suspeitos, como por exemplo: movimentos financeiros, pedidos de reembolsos fora do padrão habitual, esquemas de empresas fictícias, entre outros.

2 – Relação Contribuinte e Administração Fiscal: melhorar a eficiência e também a rapidez na análise do reembolso de IVA, por forma a acelerar o pagamento. Comunicação entre as partes de forma mais rápida e mais clara, a fim de obter melhores resultados para o contribuinte e também para a AT, através da utilização de menos recursos, deixando estes para a análise dos casos considerados suspeitos de fraude ou com risco elevado.

3 – Ganho de Eficiência Interna na AT: processamento em massa com redução de trabalho manual, diminuindo eventuais erros e aceleração dos procedimentos dos reembolsos de IVA.

Quando se trata de reembolsos de IVA, temos que ter sempre presente dois aspetos a considerar, por um lado a rapidez que as Administrações Fiscais devem ter em reembolsar, por forma a evitar que existam dificuldades de tesouraria nos SP's e por outro lado, a fraude fiscal, tendo em conta que é nos reembolsos de IVA onde se verifica a existência de esquemas fraudulentos por forma a lesar os cofres do Estado, conforme já foi referido.

Os reembolsos de IVA deviam ser todos analisados pelos serviços de inspeção, mas sabemos que isso não é possível, sendo selecionados para a inspeção através de uma matriz de risco, apenas um número muito reduzido. Assim, será vantajosa a implementação da IA na análise dos reembolsos de IVA, na medida em que permitirá efetuar ações rápidas e

⁷⁸ «Machine Learning» é um mecanismo onde são treinados algoritmos para encontrarem padrões e correlações em grandes conjuntos de dados, permitindo que sistemas de computador aprendam e melhorem com base em dados, sem serem explicitamente programados.

precisas, automatizando processos como identificação de inconsistências, divergências e irregularidades, contribuindo para a liquidação adicional do imposto em falta e reduzindo a saída de receitas fiscais referente à concessão indevida de reembolsos de IVA.

O facto de existir uma fiscalização mais abrangente e eficiente contribuirá para um maior cumprimento das obrigações fiscais e maior justiça tributária para todos os SP's de IVA, podendo ser todos analisados e apenas seriam selecionados para a inspeção os que indicassem fraude ou esquemas fraudulentos, sem penalizar os contribuintes que cumprem devidamente as suas obrigações.

Através de uma automatização na análise dos reembolsos de IVA, poderão ser identificadas fraudes fiscais de forma mais precisa e eficiente, usando algoritmos do sistema de «Machine Learning» dado que este sistema tem uma capacidade de analisar grandes volumes de dados e identificar padrões que indicam possíveis irregularidades fiscais. Estes algoritmos seriam preparados para reconhecer comportamentos suspeitos dos contribuintes, como por exemplo, deteção de faturas falsas, subfaturação e movimentos financeiros incompatíveis com a situação tributária do SP.

A integração da IA nos reembolsos de IVA passa pela introdução de tecnologias como «blockchain»⁷⁹ que possibilitam auditorias em tempo real.

Para fazer face às novas exigências do mundo digital, a AT na análise aos reembolsos de IVA terá que implementar mecanismos mais estruturados de obtenção e análise de dados, para além dos já existentes, capazes de combater a omissão de vendas e prestações de serviços realizadas e intensificar a cooperação nacional e internacional entre diversos organismos. Cada vez mais os SP's não necessitam de qualquer estrutura física para o exercício da sua atividade, sendo as vendas e prestações de serviços divulgadas em plataformas «online», através do uso das redes sociais, pelo que seria um avanço notável se, tal como noutros países como a França e Espanha, fosse autorizado a recolha de dados publicamente disponíveis nessas plataformas, sendo esse uso efetuado de acordo com a

⁷⁹ O «blockchain» é uma tecnologia que permite o compartilhamento transparente e seguro de informações na rede de uma empresa. Os dados são armazenados num “Banco” em formato digital e as transações são registadas num livro contabilístico, nomeado de “Razão”.

proteção de dados e respeitando os princípios de proporcionalidade, igualdade e dignidade do SP.

Assim sendo, e sabendo que tem que existir a preocupação dos reembolsos de IVA serem cada vez mais rapidamente restituídos aos detentores do crédito, mas também a necessidade, por parte do Estado, de haver cada vez mais um controlo assertivo, penso que um dos caminhos, será a existência de um sistema de automatização com utilização da IA, na análise e concessão dos reembolsos de IVA, onde poderão ser implementadas algumas medidas, como seja, o alargamento a outros SP's da possibilidade de entregarem DP's totalmente preenchidas automaticamente com os dados do SAF-T/"E-Fatura". Sendo, para tal, necessário a criação de uma plataforma que integre os sistemas de contabilidade das empresas, automatizar cruzamentos de dados em tempo real com as entidades financeiras, o VIES, a Alfândega, o "E-Fatura" (faturas emitidas e adquiridas), o SAF-T e ainda o histórico dos contribuintes, com alertas automáticos para incoerências nos pedidos de reembolsos de IVA.

Proposta do processo de automatização nos reembolsos de IVA:

1 – Bases de dados completas e confiáveis: Histórico do contribuinte; Acesso a plataformas «Online»; Automatização da contabilidade em tempo real (ficheiro SAFT-T, "E-Fatura", documentos de suporte); Disponibilização das transações bancárias.

2- Recolha, armazenamento e tratamento dos cruzamentos dos dados («Reporting» Fiscal): Confronto automático entre SAFT-T, "E-Fatura", VIES, transações bancárias, plataformas «Online», em tempo real;

3 – Preenchimento automático das DP's de IVA/ferramentas que geram e validam declarações de IVA/IRC/IRS com base em lançamentos automáticos.

4 – Análise de risco: Identificação de contribuintes com maior probabilidade de erros ou fraude; Algoritmos com dados históricos que identifiquem esquemas de fraude em tempo real.

5 – Relatórios automáticos com a conclusão da análise inspetiva ao pedido de reembolso de IVA: Deferimento Total, Deferimento Parcial ou Indeferimento.

A modernização da Administração Fiscal portuguesa passa por integrar ferramentas de IA na AT de modo a otimizar os processos de fiscalização e a análise de reembolsos de IVA, passando desde logo por existir uma maior eficácia na seleção de contribuintes a inspecionar, com base em matrizes de risco bem estruturadas e abrangentes, no uso estratégico de dados, renovação dos recursos humanos da AT, em resposta ao envelhecimento que se tem vindo a verificar, criando também uma relação mais eficiente e transparente entre o Estado e os contribuintes, sem que deixe de existir um equilíbrio entre a inovação digital e a valorização do capital humano.

A IA precisa de uma base de dados muito grande, isenta de erros e bem estruturada, o que nem sempre acontece. Atualmente, estamos a atravessar tempos de inovação que têm que ser acolhidos, quer pelos contribuintes, quer pela Administração Fiscal e não “fingir” que não está a acontecer, mas para tal é necessária a divulgação de informação nesta matéria.

A Administração fiscal depara-se cada vez mais com atividades digitais e inovadoras que obrigam a que sejam tomadas medidas, por parte da AT, que acompanhem essa mesma evolução e a IA será uma ferramenta muito poderosa e com grande potencial de eficiência. No entanto, existem riscos associados, como por exemplo erros algorítmicos que podem afetar a privacidade e os dados pessoais. Para evitar estes riscos é muito importante manter-se sempre uma boa supervisão humana e que esses algoritmos sejam justos e equilibrados, tendo em conta o interesse público, mas também a proteção dos direitos dos contribuintes em harmonia com o princípio da legalidade tributária.

A aplicação da IA nos reembolsos de IVA, pode tornar mais rápida a devolução do imposto aos contribuintes e de uma forma mais segura, ajudando a combater fraudes fiscais, que se traduzem muitas vezes em reembolsos concedidos indevidamente, dado que a “máquina fiscal” não tem capacidade para analisar todos os pedidos e de uma forma mais aprofundada.

Existe ainda um grande caminho a ser percorrido para que a IA seja convenientemente implementada pelos serviços de inspeção da AT, tendo sempre presente que o contribuinte não pode ser prejudicado pelo Estado, cuja função é protegê-lo.

5. EVENTUAL TAXA ÚNICA DE IVA - QUAL O IMPACTO NOS REEMBOLSOS?

As taxas de IVA não são idênticas em todos os EM, no entanto, estas são fixadas tendo em conta o disposto no ponto 28) da DIVA, onde vem referido que mesmo que as taxas não sejam as mesmas em todos os EM, devem estar em harmonia para que haja uma neutralidade concorrencial, não permitindo diferenças na carga fiscal inerente aos mesmos bens e serviços.

Existe assim, uma certa liberdade para que cada EM possa fixar as suas próprias taxas de IVA, pois de acordo com o artigo 96.º da DIVA, “[o]s Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.” Por outro lado, o ponto 29) da DIVA em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 97.º estabelece um limite mínimo para a taxa geral: “[a] fim de evitar que as diferenças entre as taxas normais do IVA aplicadas pelos Estados-Membros possam provocar desequilíbrios estruturais na Comunidade, assim como distorções de concorrência em determinados sectores de atividade, deverá ser fixada uma taxa normal mínima de 15 %, sujeita a revisão”.

Para além da taxa normal, também podem ser aplicadas taxas reduzidas, conforme estipulado nos artigos 98.º e 99.º da DIVA que refere que “[o]s Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas” e estas “são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 %”, no entanto, esta redução não pode comprometer o bom funcionamento do mercado interno e a neutralidade do imposto, sendo revista de dois em dois anos, pelo Conselho Europeu.

O artigo 105.º da DIVA estabelece ainda que “Portugal pode aplicar, às operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efetuadas diretamente nestas regiões, taxas de montante inferior às aplicadas no Continente”, pelo que temos em vigor no Continente a taxa normal de 23%, taxa intermédia de 13% e taxa reduzida de 6%, na Região Autónoma da Madeira (RAM) as taxas em vigor são: taxa normal de 22%, taxa intermédia de 12% e taxa reduzida de 4% e na Região Autónoma dos

Açores (RAA) as taxas em vigor são: taxa normal de 16%, taxa intermédia de 9% e taxa reduzida de 4%.⁸⁰

Atualmente, na UE a taxa normal varia entre as percentagens de 17% e 27%, sendo a Hungria o país que possui a taxa mais elevada e Luxemburgo o país que pratica a taxa mais baixa. Em relação à taxa reduzida praticada na UE varia entre 5% e 12%.

Foram ainda fixadas, em alguns países, taxas especiais que compreendem a taxa zero, as taxas super-reduzidas, e taxas intermédias. Com taxas super-reduzidas encontra-se a França (2,1%), Irlanda (4,8%), Itália (4%) e Luxemburgo (3%) e em relação à taxa intermédia apenas existe em quatro países e varia entre 12% e 14%, são eles a Bélgica (12%), Áustria (13%), Portugal (13%) e Luxemburgo (14%).

Como exceção ao referido, surge a Dinamarca que aplica a taxa zero a determinados produtos e apenas possui uma taxa de IVA (normal de 25%), sendo uma das mais elevadas da UE.

Verifica-se assim, a existência de uma variedade de taxas aplicadas ao nível da UE, num sistema de IVA que deverá ser «Comum», o que considero ser uma contradição uma vez que, para ser considerado como tal, deveria desde logo partir do pressuposto da existência de uma única taxa comum a todos os EM.

Só as economias mais avançadas são as mais capazes de praticar uma taxa única, mas apesar de se encontrar vantagens na existência de uma única taxa de IVA, apenas um país da UE optou pela aplicação desta medida, pois trata-se de uma medida difícil de se adotar do ponto de vista político, uma vez que as receitas do IVA são as que mais contribuem para o equilíbrio das contas públicas.

Ferreira (2016) considera que seria benéfico para Portugal se fosse adotada uma única taxa de IVA, tomando por referência as declarações do Comissário da Fiscalidade Pierre

⁸⁰ O artigo 286.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (OE2022), veio alterar o n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, deixando de constar as taxas de imposto em vigor nas RAM e RAA, possibilitando as assembleias legislativas regionais fixarem taxas diminuídas do IVA aplicáveis às transmissões de bens e prestações de serviços que se considerem efetuadas nas regiões autónomas, bem como às importações cujo desalfandegamento tenha lugar nessas mesmas regiões.

Moscovici, no entanto, dado que existem vantagens, mas também desvantagens na aplicação de uma só taxa comum, não existe consenso nesta matéria.

Segundo Forman (1996), uma das vantagens será o facto de contribuir para uma maior transparência, resultando num imposto mais simples e perceptível, o que poderá originar uma redução dos custos administrativos e de cumprimento das obrigações fiscais e eventualmente contribuir para menos fraude fiscal. A diferenciação de taxas prejudica indiretamente a eficiência de IVA, ao acrescentar-lhe complexidade e dificultando assim a avaliação do cumprimento fiscal (Simionescu & Albu, 2016).

Em relação à importância do princípio da neutralidade, poder-se-á afirmar que a taxa única de IVA evitaria, no mercado económico, as distorções que são provocadas pela aplicação de diferentes taxas de IVA aos bens e serviços e que acabam por influenciar as decisões de consumo ou de investimento (Caliendo, 2017).

A OCDE defende que um IVA «Neutro» aumenta a arrecadação deste imposto, sem que haja discriminação em relação a qualquer escolha efetuada pelo consumidor ou agente económico, devendo esta escolha deve ser feita com base em razões economicamente válidas e não por razões fiscais. E de acordo com Nightingale (2002), há neutralidade quando se reduz as distorções económicas, melhorando a eficiência na arrecadação de receita, relacionado com a cobrança do imposto, pois deve-se ter em conta não só o que se gasta em impostos, mas também o que se gasta para os pagar.

A taxa única de IVA seria sempre mais baixa do que a normal (em vigor 23% em Portugal), podendo existir menos arrecadação do imposto, contudo, esta situação não é certa, uma vez que deixaria de existir a taxa reduzida e intermédia, ficando as receitas mais equilibradas, podendo contribuir para diminuir a evasão fiscal, contudo, seria necessário adotar medidas adicionais do lado da despesa (devido ao aumento das taxas reduzida e intermédia em certos produtos considerados essenciais).

Há quem defenda que a introdução da taxa única de IVA em Portugal levaria a uma aproximação da taxa vigente em Espanha, o que originaria um aumento do consumo interno por via de alguma diminuição dos preços finais, levando a menos desvios de comércio para o nosso país vizinho, principalmente nas zonas fronteiriças.

Soares (2021) na sua tese de doutoramento apresentou um estudo do impacto da eventual aplicação de uma taxa única de IVA, em relação à cobrança de receita, à simplicidade, à eficácia. Foram selecionados 66 tipos de bens e serviços constantes no inquérito às despesas das famílias de 2015/2016 disponibilizado pelo INE. Foi comparada a receita de determinados bens/serviços entre a arrecadação do imposto efetivo, às três taxas (6%, 13% e 23%) em relação a uma única taxa (tendo sido utilizada como exemplo três taxas únicas: 16,85%, 17,20% e 23%).

Em relação à arrecadação de receita deste imposto, ficou demonstrado no estudo efetuado que a utilização de uma única taxa, origina uma maior arrecadação do imposto comparativamente com a existência de várias taxas, sendo maior se for considerada como taxa única a percentagem de 23%, conforme ilustra a tabela 5. 1.

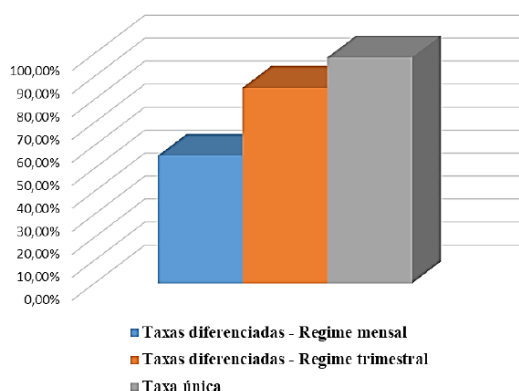
Tabela 5. 1 - Eventual receita de IVA com única taxa de imposto

Componentes dos Indicadores	Receita Média Total por Agregado (€)			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	1 696,77	3 452,23	3 523,94	4 712,24
Região Autónoma da Madeira	1 199,81	2 979,08	3 040,96	4 066,40
Região Autónoma dos Açores	1 024,99	2 831,64	2 890,46	3 865,15

Fonte: Adaptado da tese de doutoramento de Soares, R. M. (2021, p. 180). *A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.* Capítulo 4.1.4.

Também em relação à simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (Índice de Simplificação Fiscal), ficou demonstrado na referida tese de doutoramento que é maior a simplificação das obrigações fiscais se existir apenas uma taxa única, conforme demonstra o gráfico 5. 1.

Gráfico 5. 1 – Índice de simplificação fiscal



Fonte: Tese de doutoramento de Soares, R. M. (2021, p. 175). *A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.*

Apesar de se verificar que eventualmente poderia aumentar a receita deste imposto e tornar-se mais simples e eficiente, podem ser apontadas algumas desvantagens na sua utilização.

Para Palma (2011, p. 77-98) a existência de uma taxa única de IVA provocaria “efeitos regressivos do imposto, que pesa mais sobre as classes que dispõem de menores rendimentos”, apesar de reconhecer as complexidades da multiplicidade de taxas que “fazem variar o âmbito de aplicação do imposto, provocando distorções de concorrência significativas, nomeadamente em situações transfronteiriças relativas [...] ao consumo de bens alimentares e combustíveis” (Palma, 2012, p. 48-55).

É essencial saber se a existência de uma taxa única sobre o consumo, tem em consideração a realidade económica das transações realizadas pelos agentes (Albino, 1991), uma vez que o IVA é um imposto que onera toda a demonstração de riqueza pelo consumo, independentemente da capacidade pessoal de quem adquire os bens e serviços.

Considera-se que o facto de existir uma única taxa, sendo esta inferior à existente de 23% (taxa normal), não contribuía para que houvesse poupança por parte do consumidor, mas sim um aumento no consumo, satisfazendo outras necessidades e desejos em deterioramento do investimento, o que levaria à inflação e pondo em causa as razões economicamente válidas desta medida.

Talvez a maior desvantagem seja o facto de a alteração ou a revogação das taxas reduzida e intermédia de IVA originar uma maior desigualdade no peso do imposto nas classes de menores rendimentos, uma vez que estas taxas incidem sobretudo em bens de primeira necessidade, não tendo em conta os problemas sociais, pois o IVA tributa o consumo, independentemente da capacidade económica do consumidor, o que poderia contribuir para que fossem concedidos subsídios às famílias mais desfavoráveis, resultando numa medida onerosa para o Erário Público, podendo contribuir para uma diminuição da receita do IVA, em termos futuros.

De acordo com o apresentado, é de considerar que a aplicação de uma única taxa de IVA nos EM iria contribuir para uma maior simplicidade, eficácia, controlo e justiça, no entanto, o facto de os países da UE não terem todos a mesma capacidade e riqueza será sempre uma situação difícil de harmonizar ou homogeneizar.

5.1. Influência nos reembolsos

Não existem estudos sobre o impacto que uma única taxa teria nos reembolsos de IVA, no entanto, na minha opinião e de acordo com o analisado anteriormente, tendo-se comprovado que existiria mais receita deste imposto, com uma taxa única, poderia levar a que ocorressem menos reembolsos de IVA, nomeadamente em relação a determinadas atividades cujo crédito de imposto resulta da aplicação de diferentes taxas praticadas, entre as aquisições e as vendas/prestações de serviços, ou seja, nos casos em que as operações passivas suportam gastos sujeitos à taxa normal e nas suas operações ativas liquidam à taxa reduzida ou intermédia (já para não falar nas operações isentas com o direito à dedução, que poderia provocar reembolsos de montantes inferiores, se a taxa única fosse inferior a 23%).

A existência de uma única taxa de IVA poderá ainda contribuir para a simplificação no cálculo do crédito do imposto e na sua análise, controlo e verificação, reduzindo a carga administrativa, tanto para os SP's como para a AT, contribuindo para uma redução de eventuais litígios.

Contudo, continuariam a existir reembolsos de IVA, principalmente nas situações de exportações, TIB's ou investimentos elevados, no entanto, poderia tornar o processo de restituição menos complexo, menos moroso e libertaria os recursos humanos da ITA para a análise de um maior número de pedidos suscetíveis de estarem irregulares.

6. ESTUDOS DE CASOS – PROCEDIMENTO INSPETIVO NOS REEMBOLSOS

6.1. O impacto dos reembolsos de IVA no orçamento de Estado

Os reembolsos de IVA podem ter um impacto negativo nas contas do Estado, pelo que, a curto prazo o facto de haver menos reembolsos pode melhorar o saldo orçamental, no entanto, a longo prazo o efeito pode não ser tão benéfico, uma vez que os reembolsos de IVA contribuem para que os SP's possam ter algum excedente de tesouraria que embora tenham um custo orçamental, ajudam a reforçar a competitividade das empresas ou dos empresários em nome individual, contribuindo a longo a prazo para impulsionar as receitas fiscais e o crescimento económico.

6.2. Critérios de seleção para análise da ITA

A seleção dos reembolsos de IVA para análise por parte da ITA, cruza tecnologia, com análise de risco e gestão fiscal. Como referido anteriormente existe uma linha muito ténue entre reforçar o controlo dos reembolsos de IVA por parte da AT e tornar mais simples e rápido a sua restituição, existindo pedidos de reembolsos que são tratados automaticamente e outros que são selecionados para serem analisados pela ITA. Para tal existe um critério de seleção, baseado no comportamento do SP entre outros fatores que se desconhece em concreto, mas que serão abordados alguns dos aspetos que AT pode ter em conta.

A AT já incorpora tecnologias avançadas na sua atuação, nomeadamente através da utilização de “Modelos de «Scoring» de Risco” aplicados à análise dos reembolsos de IVA, sendo estes selecionados para a inspeção através de um mecanismo denominado de Matriz de Risco⁸¹. De acordo com Fernandes (2020, p. 32) “[a] seleção dos sujeitos passivos para efeitos de controlo inspetivo é feita automaticamente através do Sistema de Indicadores de Risco que tem por base uma matriz de risco da AT, sendo que pode também

⁸¹ Trata-se de um sistema automatizado que classifica os pedidos segundo critérios predefinidos confidenciais.

ser feita por própria iniciativa dos serviços”, quando não são selecionados pela referida matriz.

O mecanismo utilizado pela AT baseia-se em algoritmos que avaliam o perfil dos contribuintes com base em diversos critérios, históricos e comportamentais dos SP’s, atribuindo um grau de risco a cada pedido mais eficiente, sendo priorizado para inspeção os pedidos que apresentem maior probabilidade de irregularidade, dado os recursos humanos existentes.

A matriz de risco divide-se em três categorias quanto ao risco, podendo ser de risco baixo, médio ou elevado e que estão subjacentes a alguns critérios⁸² que embora sejam confidenciais⁸³, são do conhecimento geral⁸⁴ que a matriz inclui indicadores quantitativos e qualitativos, os quais eventualmente poderão ser os seguintes (entre outros):

a) Indicadores contabilístico-fiscais:

- Valor do reembolso.
- Frequência dos pedidos de reembolso.
- Variações anormais do IVA dedutível ou liquidado.
- Divergências entre DP’s de IVA e declarações de clientes/fornecedores (SAF-T, “E-Fatura”, DP de IVA, IES).
- Existência de declarações inconsistentes.
- Regularizações de IVA atípicas.
- Percentagem elevada de operações isentas ou exportações no total da faturação.

b) Indicadores de contexto:

- Setor de atividade (há setores considerados de maior risco, como construção, comércio automóvel, ouro, combustíveis, etc).

⁸² Os exemplos de critérios apresentados são meramente indicativos do que se conclui dada a problemática existente no âmbito do reembolso de IVA, não estando aqui retratados os critérios de risco da AT.

⁸³ A matriz de risco é um instrumento confidencial, não publicamente detalhado, precisamente para evitar manipulação ou planeamento abusivo por parte dos contribuintes.

⁸⁴ Por auditorias efetuadas pelo Tribunal de Contas, relatórios da IGF e da própria AT.

-
- Dimensão e perfil económico.
 - Não residentes sem estabelecimento estável.
 - Critério de inclusão na quota de inspeção pela Direção de Serviços de Reembolsos.

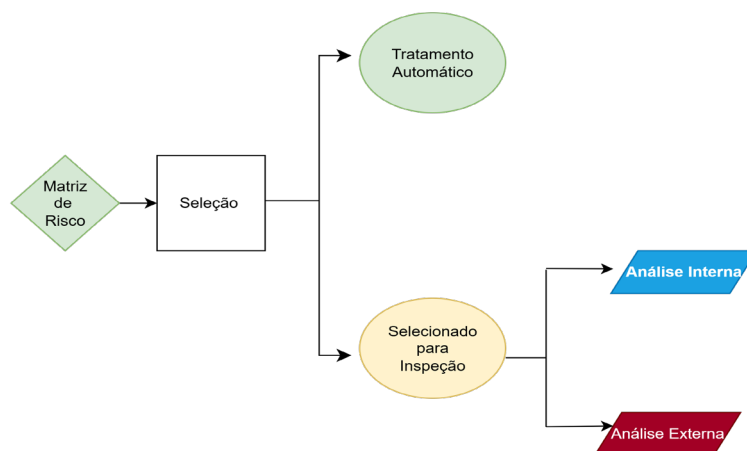
c) Indicadores comportamentais:

- Primeiro pedido de reembolso.
- Cessação de atividade.
- Reembolso significativamente superior ao anterior.
- Reembolsos frequentes, sem nunca terem sido selecionados.
- Períodos anteriores sempre em crédito de imposto, sem terem sido solicitados reembolsos.
- Histórico de conformidade fiscal (atrasos em declarações, correções anteriores).
- Situação fiscal do contribuinte e dos seus gestores (dívidas, processos em curso).
- Relações com entidades consideradas de risco (fornecedores sem atividade real).

Os pedidos de reembolsos de IVA são submetidos à matriz de risco dos reembolsos e duas situações podem ocorrer, conforme demonstra a figura 6. 1:

1. Os reembolsos que são selecionados pela matriz de risco com um risco baixo, são deferidos automaticamente, caso cumpram todos os requisitos.
2. Os selecionados pela matriz para serem analisados pela ITA, podendo ser essa análise externa ou interna, tendo em conta o lugar onde se realiza o procedimento inspetivo nos termos do artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), ficam pendente da conclusão do procedimento inspetivo.

Figura 6. 1 - Tratamento reembolsos de IVA



Fonte: Elaboração própria.

6.3. Atuação da AT nos reembolsos de IVA - manual de procedimentos

Face à Constituição da República Portuguesa e ao sistema normativo tributário, a Administração Fiscal tem como funções essenciais assegurar a arrecadação das receitas fiscais do Estado e a defesa dos legítimos interesses dos contribuintes. No exercício das suas funções deve obedecer aos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, estando também obrigada a tomar as necessárias medidas no combate de situações de evasão fiscal ilegítima. Para tal, a Administração Fiscal dispõe de poderes que lhe permitem solicitar aos contribuintes informações e documentos necessários ao exercício das suas atribuições⁸⁵, estando os contribuintes que solicitem reembolsos de IVA e após a notificação para o efeito, obrigados a remeter ou a apresentar os elementos de suporte que comprovem a veracidade e legitimidade do crédito invocado.

Estes poderes podem incluir ações externas de fiscalização, como sejam, visitas às instalações e análise de elementos contabilísticos e de escrita, como pode ser apenas incluir ações internas, destinadas a garantir um controlo prévio e mais eficiente dos processos.

⁸⁵ Vide artigo 63.º da LGT.

Refere o n.º 6 do artigo 54.º da LGT que “[s]em prejuízo do disposto na presente lei, o exercício do direito de inspeção tributária constará do diploma regulamentar próprio”, pelo que a atuação da ITA na inspeção aos reembolsos de IVA está sustentada em vários diplomas legais, sendo de destacar que relativamente ao procedimento inspetivo, este é regido pelo RCPITA, onde se incluem as obrigações e também os direitos dos SP’s, resultando numa coerência entre a ação fiscalizadora e os direitos fundamentais dos contribuintes, nomeadamente o direito ao contraditório e à decisão fundamentada.

Todos os anos é elaborado o “Plano de Atividades da AT” que segue as disposições do DL n.º 183/96, de 27 de setembro, e funciona como o principal documento orientador da AT em alinhamento com o Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP).

Para a execução da sua missão, a AT dispõe de funcionários para a realização de várias tarefas, com diversas competências, entre elas destaca-se a de administrar, arrecadar e cobrar receitas do Estado, assim como, executar inspeções tributárias.

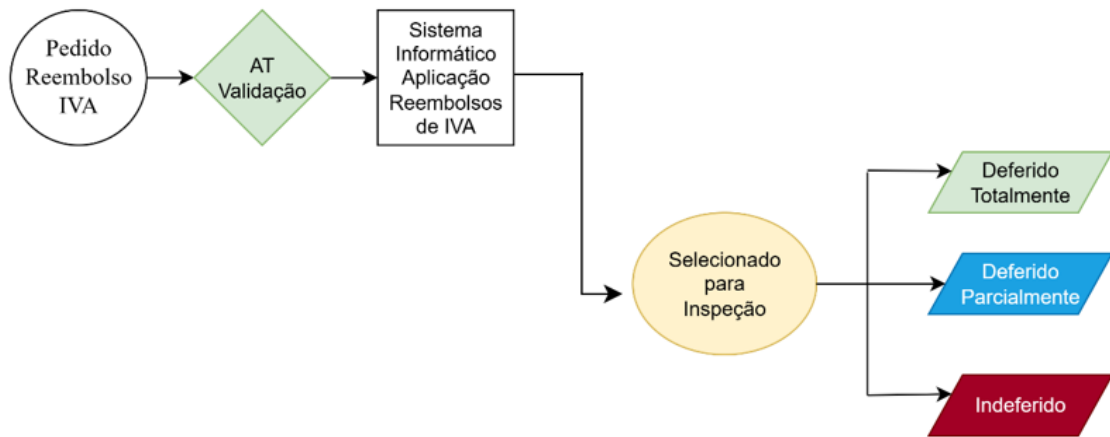
Conforme referido por Canedo, Guedes e Monteiro (2007), a atuação da ITA detém funções específicas, entre outras, a de confirmação dos elementos declarados pelos obrigados tributários e a indagação de factos não declarados, em harmonia com o disposto no artigo 2.º n.º 2 da LGT.

No caso específico em análise, os serviços de inspeção têm como função inspecionar os pedidos de reembolsos que forem selecionados para o efeito, tendo ao seu dispor os Inspectores Tributários da AT. De facto, um pedido de reembolso de IVA pode resultar numa ação de inspeção tributária ao SP, em sede de IVA, o que leva muitas vezes a que os SP’s por receio de serem inspecionados prefiram reportar o crédito de imposto para períodos seguintes ao invés de solicitar o respetivo reembolso.

Da conclusão do procedimento inspetivo ao pedido de reembolso de IVA, poderá resultar deferimento total, deferimento parcial ou indeferido, exemplificado na figura 6. 2.

No caso de deferimento parcial e de indeferimento, a ITA apura correções em sede de IVA e dessas correções podem ainda resultar liquidações adicionais.

Figura 6. 2 - Apreciação dos reembolsos de IVA pela ITA



Fonte: Elaboração própria.

Nos últimos tempos assistiu-se a uma desmaterialização do procedimento inspetivo, tendo-se tornado mais transparente, acessível e com mais interação com o SP, permitindo que este possa acompanhar o estado do processo diariamente, receber notificações via eletrónica, dar respostas a pedidos de esclarecimentos, exercer o direito de audição, solicitar e agendar reunião de regularização, tudo através do Portal das Finanças, na respetiva Ordem de Serviço que credêcia o procedimento inspetivo da análise ao pedido de reembolso.

Para a AT, tratou-se de uma mudança na tramitação do procedimento inspetivo (que ainda está em curso) que resultou da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, traduzindo-se em ganhos de eficiência, quer para a AT, quer para o contribuinte.

i. Procedimento inspetivo de um pedido de reembolso de IVA

Conforme referido anteriormente, os reembolsos de IVA são sujeitos a uma matriz de risco, donde resulta a seleção dos pedidos para serem inspecionados pelos serviços de inspeção. Após essa seleção, é aberto o procedimento inspetivo⁸⁶, sendo emitido para o efeito uma Ordem de Serviço ou Despacho que credencia e legitima os atos inspetivos por

⁸⁶ Formas do Procedimento Tributário: Ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária (artigo 54º LGT e artigo 44º CPPT).

parte do inspetor tributário. Para o efeito, os inspetores têm, pois, de estar credenciados, e de acordo o n.º 2 do artigo 46.º do RCPITA “[c]onsideram-se credenciados os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou, no caso de não ser necessária ordem de serviço, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato.”

Os atos de inspeção são realizados por um ou mais funcionários da Administração Tributária com funções de inspeção, consoante a complexidade e natureza do procedimento, e encontram-se sob a orientação do coordenador da equipa inspetiva.

Também o procedimento inspetivo destinado à apreciação de um pedido de reembolso de IVA, de acordo com o artigo 12.º do RCPITA, tem como fins a comprovação e verificação do cumprimento das obrigações dos SP’s e demais obrigados tributários e o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

O lugar do procedimento inspetivo pode ser externo ou interno, no entanto, relativamente aos pedidos de reembolso de IVA, estes são maioritariamente inspecionados internamente (alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º do RCPITA⁸⁷), dado o elevado n.º de pedidos que são feitos por parte dos contribuintes e dada as fases inerentes a um procedimento inspetivo.

Em relação ao âmbito e extensão, tendo em conta o artigo 14.º do RCPITA os procedimentos inspetivos podem ser de âmbito geral ou parcial e relativos a um ou mais períodos de tributação, sendo que em relação à análise dos pedidos de reembolsos de IVA, por norma são de âmbito parcial, apenas em sede de IVA e relativamente ao período da DP de IVA onde foi solicitado o reembolso. No entanto, antes de se iniciar o procedimento inspetivo, é feita uma pré-análise ao crédito de imposto e, poderão ser abertos procedimentos inspetivos aos períodos respeitantes à formação do crédito de imposto que deu origem ao pedido de reembolso em análise.

⁸⁷ “(...) quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento.”

Sendo detetadas irregularidades em outros impostos ou períodos, no decurso do procedimento inspetivo, o âmbito e extensão podem ser alargados, conforme estipulado no artigo 15.º do RCPITA, mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado e devidamente notificado ao SP. Nesta matéria, o Acórdão do STA no processo n.º 02243/16.6BEBRG refere que a “(...) falta de notificação prévia ao sujeito passivo inspecionado do despacho que determinou o alargamento do âmbito da inspeção, inexistindo motivo legal para diferir essa notificação, constitui violação de formalidade legal essencial, porque estruturante do procedimento inspetivo, a determinar a invalidade dos ulteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação que neles se suporta (cfr. artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo [CPA], aplicável ex vi do artigo 4.º do RCPITA).”

Para Canedo, Guedes e Monteiro (2007, p. 13), as inspeções aos reembolsos de IVA devem ser muito assertivas quanto às “áreas de risco de incumprimento fiscal, podendo incidir num ou mais impostos, constituindo o trabalho externo em verificações de tipo cirúrgico, quer em termos documentais quer em termos de registos contabilísticos. Deve, não obstante, ter-se sempre em consideração que, por exigência do princípio da proporcionalidade, a verificação de um facto tributário relacionado com um determinado imposto, inviabiliza a posterior verificação de outros factos relacionados com o mesmo imposto e o mesmo período.”

ii. Fases do procedimento inspetivo

O procedimento de inspeção tributária segue uma sequência dinâmica e ordenada de etapas, estando regulamentado pelo RCPITA e que orienta a prática dos atos de inspeção desde a fase inicial até à sua conclusão.

O prazo para a conclusão de um procedimento inspetivo é de 6 meses, podendo ser ampliado por mais dois períodos de três meses cada⁸⁸, sendo justificado o alargamento do prazo com os fundamentos da complexidade das situações tributárias, ocultação dolosa de factos ou rendimentos, a necessidade de realizar novas diligências em resultado do SP apresentar novos factos na audição prévia ou outros de natureza excepcional.

⁸⁸ Vide artigo 36.º do RCPITA (n.ºs 2 e 3).

Verifica-se assim, um desajuste entre o prazo estabelecido pelo Despacho Normativo n.º 18 -A/2010, de 1 de julho, para a concessão do reembolso⁸⁹ (30 ou 45 dias) e o prazo para o procedimento inspetivo estabelecido pelo RCPITA (6 meses).

O início de um procedimento inspetivo externo só se verifica após a assinatura da Ordem de Serviço por parte do SP (ou do seu representante), tendo sido antecipadamente enviada a carta-aviso, de acordo com o n.º 1 do artigo 49.º do RCPITA, com a antecedência mínima de 5 dias, salvo nos casos em que se encontra dispensado⁹⁰ o envio da mesma.

Em relação ao procedimento inspetivo interno, este é iniciado com o envio de um ofício elaborado nos termos do n.º 2 do artigo 69.º da LGT, onde é comunicado ao SP o início do procedimento interno de comprovação e verificação com a identificação da Ordem de Serviço, âmbito e extensão da mesma e indicação de que poderá ocorrer uma eventual alteração dos mesmos, caso se verifique necessidade.

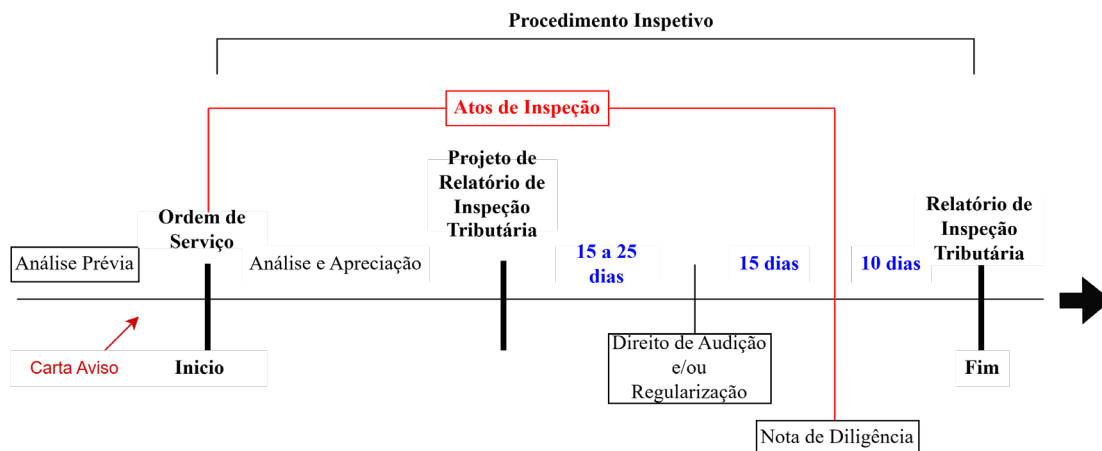
Aquando do início do procedimento inspetivo (interno ou externo), o SP fica inibido de proceder à entrega de declarações respeitantes aos períodos e impostos, para os quais está credenciada a ação inspetiva, mesmo que queira efetuar alguma regularização apenas poderá fazê-lo, no âmbito do procedimento inspetivo já iniciado, de acordo com os artigos 58.º e 58.º A do RCPITA e após ser notificado do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (PRIT) elaborado nos termos do artigo 60.º do RCPITA e 60.º da LGT.

As fases do procedimento inspetivo numa análise a um pedido de reembolso de IVA, são idênticas a qualquer procedimento inspetivo, conforme demonstra a figura 6. 3.

⁸⁹ Sendo de 30 dias para o regime mensal e de 45 dias para o regime geral.

⁹⁰ Vide artigo 50.º do RCPITA.

Figura 6. 3 - Fases do procedimento inspetivo



Fonte: Elaboração própria.

Conforme já foi referido, o que distingue um procedimento inspetivo interno de um externo, relativamente às fases, será o facto de que, no procedimento interno o SP não é avisado antecipadamente de que vai existir um procedimento inspetivo, o SP não assina a Ordem de Serviço⁹¹, nem é emitida a Nota de Diligência que determina o fim dos atos inspetivos externos, nos termos do artigo 61.º do RCPITA. Para além disso, num procedimento inspetivo externo, o SP deve designar uma pessoa responsável por coordenar os contactos com a Administração Tributária e garantir o cumprimento das obrigações legais, conforme dispõe o artigo 52.º do RCPITA, por forma a facilitar a comunicação e promover uma colaboração eficaz entre ambas as partes.

É iniciado o procedimento inspetivo, recolhida e analisada toda a informação relevante ao apuramento da legitimidade do crédito de imposto e também da situação tributária do SP inspecionado.

No caso de resultarem atos tributários desfavoráveis ao SP, o inspetor tributário elabora o PRIT, onde identifica e sistematiza os factos analisados e irregularidades detetadas expondo nomeadamente, toda a fundamentação de facto e de direito que conduz à correção do crédito de imposto solicitado e a eventuais liquidações adicionais.

⁹¹ Vide artigo 51.º do RCPITA: “Data do início do procedimento de inspeção: 1 - Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspeção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, excepto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º”

Nestes casos, o SP é notificado para exercer o direito de audição, ou, querendo, regularizar a situação voluntariamente. Decorrido este prazo e não tendo sido apresentados novos elementos que contrariem as correções propostas, nem tendo sido apresentado requerimento para regularizar a situação, é elaborado o Relatório de Inspeção Tributário (RIT) com as conclusões finais.

Caso seja exercido o direito de audição, o mesmo é analisado no âmbito do procedimento inspetivos e poderá existir a necessidade de recolher mais informação junto do SP. Após a análise pode resultar em alteração às correções propostas no PRIT, total ou parcialmente, ou pode resultar em que sejam mantidas as correções propostas, sendo posteriormente elaborado o RIT, com essas conclusões.

Na análise dos pedidos de reembolsos de IVA, verifica-se que uma parte significativa das ações inspetivas não resultam no apuramento de correções. Isto deve-se, em certa medida, ao facto de alguns dos critérios de seleção poderem não estar a ter em conta, a natureza das operações tributáveis realizadas por determinados SP's, indiciando que a matriz de seleção poderá estar desajustada à realidade atual.

Não sendo detetadas irregularidades, o procedimento inspetivo não passa pela elaboração do PRIT, sendo iniciado o procedimento inspetivo, recolhidos e analisados os elementos e elaborado apenas o RIT com proposta de deferimento na totalidade do reembolso de IVA.

Desta breve síntese do procedimento inspetivo, concluímos que a marcha do procedimento, encontra-se legalmente estabelecida, visando reduzir ao máximo a discricionariedade e conferindo maior certeza e segurança jurídica aos SP's, relativamente aos atos praticados no decurso da ação de inspeção.

iii. Análise documental/cruzamentos

Também o procedimento inspetivo de análise a um pedido de reembolso de IVA, assenta no princípio da verdade declarativa, no qual se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na respetiva contabilidade, desde que esta se encontre organizada de acordo com as normas comerciais e fiscais aplicáveis e "(...) sem prejuízo

dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos” (n.º 1 do artigo 75.º da LGT).

Sendo o pedido de reembolso efetuado através da DP de IVA, a inspeção tributária analisa a declaração (ou declarações, se foram vários períodos em análise), os documentos de suporte à atividade e os registos contabilísticos, por forma a validar os valores declarados e o respetivo apuramento do imposto (efetuado pelo próprio contribuinte), sem, contudo, colocar em causa a premissa do artigo 75.º da LGT, ou seja, o princípio da verdade da DP de IVA. No entanto, sendo o crédito invocado pelos contribuintes, este não pode ser visto apenas como um simples ato de colocar “valores” na DP, os mesmos têm que ser comprovados por parte de quem o invoca, e para isso os SP’s têm que possuir elementos que possam sustentar a verdade e a exigibilidade desse direito.

Tal como refere o n.º 3 do artigo 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a Administração Tributária os confirmar”, pelo que o sujeito passivo se encontra obrigado a fornecer todos os elementos, documentos e esclarecimentos que permitam à AT avaliar a veracidade e legitimidade das declarações fiscais, incluindo aferir da legitimidade do crédito de imposto de quem o solicita⁹².

Iniciado o procedimento inspetivo, o inspetor tributário realiza todas as diligências necessárias à recolha e análise dos elementos relevantes de acordo com as prerrogativas constantes do artigo 63.º da LGT e 29.º do RCPITA.

Por outro lado, os SP’s estão obrigados a fornecer informações e documentos à Administração Tributária, com vista à verificação da legitimidade do crédito de imposto em pedidos de reembolso de IVA, encontra-se consagrado no artigo 59.º da LGT, artigo 9.º do RCPITA e artigo 22.º do CIVA, o dever de colaboração do contribuinte e o poder de

⁹² Vide n.º 2 do artigo 59.º do CPPT: “2 - O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.”

fiscalização por parte da AT⁹³, assegurando o princípio da legalidade e a boa-fé na relação jurídico-tributária.

No decurso da ação inspetiva, o inspetor tributário procede à verificação da coerência e consistência dos elementos declarados, analisando registos contabilísticos, extratos de conta do IVA, faturas de aquisição e venda/prestações de serviços, declarações periódicas e respetivos anexos, bem como documentos de transporte e comprovativos de pagamento. Procede ainda à recolha de eventuais informações obtidas ao abrigo dos deveres de cooperação e à análise de indicadores económicos e financeiros da atividade desenvolvida pelo SP inspecionado.

O objetivo desta análise é confirmar se o IVA dedutível corresponde a operações que efetivamente conferem direito à dedução e se o IVA liquidado foi corretamente apurado nas operações tributáveis, assegurando a conformidade das declarações apresentadas com a realidade económica e contabilística do contribuinte.

Na ação inspetiva são utilizados sistemas informáticos de controlo e cruzamento de dados, que permitem cruzar automaticamente dados de diferentes declarações e identificar inconsistências. Para além disto, são analisados os documentos de suporte às deduções a fim de se apurar eventuais deduções relativas a bens ou serviços de natureza pessoal (não afetas à atividade) ou outras despesas, cujo a dedução do imposto se encontre excluído pelo artigo 21.º do CIVA.

Após o início do procedimento inspetivo e tendo em conta o artigo 37.º do RCPITA, o inspetor tributário notifica o SP para a apresentação dos elementos e esclarecimentos necessários à apreciação do pedido de reembolso, nos termos do n.º 4 do artigo 59.º da LGT e artigo 48.º do RCPITA, sendo as notificações realizadas de acordo com o disposto nos artigos 38.º a 43.º do RCPITA⁹⁴.

Recolhidos e analisados os elementos e esclarecimentos prestados pelo SP tendo em conta os pressupostos dos artigos 55.º a 57.º do RCPITA, o inspetor tributário apura se há ou não irregularidades. Não existindo irregularidades é elaborado o RIT, sendo o SP notificado

⁹³ Vide ainda o artigo 63.º da LGT.

⁹⁴ Por se tratar de um procedimento inspetivo, aplica-se as normas especiais do RCPITA e não se aplicam as regras gerais de notificação previstas no CPPT.

nos termos do artigo 62.º do RCPITA e artigo 77.º da LGT, da conclusão da ação inspetiva, com proposta de deferimento total do reembolso solicitado.

Nos casos em que se apuram irregularidades, com imposto em falta, resultam correções ao crédito de imposto, sendo elaborado o PRIT.

iv. Projeto de relatório de inspeção tributária

O SP é notificado do PRIT, nos termos do artigo 60.º do RCPITA e do artigo 60.º da LGT, para, querendo, exercer o direito de audição ou requer regularização voluntária, nos termos dos artigos 58.º e 58.º - A do RCPITA, no prazo de 15 a 25 dias (dependendo da complexidade).

No prazo concedido ao SP para se pronunciar sobre o conteúdo do PRIT, este pode optar por:

- Exercer o direito de audição, expondo os argumentos que entenda por convenientes e que justificam a sua discordância relativamente aos factos tributários apurados e apresentar novos elementos que não foram exibidos no decurso dos atos inspetivos e que contrariem as correções propostas no PRIT;
- Agendar reunião de regularização ou apenas requerer a regularização voluntária, total ou parcialmente, das faltas detetadas e que constam do PRIT, ou;
- Não fazer nada, remetendo-se ao silêncio, face às correções propostas no PRIT, sendo elaborado o RIT com as correções propostas no PRIT.

v. Regularização da situação tributária

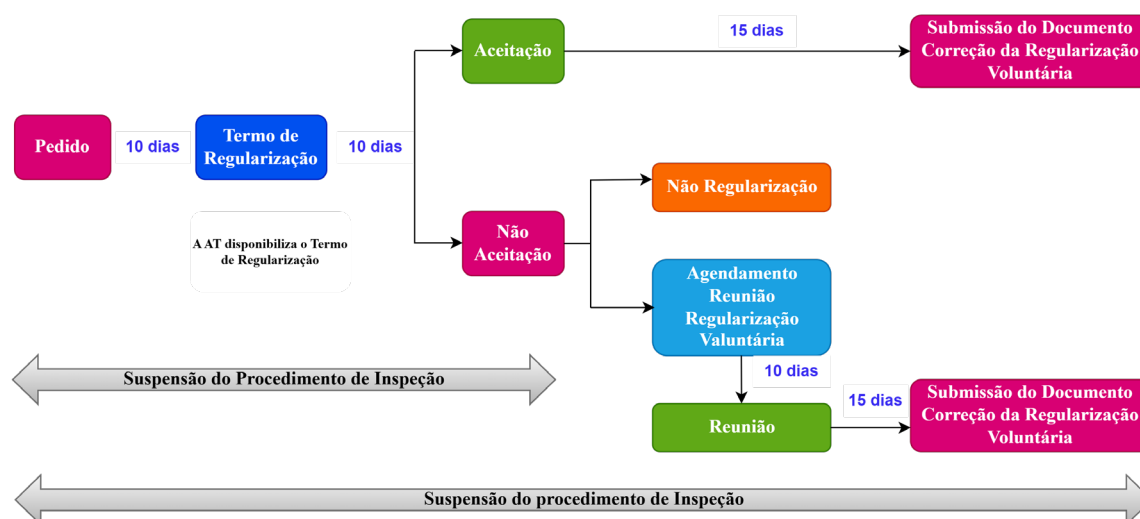
O SP inspecionado pode, no decurso do procedimento de inspeção, proceder à regularização da sua situação tributária, considerando-se regularizada com o cumprimento das obrigações declarativas em falta⁹⁵ e de acordo com as correções propostas no PRIT.

Para tal, o SP requer a regularização da situação tributária, nos termos do artigo 58.º e 58.º - A do RCPITA, ficando suspenso o prazo do procedimento inspetivo, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA.

⁹⁵ Considera-se a situação tributária regularizada, cfr. n.º 3 do artigo 58.º do RCPITA.

A figura 6. 4 ilustra as fases inerentes à regularização da situação a ter em conta, quer por parte da AT, quer por parte do SP.

Figura 6. 4 - Novo fluxo da regularização voluntária



Fonte: Elaboração própria.

Mais recentemente, este processo foi simplificado, passando a não ser necessário o SP requerer a reunião de regularização, mas apenas requerer a regularização, sem que se realize uma reunião presencial⁹⁶. Para o efeito, após ter sido notificado do PRIT e no prazo concedido para o exercício do direito de audição, o SP apresenta o requerimento para efetuar a regularização voluntária, total ou parcial, indicando o montante das correções que aceita, através do Portal das Finanças.

O Inspetor Tributário dispõe de 10 dias para elaborar o “Termo de Regularização”, onde consta(m) a(s) declaração(ões) periódica(s) de IVA com as correções que o SP requereu regularizar. No caso de aceitar a regularização total, o documento de regularização elaborado pelo inspetor tributário e que será disponibilizado ao SP, contém as correções propostas na PRIT. No caso aceitar a regularização parcial, o inspetor elabora o documento de regularização com os valores aceites pelo SP e elabora um documento de correção com as restantes correções propostas no PRIT.

⁹⁶ DL n.º 49/2025, de 27 de março, com entrada em vigor no dia 1 de julho de 2025.

Após a disponibilização no Portal das Finanças do termo de regularização, o contribuinte inspecionado tem 10 dias para aceitar e mais 15 dias para submeter o documento de correção (antiga declaração de substituição).

No caso de não aceitar o “Termo de Regularização”, pode simplesmente não querer regularizar, ou pode ainda agendar uma Reunião de Regularização Voluntária onde devem ser indicadas por este, duas datas alternativas. A ITA tem 10 dias para aceitar a data e proceder à referida reunião, que depois de lida e assinada a ata por ambas as partes, o SP tem ainda 15 dias para submeter o documento de correção elaborado pela AT com os valores aceites na reunião.

Só após a submissão das DP’s de IVA corrigidas é que se considera regularizada a situação, sendo elaborado o RIT com essa indicação.

Por outro lado, quando o contribuinte, por alguma razão, não procede à submissão das declarações fiscais, não se encontra regularizada a situação, sendo elaborado pelo inspetor tributários, o RIT e respetivo(s) documento(s) de correção único (DCU), o qual refletem os montantes de imposto em falta, propostos no PRIT.

vi. Relatório final, documento de correção e penalizações

O RIT é elaborado e notificado ao SP inspecionado, nos termos do artigo 62.º do RCPITA e artigo 77.º da LGT, através de carta registada⁹⁷. Em relação aos SP’s de IVA aderentes ViaCTT, são notificados por transmissão eletrónica de dados, através do Portal das Finanças, de acordo com o art.º 38.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e Portaria n.º 233/2019 de 25/07.

Para Marques (2014, p. 76), “o relatório constitui porventura a peça fulcral do procedimento inspetivo”, o culminar do trabalho realizado durante o procedimento, o qual identifica e sistematiza os factos conhecidos com relevância tributária, relevando o necessário enquadramento jurídico-tributário.

A data de notificação do relatório final ao sujeito passivo, determina a data do fim do procedimento inspetivo.

⁹⁷ Vide n.º 3 do artigo 37.º do CPPT.

A AT efetua a fiscalização devida ao reembolso de IVA (artigo 84.º CIVA) e caso seja detetada dedução indevida ou liquidação em falta, procede à respetiva liquidação adicional (artigo 87.º CIVA), bem como a cobrança de eventuais juros compensatórios (artigo 96.º do CIVA).

Caso sejam apuradas correções, o relatório servirá de base à liquidação de tributos, através da elaboração do documento de correção único (DCU) e à eventual instauração de autos de notícia pela prática das infrações verificadas no decurso do procedimento. Pelas infrações praticadas, os SP's são penalizados pela prática de contraordenação ou crime fiscal.

Em suma, pode-se afirmar que a metodologia de inspeção da Autoridade Tributária na análise aos reembolsos de IVA, baseia-se em critérios de risco, controlo documental e cruzamento informático, tornando a fiscalização mais eficaz e seletiva, respeitando sempre os princípios do contraditório e da proporcionalidade, equilibrando a ação inspetiva com os direitos dos contribuintes. O legislador procura garantir um procedimento inspetivo justo, transparente e colaborativo, permitindo a regularização voluntária das irregularidades, por parte do próprio SP.

6.4. Correções efetuadas pela ITA

Tendo em conta as atividades que habitualmente solicitam reembolsos de IVA, destaca-se as correções que mais frequentemente poderão ocorrer num procedimento inspetivo e após a recolha e análise dos elementos solicitados pela ITA. Nas situações apresentadas considera-se que das infrações verificadas a vantagem patrimonial é sempre inferior a 15.000,00 €, constituindo factos contraordenacionais.

i. Caso 1 – Transmissões intracomunitárias de bens/exportações

Um SP de IVA, com atividade principal de produção e comercialização de produtos alimentares, efetuou vendas de bens para mercados internacionais (Espanha e Brasil), tendo declarado estas vendas como operações isentas, nos termos do artigo 14.º do CIVA e artigo 14.º do RITI (campo 7 e 8, respetivamente, da DP de IVA).

Esta isenção só se aplica se o adquirente for também ele um SP de IVA e for efetivamente comprovada a saída dos bens do TN, sendo para o efeito necessário apresentar documentos comprovativos, nomeadamente os documentos alfandegários impostos por lei.

Em relação às transmissões intracomunitárias, devem ser exibidos os documentos de transporte (CMR's⁹⁸) e no caso das exportações, o documento obrigatório que comprova a saída dos bens é a Declaração Aduaneira de Exportação (DAE) emitida pela Alfândega de exportação (sob tutela da AT) e que contém a identificação do exportador, do destinatário e das mercadorias. As declarações de exportações encontram-se registadas eletronicamente no Sistema de Controlo de Exportação, sendo assim possível, numa ação inspetiva, controlar o seu estado: submissão, aceitação ou saída efetiva.

Considerando que não foram apresentados os documentos alfandegários comprovativos da saída dos bens para o Brasil, conforme o disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA e relativamente às mercadorias expedidas por via terrestre para Espanha, também não foram exibidos os documentos de transporte que cumprem os requisitos para o benefício da isenção, previsto no artigo 14.º do RITI e em conformidade com o Ofício-Circulado n.º 30218/2020, de 3 de fevereiro, Ofício-Circulado n.º 30225/2020, de 2 de outubro, e Ofício-Circulado n.º 30231/2021, de 28 de janeiro, não foram exibidos documentos comprovativos da saída dos bens, pelo que deve a ITA esgotar todas as diligências a fim de confirmar a não saída dos bens para fora do TN, para tal, tem ainda ao seu dispor a possibilidade de solicitar a cooperação administrativa intracomunitária.

Face ao exposto e não se comprovando a saída dos bens para fora do TN, será liquidado imposto pelas transmissões referidas, à taxa correspondente às vendas em TN, nos termos do artigo 18.º do CIVA, apurando-se falta de liquidação de imposto, nos termos do artigo 27.º do CIVA, sendo punível pelo artigo 114.º do RGIT.

ii. Caso 2 – Prestação de serviços de construção civil

Uma sociedade que presta serviços no âmbito da construção civil, declara operações ativas tributadas à taxa reduzida (serviços prestados a Autarquias), à taxa normal (serviços

⁹⁸ CMR significa «Convention relative au Contrat de Transport International de Marchandises par Route» (Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada), estabelecido entre países europeus e alguns países não europeus.

prestados a particulares) e operações sujeitas a «autoliquidação», nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (serviços prestados a outros SP's de IVA).

Para a realização dos seus serviços, subcontrata outras empresas do mesmo ramo e pela aquisição de serviços de construção civil, declara no campo 3 e 102 da respetiva DP de IVA, a respetiva base tributável e liquida o correspondente imposto, no campo 4, a que está obrigado, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Contudo, na ação inspetiva realizada foi detetado que um fornecedor de serviços orçamentados e devidamente enquadrados no conceito de construção civil, de acordo com o ofício circulado n.º 30101 de 2007-05-24⁹⁹, emitiu a sua fatura com liquidação de IVA, tendo a sociedade procedido apenas à dedução deste imposto, no valor de 1.000,00 €, sem que tenha procedido à liquidação do mesmo, na qualidade de adquirente, por força do disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do código do IVA, que origina a regra de inversão do SP («Reverse-Charge» ou «autoliquidação»).

De acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, só confere direito à dedução, no caso de ter sido efetuada a liquidação do imposto, por força da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que será feita uma correção nesse montante.

A correção é feita, em primeiro lugar, ao imposto deduzido indevidamente, nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA. De seguida, procede-se à liquidação do imposto por força da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, apurando-se imposto não liquidado, nos termos do artigo 27.º do CIVA. E por fim, a ITA considera o imposto dedutível a que o SP tem direito, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

Correção a favor do Estado: Imposto não dedutível = + 1.000,00 €

Correção a favor do Estado: Imposto não liquidado = + 1.000,00 €

Correção a favor do SP: - 1.000,00 €

⁹⁹ Sobre esta matéria consultar também a Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro.

Das correções efetuadas, apura-se imposto em falta de apenas 1.000,00 € (+1.000,00 € + 1.000,00 € - 1.000,00 €), no entanto, foram cometidas duas infrações (n.º 8 do artigo 19.º e artigo 27.º, ambos do CIVA), sendo puníveis pelo artigo 114.º do RGIT.

iii. Caso 3 – Atividades mistas

Uma sociedade encontra-se registada pela atividade principal de alojamento mobilado para turistas e tem como atividade secundária o arrendamento de um imóvel. Por exercer uma atividade sujeita e não isenta e outra sujeita, mas isenta nos termos ponto 29) do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, trata-se de um sujeito passivo misto.

Por se tratar de um SP misto, registado para o exercício de atividades que permitem a dedução e também para o exercício de atividades isentas sem direito à dedução, foi feita uma análise detalhada dos montantes deduzidos e declarados nas DP's de IVA e foi aferida a utilização da afetação real e do Pro-Rata, conforme estipula o artigo 23.º do CIVA.

Da análise efetuada, verificou-se que procedeu a uma pequena remodelação no imóvel afeto à atividade de arrendamento, tendo o fornecedor dos serviços emitido a fatura com imposto liquidado, ao que a sociedade inspecionada procedeu apenas à dedução do imposto, no montante de 2.500,00 €.

Neste caso, embora se trate de um SP misto, na aquisição dos serviços de construção civil, estava obrigado a liquidar o imposto, de acordo com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não podendo deduzir o mesmo, pelo facto desta despesa se destinar a uma atividade isenta, não sendo dedutível nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Assim, a correção apurada pela ITA será a seguinte:

Correção a favor do Estado: Imposto deduzido indevidamente = + 2.500,00 €

Correção a favor do Estado: Imposto não liquidado = + 2.500,00 €

Das correções efetuadas, apura-se imposto em falta no total de 5.000,00 € (+2.500,00 € + 2.500,00 €), correspondente a duas infrações (n.º 8 do artigo 19.º e artigo 27.º, ambos do CIVA), puníveis pelo artigo 114.º do RGIT.

iv. Caso 4 – Omissões de faturação

Estas situações são detetadas muitas vezes em SP's que, pela natureza da sua atividade não se justifica estarem consecutivamente em crédito de imposto. A título de exemplo, temos as atividades sujeitas à taxa normal, e que as aquisições de bens e serviços também são à taxa normal.

Não existindo um elevado investimento (situação que poderá originar o crédito de imposto), serão as margens brutas sobre as vendas (MBV) declaradas inferiores à realidade praticada, encontrando-se mesmo muitas vezes os inventários sobrevalorizados ou nem existirem registos das saídas dos inventários.

Nestas situações, muitas vezes apuram-se omissões de faturação, que origina o alargamento da ação inspetiva quanto ao âmbito e extensão, não sendo apenas em sede de IVA, mas também para os impostos, nomeadamente sobre o rendimento e ainda alargado para vários anos de tributação.

São analisadas as MBV, os inventários finais, os métodos de custeio e controlo dos inventários, as contas bancárias, os registos contabilísticos nas contas de caixa e bancos (para além de outras). São recolhidos os fundamentos para a impossibilidade de se proceder à comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da totalidade dos rendimentos auferidos, sendo os mesmos determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos, em conformidade com o artigo 39.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)¹⁰⁰, ou nos termos do artigo 57.º do CIRC¹⁰¹ e com presunção de imposto em falta de IVA, nos termos do artigo 90.º do CIVA, com observância do disposto na alínea b) do artigo 87.º, alínea a) do artigo 88.º e n.º 1 do artigo 90.º da LGT.

Das correções resulta imposto em falta em sede de IVA, constituindo infração ao artigo 27.º do CIVA, sendo punível pelo artigo 114.º do RGIT.

¹⁰⁰ Pessoas Singulares: Empresários em Nome Individuais.

¹⁰¹ Pessoas Coletivas: Sociedades e outras entidades.

Em sede de IRS e IRC, é fixado o Rendimento Coletável/Matéria Coletável, constituindo infração aos artigos 57.º do CIRS e 17.º do CIRC, respetivamente, punível pelo artigo 119.º do RGIT.

v. Caso 5 – Despesas não dedutíveis

Muitas vezes são detetadas situações de imposto deduzido em despesas que comprovadamente não se destinaram à atividade do SP, mas que se destinaram ao uso privado dos sócios/gerentes das sociedades ou do próprio empresário em nome individual na sua esfera particular.

O imposto suportado nestas despesas não é dedutível, nos termos do artigo 20.º do CIVA, por não se destinarem à “[t]ransmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”.

Também as despesas cujo imposto se encontra excluído pelo artigo 21.º do CIVA, são alvo de correções por parte da ITA, sendo as mais usuais as relacionadas com veículos considerados como “viaturas de turismo”.

vi. Caso 6 – Regularizações

Quando os SP's emitem Notas de Crédito aos seus clientes, retificando de alguma forma as faturas emitidas, só será aceite a regularização do imposto, a seu favor, inscrito no campo 40 das DP's de IVA, se tiverem cumpridos os requisitos constantes do artigo 78.º e seguintes do CIVA. Nos casos em que se verifique necessidade, a inspeção efetua cruzamentos com terceiros, a fim de aferir esta dedução.

Ao contrário também é válido, quando um fornecedor corrige uma fatura e emite a respetiva Nota de Crédito, caso o SP tenha tomado conhecimento dessa retificação é obrigado a declarar no campo 41 da DP de IVA, regularizando o imposto a favor do Estado.

Também existem outras regularizações que são exigidas em sede de IVA, nos termos dos artigos 24.º, 25.º e 26.º do CIVA. Como exemplo, uma sociedade que adquiriu um imóvel para uma atividade sujeita e não isenta (alojamento turístico), realizou obras e deduziu todo

o imposto suportado. Ao fim de 3 anos, resolveu dar outro destino ao imóvel, tendo-o afetado a uma atividade isenta.

Dado que se trata de um bem imóvel, dispõe o artigo 26.º do CIVA que seja regularizado o imposto em função do número de anos ainda não decorridos para completar os 20 anos, pelo que, a inspeção procede à correção apurando o imposto deduzido que corresponde aos restantes 17 anos, tendo em conta o disposto no n.º 3 do artigo 26.º do CIVA conjugado com o n.º 5 do artigo 24.º do CIVA.

vii. Caso 7 – Cessação de atividade

Aquando da cessação da atividade, a ITA analisa qual o destino dado aos inventários e ao Ativo Fixo Tangível (Imobilizado), quando estes bens não se esgotaram no decurso do exercício da atividade.

Se ainda existirem inventários à data da cessação, o valor tributável a considerar é o valor da aquisição (preço de custo). Em relação ao Ativo Fixo Tangível, o valor tributável passa a ser o valor líquido do bem à data da cessação (valor de aquisição deduzido das depreciações acumuladas).

Tendo estes bens sido afetos a uso próprio, ou desconhecendo-se os fins dados aos mesmos, são considerados como transmissões de bens, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, sendo liquidado o respetivo imposto (desde que na sua aquisição não tenha sido excluída a sua dedução pelo artigo 21.º do CIVA ou afeto a uma atividade isenta, em que não foi deduzido imposto na aquisição).

A não liquidação do imposto devido, constitui uma infração, apurando-se imposto em falta, nos termos do artigo 27.º do CIVA, sendo punível pelo artigo 114.º do RGIT.

viii. Caso 8 – Omissões e inexatidões declarativas, sem imposto em falta

Estas correções verificam-se quando os SP's praticam operações ativas isentas, como sejam as TIB e Exportações, operações sujeitas à regra da inversão do sujeito passivo em que não tem que liquidar imposto, ou operações isentas de IVA sem direito à dedução (para SP's mistos).

Tratam-se de operações que não liquidam imposto, mas que devem ser corretamente declaradas nos campos 7, 8 e 9 das DP's, pois muitas vezes podem ter consequências como divergências, contribuindo para que a análise feita pelo inspetor tributário seja mais difícil, sendo necessário efetuar mais pedidos de esclarecimentos e documentos, provocando um atraso na conclusão da apreciação do pedido de reembolso.

Também podem ocorrer omissões na DP de IVA, por falta de preenchimento dos respetivos campos do Q06-A, em que não se apura imposto, sendo meramente informativo. Nestes casos verifica-se mais frequentemente a falta de preenchimento das bases tributáveis nos campos 102, 103 e 104, referentes à aquisição de serviços de construção civil, transmissões gratuitas ou afetas a uso próprio e transmissão de ativo fixo tangível, respetivamente.

Estas irregularidades/omissões meramente declarativas, embora não se apure imposto em falta, constituem infrações ao artigo 29.º do CIVA, sendo punível pelo artigo 119.º do RGIT.

ix. Apreciação do pedido – método de correção a efetuar

Nas correções em que não se apura imposto em falta, embora existam omissões e inexatidões, o valor do reembolso é deferido na totalidade, no entanto, é elaborado o PRIT dando a possibilidade aos SP's de regularizarem a situação voluntariamente e assim beneficiarem da redução de coima nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT. Nos restantes casos, o imposto em falta ou imposto deduzido indevidamente origina uma correção ao valor do crédito de imposto solicitado, sendo deferido parcialmente, ou, no caso de o total das correções serem superiores ao valor do crédito, resulta no indeferimento do reembolso e ainda liquidações adicionais que são feitas nos períodos onde se apura a correção e não apenas no período do pedido do reembolso, sendo devido juros desde o período corrigido, até à data em que se realiza a análise.

6.5. Atuação da AT numa ação inspetiva com correções em períodos caducados

Relativamente à problemática da atuação da AT aos períodos já caducados, verificam-se algumas dificuldades em analisar os pedidos de reembolsos, sobretudo quando o crédito de imposto que dá origem ao pedido de reembolso, resulta da acumulação de vários períodos e anos. Dado que não existe qualquer prazo para solicitar créditos de imposto gerados em períodos anteriores, mas existe o prazo da caducidade da liquidação adicional de imposto, a AT fica impedida de proceder a correções que originem liquidação de imposto nos períodos tributários que estiverem para lá do prazo geral de caducidade, previsto no artigo 45.º, n.º 1 e 4, da LGT, podendo apenas corrigir até ao valor do crédito existente em cada período acumulado.

O caso em apreço refere-se a uma sociedade, SP de IVA, que solicitou um reembolso do IVA na sua declaração periódica deste imposto referente ao 4.º trimestre de 2024, entregue a 20 de fevereiro de 2025, no valor de 35.000,00 €.

A sociedade foi objeto de uma ação inspetiva por parte da AT, a decorrer no ano de 2025, tendo sido detetadas diversas irregularidades/correções que originaram o indeferimento do respetivo reembolso e a emissão de liquidações adicionais de IVA.

Da análise efetuada verificou-se que o pedido de reembolso solicitado resultou da acumulação de crédito de imposto desde o início da atividade em 2018-12T.

De seguida apresenta-se o resumo das DP's de IVA entregues pelo SP de IVA, tal como definido na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º, ambos do CIVA:

Tabela 6. 1 - Resumo das DP's de IVA de 2018-12T a 2019-12T

Período			201812T	201903T	201906T	201909T	201912T
Base Tributável	Taxa Reduzida	1	10 024,02 €	180,00 €	-	442,81 €	2 640,00 €
	TOTAL	90+62	10 024,02 €	180,00 €		442,81 €	2 640,00 €
Imposto Liquidado	Taxa Reduzida	2	601,44 €	10,80 €	-	26,57 €	158,40 €
	Regularizações	41	5,75 €	-	5,75 €	-	-
	TOTAL	92	607,19 €	10,80 €	5,75 €	26,57 €	158,40 €
Imposto Deduzido	Imobilizado	20	1 722,50 €	-	-	-	-
	Exist. Taxa Reduzida	21	7 829,93 €	-	-	-	6,00 €
	Outros Bens e Serviços	24	812,70 €	496,35 €	745,65 €	556,44 €	1 563,91 €
	Reg. Favor Sujeito Passivo	40	360,72 €	-	-	-	-
	Reporte Período Anterior	61	-	10 118,66 €	10 604,21 €	11 344,11 €	11 873,98 €
	TOTAL	91	10 725,85 €	496,35 €	745,65 €	556,44 €	1 569,91 €
Imposto a Entregar	93						
Imposto a Recuperar	94	10 118,66 €	10 604,21 €	11 344,11 €	11 873,98 €	13 285,49 €	
Pedido Reembolso	95						
Reportar p.p.p	96		10 604,21 €	11 344,11 €	11 873,98 €	13 285,49 €	

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6. 2 - Resumo das DP's de IVA de 2020-03T a 2021-12T

Período			202003T	202006T	202009T	202012T	202103T	202106T	202109T	202112T
Base Tributável	Taxa Reduzida	1			8 125,71 €			568,00 €		1 732,75 €
	Taxa Normal	3		170,35 €	98,44 €	82,56 €		206,50 €	93,07 €	66,30 €
	Op. Isentas c/ Direito à Dedução	8	10 636,72 €		10 373,84 €		5 595,26 €		117 282,85 €	24 568,38 €
	TOTAL	90+62	10 636,72 €	170,35 €	18 597,99 €	82,56 €	5 595,26 €	774,50 €	117 375,92 €	26 367,43 €
Imposto Liquidado	Taxa Reduzida	2			487,54 €			34,08 €		103,97 €
		4		39,18 €	22,64 €	18,99 €		47,50 €	21,41 €	15,25 €
	Regularizações	41	35,29 €	5,13 €			2,83 €			
	TOTAL	92	35,29 €	44,31 €	510,18 €	18,99 €	2,83 €	81,58 €	21,41 €	119,22 €
Imposto Deduzido	Imobilizado	20				2 000,81 €		160,81 €		
	Exist. Taxa Reduzida	21				133,92 €				241,42 €
	Outros Bens e Serviços	24	1 141,95 €	1 646,61 €	1 835,26 €	684,95 €	641,18 €	1 209,85 €	415,43 €	1 456,16 €
	Reg. Favor Sujeito Passivo	40			319,87 €					
	Reporte Período Anterior	61	13 285,49 €	14 392,15 €	15 994,45 €	17 639,40 €	20 440,09 €	21 078,44 €	22 367,52 €	22 761,54 €
	TOTAL	91	1 141,95 €	1 646,61 €	2 155,13 €	2 819,68 €	641,18 €	1 370,66 €	415,43 €	1 697,58 €
Imposto a Entregar	93									
Imposto a Recuperar	94	14 392,15 €	15 994,45 €	17 639,40 €	20 440,09 €	21 078,44 €	22 367,52 €	22 761,54 €	24 339,90 €	
Pedido Reembolso	95									
Reportar p.p.p	96	14 392,15 €	15 994,45 €	17 639,40 €	20 440,09 €	21 078,44 €	22 367,52 €	22 761,54 €	24 339,90 €	
Quadro 06-A	Valor Op. Al. F) e g) n.º 3 art. 3.º e al. A) e b) n.º 2	103+71					568,00 €			568,00 €
	Soma do Quadro 06-A	106+74					568,00 €			568,00 €

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6. 3 - Resumo das DP's de IVA de 2022-03T a 2023-12T

Período			202203T	202206T	202209T	202212T	202303T	202306T	202309T	202312T
Base Tributável	Taxa Reduzida	1				1 000,00 €	1 586,81 €		361,50 €	
	Taxa Normal	3	14 632,65 €	10,65 €	92,64 €	32,47 €	7,07 €			9,06 €
	Op. Isentas c/ Direito à Dedução	8	2 044,00 €	1 953,84 €	27 330,00 €		80 000,00 €	9 054,50 €	21 904,00 €	
	TOTAL	90+62	16 676,65 €	1 964,49 €	27 422,64 €	1 032,47 €	81 593,88 €	9 054,50 €	22 265,50 €	9,06 €
Imposto Liquidado	Taxa Reduzida	2				60,00 €	95,21 €		21,69 €	
	Taxa Normal	4	3 365,51 €	2,45 €	21,30 €	7,47 €	1,63 €			2,08 €
	TOTAL	92	3 365,51 €	2,45 €	21,30 €	67,47 €	96,84 €	- €	21,69 €	2,08 €
Imposto Deduzido	Imobilizado	20			510,05 €					
	Exist. Taxa Reduzida	21	38,19 €	59,29 €	33,93 €	169,59 €		85,44 €		
	Outros Bens e Serviços	24	1 735,58 €	713,53 €	1 412,17 €	611,60 €	1 005,94 €	1 687,33 €	830,78 €	1 120,96 €
	Reporte Período Anterior	61	24 339,90 €	22 748,16 €	23 518,53 €	25 453,38 €	26 167,10 €	27 076,20 €	28 848,97 €	29 658,06 €
	TOTAL	91	1 773,77 €	772,82 €	1 956,15 €	781,19 €	1 005,94 €	1 772,77 €	830,78 €	1 120,96 €
Imposto a Entregar	93									
Imposto a Recuperar	94	22 748,16 €	23 518,53 €	25 453,38 €	26 167,10 €	27 076,20 €	28 848,97 €	29 658,06 €	30 776,94 €	
Pedido Reembolso	95									
Reportar p.p.p	96	22 748,16 €	23 518,53 €	25 453,38 €	26 167,10 €	27 076,20 €	28 848,97 €	29 658,06 €	30 776,94 €	

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6. 4 - Resumo das DP's de IVA de 2024-03T a 2024-12T

Período			202403T	202406T	202409T	202412T
Base Tributável	Op. Isentas c/ Direito à Dedução	8	35 000,00 €	5 800,00 €	93 209,00 €	701,38 €
	TOTAL	90+62	35 000,00 €	5 800,00 €	93 209,00 €	701,38 €
Imposto Liquidado	Regularizações	41		106,71 €		
	TOTAL	92	- €	106,71 €	- €	- €
Imposto Deduzido	Imobilizado	20		5 869,27 €		
	Exist. Taxa Reduzida	21	36,00 €			
	Outros Bens e Serviços	24	287,37 €	1 216,29 €	647,86 €	1 323,99 €
	Reporte Período Anterior	61	30 776,94 €	31 100,31 €	38 079,16 €	38 727,02 €
	TOTAL	91	323,37 €	7 085,56 €	647,86 €	1 323,99 €
Imposto a Entregar	93					
Imposto a Recuperar	94	31 100,31 €	38 079,16 €	38 727,02 €	40 051,01 €	
Pedido Reembolso	95					35 000,00 €
Reportar p.p.p	96	31 100,31 €	38 079,16 €	38 727,02 €	5 051,01 €	

Fonte: Elaboração própria.

Da análise aos documentos de suporte às deduções, a inspeção apurou imposto indevidamente deduzido, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA e falta de liquidação,

nos termos do artigo 27.º do CIVA, nos períodos de 2020-06T, 2021-09T e 2023-12T, resultando imposto em falta num total de 20.013,50 €, discriminado pelos seguintes períodos:

Tabela 6. 5 - Apuramento das correções

Período	Correções Apuradas
2020-06T	16 500,00 €
2021-09T	3 352,68 €
2023-12T	160,82 €
Total	20 013,50 €

Fonte: Elaboração própria.

Face às correções apuradas é recalculado o crédito de imposto:

Tabela 6. 6 - Conta corrente do IVA

Período	Crédito período anterior (1)	Apuramento imposto período (2)	Crédito acumulado (3) = (1) + (2)	Correção proposta (4)	Crédito período anterior corrigido (5)	Crédito acumulado corrigido (6) = (5)+(2)-(4)	Reembolso solicitado	Crédito de imposto a reportar corrigido
1812T	- €	-10 118,66 €	-10 118,66 €	- €	- €	-10 118,66 €	- €	- €
1903T	-10 118,66 €	-485,55 €	-10 604,21 €	- €	- 10 118,66 €	-10 604,21 €	- €	- €
1906T	-10 604,21 €	-739,90 €	-11 344,11 €	- €	- 10 604,21 €	-11 344,11 €	- €	- €
1909T	-11 344,11 €	-529,87 €	-11 873,98 €	- €	- 11 344,11 €	-11 873,98 €	- €	- €
1912T	-11 873,98 €	-1 411,51 €	-13 285,49 €	- €	- 11 873,98 €	-13 285,49 €	- €	- €
2003T	-13 285,49 €	-1 106,66 €	-14 392,15 €	- €	- 13 285,49 €	-14 392,15 €	- €	- €
2006T	-14 392,15 €	-1 602,30 €	-15 994,45 €	15 994,45 €	- 14 392,15 €	- €	- €	- €
2009T	-15 994,45 €	-1 644,95 €	-17 639,40 €	- €	- €	- 1 644,95 €	- €	- €
2012T	-17 639,40 €	-2 800,69 €	-20 440,09 €	- €	- 1 644,95 €	- 4 445,64 €	- €	- €
2103T	-20 440,09 €	-638,35 €	-21 078,44 €	- €	- 4 445,64 €	- 5 083,99 €	- €	- €
2106T	-21 078,44 €	-1 289,08 €	-22 367,52 €	- €	- 5 083,99 €	- 6 373,07 €	- €	- €
2109T	-22 367,52 €	-394,02 €	-22 761,54 €	3 352,68 €	- 6 373,07 €	- 3 414,41 €	- €	- €
2112T	-22 761,54 €	-1 578,36 €	-24 339,90 €	- €	- 3 414,41 €	- 4 992,77 €	- €	- €
2203T	-24 339,90 €	1 591,74 €	-22 748,16 €	- €	- 4 992,77 €	- 3 401,03 €	- €	- €
2206T	-22 748,16 €	-770,37 €	-23 518,53 €	- €	- 3 401,03 €	- 4 171,40 €	- €	- €
2209T	-23 518,53 €	-1 934,85 €	-25 453,38 €	- €	- 4 171,40 €	- 6 106,25 €	- €	- €
2212T	-25 453,38 €	-713,72 €	-26 167,10 €	- €	- 6 106,25 €	- 6 819,97 €	- €	- €
2303T	-26 167,10 €	-909,10 €	-27 076,20 €	- €	- 6 819,97 €	- 7 729,07 €	- €	- €
2306T	-27 076,20 €	-1 772,77 €	-28 848,97 €	- €	- 7 729,07 €	- 9 501,84 €	- €	- €
2309T	-28 848,97 €	-809,09 €	-29 658,06 €	- €	- 9 501,84 €	-10 310,93 €	- €	- €
2312T	-29 658,06 €	-1 118,88 €	-30 776,94 €	160,82 €	- 10 310,93 €	-11 268,99 €	- €	- €
2403T	-30 776,94 €	-323,37 €	-31 100,31 €	- €	- 11 268,99 €	-11 592,36 €	- €	- €
2406T	-31 100,31 €	-6 978,85 €	-38 079,16 €	- €	- 11 592,36 €	-18 571,21 €	- €	- €
2409T	-38 079,16 €	-647,86 €	-38 727,02 €	- €	- 18 571,21 €	-19 219,07 €	- €	- €
2412T	-38 727,02 €	-1 323,99 €	-40 051,01 €	- €	- 19 219,07 €	-20 543,06 €	35 000,00 €	- €
Total Correções				19 507,95 €		- €		

Fonte: Elaboração própria.

Apesar da correção apurada no período 2020-06T se referir a períodos caducados, o que está em causa é a legitimidade do crédito, solicitado em fevereiro de 2025, através do pedido de reembolso, pelo que o mesmo é suscetível de correção.

A este respeito convém referir o disposto no já citado Acórdão n.º 0303/07, de 2007-07-12 do STA: “II – Para apreciar se se verificam os pressupostos do direito ao reembolso, a Administração Tributária não está limitada pelo prazo de caducidade do direito às liquidações, podendo efetuar correções às declarações dos contribuintes relativas ao período em relação ao qual é pedido o reembolso, mesmo que anteriores àquele prazo de caducidade.”

A correção do imposto deduzido indevidamente e a falta de liquidação de imposto, apurada no período 202006T, é efetuada pelos serviços de inspeção, sendo corrigido o reporte acumulado dos períodos anteriores (campo 61 da DP de IVA), no primeiro período não caducado (202103T), pois apesar de estarmos perante um crédito apurado em períodos já caducados, o que está em causa é a legitimidade do crédito que deu origem ao reembolso em apreciação no ano de 2025, não estando a AT limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, conforme Acórdão n.º 0303/07 do STA, de 2007-07-12.

Sendo a correção no período caducado (2020-06T) de 16.500,00 €, o valor a corrigir não poderá ultrapassar o montante do excesso a reportar (campo 96) na DP de IVA de 2020-06T, ou seja, a correção neste período será apenas até ao valor do crédito de imposto existente à data do período, sendo no valor de 15.994,45 €, ficando sem crédito a reportar nesse período, mas ficando o SP beneficiado no montante corrigido por não ser possível à AT proceder à liquidação adicional do excedente, pelo que dessa forma estaria em causa o artigo 45.º da LGT.

A correção é feita no campo 61 da DP de 2021-03T, que era de 20.440,09 € e passou a ser de 4.445,64 € (20.440,09 € -15.994,45 €).

O reembolso de IVA solicitado pelo SP, no montante de 35.000,00 €, era inferior ao total do crédito de imposto acumulado (40.051,01 €), não tendo esgotado o total do crédito existente em 2024-12T:

Tabela 6. 7 - Crédito de imposto declarado pelo SP

Antes do Procedimento Insetivo	
Crédito de Imposto Acumulado	- 40 051,01 €
Reembolso Solicitado	35 000,00 €
Excesso a Reportar	- 5 051,01 €

Fonte: Elaboração própria.

Face ao exposto, a correção é feita tendo em conta a totalidade das correções, mas também a totalidade do crédito de imposto existente no período do pedido e não apenas o valor do reembolso solicitado. Assim, será corrigido o valor do reembolso de IVA a reembolsar que será de 20.543,06 € e também o excesso a reportar para o período seguinte (2025-03T) que será zero:

Tabela 6. 8 - Correção ao crédito de imposto

Após o Procedimento Insetivo	
Crédito de Imposto Acumulado Corrigido	- 20 543,06 €
Reembolso Deferido Parcialmente	- 20 543,06 €
Excesso a Reportar Corrigido	- €

Fonte: Elaboração própria.

Em conclusão, foram apuradas correções no total de 20.013,50 €, contudo, apenas foi corrigido o montante total de 19.507,95 €, sendo o reembolso solicitado pelo SP, deferido parcialmente, no montante de 20.543,06 € (40.051,01 € - 19.507,95 €).

6.6. Análise de dados estatísticos

De seguida apresenta-se uma análise efetuada no âmbito dos reembolsos de IVA em Portugal, tendo por base a recolha dos dados apresentados no Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (RCFEFA).

Foram analisados dados referentes ao número de DP's de IVA entregues, número de pedidos de reembolsos de IVA solicitados pelos SP's de IVA ao longo dos anos de 2020 a 2024 (excluindo os pedidos de reembolsos que foram indeferidos automaticamente), os montantes solicitados e ainda dados conhecidos do número de reembolsos de IVA e respetivos montantes que foram alvo de uma ação insetiva.

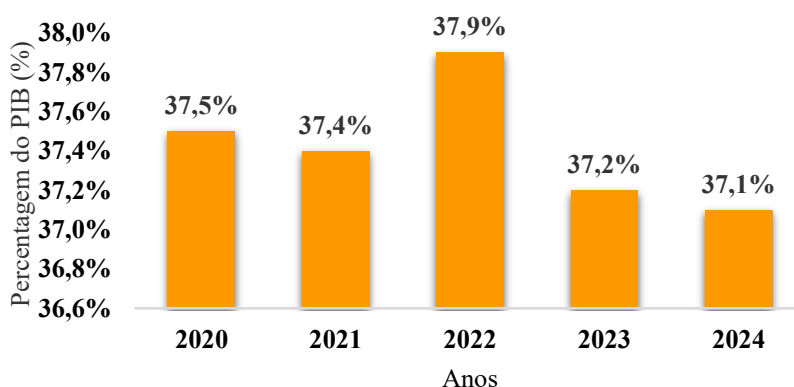
A análise foi realizada em relação aos SP's enquadrados no regime normal.

6.6.1. A receita fiscal versus receita do IVA

Em 2024, e de acordo com os dados do RCFEFA, a receita fiscal atingiu 66.718 mil milhões de euros, tendo tido um acréscimo de 3% em relação ao ano anterior, representando um peso significativo em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) no nosso país.

Se analisarmos os últimos cinco anos e de acordo com o gráfico 6.1 constata-se que, em termos percentuais, o peso que as receitas fiscais têm no PIB do nosso país é bastante significativo, uma vez que correspondente a mais de 37%. E se compararmos os cinco anos em análise, verifica-se que o ano de 2022, apresenta um maior peso em relação aos restantes anos, mas se compararmos o ano de 2020 com o ano de 2024, registou-se uma diminuição de 0,4 pontos percentuais, em termos relativos.

Gráfico 6. 1 - Peso da receita fiscal no PIB (2020 a 2024)



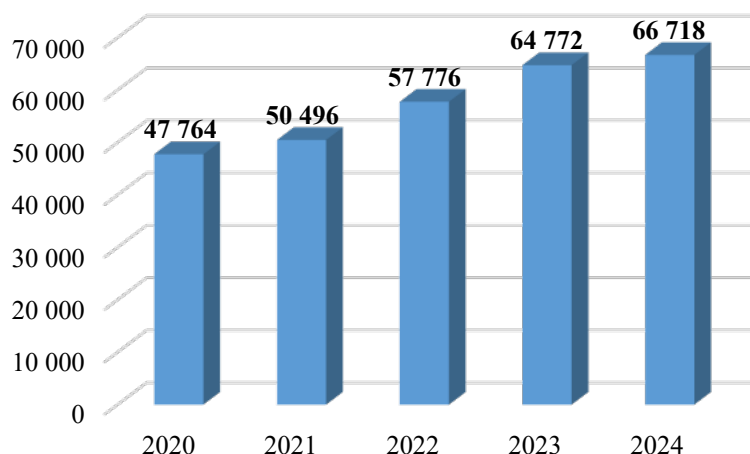
Fonte:

https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_TAXAG_custom_18896858/default/table

O facto de as receitas fiscais terem vindo a representar cada mais um peso significativo nas contas públicas, deveu-se em grande parte à implementação do “E-Fatura” e no incremento

de mais setores de atividades que passaram a conferir o benefício fiscal, em sede de IRS, por exigência de fatura com o NIF.

Gráfico 6. 2 - Total da receita fiscal de 2020 a 2024 (Milhões de Euros)

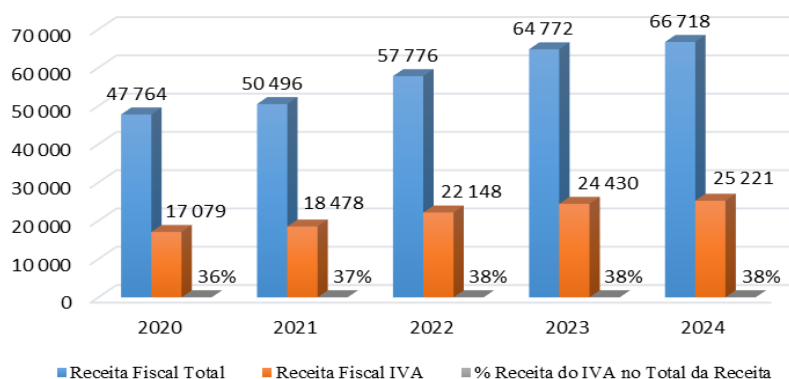


Fonte: Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras (2020 a 2024).

Em relação ao total das receitas fiscais, verifica-se que houve um aumento ao longo dos anos em análise, conforme evidência o gráfico 6. 2, podendo-se afirmar que os anos de 2020 e 2021, foram afetados de certa forma devido ao facto de ter existido uma Pandemia Mundial (a Covid-19), dados os constrangimentos verificados em determinados setores, impedindo o exercício contínuo e normal da atividade.

Se compararmos o peso que a receita do IVA tem em relação ao total das receitas fiscais, constata-se, através do gráfico 6. 3, que este imposto tem um peso significativo em relação aos restantes impostos em vigor em Portugal, sendo os reembolsos de IVA um “balão de oxigénio” para muitas empresas, ao nível da sua tesouraria.

Gráfico 6. 3 - Peso da receita do IVA na receita fiscal total (Milhões de Euros)



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Verifica-se assim que o peso que a receita do IVA tem em relação ao total das receitas fiscais é praticamente constante ao longo dos anos, ocorrendo apenas um ligeiro aumento de dois pontos percentuais entre 2020 e 2024, pelos motivos já indicados anteriormente.

6.6.2. Entrega de declarações periódicas de IVA

As DP's de IVA entregues (mensais e trimestrais) nos anos em análise, totalizaram os seguintes valores:

Tabela 6. 9 - Nível de cumprimento voluntário da entrega da DP de IVA

DP's de IVA	2020	2021	2022	2023	2024
N.º Total DP's IVA Entregues	3 951 112	4 012 835	4 143 099	4 356 473	4 356 352
N.º Total DP's IVA Entregues Dentro do Prazo	3 747 888	3 807 768	3 930 375	4 112 256	4 286 664
% cumprimento da Obrigação	95%	95%	95%	94%	98%

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Verifica-se um aumento ao longo dos anos, quer no total das DP's de IVA entregues, quer em relação ao total das DP's entregues dentro do prazo estabelecido no artigo 41.º do CIVA.

De acordo com a tabela 6. 9, verifica-se que o nível de cumprimento voluntário desta obrigação declarativa se manteve em 95% nos anos de 2020, 2021 e 2022, em 2023 sofreu uma ligeira quebra de 1 ponto percentual, mas em 2024 verifica-se novamente um aumento, sendo de 98% a percentagem de cumprimento voluntário, o que quer dizer que

apenas 2% entrega a DP de IVA foram entregues fora do prazo estipulado pelo artigo 41.º do CIVA.

Uma vez que no ano de 2024, registou-se uma diminuição do total de DP's de IVA entregues (de apenas 121 declarações), poder-se-á colocar uma questão quanto ao aumento do cumprimento da entrega da DP de IVA dentro do prazo e para esta situação, poderá ter contribuído, em grande parte, a implementação do “IVA Automático +”.

Tabela 6. 10 - Número de DP's de IVA pré-preenchidas

DP's de IVA	2020	2021	2022	2023	2024
DP's IVA Parcialmente Pré-Preenchida - N.º de declarações	740 618	2 835 220	2 655 972	4 187 677	6 495 300
DP's IVA Parcialmente Pré-Preenchida - N.º de SP	187 959	380 252	314 401	536 067	627 969
IVA Automático	(a)	52 178	83 794	115 181	173 072

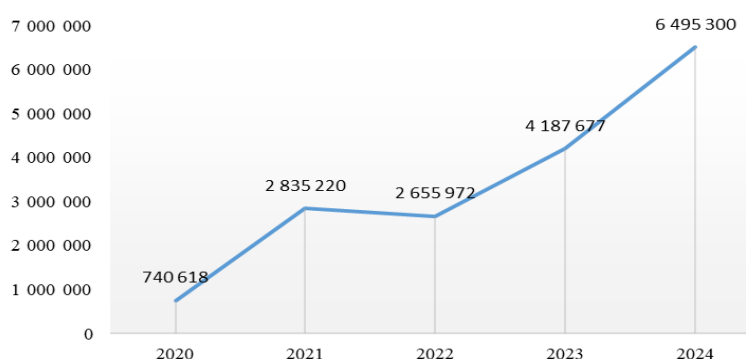
(a) Não foram exibidos dados estatísticos no RCFEFA de 2020.

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Denota-se por parte da AT um aumento na capacidade de apresentar as DP's de IVA parcialmente pré-preenchidas. Em 2024, esse processo abrangeu cerca de 6.495.300 declarações a que corresponde a 627.969 SP's de IVA.

O gráfico 6. 4 apresenta a evolução das DP's parcialmente pré-preenchidas e verifica-se que ao longo dos cinco anos analisados, houve um crescimento acentuado em todos os anos, com exceção do ano de 2022.

Gráfico 6. 4 - Número de DP's parcialmente pré-preenchidas

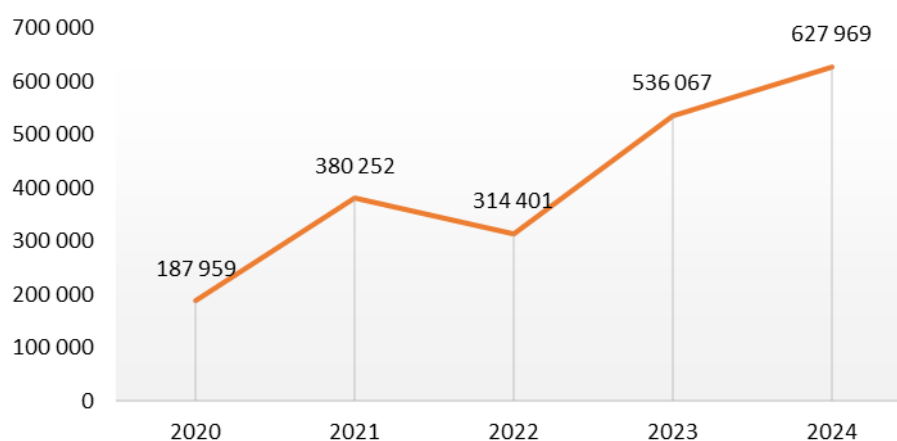


Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

No ano de 2021, registou-se um aumento de 283% em relação ao ano anterior e apesar de ser um ano em que se viveu uma Pandemia Mundial, foi o ano em que se registou o maior aumento percentual, motivado pelo facto de ter havido uma grande aderência à mudança e novos procedimentos ao nível das DP's de IVA. No ano de 2022, registou-se uma ligeira quebra, quase sem relevância e nos anos seguintes tem vindo sempre a aumentar.

A mesma evolução verificou-se em relação ao número de SP's de IVA que aderiram ao pré-preenchimento das DP's de IVA, conforme demonstra o gráfico 6. 5:

Gráfico 6. 5 - Número de SP's com DP's parcialmente pré-preenchidas



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Poder-se-á considerar como causas para a diminuição verificada em 2022, o facto de, nos anos anteriores (2020 e 2021) terem sido anos de uma Pandemia Mundial (Covid-19) ao nível da saúde, mas também com efeitos económicos, tendo havido a necessidade de serem implementadas medidas excepcionais de apoio e simplificação declarativa, pelo que muitos SP's terão recorrido ao pré-preenchimento nesses anos. Também devido ao facto de, em 2022, ter existido o regresso à obrigações normais e o fim de algumas moratórias (normalização pós-pandemia), a adesão ao pré-preenchimento pode ter estabilizado, contribuindo para a existência de um número inferior.

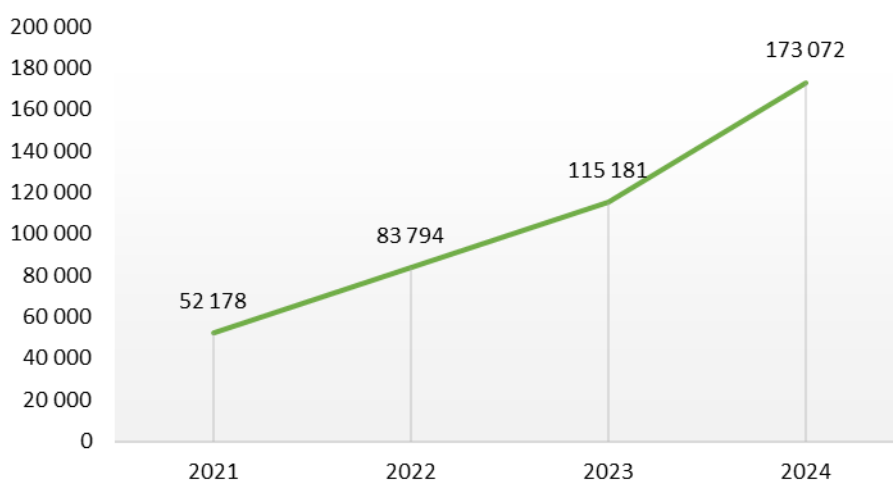
Ainda como efeitos da Pandemia Mundial, no ano de 2022, alguns SP's atravessaram dificuldades económica e financeiras que levaram ao encerramento da atividade (encerramento pós-pandemia), o que contribui para menos declarações submetidas.

O facto de se ter registado um aumento muito grande de 2020 para 2021 (+283%), leva a crer que poderá ter existido alguma duplicação em 2021 que só foi corrigida em 2022.

O facto de ter sido implementado o “IVA Automático +” a partir de 2021, poderá também ter contribuído para a diminuição do número de declarações pré-preenchidas entregues em 2022, em favor de optarem pelo “IVA Automático +”, uma vez que em relação a este se registou um aumento de cerca de 60% no ano de 2022 em relação ao ano de 2021, o que leva a concluir que poderá ter existido uma relação direta entre as duas opções de entrega das DP’s.

No gráfico 6. 6 verifica-se que o “IVA Automático +” registou um aumento gradual ao longo dos anos em análise.

Gráfico 6. 6 - IVA automático



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Em termos de variação, o grande aumento é notado precisamente no ano de 2022 (variação de 61% comparativamente com o ano anterior) e também em 2024 (variação de 50% em relação ao ano de 2023):

Tabela 6. 11 – Variação do número de DP's de IVA automático

DP's de IVA	2021	2022	variação	2023	variação	2024	variação
IVA Automático	52 178	83 794	61%	115 181	37%	173 072	50%

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

O crescimento que se verifica no ano de 2024 em comparação ao ano de implementação, pode resultar do facto de existir mais informação disponível e atualmente verificar-se que também os contribuintes procuram cumprir as suas obrigações fiscais de forma mais célere, fácil e simples.

Outra razão poderá ter sido o facto de terem sido implementadas alterações tecnológicas no sistema da AT, podendo o sistema ter estado pouco funcional ou até mesmo apresentado falhas técnicas, levado algumas empresas a preencher manualmente as respetivas DP's.

6.6.3. Reembolsos de IVA e atuação dos serviços de inspeção

Não só a receita do IVA, mas também os reembolsos de IVA têm um peso relevante em relação às contas públicas e em relação à tesouraria dos SP's de IVA.

A análise a seguir efetuada cinge-se aos pedidos de reembolsos efetuados pelos SP's de IVA enquadrados no Regime Normal e a atuação dos serviços de inspeção, tendo em conta o RCFEFA dos anos de 2020 a 2024, uma vez que estes são os mais representativos, tanto em número como em valor reembolsado pelo Estado, sendo sobre estes que incide a grande parte do controlo inspetivo efetuado pela ITA.

Da análise efetuada, exclui-se ainda os pedidos de restituições de IVA das entidades religiosas e Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e os pedidos de reembolso dos SP's de outros EM não estabelecidos em TN.

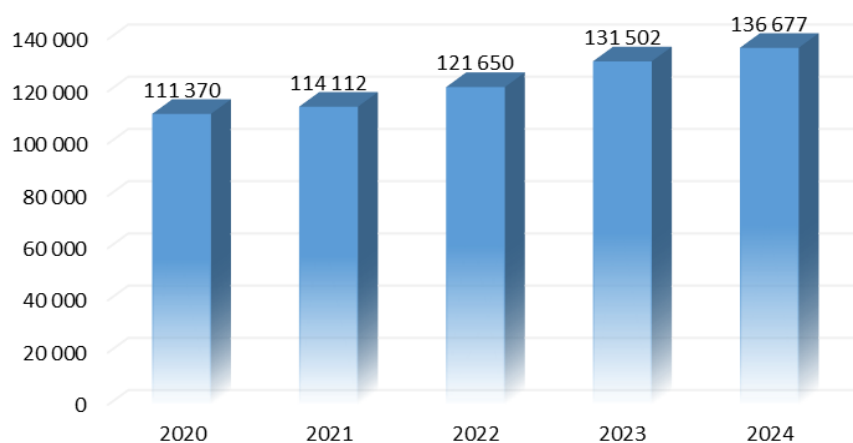
Em Portugal, à semelhança de outros países, regista-se cada vez mais, um maior número de pedidos de reembolsos de IVA, o que acarreta também cada vez mais riscos subjacentes à sua análise e concessão por parte da AT, face à existência de uma redução dos recursos da ITA e tendo em conta a complexidade dos negócios existentes, decorrente das inovações tecnológicas e operacionais verificadas nos dias de hoje.

Assim sendo, torna-se cada vez mais necessário uma gestão eficiente desses recursos e implementação de mecanismos de gestão e controlo ao nível da submissão, bem como, uma análise baseada num sistema de indicadores de risco, a partir do qual são selecionados os pedidos de reembolso a inspecionar e onde são também definidas as prioridades e o nível de intervenção da ITA.

Ao longo dos anos em análise verifica-se uma tendência crescente, quer do número de pedidos quer do respetivo valor a reembolsar, apesar de haver anos em que o aumento é mais significativo do que noutros.

O gráfico 6. 7 ilustra o número de pedidos de reembolsos solicitados pelos SP's, nos anos de 2020 a 2024.

Gráfico 6. 7 - Número total de pedidos de reembolsos de IVA

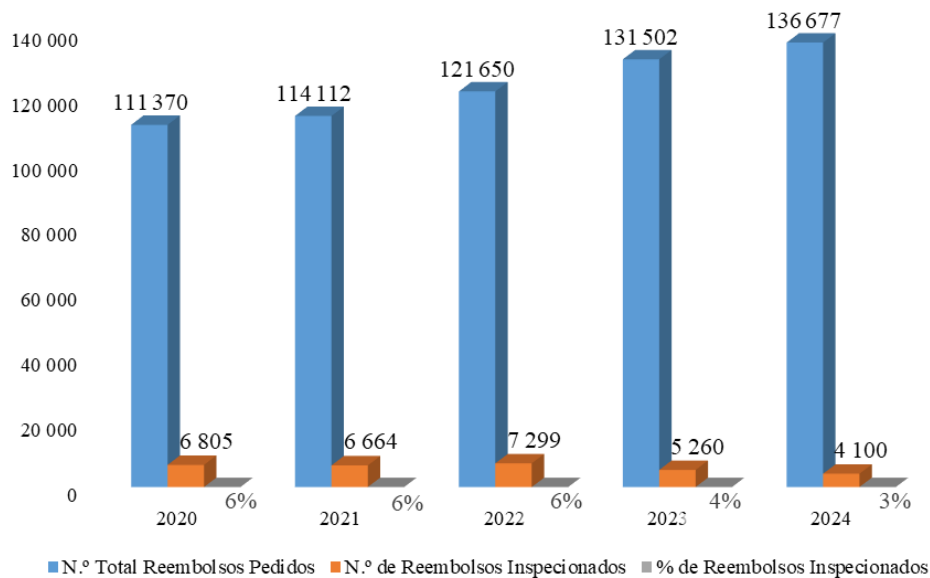


Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Entre o ano de 2020 e o ano de 2024 registou-se um aumento de mais 25.307 pedidos, o que corresponde a 22% de aumento em relação ao ano de 2020.

Tendo em conta a totalidade dos pedidos submetidos pelos SP's de IVA todos os anos, verifica-se que apenas uma percentagem muito baixa é selecionada para inspeção, conforme se pode observar no gráfico 6. 8.

Gráfico 6. 8 - Número de pedidos de reembolsos inspecionados

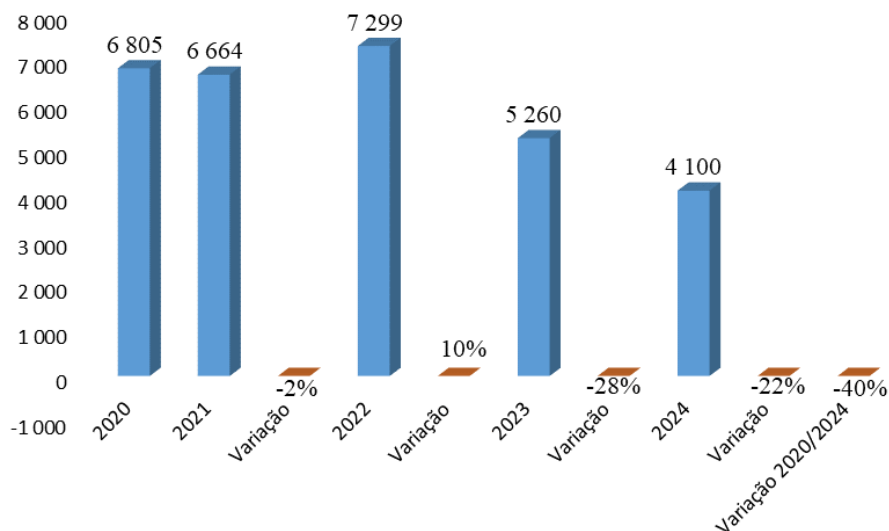


Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Tendo em conta que o número de pedidos de reembolsos de IVA tem aumentado, consta-se assim que o número de pedidos de reembolsos de IVA selecionados para inspeção tem vindo a diminuir, tendo sido selecionados, em 2024, apenas 3% a que corresponde a cerca de 4.100 reembolsos analisados, enquanto que em 2020 foram selecionados 6% do total dos pedidos solicitados a que corresponderam a 6.805 reembolsos de IVA. Esta situação, poderá estar relacionada com o já referido anteriormente, o facto de haver menos recursos humanos por parte da AT e a desatualização da matriz de risco.

Em termos comparativos entre os anos em análise, verifica-se a seguinte variação:

Gráfico 6. 9 - Variação do número de pedidos de reembolsos inspecionados



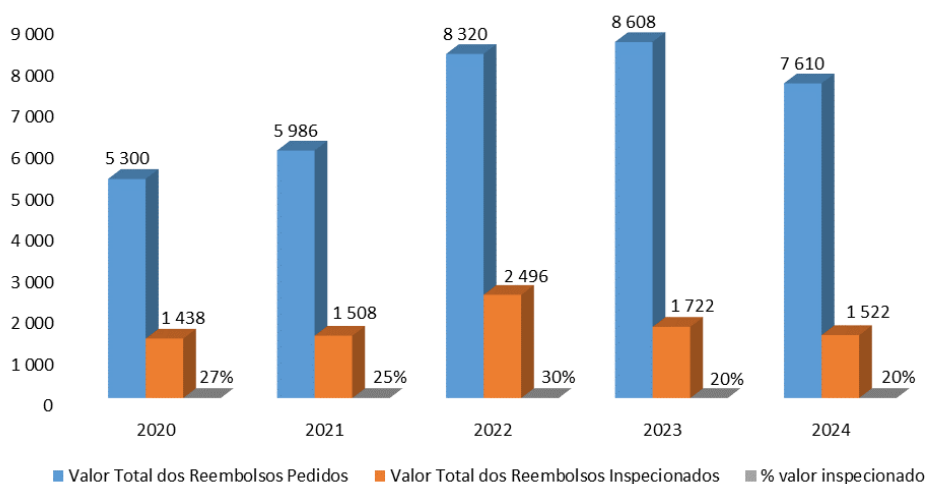
Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Constata-se que o número de pedidos de reembolsos selecionados para inspeção tem vindo a reduzir, tendo mesmo existido uma redução de 40% se compararmos o ano de 2020 com o ano de 2024, o que corresponde a menos 2.705 pedidos de reembolsos inspecionados pela ITA.

Sabendo que os reembolsos de IVA poderão estar associados a uma grande quantidade de fraude fiscal, poderá ser preocupante o facto de apenas uma percentagem muito reduzida ser selecionada para inspeção se estiver relacionado com o facto da AT apresentar recursos humanos reduzidos, como consequência da falta de recrutamento ao longo de décadas, o que em muito contribui para que tenha existido um decréscimo nos procedimentos inspetivos neste âmbito. Mas também deve ser encarado como uma tendência futura, serem cada vez menos pedidos, selecionados para inspeção, existindo uma análise mais rápida com a utilização de recursos tecnológicos futuros capazes de efetuar procedimentos repetitivos e sendo apenas selecionados para análise os reembolsos de IVA, que efetivamente apresentem um risco elevado de fraude fiscal ou reembolso indevido.

De seguida, através do gráfico 6. 10, procede-se à análise quanto ao valor dos reembolsos de IVA solicitados pelos SP's de IVA.

Gráfico 6. 10 - Valor dos reembolsos de IVA solicitados (Milhões de Euros)



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Assim, apesar do aumento dos pedidos e do valor a reembolsar (com exceção do ano de 2024 em que o número de pedidos aumentou, mas o valor diminuiu), o sistema de controlo de reembolsos de IVA por parte da AT manteve-se robusto graças aos ajustamentos na submissão, seleção e controlo efetuado posteriormente pela ITA. Em 2023, o sistema continuou a priorizar pedidos de maior risco, o que levou a uma menor percentagem e valor global de pedidos inspecionados face a 2022, embora ainda superior aos reembolsos de 2021.

Em termos comparativos de 2024 face a 2020, em relação ao total dos reembolsos de IVA, foram solicitados mais 25.307 pedidos a que corresponderam a mais 2.310 Milhões de Euros.

Na tabela 6. 13 verifica-se que em termos percentuais que houve um aumento de 23% em relação ao número de pedidos efetuados e mais de 44%, em termos de montante de imposto a reembolsar.

Tabela 6. 12 – Variação do número e valor total de reembolsos de IVA

Pedidos Reembolsos IVA	2020	2024	Variação	%
Número de Pedidos	111 370	136 677	25 307	23%
Valor (Milhões de Euros)	5 300	7 610	2 310	44%

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Em relação aos reembolsos que foram inspecionados pela ITA, a tabela 6. 14 demonstra que em 2024, foram inspecionados menos 40% do que em 2020, e em relação ao montante do imposto solicitado, foi de apenas mais 6% do que em relação ao ano de 2020.

Tabela 6. 13 - Variação do número e valor dos reembolsos inspecionados (2020-2024)

Pedidos Reembolsos IVA Inspeccionados	2020	2024	Variação 2020/2024	%
Número de Pedidos	6 805	4 100	-2 704	-40%
Valor (Milhões de Euros)	1 438	1 522	84	6%

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Foi ainda possível aferir o peso que as inspeções aos reembolsos de IVA têm em relação à totalidade das inspeções (todos os impostos) realizadas pela ITA ao longo destes anos, tendo em conta que os recursos humanos são cada vez menos e sendo crucial que a AT adote inovações tecnológicas capazes de proceder a uma boa e eficaz análise à totalidade dos reembolsos de IVA, sendo cada vez mais necessário selecionar os que oferecem maior risco de fraude e evasão fiscal.

Tabela 6. 14 - Número total de ações inspetivas e valor total de correções (Milhões de Euros)

Ações Inspetivas	2020	2021	2022	2023	2024
N.º Total de Ações Inspetivas da AT	71 741	66 791	53 407	42 172	37 427
Total das Correções - Todos os Impostos	1 603	1 326	1 227	1 184	1 314
Total Correções - Imposto em falta	832	781	671	738	1 040
Total Correções - Imposto em falta em IVA	620	546	501	494	582
% do imposto em falta IVA do total	75%	70%	75%	67%	56%

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Em relação às ações inspetivas direcionadas à análise dos pedidos de reembolsos apresenta-se de seguida o número de ações concluídas pela ITA, em cada ano, e os valores das correções (imposto em falta de IVA).

Tabela 6. 15 - Número de ações inspetivas e valor das correções nos reembolsos de IVA

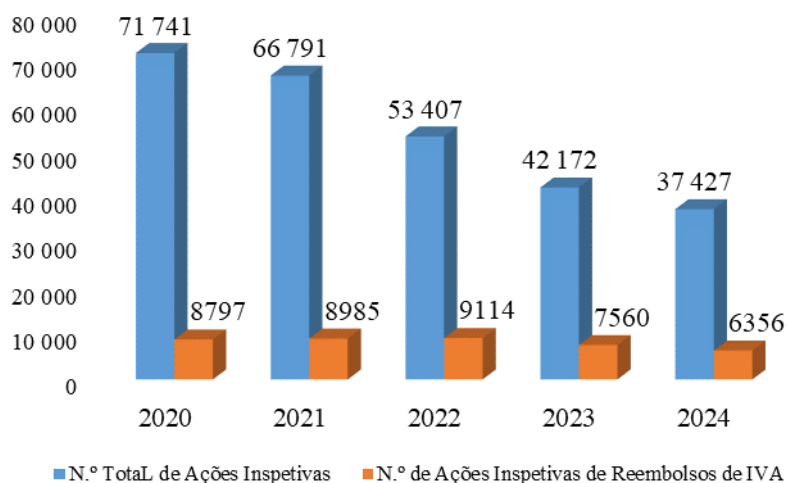
Anos	N.º Ações Concluídas	Valor Total Imposto em Falta (Milhões de Euros)	Liquidações Adicionais (Milhões de Euros)	Regularização Voluntária (Milhões de Euros)
2020	8797	51,03	30,63	20,4
2021	8985	46,86	22,55	24,31
2022	9114	47,83	25,43	22,4
2023	7560	50,26	29,67	20,59
2024	6356	64,3	48,73	15,57

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Um pedido de reembolso selecionado para análise pode resultar em várias ações inspetivas, por exemplo, quando o crédito de imposto tem origem em períodos anteriores pode surgir a necessidade de analisar o crédito de imposto formado nos períodos anteriores e para isso a ITA procede à abertura de ações inspetivas para cada período/ano.

Se compararmos o número de ações inspetivas totais realizadas pela AT, com o número de ações inspetivas realizadas no âmbito dos reembolsos de IVA, consta-se que no ano de 2020, representaram cerca de 12% do total das ações inspetivas, tendo sofrido um aumento em 2024 que representou cerca de 17% do total das ações inspetivas.

Gráfico 6. 11 - Peso das ações inspetivas de reembolsos de IVA



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

O número de ações inspetivas concluídas pela ITA, está em consonância com o decréscimo do número de pedidos de reembolsos selecionados. Contudo, o valor das correções, em que se apura imposto em falta em sede de IVA, tem vindo a aumentar, registando-se em 2024 um aumento de cerca de 64% em relação ao ano de 2023, o que vem reforçar o já referido, ou seja, que a AT está a implementar maior rigor na seleção dos reembolsos para inspeção, apesar da diminuição dos seus recursos humanos.

A tabela 6. 17, resume a evolução do valor dos reembolsos pagos nos anos de 2020 a 2024:

Tabela 6. 16 - Valor total dos reembolsos de IVA pagos

Anos	2020	2021	2022	2023	2024
Valor Total Reembolsos Pagos (Milhões de Euros)	5 215	5 767	7 675	8 932	8 002

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras (2020 a 2024).

Entre 2021 e 2023, os valores dos reembolsos de IVA pedidos e pagos aumentaram, no entanto, é de salientar que o desfasamento temporal existente entre os períodos declarativos a que respeitam os pedidos, a data da sua submissão e o momento do pagamento, o que impossibilita uma comparação direta, uma vez que o pagamento de um pedido relativo a um ano civil pode ocorrer apenas no ano seguinte.

Por fim, apresenta-se uma análise da eficiência, por parte da AT, relativamente ao pagamento dos reembolsos de IVA efetuados dentro do prazo legal, fator que contribui para a melhoria da situação de tesouraria dos SP's de IVA, sendo apenas conhecidos dados relativamente aos anos de 2021 e 2022.

Tabela 6. 17 – Número de reembolsos de IVA pagos tempestivamente (Variação 2022/2021)

Componentes do Indicados	Reembolsos		
	2021	2022	2022/2021 em %
Reembolsos Pagos dentro do Prazo Legal	111 217	114 447	2,9
Total dos Reembolsos Pagos	114 210	119 840	4,9
Total do Indicador (%)	97,4	95,5	-1,9

Fonte: Relatório de atividades de 2022.

Muito embora este indicador tenha registado um ligeiro decréscimo em 2022 face ao período homólogo (-1,9%), é de salientar o acréscimo verificado no número de reembolsos pagos dentro do prazo (2,9%), o que reflete a atenção e esforço permanente que a AT tem em corresponder às expectativas dos SP's de IVA. O que pode contribuir para que exista algum atraso no pagamento, pode ser o facto de alguns pedidos serem seleccionados para a inspeção, sendo certo que a AT supervisiona essas situações, através da articulação com a ITA, a fim de prevenir o pagamento de juros por atraso no pagamento dos reembolsos.

6.6.4. Conclusões dos resultados

A receita do IVA corresponde a cerca de 38% do total da receita fiscal, o que releva ser um dos impostos mais importantes nas contas públicas, pelo que o seu controlo é essencial e ainda mais, quando associado a este imposto, existe um mecanismo legal de restituição do imposto aos SP's de IVA.

Sendo a DP de IVA a ferramenta de “autoliquidação”, onde o próprio SP apura o imposto devido, por cada período, constatou-se que o nível de cumprimento voluntário é elevado, sendo cerca de 98% em 2024 (tendo melhorado em relação ao ano de 2020, que foi de 95%), o que em muito é satisfatório. No entanto, esta situação pode-se refletir no aumento de reembolsos de IVA, tudo dependerá do apuramento do imposto na respetiva DP.

O automatismo da DP de IVA, terá contribuído para este aumento de 3% percentuais em relação ao ano de 2020, no cumprimento voluntário da entrega das DP's, tendo ficado demonstrado com os resultados obtidos que existe uma grande recetividade por parte dos SP's.

Em relação à atuação da ITA, face aos pedidos de reembolsos seleccionados para inspeção, verifica-se um decréscimo no número de pedidos inspecionados, tendo sido de 6% em 2020 e em 2024 de apenas 3%. Este decréscimo poderá estar associado ao aumento das DP's de IVA Automático e pré-preenchidas que subiram nesta mesma percentagem.

Contudo, tendo em conta a totalidade dos pedidos de reembolsos solicitados em Portugal, e dado o elevado risco de fraude e evasão fiscal neste imposto, poderá ser insuficiente o número de pedidos que são inspecionados pela ITA.

Por outro lado, os montantes referentes aos reembolsos inspecionados foram superiores em 2024, em relação ao ano de 2020, pelo que, diminuiu em número de pedidos, mas aumentou-se o valor inspecionado.

A AT enfrenta novas formas de negócios e nesse sentido, encontra-se já num processo de modernização, com automatização de processos repetitivos e ainda recrutamento de recurso humanos e novas tecnologias, capazes de fazer face aos novos tempos, considerados já por muitos como sendo a era da 4ª revolução.

7. PROPOSTAS DE OTIMIZAÇÃO NOS PROCEDIMENTOS DE REEMBOLSO

A agilização dos reembolsos de IVA é fundamental para a tesouraria das empresas e neste sentido, já ficou demonstrado ao longo do trabalho que a AT tem em curso medidas de simplificação fiscal, incluindo a introdução da utilização de IA em diversos procedimentos.

Destaca-se uma das medidas, em sede de IVA, que poderá contribuir para uma diminuição nos pedidos de reembolsos de IVA, a criação do novo regime especial de isenção aplicável às pequenas empresas¹⁰², implementado pelo DL n.º 35/2025, de 24 de março, em que deixam de ser só os SP's individuais ao abrigo do artigo 53.º do CIVA, mas também as pessoas coletivas, desde que sejam cumpridos determinados requisitos. Desta forma, existirá mais SP's de IVA que passam a poder usufruir de um regime de isenção incompleta, em sede de IVA, pelo que não liquidam qualquer imposto, mas também não confere direito à dedução do IVA suportado nas aquisições relacionadas com a atividade, não apurando assim qualquer imposto, não se encontrando nunca em crédito de imposto.

Contudo, considerando que se está na 4.º revolução, dado as novas tecnologias e novas formas de exercer uma atividade económica e sendo os reembolsos de IVA também um dos domínios de maior risco em matéria de fraude fiscal, é indispensável manter procedimentos de controlo que permitam acautelar e mitigar esses riscos.

Como propostas de otimização para mitigar riscos de evasão fiscal e contribuir para uma maior celeridade por parte da AT na concessão dos reembolsos de IVA, será essencial o recurso à IA e a procedimentos de automatização em relação a procedimentos repetitivos, maior utilização de tecnologia e análise de risco com a atualização da matriz de risco implementada, que se mantém há muitos anos sem que tenham existido atualizações profundas.

¹⁰² Enquadram-se neste regime especial, empresas residentes em Território Nacional que tenham contabilidade organizada ou não, desde que o volume de negócios não seja superior a 15.000,00 € e não pratiquem operações de exportações ou atividades conexas.

Também a necessidade de cruzamento de dados em tempo real e validação automatizada entre a DP de IVA, os ficheiros SAF-T (PT), as faturas comunicadas e a validação automática dos NIF's de clientes e fornecedores.

Tornar os reembolsos solicitados em DP's de "IVA Automático +", automaticamente deferidos. Esta medida poderá contribuir para aumentar o número de adesões, com o alargamento a mais SP's de IVA.

A publicação dos critérios de risco, permitiria aos responsáveis pelo envio das declarações fiscais, melhorar a qualidade das declarações antes da submissão, reduzindo erros, pedidos de esclarecimento e atrasos.

Necessidade de libertar os meios humanos (inspetores tributários) para análise mais profundas e detalhadas de reembolsos de IVA de maior risco, reforçando o combate à evasão fiscal, e compensar os contribuintes cumpridores com maior celeridade e previsibilidade nos reembolsos de IVA.

Por fim, alargar o prazo para a concessão dos reembolsos de IVA selecionados para inspeção, os quais apresentassem um risco elevado, e por essa razão a análise seria feita com maior abrangência, sendo por isso necessário alargar o prazo da concessão do reembolso, uma vez que não se coaduna com os prazos do procedimento inspetivo.

Para tal, seria fundamental a AT conseguir implementar uma boa e eficaz avaliação de risco, com diferenciação nos prazos para o pagamento. Assim, para os reembolsos que apresentassem um risco menor, seriam pagos mais rapidamente (tomando como exemplo, a Estónia, em que os reembolsos de empresas com histórico comprovado são automatizados e concluídos em 5 dias). E para os reembolsos que apresentassem riscos maiores, os prazos seriam mais dilatados e todos analisados pela Inspeção Tributária.

A eficiência dos procedimentos associados aos reembolsos de IVA, têm sem dúvida alguma, um impacto direto na liquidez empresarial, na eficácia das Administrações Tributárias e na confiança dos contribuintes.

Apresenta-se de seguida algumas propostas para agilizar e otimizar os procedimentos e a análise dos reembolsos de IVA, tanto por parte da AT, como dos SP's de IVA.

1. Medidas a adotar pela AT

Do lado da AT, indico como fundamental as medidas de modernização tecnológica, como a adoção de ferramentas de IA, modelos avançados na detecção dos riscos, a integração e cruzamento de maior número de dados e o aperfeiçoamento de regimes de simplificação como seja o “IVA Automático +”.

1.1. Automatização e inteligência artificial

- Modelos de risco baseados em IA para identificar automaticamente pedidos de reembolso com baixo risco, permitindo deferimento quase imediato;
- Segmentação automática de SP's por histórico de cumprimento, volume de operações e área de atividade;
- Detecção preditiva de anomalias em tempo real através do cruzamento de:
 - ✓ “E-Fatura”.
 - ✓ SAF-T (PT).
 - ✓ Declarações de IVA anteriores.
 - ✓ Declarações de substituição.

1.2. Alargamento da aplicação do “IVA Automático +”

- Alargar o regime a mais SP's (como por exemplo, microempresas e setores considerados de baixo risco);
- Implementar neste regime medidas como:
 - ✓ Reembolsos automáticos até determinado limite.
 - ✓ Revisões semestrais do perfil de risco dos SP's.

1.3. Consolidação de informação

- Criação de um «dashboard»¹⁰³ interno da AT que agregue:
 - ✓ Histórico fiscal dos SP's e seus relacionados;
 - ✓ Divergências detetadas dos diversos cruzamentos da AT;
 - ✓ Estatísticas setor de atividade;

¹⁰³ Um «dashboard» é um painel de controle visual que permite reunir informações de diversas fontes, apresentando-as de forma clara e interativa, facilitando a compreensão e o acompanhamento dos resultados em tempo real necessárias para a uma tomada de decisão.

-
- ✓ Alertas de risco, num único ecrã para agilizar a decisão.

1.4. Simplificação dos controlos documentais num procedimento inspetivo

- Pedidos de documentos totalmente digitalizados, integrados no Portal das Finanças;
- «Checklists»¹⁰⁴ automáticas para os SP's saberem exatamente o que devem entregar;
- Integração automática de documentos contabilísticos enviados via SAF-T (faturas, regularizações, notas de crédito).

1.5. Prazos diferenciados por nível de risco

- SP's de baixo risco – Reembolso automático ou muito rápido: Prazo até 15 dias.
- SP's de risco médio – Necessidade de um controlo documental simplificado: Prazo até 45 dias.
- SP's de risco elevado – Controlo aprofundado: Prazo equivalente ao procedimento inspetivo, até 6 meses, podendo ser prorrogado por mais 2 períodos de 3 meses cada, nos termos do artigo 36.º do RCPITA.

2. Medidas a adotar pelos SP's de IVA

Também os SP's de IVA desempenham um papel importante na agilização dos reembolsos de IVA pois a qualidade e consistência dos dados comunicados por estes, são fatores determinantes para evitar divergências e controlos adicionais, que levam muitas vezes a atrasos na restituição do imposto.

Existindo um sistema de gestão integrado, capazes de assegurar coerência entre contabilidade, “E-Fatura” e declarações periódicas, poderá garantir maior conformidade nos dados declarados, reduzir o volume de declarações de substituição e contribui para agilizar eventuais pedidos de elementos adicionais por parte da AT.

2.1. Melhor qualidade e consistência da informação

- Enviar SAF-T de alta qualidade (sem erros de validação).
- Garantir coerência entre:

¹⁰⁴ Lista de verificação.

-
- ✓ “E-Fatura”.
 - ✓ Contabilidade.
 - ✓ DP’s de IVA.
 - Encerrar períodos contabilísticos antes da entrega da DP para evitar declarações de substituição.

2.2. Sistemas integrados e comunicação em tempo real

- Utilização de softwares certificados que comuniquem automaticamente com a AT;
- Configuração de alertas internos para:
 - ✓ Divergências de faturas.
 - ✓ Regularizações pendentes.
 - ✓ Inversões do SP.
 - ✓ Faturas não comunicadas.

2.3. Preparação documental antecipada

- Ter prontas «checklists» internas com:
 - ✓ Extratos bancários.
 - ✓ Reconciliação de vendas e compras.
 - ✓ Contratos e justificativos específicos.
 - ✓ Documentos comprovativos da saída de bens para fora do TN.
- Criar pastas digitais organizadas por período fiscal.

2.4. Redução de erros na DP de IVA

- Utilizar validações automáticas antes da submissão;
- Calcular previamente regularizações e “Pro Rata”;
- Rever operações com IVA dedutível suscetível de correções (viaturas, despesas mistas, ativos fixos).

2.5. Aceder a regimes que aceleram o reembolso de IVA

- Avaliar a opção do “IVA Automático +”;
- Opção da possibilidade de reembolsos mensais, quando a tesouraria o justifica.

3. Medidas conjuntas AT/SP's

Apresenta-se de seguida as propostas que poderiam ser adotadas ou melhoradas em relação aos mecanismos de colaboração entre a AT e os contribuintes, no âmbito dos reembolsos de IVA.

Desde logo, refira-se que a implementação de plataformas digitais que permitam o acompanhamento em tempo real dos processos fiscais, aumentam a transparência, reduzem a incerteza e aumentam a eficiência global do sistema fiscal, beneficiando ambas as partes.

Depois, a disponibilização de canais de comunicação diretos entre a AT e os contribuintes, pode contribuir para a melhoria significativa de esclarecimentos de dúvidas e resolução de problemas, permitindo uma interação mais ágil e eficaz.

E por fim, a promoção de ações de formação técnica dirigidas a contabilistas certificados, empresários em nome individual e também a funcionários da AT, contribuindo para a uniformização de procedimentos, aumentando o conhecimento técnico e diminuindo a ocorrência de erros, promovendo uma colaboração mais eficiente e consistente entre ambas as partes.

3.1. Portal interativo de acompanhamento do reembolso

- Estado atualizado no processo em tempo real, por parte da AT:
 - ✓ “Em análise”
 - ✓ “Controlos documentais”
 - ✓ “Informação adicional necessária”
 - ✓ “Reembolso autorizado”.
- Instruções claras sobre o que falta e onde enviar.

3.2. Canal rápido de comunicação

- Chat seguro no Portal das Finanças para comunicação direta com a equipa de reembolsos.
- Redução do tempo de resposta em pedidos de elementos adicionais.

3.3. Formação e esclarecimento contínuo

- Sessões anuais para contabilistas sobre:
 - ✓ erros mais comuns
 - ✓ documentação necessária
 - ✓ boas práticas para acelerar reembolsos

3.4. Uniformização dos controlos

- Manuais de procedimentos padronizados para reduzir divergências entre serviços da AT.

Pode-se concluir que a modernização dos procedimentos de reembolso de IVA exige uma abordagem integrada que combine inovação tecnológica, simplificação administrativa e cooperação ativa entre todos os intervenientes.

8. CONCLUSÕES

O processo de estudo e investigação subjacente a este trabalho académico permitiu concluir que a efetivação dos princípios estruturantes do IVA, nomeadamente, o princípio da neutralidade, se faz (ou se deve procurar fazer) também em relação aos reembolsos de IVA.

Considero que este trabalho contribui para conhecer melhor a metodologia aplicada aos reembolsos de IVA e até desmistificar quanto à forma de se efetuar os pedidos junto da AT e qual a forma de atuar da ITA nos procedimentos inspetivos aos reembolsos de IVA que são selecionados para esse efeito.

Foi analisada a importância que os reembolsos de IVA têm na estrutura financeira dos SP's de IVA, mas também na estrutura orçamental do país, bem como o facto de serem muitas vezes o meio encontrado para a fraude e evasão fiscal, fatores que levam a que estes sejam controlados e verificados pela Administração Fiscal, sendo necessário haver nesta matéria uma maior abertura ao auxílio futuro dos mecanismos artificiais a serem implementados, para que haja uma maior celeridade na conceção e um maior e rigoroso controlo dos reembolsos de IVA.

Tendo em conta a mensagem que a Comissão Europeia transmitiu, a inexistência de um procedimento simples e célere de reembolso do IVA pode ter um impacto negativo na tesouraria e na competitividade das empresas.

Defendo que é inegável a necessidade do controlo efetivo aos pedidos de reembolso do IVA, por estes estarem associados a grandes esquemas de fraude fiscal, lesando os cofres do Estado, contudo, a atuação da AT não pode afetar a neutralidade deste imposto e tal como é entendimento do TJUE, as várias medidas que visam prevenir a fraude e evasão fiscal não devem exceder o necessário para alcançar esses objetivos. Torna-se essencial garantir um equilíbrio entre controlo eficaz e respeito pelo princípio da neutralidade.

Neste sentido, considero que em Portugal poderia ser criada uma equipa de inspeção, especializada em reembolsos de IVA, com a supervisão da Direção de Serviços de Reembolsos de IVA que inspecionariam todos os reembolsos de IVA selecionados para

inspeção, pois cada vez mais se verifica que o SP está frequentemente a mudar o seu domicílio fiscal e relaciona-se com entidades terceiras sedeadas em outros distritos, o que pode prejudicar de certa forma o controlo por parte da Autoridade Tributária. Desta forma, também libertaria as equipas de inspeção das Direções de Finanças para a realização de ações inspetivas noutra âmbito que muitas vezes ficam por se realizar, dada a necessidade de despende os recursos humanos existentes para a prioridade que são os reembolsos de IVA.

O procedimento de reembolso revela-se tecnicamente exigente, envolvendo múltiplas fases de controlo, pelo que persistem desafios ao nível da celeridade e simplicidade administrativa, uma vez que o prazo para a concessão do reembolso é de 30 a 45 dias e o prazo para um procedimento inspetivo é de 6 meses, podendo ser prorrogado por mais dois períodos de 3 meses cada.

À semelhança do IRS, também o reembolso de IVA poderia ter um prazo definido para a sua solicitação por parte do SP (por exemplo anualmente, no final do ano) e processamento dos reembolsos de IVA por parte da AT (que já existe), contribuindo para fosse um elemento essencial para o equilíbrio entre eficiência administrativa e controlo fiscal.

Por um lado, a existir este prazo levaria a que houvesse uma disciplina e previsibilidade, permitindo à Administração Tributária estruturar mecanismos de verificação e seleção de risco, reforçando a eficácia do controlo dos pedidos apresentados. Por outro lado, assumiria um papel determinante na gestão de tesouraria dos sujeitos passivos, assegurando a neutralidade do imposto e evitando constrangimentos financeiros, sobretudo em setores com elevados níveis de investimento ou operações isentas com direito à dedução.

É minha convicção de que, brevemente serão implementadas medidas com vista a facilitar a atividade de controlo da AT e que permitirão, ao mesmo tempo, aumentar a rapidez com que o sujeito passivo receberá o reembolso devido pelo Estado, passando não apenas pela evolução para um modelo digital que permita uma maior eficiência e rapidez, mas também a implementação de uma automação com mecanismos robustos de validação e auditoria e ainda pela necessidade de existir um investimento em recursos humanos qualificados.

Mesmo a nível da UE há uma transição para modelos digitalizados baseados em análise de risco, nos quais a eficiência administrativa e a celeridade coincidem com a necessidade de reforçar mecanismos de maior controlo e cooperação internacional, num esforço contínuo de combate à fraude e de preservação da neutralidade do imposto, existindo alguns exemplos de países com sucesso e que poderiam ser implementadas as suas medidas em Portugal. E dado que a fraude nos reembolsos de IVA passa pela fraude intracomunitária, estes modelos de automatização devem estar cada vez mais interligados entre todos os países da UE, existir uma maior cooperação entre Estados e até quem sabe no futuro, existir uma entidade europeia de controlo geral no âmbito dos reembolsos de IVA.

Concluo assim, que o regime dos reembolsos de IVA evidência um equilíbrio delicado entre a necessidade de assegurar a neutralidade do imposto e a exigência de prevenir a fraude fiscal, impondo à Administração Tributária o desafio de conciliar eficiência, celeridade e rigor num contexto de crescente complexidade e transformação digital.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Autoridade Tributária e Aduaneira. FAQ n.º 4500. Portal das Finanças.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. FAQ n.º 4487. Portal das Finanças.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. Ministério das Finanças. (2022). Plano de Atividades 2022. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:d9290d73-19ea-4897-a048-bfdd5be3f68a>
- Autoridade Tributária e Aduaneira. Ministério das Finanças. (2023). Plano de Atividades 2023. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:815febee-ed7b-449a-9910-a66cddd75542>
- Autoridade Tributária e Aduaneira. Ministério das Finanças. (2024). Plano de Atividades 2024. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:bc4eeb08-6d71-4168-adc8-889787540e98>
- Autoridade Tributária e Aduaneira. Ministério das Finanças. (2025). Plano de Atividades 2025. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:aa3fd9f8-4339-4539-826b-176c16b23474>
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Ministério das Finanças. (2020). *Plano Estratégico 2020-2022*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:a528c669-313b-4889-9c45-c11955fbcd9e>
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Ministério das Finanças. (2023). *Plano Estratégico 2023-2025*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:460fc898-26dd-4ab4-b777-18db9013ff5b>
- Bastos, J. G. (1991). A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 361, Jan./Mar, p. 7-109.
- Caliendo, P. (2017). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Brasil: Saraiva Educação SA. ISBN: 9788547213947.
- Canedo, J. M., Guedes, O. E Monteiro, A. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos.
- Comissão Europeia. (2010). *Livro Verde sobre o Futuro do IVA, rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*.
- Fernandes, F. (2020). Os Reembolsos em sede de IVA: Normas Legais e a Atuação da Administração. *Revista Jurídica Portucalence*, n.º 27, p. 32-39. DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705\(27\)2020.ic-05](https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705(27)2020.ic-05)
- Fisciletti, R. M. (2021). *A Quarta Revolução Industrial e os novos paradigmas do Direito do Consumidor*. Literare Books.

-
- Fonseca, P. (2006). Criminalidade Tributária Organizada e Transnacional. O carrossel do IVA. Da atribuição de competência reservada à Investigação Criminal. In *Revista do Instituto Superior de Polícia Judiciária e Ciências Criminais*. II Série – N.º 7. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada, 129-194. ISSN 0870-4791
- Forman, N. (1996). *Single Rate Tax: The Path To Teal Simplicity*. Demos.
- Gabinete da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório de Atividades Desenvolvidas. (2021). *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2020*. Lisboa. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNLQ0NwEAcXP9iAUAAAA%3d>
- Gabinete da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório de Atividades Desenvolvidas. (2022). *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2021*. Lisboa. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNDYwNgcAyxRA0AUAAAA%3d>
- Gabinete da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório de Atividades Desenvolvidas. (2023). *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2022*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:847279a2-4450-4056-8390-6c43e87a5092>
- Gabinete da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório de Atividades Desenvolvidas. (2024). *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2023*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:959f70b8-05af-4cac-9c97-65d72a21ff8c>
- Gabinete da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório de Atividades Desenvolvidas. (2025). *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2024*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:6f89ba2e-ead5-4fe7-aaf3-b76ff952e31d>
- Governo República Portuguesa. (2021). Inovação e Modernização. Disponível em: <https://www.apin.gov.pt>
- Lança, C. (2015). O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Em J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade - Vol. I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (p. 352). Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Marques, P. (2014). *O Procedimento de Inspeção Tributária* (p. 76). Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, A. C. (2008). Grupos de IVA. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 2*, p.130.
- Marques, P. (2014). *O Procedimento de Inspeção Tributária*. Coimbra Editora.
- Martins, J. A. & Alves, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário*. Almedina.

-
- Martins, J. A. (2017). *Procedimentos de atos inspetivos (RCPITA) aplicação prática*. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Martins, J. A. (2018). *Auditoria Fiscal e Técnicas de Fiscalização*. Mestrado em Fiscalidade. ISCAL.
- Mendonça, M. L. & Almeida, S. N. (2014). Crise do capitalismo e a necessária mutação de paradigmas nas relações justas. *Pensar - Revista de Ciências Jurídicas*, v. 19, n. 1, p. 201-224.
- Ministério das Finanças. (2023). *Relatório Despesa Fiscal 2022*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:919bfcc9-e986-4d43-a3f8-f73d4a0fcfb9>
- Ministério das Finanças. (2024). *Relatório Despesa Fiscal 2023*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:91930b8c-337a-443a-8d1a-f181d0f8584f>
- Ministério das Finanças. (2025). *Relatório Despesa Fiscal 2024*. Lisboa. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:504669d3-6bc0-4312-8c58-98d5f8c4a236>
- Nightingale, K. (2002). *Taxation: Teoru and Practice*. Pearson Education.
- Ordem dos Contabilistas Certificados. (2023). *IVA - Compensação de dívidas com créditos tributários*. Parecer técnico. Janeiro. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/iva-compensacao-de-dividas-com-creditos-tributarios>
- Ordem dos Contabilistas Certificados, Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal & Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. (2025). *O IVA nas atividades económicas*. Conferência Internacional. Lisboa, Portugal, 24 de junho.
- Palma, C. C. (2008). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF, n.º 1, (3.ª Edição), Coimbra: Edições Almedina, SA
- Palma, C. C. (2009). A Comunicação da Comissão sobre a faculdade de criação de grupos de IVA. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, n.º 3*, p. 241-259.
- Palma, C. C. (2010). A proposta de Diretiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge. In *Revista TOC*, p. 118. ISSN 1645-9237.
- Palma, C. C. (2011). *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Coimbra: Edições Almedina.
- Palma, C. C. (2011). O Orçamento do Estado para 2012: A Proposta de Orçamento do Estado para 2012 e as Taxas do IVA. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, vol. 4, n. 3*, p. 77-98.
- Palma, C. C. (2012). *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*. In *Revista TOC. Vol. 12, n. 144*, p. 48-55.
- Palma, C. C. & Oliveira, A. P. (2018). *Cessão do Crédito ao Reembolso do IVA pelo Sujeito Passivo*. Cadernos IDEFF. Coimbra: Edições Almedina, SA.
-

-
- Palma, C. C. (2024). *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Procuradoria Europeia. (2024). *Relatório Anual 2023*. Luxemburgo. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:a5a67e66-c500-4ba4-ac64-edc51dd35f5c>
- Procuradoria Europeia. (2025). *Relatório Anual 2024*. Luxemburgo. Disponível em: <https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:cf3675c0-da06-47f6-9e8e-f10d02edab9d>
- Reis, B. C. (2011). *Os Grupos de IVA: A problemática do IVA nos Grupos económicos* (Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/entities/publication/554a58d4-1b63-4394-9cba-0b85d3f969ae>
- Rogério M. Fernandes Ferreira, na newsletter n.º4/16 da RFF Sociedade de Advogados RL Rogério Fernandes Ferreira & Associados,
- Santos, A. (2008). *Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: nem tudo o que luz é ouro*. in *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, p. 57. Coimbra: Edições Almedina, SA. ISBN 978-972-40-3394-5.
- Sarmiento, J. M. (2013). A fraude carrossel em sede de iva – conceitos e contexto europeu. In *Revista do Ministério Público*, 133, janeiro-março, p. 167-181.
- Secretaria Geral da Economia. (2021). *Estratégia para a Transformação Digital da Administração Pública 2021-2026*. Relatório Intercalar março de 2024. Disponível em: file:///C:/Users/sc13305/Downloads/Estrat%C3%A9gia%20de%20Transforma%C3%A7%C3%A3o%20Digital%20-%20Relat%C3%B3rio%20Intercalar_v3.pdf
- Silva, D., Grilo, F., Barros, A., Coimbra, G., Soeiro, V. & Moura, R. (2025). *Estudo do Impacto da Economia Digital em Portugal*. https://143334250.fs1.hubspotusercontent-eu1.net/hubfs/143334250/Brochuras%20IXH/Estudo%20de%20Impacto%20Econ%C3%B3mia%20Digital%20Portugal_.pdf
- Simionescu, M., & Albu, L. L. (2016). The impact of standard value added tax on economic growth in CEE-5 countries: econometric analysis and simulations.
- Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos (STI). (2025). Nota Informativa n.º 18/2025.
- Soares, R. M. (2021). *A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto*. (Tese de doutoramento, Universidade de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, Portugal).

Legislação Consultada

Códigos do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Portal das Finanças. Disponível em URL https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx

Código do Procedimento e do Processo Tributário. Portal das Finanças. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/pages/codigo-de-procedimento-e-de-processo-tributario-in-1895.aspx

Decisão (UE) 2022/2481 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022. *Programa Década Digital para 2030*.

Declaração Retificativa n.º 144/2015, de 23 de fevereiro. Série II. Diário da República n.º 37/2015.

Declaração Retificativa n.º 573-A/2017, de 5 de setembro. Série II. Diário da República n.º 171/2017.

Decreto de Lei n.º 221/85, de 3 de julho. Série I. Diário da República n.º 150/1985.

Decreto de Lei n.º 229/95, de 11 de setembro. Série I - A. Diário da República n.º 210/1995.

Decreto de Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. Série I. Diário da República n.º 155/2009.

Decreto de Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 239/2011.

Decreto de Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro. Série I. Diário da República n.º 33/2019.

Decreto de Lei n.º 165/2019, de 30 de outubro. Série I. Diário da República n.º 209/2019.

Decreto de Lei n.º 19/2024 de 2 de fevereiro. Série I. Diário da República n.º 24/2024.

Decreto de Lei n.º 49/2025, de 27 de março. Série I. Diário da República n.º 61/2025.

Despacho Normativo n.º 119/85, de 31 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 301/1985.

Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de outubro. Série I – B. Diário da República n.º 255/1993.

Despacho Normativo n.º 470/94, de 6 de julho. Série I – B. Diário da República n.º 154/1994.

Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de dezembro. Série I – B. Diário da República n.º 239/2005.

Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho. Série II. D.R. Diário da República n.º 126/2010.

Despacho Normativo n.º 11/2013, de 27 de dezembro. Série II. Diário da República n.º 251/2013.

Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro. Série II. Diário da República n.º 249/2014.

Despacho Normativo n.º 7/2017, de 8 de agosto. Série II. Diário da República n.º 152/2017.

Despacho Normativo n.º 12/2019, de 18 de dezembro. Série II. Diário da República n.º 77/2019.

Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 71, de 14 de março de 1967.

Diretiva n.º 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 71, de 14 de março de 1967.

Diretiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 145, de 13 de junho de 1977.

Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 376, de 31 de dezembro de 1991.

Diretiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 384, de 30 de dezembro de 1992.

Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 44, de 20 de fevereiro de 2008.

Diretiva Comunitária 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no Jornal Oficial da UE n.º L 347, de 11 de dezembro de 2006.

Lei n.º 49/86, de 31 de dezembro. Série I. 4.º Suplemento. Diário da República n.º 300/1986.

Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 246/2012.

Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro. Série I. Diário da República n.º 40/2021.

Lei n.º 79/2021, de 24 de novembro. Série I. Diário da República n.º 228/2021.

Lei n.º 3/2022, de 4 de janeiro. Série I. Diário da República n.º 2/2022.

Lei n.º 36/2023, de 26 de julho, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 (DAC 7). Série I. Diário da República n.º 246/2012.

Lei n.º 81/2023, de 28 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 249/2023.

Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro. Série I. Diário da República n.º 207/2025.

Lei Geral Tributária. Portal das Finanças. Disponível em URL https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx

Ofício circulado n.º 30101, de 2007-05-24, da Direção de Serviços do IVA.

Ofício circulado n.º: 25067 de 2025-04-24, da Direção de Serviços do IVA.

Ofício circulado n.º 25085, de 2025-11-07, da Direção de Serviços do IVA.

Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 250/2011.

Portaria n.º 318/2021, de 24 de dezembro. Série I. Diário da República n.º 248/2021.

Portaria n.º 339/2023 de 7 de novembro. Série I. Diário da República n.º 215/2023.

Portaria n.º 242/2025/1, de 29 de maio, inserida na Agenda para a Simplificação Fiscal. Série I. Diário da República n.º 103/2025.

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira. Portal das Finanças. Disponível em URL https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rcpit/pages/regime-complementar-do-procedimento-da-inspeccao-t-2429.aspx

Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias. Portal das Finanças. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/pages/codigo-de-procedimento-e-de-processo-tributario-in-1895.aspx

Regulamento de Execução (UE) 2022/1504 de 6 de abril de 2022.

Regulamento Delegado (UE) 2023/137 da Comissão, de 10 de outubro de 2022.

Regulamento (UE) 2024/1689 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece regras harmonizadas em matéria de IA.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0303/07, de 12 de julho de 2007. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/C2CC901D18FED96E8025731C004D8D72>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0773/14, de 16 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b91a1f9099edec6a80257f370054d997?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0682/09, de 27 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/40545e37d1d1338680257648004fbd58?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0209/04.8BEALM 0196/15, de 4 de novembro de 2020 (Caso Lusoponte). Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0cc7996090b273738025863900418769?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0415/13.4BELRS, de 9 de março de 2022. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/7631ade4b71620448025880100827a18>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0144/22.8BALSB, de 26 de abril de 2023. Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/76bef40ac4e9f7bd8025899e004915f4?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Arbitral, processo n.º 40/2022-T, de 21 de julho de 2022. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=40%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6557

Acórdão do Tribunal Arbitral, no processo n.º 95/2022-T, de 4 de outubro de 2022. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?id=6646>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 08523/15, de 24 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2899e3cd390212fd80257ed0003628a6?OpenDocument&Highlight=0,processo,n.%C2%BA,08523%2F15,de,2015-09-24>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 727/14.0BECTB-A, de 21 de maio de 2020. Disponível em: <https://vlex.pt/vid/acordao-n-727-14-1044142831>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º 268/83, de 14 de fevereiro de 1985 (Caso «Rompelman»). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CJ0268&qid=1763976736287>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-280/10, de 14 de fevereiro de 1985 (Caso «Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz»). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0280>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-97/90, de 11 de julho de 1991 (Caso «Lennartz»). Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:addd451d-97cb-4106-be7f-f4592634c4ac.0009.02/DOC_2&format=PDF

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-110/94, de 29 de fevereiro de 1996 (Caso «Inzo»). Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:addd451d-97cb-4106-be7f-f4592634c4ac.0009.02/DOC_2&format=PDF

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-155/94, n.º 38, de 20 de junho de 1996. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183364&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11366898>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-37/95, Colect., p. I-1, de 15 de janeiro de 1998 (Caso «Ghent Coal Terminal»). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61995CJ0037>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processos apensos n.ºs C-110/98 a C-147/98, de 21 de março de 2000 (Caso «Gabalfrisa»). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0110>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-396/98, de 8 de junho de 2000 (Caso «Schloßstraße»). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0396&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C – 225/02, de 21 de fevereiro de 2006. Disponível em:

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-25/07, colect., p. I-05129, n.º 17, de 10 de julho de 2008. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=ecli:ECLI%3AEU%3AC%3A2008%3A395>

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-174/11, de 15 de novembro de 2012. Disponível em:

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo n.º C-516/14, de 15 de setembro de 2016 (caso «Barlis»). Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=27D7C58ECCF56D3D2D35E6427DAF76BA?text=&docid=183364&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11365992>

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). (1985). *Acórdão de 14 de fevereiro de 1985 (Rompelman, C-268/83)*.

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). (1991). *Acórdão de 11 de julho de 1991 (Lennartz, C-97/90)*.

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). (1996). *Acórdão de 29 de fevereiro de 1996 (INZO, C-110/94)*.

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). (2000). *Acórdão de 21 de março de 2000 (Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)*.

Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). (2016). *Acórdão de 15 de setembro de 2016 (Barlis, C-516/14)*.

Supremo Tribunal Administrativo (STA). (2020). *Acórdão n.º 01022/17, de 2 de dezembro*.