

O IVA: Realidade vs Demagogia, Carlos Lobo, Sábado, 15 de Nov de 2008

Em Portugal, um regime excepcional já se encontra consagrado para casos pontuais, como no caso das obras públicas.

1. Passados mais de vinte e dois anos sobre a sua entrada em vigor em Portugal e quatro décadas após a sua adopção pela Comunidade Europeia, o mais do que consolidado regime de exigibilidade e pagamento do IVA passou a ser, subitamente, objecto de discussão, confusão e especulação em praça pública. Os arautos do fogo-fátuo acordaram de repente para a circunstância de o sistema do IVA implicar, por vezes, o seu pagamento ao Estado antes de o imposto repercutido ao cliente ter sido entregue por este ao fornecedor. A problemática em questão tem sido enfatizada com o pouco rigoroso fundamento de que a legislação portuguesa do IVA não estaria em linha com a maioria das suas congéneres da Comunidade Europeia. A alegação, porém, não colhe, uma vez que as regras relativas à exigibilidade do IVA, que constam dos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA, estão em completa conformidade com o direito comunitário. Tais regras são precisamente as que decorrem das normas comunitárias relativas ao sistema comum do IVA, a cujo cumprimento o Estado português está adstrito, nomeadamente, da que na actualidade vem inserida no artigo 63.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 ("Directiva do IVA"). De harmonia com os critérios de exigibilidade do IVA, salvo em situações excepcionais expressamente identificadas, os sujeitos passivos têm necessariamente de proceder ao pagamento do imposto ao Estado em função do momento em que as transmissões de bens ou as prestações de serviços são efectuadas, não sendo relevante o momento do pagamento do preço por parte dos adquirentes dos bens ou dos serviços. Essas regras de exigibilidade, aliás, têm uma perfeita complementaridade com as disposições relativas ao nascimento do direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços realizadas pelas empresas e outros sujeitos passivos do IVA. Com efeito, no exacto momento em que o imposto é devido ao Estado pelos fornecedores dos bens ou dos serviços, também os adquirentes ou destinatários dos mesmos podem exercer o direito à dedução a seu favor do mesmo montante, mesmo que não tenham ainda entregue o valor do IVA ao fornecedor.

2. Em face do carácter excepcional e circunscrito dos regimes de exigibilidade de caixa, há que dizer que a generalidade dos Estados membros da Comunidade não aplica um tal regime ou aplica-o em situações muito particulares e bem delimitadas. Em primeiro lugar, nenhum Estado membro autoriza que o IVA seja exigível apenas no momento do recebimento do preço pelo fornecedor dos bens ou dos serviços, sem que, ao mesmo tempo, obrigue a que o adquirente desses bens ou serviços só deduza a seu favor o IVA no momento em que procede ao pagamento ao fornecedor. É princípio inderrogável face ao direito comunitário, decorrente do disposto no artigo 167.º da Directiva do IVA, o de que o direito à dedução para o adquirente nasce no momento em que o imposto é exigível para o fornecedor. Assim, mesmo nos casos excepcionais de diferimento da exigibilidade que podem ser admissíveis ao abrigo da alínea b) do artigo 66.º da Directiva do IVA, tal tem como consequência obrigatória a de que os sujeitos passivos adquirentes dos bens ou dos serviços só possam exercer o direito à dedução no momento em que pagarem o preço ao fornecedor. Em Portugal, um tal regime excepcional de exigibilidade do IVA já se encontra consagrado para situações pontuais, como sucede com as empreitadas de obras públicas e com as cooperativas agrícolas.

3. Sucede, ainda, que quatro Estados membros - Eslovénia, Estónia, Reino Unido e Suécia - obtiveram autorização do Conselho Europeu para, por um período temporário, criarem regimes excepcionais de exigibilidade do IVA, numa óptica de contabilidade de caixa. Trata-se de uma outra faceta do diferimento da normal exigibilidade do IVA, que opera por força de regimes fiscais ou contabilísticos que são aplicados nesses países. A aplicação em IVA desses regimes é normalmente decorrente da existência de casos de tributação em sede do imposto sobre o rendimento que se baseiam numa óptica financeira

de receitas e despesas, e não na tradicional óptica económica de proveitos e custos. Em sede do IVA, um regime desse tipo implica que um sujeito passivo só deva considerar a favor do Estado imposto respeitante aos seus fornecimentos quando receber o respectivo pagamento do cliente. No entanto, esse mesmo sujeito passivo também só pode deduzir o IVA das suas aquisições de bens e serviços quando pagar o IVA aos seus fornecedores. Além disso, como é natural, um sistema de contabilidade de caixa implica também, à semelhança do sistema de exigibilidade de caixa a que se aludiu no ponto anterior, que os clientes dos sujeitos passivos que aplicam tal regime apenas possam deduzir o IVA quando pagarem o preço das suas aquisições. De qualquer modo, há que assinalar que a aplicação em sede de IVA de um sistema de contabilidade de caixa não se encontra prevista na Directiva do IVA. Daí que os poucos Estados membros que dispõem de um tal sistema necessitem, para efeitos da sua aplicação ao IVA, de apresentar ao Conselho Europeu um pedido de derrogação ao abrigo do artigo 395.º da Directiva do IVA. Tais derrogações só se justificam, porém, como expressamente exige o n.º 1 do artigo 395.º, quando se tratem de medidas que se destinem a simplificar a cobrança do imposto ou a evitar certas fraudes ou a evasão fiscal. Além disso, as medidas destinadas a simplificar a cobrança não podem influir, a não ser de um insignificante, na receita fiscal cobrada no Estado membro que solicita a derrogação. Nesse contexto, os Estados membros que dispõem de regimes de contabilidade de caixa aplicam-no, necessariamente, a situações bastante restritas e, pelo menos para já, limitadas no tempo, porquanto as referidas autorizações caducam a 31 de Dezembro de 2009. Tais situações têm obrigatoriamente de corresponder a um pequeno universo de contribuintes e ser limitadas no tempo, como o Conselho especificamente enunciou na sua Decisão 2007/133/CE, do Conselho, de 30 de Janeiro de 2007, ao afirmar que "[a]s derrogações solicitadas pela Estónia, pela Eslovénia, pela Suécia e pelo Reino Unido podem ser aceites tendo em conta a percentagem de empresas elegíveis que podem optar pelo sistema simplificado e a duração limitada da medida".

4. Ora, como se vê, qualquer derrogação ao regime geral de exigibilidade e, conseqüentemente, uma derrogação ao regime geral de dedução representa um carácter excepcional face ao sistema comum do IVA e, ao mesmo tempo, um prejuízo para as empresas que, legitimamente, em circunstâncias normais, pretendiam deduzir o IVA logo no momento em que o fornecedor emite a factura correspondente aos bens vendidos ou aos serviços prestados. Desde logo, essas derrogações às regras gerais de exigibilidade do IVA podem, assim, redundar num efeito concorrencial perverso para as empresas que utilizem um sistema de exigibilidade de caixa. Com efeito, ao impedirem que os seus clientes deduzam de imediato o IVA relativo aos bens ou serviços que forneçam a estes, tais empresas terão tendência a ser preteridas pelo mercado, já que levam a que os respectivos clientes suportem o encargo financeiro de só deduzir o IVA no momento em que paguem o preço. Tal é, sobretudo, particularmente limitativo quando se tratem de clientes cuja actividade careça de um forte investimento, ou mesmo, em relação à generalidade dos clientes, quando estejam em causa investimentos em razão do início ou da reconversão das respectivas actividades. Nesse contexto, a aplicação indiscriminada de um chamado regime de exigibilidade de caixa à generalidade dos pequenos e médios operadores, ou mesmo circunscrevendo-o a um certo tipo de actividades económicas, feriria o princípio da neutralidade e geraria distorções de concorrência em relação aos outros operadores económicos que praticassem idênticas operações ou que actuassem no mesmo ramo de actividade.

5. De qualquer modo, em relação a um imposto como o IVA, não é a questão técnica do momento em que se considera verificada a respectiva exigibilidade que, no essencial, determina efeitos positivos ou negativos na tesouraria das empresas. De longe mais determinantes são os prazos de pagamento do imposto, isto é, o momento em que o IVA relativo aos fornecimentos de bens e serviços efectuados por uma empresa, ao longo de um mês ou de um trimestre, tem de se entregar ao Estado. Nesse domínio, em que o sistema comunitário do IVA concede alguma margem de manobra aos Estados membros, há que assinalar que Portugal é aquele em os prazos de pagamento de pagamento do IVA ao Estado são mais dilatados. Só para mencionar alguns dos países geográfica ou culturalmente mais próximos de nós, em Espanha o prazo de pagamento do IVA é de 20 dias após o final de cada período de imposto, em França de 24 dias, na Bélgica de 20 dias, na Alemanha de 10 dias, na Irlanda de 19 dias e no Reino Unido de 30 dias. Em Portugal, os sujeitos passivos do regime de entregas mensais dispõe de quarenta dias após o final de cada mês para entregar ao Estado o IVA exigível em relação a esse mês. Por seu turno, os sujeitos passivos do regime de entregas trimestrais dispõem de um prazo de quarenta e cinco dias após o final de cada trimestre para pagar ao Estado o

IVA relativo ao mesmo. Assim, por exemplo, no caso dos sujeitos passivos do regime normal do IVA com periodicidade trimestral, no qual se encontra a generalidade das pequenas e médias empresas, que estes apenas têm de pagar o IVA ao Estado até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao final do trimestre. Ora, mesmo considerando o prazo médio de pagamento das facturas no mercado nacional de 85 dias - que é normalmente apontado - conclui-se que, em relação a boa parte das operações tributáveis realizadas ao longo de um trimestre, os sujeitos passivos têm a vantagem de chegar a ter em seu poder, por um período superior a esses 85 dias, o IVA recebido dos seus clientes, o que representa um encaixe financeiro favorável aos sujeitos passivos do imposto. Com efeito, utilizando como exemplo o 1.º trimestre de um ano civil – exemplo esse que é igualmente válido, *mutatis mutandis*, para os restantes trimestres -, constata-se que em relação às transacções realizadas pelos sujeitos passivos entre 1 de Janeiro e 20 de Fevereiro, ou seja, em relação a mais de metade do trimestre, o prazo médio de pagamento das facturas de 85 dias lhes confere a possibilidade de manterem na sua posse os montantes correspondentes ao IVA cobrado dos seus clientes por um período superior a esse.

6. Por outro lado, também não corresponde à realidade afirmar-se que os sujeitos passivos do IVA têm forçosamente de pagar o IVA ao Estado mesmo que não recebam o respectivo montante dos seus clientes. Com efeito, a legislação portuguesa concede - por vários meios e cada vez com maior simplificação de procedimentos - a possibilidade de os fornecedores de bens ou serviços recuperarem os montantes de IVA que tenham entregue ao Estado e que não venham a receber dos clientes. A existência de tais mecanismos para a recuperação pelas empresas do IVA relativo a créditos não cobrados configura-se, aliás, face ao direito comunitário, como uma mera faculdade atribuída aos Estados membros, pelo que o legislador português não estaria sequer obrigado a prevê-los na legislação interna. Alguns especialistas em fiscalidade defendem, inclusivamente, que essa possibilidade de recuperação do IVA em casos de créditos não cobrados não deveria estar consagrada, uma vez que a não cobrabilidade dos créditos faz parte do risco do negócio, pelo que não competiria ao Estado dar cobertura a tal risco, necessariamente inerente à prossecução de uma actividade económica e empresarial.

Todavia, o legislador português, desde a entrada em vigor do IVA no nosso país, entendeu ajustado conceder às empresas que, após algumas diligências de cobrança, não viessem a receber o valor dos seus créditos perante os clientes a possibilidade de virem a recuperar do Estado os correspondentes montantes de IVA. Ao longo dos anos de vigência do imposto em Portugal os meios e procedimentos para o efeito têm vindo a ser, sucessivamente, simplificados e agilizados, como sucede, inclusive, na proposta de lei do orçamento do Estado para 2009 actualmente em discussão, na qual se prevê a alteração das disposições sobre a matéria constantes do artigo 78.º do Código do IVA.

7. No contexto descrito, parece óbvio que não é através de medidas derogatórias das regras gerais de exigibilidade do IVA (necessariamente de pouco alcance) e de efeito perverso em vários domínios, que se pode ou que se deve moralizar a questão do incumprimento dos prazos para pagamento das facturas, seja por parte de empresas privadas, seja por organismos públicos. Acresce que, no caso dos prazos de pagamento da responsabilidade de organismos públicos, o Governo, ao longo do corrente ano, tomou medidas que já se reflectem, e reflectirão ainda mais num futuro próximo, numa substancial diminuição desses prazos. Tal ocorreu, num primeiro momento, por via da Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 14 de Fevereiro de 2008, que criou o "Programa Pagar a Tempo e Horas", o qual abrange os serviços e fundos da administração directa do Estado, as Regiões Autónomas, os municípios e as empresas públicas. Complementarmente, aliás, foi há poucos dias divulgada a decisão do Governo de saldar, a muito breve trecho, todas as dívidas de organismos públicos que se encontrem em mora no pagamento. Estou crente que essas medidas, que não poderão deixar de ter uma repercussão positiva na liquidez das empresas e, portanto, também nos prazos de pagamento destas entre si, são as mais adequadas para a regulação e moralização dos prazos de pagamento de facturas no mercado nacional, contrariamente ao que sucederia com a aplicação de panaceias de índole fiscal, ineficazes e coniventes com a manutenção da situação actual.