



GABINETE DA DIRETORA NACIONAL

OFÍCIO CIRCULADO N.º 004/2022

IVA – CORREÇÕES DE ERROS DE FACTO OU DE DIREITO E ERROS MATERIAIS OU DE CÁLCULOS

I – INTRODUÇÃO

1. Nos termos do n.º 1 do artigo 21º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)- Lei n.º 21/VIII/2003 de 14 de julho com a sua nova redação dada pela Lei n.º 51/VIII/2013 de 27 de dezembro e alterado pela lei n.º 81/VIII/2014 de 8 de janeiro de 2015, o direito a dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível de acordo com as regras dos artigos 7º e 8º do Código do IVA. Ou seja, quando a aquisição de bens ou serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura o sujeito passivo adquire o direito à dedução do imposto suportado a partir do momento em que o documento é emitido.
2. Determina o n.º 2 do artigo 21º do mesmo código, que, em regra a dedução de imposto deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, ou recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação, sem prejuízo da possibilidade de correções legalmente previstas no Código do IVA, como uma garantia essencial dos contribuintes.
3. Dado que, os prazos para correções de erros atendem a qualificação a eles dados, como **erros de facto ou de direito e erros materiais ou de cálculos**, nem sempre tem sido fácil, quer para os sujeitos passivos, quer para os serviços, encontrar uma posição de equilíbrio, o que origina, não raras vezes, interpretações diversas, em prejuízo de uma boa administração do imposto e da transparência que é desejável existir nas relações entre a Administração Tributária e os seus sujeitos passivos.
4. Não menos importante que a definição do sentido correto das normas relativas a correções de erros, é encontrar a forma mais adequada de materializar as correções a efetuar, de modo a promover a uniformização de procedimentos, quer pelos serviços, quer pelos sujeitos passivos.
5. Assim, aproveitando a **implementação do serviço de submissão eletrónica de declarações de substituições**, procede-se com a divulgação de orientações visando a aplicação correta e



uniforme das normas relativas a correções dos citados erros em sede do imposto sobre o valor acrescentado.

II – CORREÇÕES DE ERROS - PRAZOS E MECANISMOS

6. O Código Geral Tributário-Lei nº 47/VIII/2013 de 20 de dezembro, no nº 4 do art.º 82º, doravante designado de CGT, dispõe que as declarações podem ser objeto de retificação de **erros materiais ou de cálculo**, nos termos previstos na lei tributária.
7. No mesmo código, pelo nº 1 do art.º 83º prevê-se que, em caso de **erro de facto ou de direito** nas declarações dos sujeitos passivos, estas podem ser substituídas.
8. O Código do IVA acolhendo normas relativas a correções desses erros estipula que sejam repostos nos seguintes prazos e termos:

8.1. Correções a favor dos sujeitos passivos, sendo facultativo:

- a. Os **Erros de facto ou de direito**: são corrigíveis nos termos do n.º 2 do art.º 82.º, que estipula um prazo, geral e supletivo, de **cinco anos** e,
- b. **Erros materiais ou de cálculos**: nos termos do nº 6 do art.º 65.º, que é uma norma especial face ao do art.º 82.º, consagra-se um prazo de **um ano** para correção.

8.2. Correções a favor do Estado, sendo obrigatório:

- c. **Erros materiais ou de cálculos**: pelo nº 6 do art.º 65.º, a correção deve ocorrer **até final do período seguinte**, sem penalizações, sendo que depois deste prazo sujeita-se a penalizações.
- d. **Erros de facto ou de direito**: por inexistência de norma especial que os abranja em IVA, deve nos termos da **al. a) do nº 1 do artº 83º do CGT**, ser corrigido dentro do prazo legal da respetiva entrega, podendo porém, ao abrigo da **sub.al. iv da al. b do nº 1 do CGT**, ocorrer **até sessenta dias antes do termo do prazo de caducidade**, mediante penalizações.

9. A qualificação desses erros, é-nos sintetizados, segundo:

- ↳ Acórdão Arbitral 117/2013-T de 17-05-2013, “estar-se-á perante um erro **material** no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever



Avenida Amílcar Cabral, CP nº 563

Cidade da Praia

República de Cabo Verde

Tel.: (+238) 261 77 59

Fax: (+238) 261 77 65

montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efetuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou”.

✚ **Erro de facto:** Situações em que o sujeito passivo efetua uma incorreta representação da realidade factual (a qual determina a sua subsunção a uma norma incorreta)” (Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, loc. cit., pp. 45-46)” **Processo n.º: 489/2017-T.**

✚ **Erro de direito:** Situações em que, não obstante a correta representação da realidade factual, o sujeito se equivoca na determinação da norma aplicável, ou seja, em que se verifica um erro de enquadramento, por o sujeito passivo ter feito uma incorreta interpretação da situação fática ou uma errada aplicação do direito e, conseqüentemente, liquida ou deduz imposto a mais ou a menos. Ex. as situações em que há um incorreto apuramento do pro rata. **Processo n.º: 489/2017-T.**

10. Tratando-se, assim, de erros internos da empresa que não têm qualquer interferência na esfera de terceiros com emissões de documentos retificativos, a reposição desses erros opera exclusivamente com apresentação de **declarações de substituições dos períodos** em que o sujeito passivo deveria exercer o direito, respeitando assim, o previsto no nº 2 do art.º 21º do Código do IVA que determina que o valor do imposto dedutível será subtraído ao valor do imposto devido pelas operações tributáveis realizadas em cada período de imposto.
11. A reposição do erro, quando **material ou de cálculo** ser feita, no respetivo campo da declaração periódica de substituição, dado que este tipo de erro está diretamente relacionado com incorreto preenchimento da declaração periódica.
12. Quando o erro é qualificável como de **facto ou de direito**, este deve ser suprido, fazendo constar a liquidação ou a dedução na declaração onde aquele mesmo imposto deveria ser liquidado ou deduzido.
13. Esclarece-se assim, que ao limitar-se os prazos para as correções supras não se tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento dentro daqueles períodos para efetuar a correção, mas sim de fixar um limite máximo que a apresentação de substituições não pode exceder.



14. Não devendo, portanto, a correção desses erros ocorrer através da dedução do imposto em declarações periódicas referentes a períodos subsequentes, mesmo que entregues dentro dos citados prazos.

III – EFEITOS DE SUBSTITUIÇÕES DE DECLARAÇÕES

15. Ciente dos efeitos de substituições das declarações periódicas do IVA, que alteram a situação fiscal do Sujeito Passivo, entendeu-se necessário identificar e implementar regras, com amparo legal, que deve observar os procedimentos de substituições, consoante os prazos e circunstâncias:

15.1. **Substituições dentro do prazo legal**, seja qual for a situação a alterar produzem efeitos imediatos e automáticos. se:

- i. **Aumentar o valor do débito (campo 38): Pagamento de imposto** pela diferença entre valor do campo 38 da declaração de substituição deduzido dos pagamentos do IVA efetuados para o período.
- ii. **Diminuir o crédito (campo 39): Direito a crédito** para reporte no campo 40 e/ou pedido de reembolso no campo 41, pelo valor constante da declaração de substituição.
- iii. **Alterar crédito para Débito (campo 38): Pagamento de imposto** pelo valor do campo 38 da declaração de substituição.
- iv. **Aumentar o Crédito (campo 39): Direito ao crédito** para reporte no campo 40 e/ou pedido de reembolso no campo 41, pelo valor constante da declaração de substituição.
- v. **Alterar Débito para Crédito (campo 39): Direito ao crédito** para reporte no campo 40 e/ou pedido de reembolso no campo 41, pelo valor constante da declaração de substituição.
- vi. **Diminuir o valor do débito (campo 38): Direito a crédito** pela diferença do valor do imposto pago e o valor do débito do campo 38 da declaração de substituição, que lhe será comunicada a autorização para compensação, no campo 27 de uma declaração a ser entregue no prazo legal, com a limitação temporal de cinco anos previsto no nº 7 do art.º 65º do CIVA.



15.2. Substituições fora do prazo legal se:

- vii. **Aumentar** o valor do **débito** (campo 38): **Pagamento de imposto** pela diferença entre valor do campo 38 da declaração de substituição deduzido dos pagamentos efetuados para o período ou débitos do período suportados por processos de execuções fiscais.
- viii. **Diminuir** o **crédito** (campo 39 reportado e/ou reembolsado) ou **alterar** a situação de **crédito** para **débito**: **Pagamento de imposto** com obrigação do preenchimento do campo 28 da própria declaração de substituição pelos montantes relativos ao período que foram reportados e utilizados no campo 37 da declaração subsequente, compensados no campo 27 de declaração que antecedeu a substituição e os montantes solicitados em reembolso no campo 41.
- ix. **Aumentar** o **crédito** (campo 39): **Direito a crédito** que lhe será comunicada a autorização para compensação, no campo 27 de uma declaração a ser entregue no prazo legal, pela diferença do aumento no campo 39 da declaração de substituição e do crédito da declaração anterior utilizado no campo 40 e o reembolsado no campo 41, com a limitação temporal de cinco anos previsto no n.º 7 do art.º 65º do CIVA.
- x. **Alterar** a situação de **débito** para **crédito** (campo 39): **Direito a crédito** que lhe será comunicada a autorização para compensação, no campo 27 de uma declaração a ser entregue no prazo legal, pelo valor do campo 39 da declaração de substituição acrescido dos pagamentos de imposto efetuados para o período, com a limitação temporal de cinco anos previsto no n.º 7 do art.º 65º do CIVA.
- xi. **Diminuir** o **débito** (campo 38): **Direito a crédito** que lhe será comunicada a autorização para compensação, no campo 27 de uma declaração a ser entregue no prazo legal, pela diferença dos pagamentos de impostos efetuados para o período e o débito apurado no campo 38 da declaração de substituição, com a limitação temporal de cinco anos previsto no n.º 7 do art.º 65º do CIVA.

16. As situações descritas nos pontos vi, ix, x e xi, em que se condicionam a utilização de créditos, mediante autorizações de compensações comunicáveis pela Administração Fiscal, num campo 27 de uma declaração entregue dentro do prazo, justificam-se atendendo os seguintes normativos:



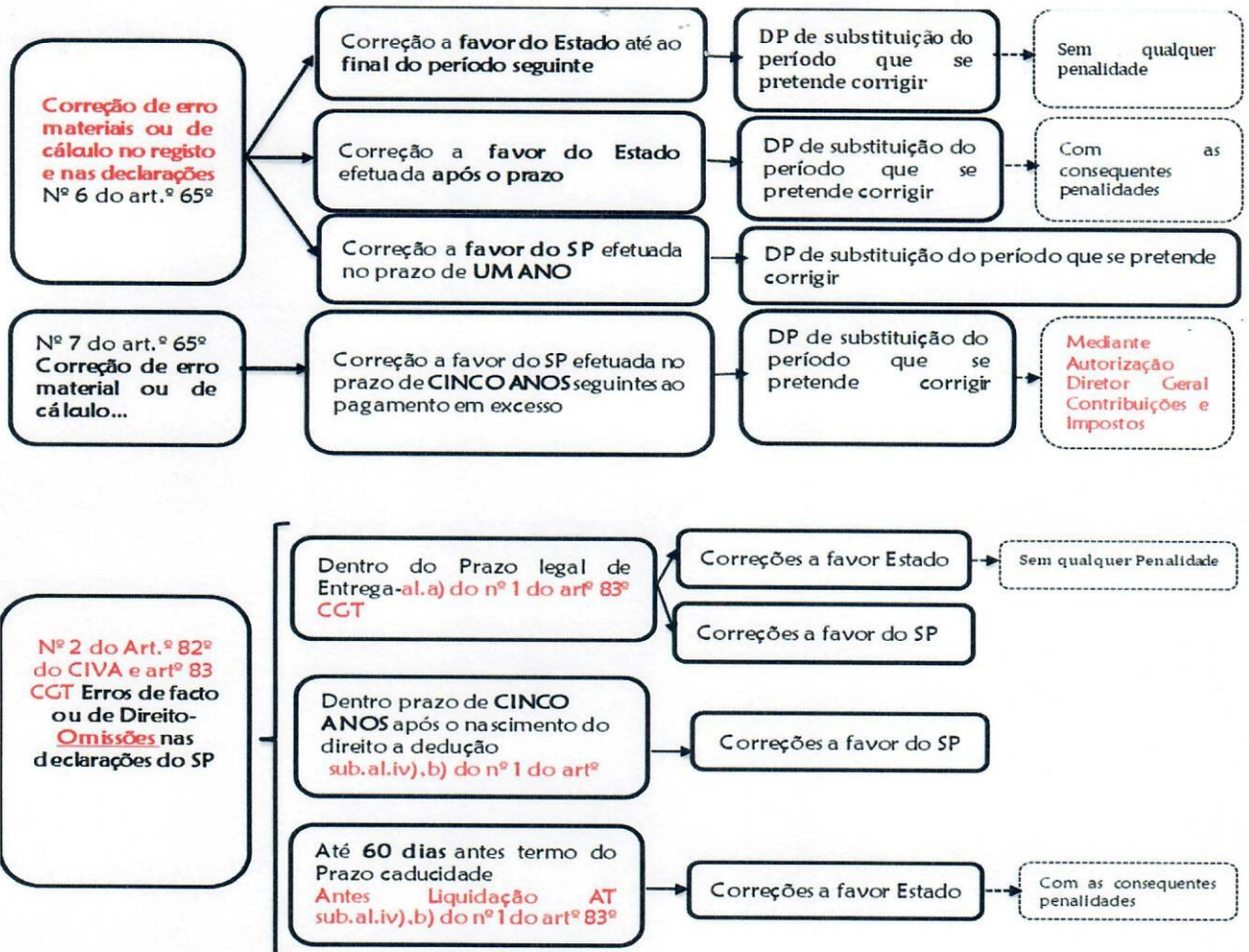
Avenida Amílcar Cabral, CP n.º 563
Cidade da Praia
República de Cabo Verde
Tel.: (+238) 261 77 59
Fax: (+238) 261 77 65

- a. N.º 4 do art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 65/2003, de 30 de dezembro, diploma que estabelece o regime de pagamento e reembolso do IVA, aditado pela Lei n.º 4/VII/2007, que aprova o Orçamento do Estado para o ano económico de 2007, prevê que o crédito resultante de declaração periódica de substituição apresentada depois de terminado o prazo legal previsto no art.º 37.º do regulamento do IVA, com crédito superior ou inferior relativamente a anterior apresentada será comunicada pela Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) nos termos e para os efeitos do art.º 10.º.
- b. O citado art.º 10.º determina que "...será a diferença daí resultante comunicada pelo Chefe da Repartição de Finanças competente ao sujeito passivo, a fim de compensação nos períodos de impostos seguintes, com a limitação temporal estabelecida no número 7 do art.º 65.º do Regulamento do IVA."
- c. N.º 1 do art.º 12.º do apontado regime de pagamento e reembolso do IVA dispõe que "os excessos a reportar, bem como as regularizações a favor dos sujeitos passivos, transportados de períodos anteriores, nos termos do número 4 do art.º 21.º do Regulamento do RIVA e do art.º 10.º do presente diploma, só serão tomados em conta quando incluídos em declarações periódicas dentro do prazo legal.
- d. O art.º 17.º também do regime de pagamento e reembolso do IVA, pelos seus números 2 e 3 determina que "os créditos disponíveis e reportados de períodos anteriores poderão ser deduzidos nos períodos de impostos seguinte pelo sujeito passivo, devendo para o efeito constar da declaração periódica mod.106 apresentada no prazo legal previsto no art.º 37 do Regulamento do IVA." E que, "sem prejuízo da sua manutenção na conta corrente para utilização em futuros períodos de impostos, os créditos constantes de declarações periódicas Mod.106 apresentada fora do prazo legal, só poderão ser deduzidos pelo sujeito passivo após ter recebida a autorização de utilização do respetivo crédito, comunicada pelos serviços competentes do IVA."

17. **Anexo:** esquema prazos para a correção de erros nos termos do n.º 6 e 7.º do art.º 65.º, n.º 2 do art.º 82.º todos do Código do IVA e art.º 83.º do CGT.



Avenida Amílcar Cabral, CP n° 563
Cidade da Praia
República de Cabo Verde
Tel.: (+238) 261 77 59
Fax: (+238) 261 77 65



Cumpra-se.
Praia, 09 de agosto de 2022.

A Diretora Nacional,

Liza Helena Vaz