

Ofício Circulado N.º: 25120
Data: 2026-07-28
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Chefes das Delegações Aduaneiras
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: PROCEDIMENTOS DE RETIFICAÇÃO DE FATURAS E REGULARIZAÇÃO DO IMPOSTO

A evolução tecnológica e a digitalização dos processos de faturação, aliadas à jurisprudência consolidada dos tribunais superiores e às recentes alterações legislativas, em especial do Decreto-Lei n.º 97/2026, de 20 de maio, tornam desatualizados os esclarecimentos constantes do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, de 2 de abril, o qual carece de correspondência com a realidade operativa e com a própria numeração dos preceitos legais ali mencionados.

Assim, com o objetivo de uniformizar os procedimentos relativos à retificação de faturas e à regularização do imposto, divulga-se o seguinte entendimento:

I. PROCEDIMENTO DE RETIFICAÇÃO E ANULAÇÃO DE FATURAS

1. Nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do Código do IVA, sempre que valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido um documento retificativo de fatura (nota de crédito ou nota de débito).
2. Os documentos retificativos de faturas devem conter os elementos previstos no n.º 6 do artigo 36.º do Código do IVA, nomeadamente a referência à fatura a que respeitam e as menções que são objeto de alteração.
3. A este respeito, o artigo 219.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, determina que “(é) assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca”. Neste sentido, os documentos retificativos são, para efeitos de IVA considerados parte indissociável da fatura original que retificam.
4. No que respeita em concreto à **nota de crédito**, a sua emissão deve limitar-se estritamente à alteração/retificação dos elementos necessários, obstando a que seja utilizada como um instrumento para anular faturas.

5. Assim, a sua emissão não é admissível quando a inexatidão resulte de meros erros formais que não afetem o valor tributável nem o montante do IVA liquidado - designadamente, erros no Número de Identificação Fiscal (NIF), morada ou nos demais elementos de identificação dos intervenientes, ou na descrição dos bens ou serviços -, nem quando a operação titulada pela fatura seja inexistente.
6. No caso de erros formais, procede-se à anulação da fatura incorreta no sistema de faturação, com a subsequente emissão da fatura corrigida, a qual deve referir expressamente a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou a data da conclusão dos serviços prestados, salvaguardando o momento da exigibilidade do imposto. Nestas circunstâncias, não há lugar a qualquer procedimento de regularização, nem à substituição de declaração periódica quando esta já tenha sido submetida.
7. A inexistência de operação, por sua vez, implica a anulação da fatura no sistema de faturação pelo que, se esta correção ocorrer antes da submissão da declaração periódica de IVA do período correspondente, o processo não dará lugar a qualquer regularização. Contudo, caso a referida declaração periódica já tenha sido submetida, o sujeito passivo deve proceder à entrega de declaração de substituição para expurgar o imposto indevidamente liquidado.
8. Para a correta aplicação destes procedimentos, importa clarificar que a **"inexistência de operação"** - situação em que a transação nunca ocorreu materialmente, não havendo facto gerador de imposto - é distinta da **"anulação da operação"** prevista no n.º 2 do artigo 78.º do Código do IVA. Esta última pressupõe uma transação real que produziu efeitos, mas que foi supervenientemente extinta por motivos contratuais ou legais, como sucede na devolução de bens ou na rescisão de contrato.
9. Nos casos de anulação de documentos previamente comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), as respetivas comunicações devem ser retificadas em conformidade com as orientações publicadas no Portal das Finanças e que podem ser acedidas em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/faturas/Pages/faqs-00985.aspx>.

Exemplo 1

Considere um fornecedor, sujeito passivo de IVA, que, aquando da transmissão de bens, emite uma fatura contendo uma incorreção no NIF do adquirente. Uma vez que este erro formal não altera o valor tributável nem o IVA liquidado, não há lugar à aplicação dos procedimentos de regularização previstos no artigo 78.º do Código do IVA, devendo proceder-se da seguinte forma:

- **Anulação do documento e emissão de novo:** O fornecedor deve proceder à anulação da fatura original no respetivo programa de faturação certificado ou nas aplicações de faturação disponibilizadas pela AT e emitir uma nova fatura com a identificação correta do adquirente. Caso tenha utilizado fatura pré-impressa em tipografia autorizada deve proceder à inutilização da mesma, mantendo em arquivo todos os exemplares.
- **Momento da operação:** A nova fatura deve conter a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, salvaguardando o momento da exigibilidade do imposto;

- **Reflexo declarativo:** Não subsiste qualquer necessidade de alteração ou regularização de imposto na declaração periódica de IVA, dado o efeito neutro da operação.

II. REGULARIZAÇÕES NOS TERMOS DO ARTIGO 78.º DO CÓDIGO DO IVA

10. O artigo 78.º do Código do IVA estabelece as regras para a regularização do imposto, fixando prazos e condições estritos para que a dedução do imposto anteriormente liquidado não seja considerada indevida.
11. A correta aplicação desta norma exige, contudo, distinguir a natureza do erro que esteve na origem da liquidação indevida de imposto, porquanto este regime não tem aplicação universal.
12. Destina-se, sim, a corrigir situações em que o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto tenham sofrido alterações decorrentes da própria dinâmica da operação ou em que o imposto tenha sido liquidado de forma errónea, abrangendo exclusivamente as circunstâncias em que a base tributável ou o valor do imposto carecem de correção.

II.1. Meios de prova

13. De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, a regularização do imposto a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que a respetiva dedução será considerada indevida.
14. No contexto da digitalização e da desmaterialização documental, e sem prejuízo da validade dos suportes físicos tradicionais, consideram-se **meios de prova idóneos**, para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, desde que cumpram os respetivos requisitos legais, os seguintes documentos ou suportes na posse do fornecedor ou prestador:

- **Validação documental e comunicações (em suporte físico ou digital)**

O duplicado da nota de crédito em suporte físico, devidamente assinado pelo adquirente ou por quem o represente, bem como qualquer declaração, notificação ou ficheiro informático que comprove, de forma inequívoca, o conhecimento da retificação. Consideram-se abrangidos os documentos validados mediante assinatura eletrónica, as confirmações eletrónicas de receção integradas em plataformas de faturação, ou a troca de correspondência escrita (física ou por correio eletrónico) da qual resulte de forma inequívoca a tomada de conhecimento da regularização pelo destinatário;

- **Fluxos financeiros e comprovativos de reembolso**

Notas de devolução, notas de recebimento ou registos eletrónicos de transferência/reembolso, desde que o descritivo ou documento de suporte estabeleça a ligação direta e explícita à regularização do imposto e à respetiva nota de crédito.

15. A prova exigida por esta disposição pressupõe a demonstração inequívoca de que o adquirente tomou conhecimento do documento retificativo, reportado a cada operação, sendo admissíveis os canais digitais referidos, desde que assegurem mecanismos de rastreabilidade fiáveis, que permitam demonstrar que o adquirente recebeu, acedeu e tomou efetivo conhecimento do documento retificativo.
16. Consequentemente, procedimentos baseados em presunções contratuais tácitas, como a aceitação presumida na ausência de oposição dentro de determinado prazo, não satisfazem as exigências do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, sob pena de violação do princípio da simetria do imposto.
17. A falta de prova material e individualizada torna a respetiva regularização indevida.

Exemplo 2

O fornecedor envia uma nota de crédito por correio eletrónico e o adquirente responde à mesma mensagem com a indicação "Confirmamos a receção da nota de crédito n.º X". Este rasto digital e a resposta inequívoca constituem meio de prova idóneo para efeitos de regularização.

Exemplo 3

O fornecedor disponibiliza os seus documentos de faturação através de um portal de cliente reservado. Quando o adquirente acede com as suas credenciais e faz o download ou visualiza a nota de crédito, a plataforma gera um registo informático automático (log de sistema). Este relatório de acessos, contendo a data, hora, identificação do utilizador e a referência ao documento descarregado, constitui prova idónea e rastreável do conhecimento efetivo.

18. Nas situações em que os **adquirentes sejam consumidores finais**, mantém-se a exigência de prova do conhecimento da retificação ou do reembolso do imposto suportado. Para este efeito, quando não seja possível obter prova inequívoca do conhecimento por via eletrónica ou física, a demonstração do efetivo reembolso do montante constitui meio adequado para legitimar a regularização, sendo equiparada ao reembolso a dedução ou abate do respetivo valor em transmissões de bens ou prestações de serviços subsequentes efetuadas ao mesmo adquirente.

Exemplo 4

Um consumidor final efetua a devolução de um bem adquirido online. O fornecedor emite a nota de crédito e, simultaneamente, credita o valor na conta bancária ou no cartão de crédito utilizado na compra originária. O comprovativo da transação bancária do reembolso, desde que associado de forma unívoca à nota de crédito emitida, é considerado prova suficiente para legitimar a regularização do imposto a favor do sujeito passivo.

II.2. Regularizações não decorrentes de erros

19. Nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do Código do IVA, nos casos em que seja anulada uma operação ou reduzido o respetivo valor tributável em virtude de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços dispõe da faculdade de retificar o imposto anteriormente liquidado a mais, a qual pode ser exercida até ao final do período de imposto seguinte àquele em que ocorreram os factos que determinaram a respetiva modificação, através da emissão de documento retificativo (nota de crédito).
20. Esta regularização assume uma natureza facultativa, devendo o fornecedor ou o prestador de serviços estar habilitado a provar que reembolsou o seu adquirente, ou que este tomou conhecimento da retificação, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.
21. Em termos declarativos, estas regularizações devem ser efetuadas na declaração periódica do período em que se verificaram os factos que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do valor tributável, ou na declaração do período de imposto seguinte.

Exemplo 5

Um sujeito passivo vendeu, em 31 de janeiro, determinado conjunto de bens a um cliente, ficando contratualmente definido que os mesmos poderiam ser devolvidos pelo cliente sem qualquer penalização no prazo de 90 dias.

Esta operação foi declarada pelo vendedor na declaração periódica relativa ao mês de janeiro, entregue em 20 de março.

No dia 5 de abril o cliente devolveu parte dos bens, ao abrigo dos referidos termos contratuais, tendo o sujeito passivo vendedor emitido a respetiva nota de crédito e procedido à correspondente transferência bancária do valor dos bens devolvidos.

A regularização do IVA liquidado na declaração periódica de janeiro e relativo aos bens devolvidos em abril deve ser efetuada no campo 40 da declaração periódica de abril ou da declaração periódica de maio, preenchendo também o quadro 1-A do anexo relativo às regularizações do campo 40.

II.3. Erros de faturação ou de cálculo no registo

22. No caso de **erros de faturação ou imputáveis à execução material do registo**, independentemente do meio utilizado, como sejam erros de introdução de dados, parametrização, duplicação de registos ou falhas operacionais equivalentes, estão em causa “inexatidões” ou “erros materiais ou de cálculo” nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º do Código do IVA.
23. Nestas situações, o procedimento de regularização diverge consoante o imposto tenha sido liquidado por defeito ou em excesso, e dependendo da natureza do erro, designadamente se de faturação ou de mero registo contabilístico.

Sentido da regularização	Tipo de erro	Natureza da correção	Requisitos e procedimento operacional	Prazo de regularização	Procedimento declarativo (DP)
A favor do sujeito passivo (imposto liquidado em excesso)	Faturação	Facultativa	Exige emissão de nota de crédito e obtenção de prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação	Até 2 anos contados a partir da data em que o imposto se tornou exigível	Campo 40 da declaração periódica + Quadro 1-A do anexo de regularizações
	Registo contabilístico		Correção interna na contabilidade. Não implica a emissão de documento retificativo		
A favor do Estado (imposto liquidado a menos)	Faturação	Obrigatória	Exige emissão de nota de débito	No período de imposto do erro ou até ao final do período de imposto seguinte, sem penalidades	Campo 41 da declaração periódica + Quadro 1-A do anexo de regularizações
				Após esse prazo, com penalidades (juros e coima)	Declaração periódica de substituição do período do erro com o preenchimento do campo 41 e do Quadro 1-A do anexo de regularizações
	Registo contabilístico		Correção interna na contabilidade. Não implica a emissão de documento retificativo	Prazo de caducidade, com penalidades (juros e coima).	Declaração periódica de substituição do período do erro

Exemplo 6 – Erros materiais de registo (imposto a favor do sujeito passivo)

Um sujeito passivo, devido a uma falha de parametrização no seu sistema após uma atualização, duplica na sua contabilidade o registo de uma fatura de prestação de serviços no valor de EUR 10.000. Este erro de registo teve como consequência a liquidação de IVA em excesso a favor do Estado na declaração periódica correspondente. Após detetar esta duplicação seis meses depois, deve proceder da seguinte forma:

Procedimento operativo: Por se tratar estritamente de um erro material de registo contabilístico (e não de um erro na fatura emitida ao cliente), não há lugar à emissão de qualquer documento retificativo. O erro deve ser corrigido na contabilidade através de um lançamento de estorno/anulação do registo duplicado.

Requisitos e Prazos: A regularização do imposto a favor do sujeito passivo na declaração periódica (mediante preenchimento do campo 40 da declaração periódica e do quadro 1-A do respetivo anexo) está sujeita ao prazo preclusivo de dois anos, contados a partir do momento em que o imposto se tornou exigível.

Exemplo 7 – Erros de faturação (imposto a favor do Estado)

Um sujeito passivo, aquando da emissão de uma fatura de prestação de serviços informáticos no valor de EUR 50.000, em janeiro, introduziu, por erro de inserção de dados no sistema, o valor de EUR 5.000, liquidando IVA a menos em prejuízo do Estado.

Verificado o erro material no mês seguinte, deve proceder da seguinte forma:

Procedimento operativo: O sujeito passivo deve emitir a correspondente nota de débito para debitar o valor da operação e do imposto faturados a menos, fazendo referência à fatura original.

Requisitos e Prazos: A regularização do imposto a favor do Estado deve ser efetuada na declaração periódica do mês de janeiro ou de fevereiro, conforme estipula o n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA. Caso o erro fosse detetado após a entrega das declarações periódicas relativas a esses períodos, a regularização deveria ser efetuada em declaração periódica de substituição do período de exigibilidade (janeiro), ficando sujeita a aplicação das respetivas penalidades (coimas e juros compensatórios).

Ao contrário das situações de imposto liquidado a mais, este procedimento não depende de qualquer requisito probatório de conhecimento ou aceitação por parte do adquirente.

II.4. Erros de enquadramento jurídico (erros de direito)

24. Diversamente, nos **erros decorrentes da interpretação ou aplicação de normas legais**, não se verifica qualquer erro material ou de cálculo na execução do registo, mas antes um erro de enquadramento jurídico, como sejam:
- A aplicação indevida da regra de inversão do sujeito passivo, ou a liquidação indevida de imposto quando aquela inversão devesse ter sido aplicada;
 - A liquidação de imposto numa operação que beneficia de isenção, ou a aplicação indevida de uma isenção a uma operação que seria tributada;
 - A aplicação incorreta de uma taxa de IVA, que tenha resultado em imposto liquidado a menos ou em excesso.
25. Nas situações em que houve **liquidação indevida de imposto** (quando a operação deveria ser isenta de IVA ou sujeita à regra de inversão) ou **liquidação com taxa superior à aplicável**, a regularização é efetuada mediante a emissão de nota de crédito pelo valor total do imposto a retificar pelo **fornecedor**, que poderá recuperar o imposto na declaração do período em que o documento é emitido, desde que possua prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do correspondente montante, inscrevendo o valor da regularização no campo 40, do quadro 06 da declaração periódica, e na linha destinada a «Regularizações decorrentes de um erro de direito», do quadro 3 do Anexo relativo às regularizações do campo 40.
26. Por outro lado, o **adquirente** deve retificar eventuais deduções indevidas e, nos casos em que devesse ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, proceder à autoliquidação através de substituição da(s) declaração(ões) periódica(s) dando cumprimento às regras de exigibilidade.

Exemplo 8 – Faturas em que foi indevidamente liquidado IVA

Um sujeito passivo emite uma fatura relativa a uma empreitada de construção civil na qual aplica a taxa normal de 23%, ignorando que a operação estava legalmente sujeita à regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA. O erro de enquadramento legal é detetado três anos após a emissão da fatura original. Para regularização da operação:

Prestador: Deve proceder à retificação da fatura inicialmente emitida, mediante a emissão de nota de crédito pelo valor total do imposto, fazendo constar da mesma os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente a referência à fatura a que respeita, a menção dos elementos alterados e conter a indicação “IVA - autoliquidação”. Em termos declarativos, e na condição de ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, inscreve aquele valor no campo 40, do quadro 06 da declaração periódica respeitante ao período em que emitiu a nota de crédito, e na linha destinada a «Regularizações decorrentes de um erro de direito», do quadro 3 do Anexo relativo às regularizações do campo 40.

Adquirente: Deve proceder à autoliquidação do IVA, na fatura emitida pelo prestador dos serviços ou em documento interno. Em termos declarativos, submete uma declaração periódica de substituição relativa ao período em ocorreu a exigibilidade do imposto. Nessa declaração de substituição deve relevar o valor tributável da operação nos campos 1, 5 ou 3, o imposto liquidado nos campos 2, 6 ou 4, o imposto dedutível, se for o caso, nos campos 20 a 23 ou 27 a 29, e o valor tributável no quadro 06-A, no campo 102 por se tratar da aquisição de serviços de construção civil. Caso tenha procedido à dedução do imposto liquidado indevidamente na fatura retificada, deve proceder à respetiva correção.

Exemplo 9 - Emissão de fatura com IVA liquidado superior ao devido

Um sujeito passivo prestador de serviços de reabilitação de edifícios emite uma fatura na qual aplica por erro a taxa normal de 23% sobre o valor total da operação, omitindo a aplicação da taxa reduzida de 6% legalmente prevista para aquela empreitada, reunidas que estavam as condições para aplicação da verba 2.27 da lista I anexa ao Código do IVA. Volvidos dois anos, o erro de enquadramento da taxa é identificado. Pretendendo regularizar o imposto liquidado em excesso a seu favor:

Prestador: Deve proceder à retificação da fatura mediante a emissão de uma nota de crédito pelo valor correspondente ao imposto liquidado em excesso (a diferença entre os 23% e os 6%), fazendo dela constar os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, evidenciando a referência à fatura original e a taxa corrigida. Em termos declarativos, e condicionado a que tenha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi efetivamente reembolsado do imposto, inscreve o valor do IVA retificado no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica do período em que emitiu a referida nota de crédito. Adicionalmente, deve preencher o quadro 3 do

Anexo relativo às regularizações do campo 40, na linha «Regularizações decorrentes de um erro de direito».

Adquirente: Caso tenha deduzido inicialmente o valor do IVA liquidado em excesso (23%), deve proceder à regularização desse diferencial a favor do Estado. Em termos declarativos, inscreve o montante a repor no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica respeitante ao período em que recebeu a nota de crédito, preenchendo em consonância o quadro 02 do Anexo relativo às regularizações do campo 41, na linha destinada a «Regularizações decorrentes de um erro de direito».

27. Inversamente, nos casos em que **não houve liquidação** e o imposto era devido ou quando a **liquidação tenha sido efetuada por taxa inferior à aplicável**, o **fornecedor** deve emitir uma nota de débito pelo valor total do imposto em falta e proceder à substituição da(s) declaração(ões) periódica(s) correspondente(s) ao(s) período(s) em que se deu a exigibilidade original da operação.
28. Por sua vez, o **adquirente** deve expurgar qualquer autoliquidação indevida eventualmente efetuada e, sendo sujeito passivo com direito à dedução, poderá exercer o direito à dedução do imposto que lhe foi debitado na declaração do período em que recebeu o respetivo documento retificativo.
29. As regularizações a favor do sujeito passivo devidas a erros de direito apenas podem ser efetuadas no prazo de 4 anos a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º do código do IVA.
30. Ainda assim, considerando a jurisprudência do TJUE, nos casos em que, na sequência de uma liquidação adicional efetuada pela AT, tenha sido entregue ao Estado um acréscimo de IVA e tenham sido emitidos pelo fornecedor os correspondentes documentos retificativos das faturas, o prazo legal para o adquirente exercer o direito à dedução conta-se a partir da data de receção desses documentos retificativos, e não a partir da data de emissão das faturas iniciais. Isto porque o adquirente só toma conhecimento do acréscimo do imposto nessa data, momento em que se reúnem as condições (formais e materiais) para o exercício do direito à dedução.
31. No entanto, exige-se que não estejam em causa situações de falta de diligência do adquirente antes da receção dos documentos retificativos da fatura ou eventuais situações de abuso ou conluio fraudulento com o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.

Exemplo 10 – Faturas sem liquidação de IVA quando não se aplicava a regra de inversão do sujeito passivo

Um sujeito passivo prestador de serviços de engenharia emite uma fatura na qual indica como motivo da não liquidação do imposto “IVA - autoliquidação”, por entender incorretamente que a operação se subsumia à regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA. Volvidos dois anos, o próprio sujeito passivo deteta o erro de enquadramento legal, constatando que a operação estava, afinal, sujeita à aplicação da taxa normal de 23% sem inversão do sujeito passivo. Para regularização da operação:

Prestador: Deve proceder à retificação da fatura inicialmente emitida mediante a emissão de nota de débito pelo valor total do imposto em falta (23%), fazendo dela constar os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, designadamente a referência expressa à fatura original a que respeita e a menção dos elementos alterados. Em termos declarativos, deve submeter uma declaração periódica de substituição correspondente ao período em que se deu a exigibilidade original do imposto, relevando o valor tributável da operação no campo 3, o imposto liquidado no campo 4 e retirando o valor tributável do campo 8, todos do quadro 06.

Adquirente: Caso tenha procedido indevidamente à autoliquidação do IVA à data da fatura original, deve submeter uma declaração periódica de substituição relativa a esse mesmo período, expurgando no quadro 06 o valor tributável da referida operação dos campos 1, 5 ou 3, o imposto liquidado dos campos 2, 6 ou 4 e o imposto eventualmente deduzido nos campos 20 a 23 ou 27 a 29, bem como retirar o valor tributável correspondente do quadro 06-A (campo 102).

Sendo sujeito passivo com direito à dedução, pode deduzir o imposto que lhe foi debitado pelo prestador através da nota de débito, inscrevendo-o nos campos 20 a 23 ou 27 a 29 da declaração periódica correspondente ao período em que recebeu o referido documento retificativo.

Exemplo 11 - Emissão de fatura com IVA liquidado inferior ao devido

Um sujeito passivo prestador de serviços de consultoria técnica emite uma fatura na qual aplica indevidamente a taxa reduzida de 6%, ignorando que a operação, pela sua natureza jurídica, se encontrava sujeita à taxa normal de 23%. O erro de liquidação em falta é detetado um ano após a emissão do documento original. Para a correção do imposto liquidado a menos, deve proceder-se da seguinte forma:

Prestador: Deve proceder à retificação da taxa mediante a emissão de uma nota de débito pelo valor total do imposto em falta (a diferença correspondente aos 17% em falta), contendo os elementos do n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, especificamente a menção alterada da taxa e a identificação da fatura original a que se reporta. Em termos declarativos, deve submeter uma declaração periódica de substituição correspondente ao período em que se deu a exigibilidade original do imposto (data da operação ou da fatura inicial), excluindo dos campos 1 e 2 do quadro 06 os valores da base tributável e do imposto indevidamente liquidado à taxa reduzida e declarando no campo 3 o valor tributável da operação e no campo 4 o valor do imposto devidamente calculado à taxa normal.

Adquirente: Sendo um sujeito passivo com direito à dedução, assiste-lhe o direito de recuperar o imposto que, inicialmente, lhe foi imputado a menos pelo prestador. Em termos declarativos, pode proceder à dedução do IVA que lhe foi debitado na nota de débito, inscrevendo o respetivo montante nos campos 20 a 23 ou 27 a 29 do quadro 06 da declaração periódica correspondente ao período em que recebeu o referido documento retificativo.

III. REGULARIZAÇÕES A EFETUAR POR SUJEITOS PASSIVOS ISENTOS

32. Os sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção, previsto no artigo 53.º e seguintes do Código do IVA, ou que pratiquem exclusivamente operações isentas ao abrigo do artigo 9.º e que, por aplicação de qualquer uma das alíneas d), e), g), h) e j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, se encontrem obrigados à liquidação do imposto na qualidade de adquirentes de bens ou serviços, devem **submeter a respetiva declaração periódica e proceder ao pagamento do imposto devido até ao final do mês seguinte** àquele em que o mesmo seja exigível.
33. Nas situações em que se revele necessário retificar incorreções ou declarar alterações supervenientes às condições iniciais das operações, estes sujeitos passivos devem observar os seguintes procedimentos:
- i. **Erros e omissões na declaração periódica de que resulte imposto a favor do Estado**
As incorreções verificadas na declaração periódica que resultem em imposto a favor do Estado - designadamente a omissão de faturas, erros de cálculo, a indevida aplicação de uma isenção ou a aplicação de uma taxa inferior à devida na autoliquidação -, devem ser obrigatoriamente retificadas, mediante a submissão de declaração periódica de substituição correspondente ao período em que se verificou a respetiva exigibilidade;
 - ii. **Regularizações a favor do sujeito passivo**
As correções ou alterações que determinem regularizações a favor de sujeito passivo isento devem ser efetuadas através do preenchimento do campo 40 e do respetivo anexo em declaração periódica subsequente, a qual pode ser submetida especificamente para este efeito, respeitando o prazo legal de caducidade.
34. Qualquer montante de imposto apurado a favor do sujeito passivo na sequência das regularizações efetuadas transita como excesso a reportar, podendo ser considerado no campo 61 de declaração periódica subsequente que o sujeito passivo venha a ter obrigação de entregar.
35. O respetivo reembolso pode ser solicitado nos termos do artigo 22.º do Código do IVA, com as devidas adaptações e sem prejuízo da sujeição aos mecanismos de controlo e análise de divergências aplicáveis pela AT.
36. Considerando a ausência de uma obrigação declarativa contínua, o prazo de 12 meses previsto no n.º 5 do artigo 22.º do Código do IVA conta-se a partir do período a que respeita a declaração em que o crédito foi apurado. O reembolso pode ser solicitado em qualquer declaração periódica posterior que o sujeito passivo esteja obrigado a entregar ou que entregue especificamente para este efeito, desde que o montante do respetivo crédito seja superior a EUR 250 durante a totalidade desse período.
37. Por sua vez, o reembolso pode ser solicitado na própria declaração em que o crédito é gerado, caso o seu montante seja superior a EUR 3.000.

Exemplo 12

Um sujeito passivo enquadrado no regime especial de isenção do artigo 53.º pela exploração em regime de alojamento local de um imóvel, tem de pagar um montante de EUR 100 a uma plataforma de reservas, com sede na Irlanda, relativamente às reservas efetuadas no mês de setembro.

Pela aquisição dos serviços da plataforma, este sujeito passivo está obrigado a autoliquidar o IVA respetivo, devendo, para tal, entregar até ao final de outubro uma declaração periódica na qual deve liquidar IVA à taxa normal, declarando no campo 16 o montante de EUR 100 e no campo 17 o valor de EUR 23. Sendo um sujeito passivo isento não pode deduzir qualquer imposto.

Por lapso, aquando do preenchimento da respetiva declaração periódica aplicou a taxa de 6%, tendo liquidado e pago, na qualidade de adquirente, imposto no montante de EUR 6.

Em novembro, apercebeu-se do lapso.

Para corrigir este erro, deve entregar declaração de substituição, alterando o montante declarado no campo 17 para EUR 23 e pagar o valor da diferença entre o valor inicialmente suportado e o valor efetivamente devido (EUR 17).

Em janeiro do ano seguinte uma das reservas efetuadas em setembro (relativamente às quais havia autoliquidado IVA inicialmente à taxa reduzida retificando em novembro para a taxa normal) foi cancelada, originando uma correção, pela plataforma, ao montante das comissões de setembro no valor de EUR 30 a favor do sujeito passivo.

Para corrigir este erro deve, na declaração periódica relativa a janeiro a entregar até ao final de fevereiro, declarar a regularização no montante de EUR 6,90 ($\text{EUR } 30 \times 23\%$), no campo 40. Esta regularização pode ser efetuada na declaração periódica que tenha de entregar para autoliquidar imposto por outras operações ou em declaração periódica entregue exclusivamente para este efeito. Caso desta regularização resulte crédito de imposto, o mesmo pode ser utilizado no campo 61 de qualquer declaração a entregar posteriormente.

IV. O CASO ESPECÍFICO DAS REGULARIZAÇÕES A EFETUAR NO ÂMBITO DO DECRETO-LEI N.º 97/2026, DE 20 DE MAIO

38. O decreto-lei n.º 97/2026, de 20 de maio, que prevê um conjunto de medidas de incentivo à habitação e ao arrendamento ou subarrendamento habitacional, alterou a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º e aditou a verba 2.42 à lista I anexa ao Código do IVA, definindo também as condições de aplicação da mesma e os procedimentos para a regularização do imposto em caso de incumprimento das respetivas condições.
39. Relativamente às regularizações a efetuar a favor do Estado no caso de incumprimento das condições de aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.42, a AT emitiu instruções administrativas através do Ofício Circulado n.º 25.116 de 23 de junho de 2026, no qual foram diferenciadas as situações que

implicam a apresentação de declarações periódicas de substituição daquelas em que a regularização deve ser efetuada na declaração periódica do período em que se verifica o incumprimento.

40. Não obstante, afigura-se relevante detalhar as obrigações dos sujeitos passivos e clarificar também o modo de proceder quando as regularizações decorrentes da verba origem imposto a favor do sujeito passivo.

IV.1. Regularizações a favor do estado

41. Sempre que o adquirente de uma empreitada tenha autoliquidado o IVA à taxa reduzida (prevendo cumprir os requisitos da verba 2.42) e, mais tarde, se verifique o incumprimento de alguma dessas condições, o imposto deve ser regularizado.
42. Conforme estipulado no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2026, de 20 de maio, e no Ofício Circulado n.º 25.116, o procedimento de regularização a adotar varia consoante a condição específica que não foi cumprida.
43. Assim, e sem prejuízo dos juros e outras penalidades aplicáveis, a regularização do IVA é efetuada através da **substituição da declaração periódica** relativa ao período ou a cada um dos períodos em que ocorreu a exigibilidade do imposto:
- i. No caso da **venda**, sempre que o valor da venda exceder o valor de venda moderado (EUR 660.982) ou quando a outorga do título aquisitivo ocorra após o decurso do prazo de 24 meses a contar da data da emissão da documentação relativa ao início de utilização (nos termos do RJUE);
ou
 - ii. No caso do **arrendamento habitacional**, sempre que o valor da renda mensal exceder o valor de renda moderado (EUR 2.300).
44. Caso não se verifique qualquer uma das demais condições, o IVA deve regularizado na **declaração periódica do período** correspondente à data do título aquisitivo, da celebração do contrato de arrendamento ou em que se verifique o incumprimento de qualquer das condições, ou ainda no **período seguinte**, sem prejuízo da aplicação de juros compensatórios.
45. Para tal, o sujeito passivo **adquirente** deve indicar no campo 41 o montante correspondente à diferença entre o imposto inicialmente autoliquidado à taxa reduzida e o imposto à taxa normal, devendo este valor ser refletido no Quadro 2 do respetivo Anexo à declaração periódica, na linha “Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I”. Devem ser adicionadas tantas linhas quantos os períodos em que foi autoliquidado imposto à taxa reduzida, indicando no campo “Período de Tributação” os períodos em que foram efetuadas as referidas autoliquidações, no campo “Base de Incidência da Regularização” o respetivo valor tributável e no campo “IVA regularizado” o montante da diferença de imposto.
46. No caso dos sujeitos passivos isentos que, por força da alínea c) do n.º 3 do artigo 29.º do CIVA, estão dispensados de entrega da declaração periódica, devem entregar declaração periódica para

este efeito até ao final do mês seguinte àquele em que seja obrigatório efetuar a regularização, nos termos do n.º 3 do artigo 27.º do CIVA.

47. Conforme vem disposto no n.º 3 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2026, de 20 de maio, o prazo previsto no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IVA para efeitos desta regularização conta-se a partir do termo legal estabelecido para o cumprimento da respetiva obrigação de regularização, seja esta efetuada na declaração periódica do período seguinte [nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º] ou mediante a submissão de declaração de substituição do período do facto gerador [nos termos da alínea b) do mesmo preceito].

IV.2. Regularizações a favor do sujeito passivo

48. Inversamente, quando a verba 2.42 não tenha sido inicialmente aplicada, mas se venha a verificar o cumprimento posterior de todas as condições exigidas, o sujeito passivo **pode** regularizar o IVA a seu favor, correspondendo esta regularização à diferença entre o imposto inicialmente liquidado à taxa normal e o montante devido à taxa reduzida.
49. Em termos de prazo, esta regularização apenas pode ser efetuada se o momento em que se verificam as condições de aplicação da verba 2.42 da lista I anexa ao Código do IVA, ocorra dentro do prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária.
50. Nestes casos, os procedimentos de regularização diferem consoante o enquadramento em sede de IVA do respetivo adquirente.

- Aquisições de serviços por sujeitos passivos do regime normal

51. Quando o adquirente dos serviços de construção civil é um sujeito passivo que realiza operações que conferem, ainda que parcialmente, direito à dedução do imposto suportado, aplica-se a regra de inversão do sujeito passivo, cabendo-lhe autoliquidar o imposto respetivo¹. Esta regra é independente da taxa aplicável à operação, ou do eventual enquadramento na verba 2.42, devendo o adquirente autoliquidar o imposto à taxa legal aplicável à operação.
52. Nestas situações, quando o adquirente autoliquidou IVA à taxa normal e, posteriormente, verifica que cumpre todas as condições para aplicar a verba 2.42, pode regularizar a seu favor a diferença entre o imposto que autoliquidou à taxa normal e o que seria devido por aplicação da taxa reduzida.
53. Esta regularização deve ser refletida na declaração periódica do período de imposto em que se mostrem cumpridas **todas** as condições de aplicação da verba 2.42, no campo 40 e no Quadro 3 do respetivo Anexo, na linha “Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I”, devendo ser adicionadas tantas linhas quantos os períodos em que foi autoliquidado imposto à taxa normal, indicando no campo “Período de Tributação” os períodos em que foram efetuadas as referidas

¹ Esta matéria foi objeto de esclarecimento no Ofício Circulado n.º 25.117, de 24 de junho de 2026.

autoliquidações, no campo “Base de Incidência da Regularização” o respetivo valor tributável e no campo “IVA regularizado” o montante da diferença de imposto.

Exemplo 13 – Regularização de IVA autoliquidado pelo adquirente (regime normal) superior ao devido por verificação posterior das condições da Verba 2.42 (Artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 97/2026)

Um sujeito passivo enquadrado no regime normal de IVA (adquirente), que realiza operações que conferem o direito à dedução, adquiriu serviços de construção civil (empreitada) em setembro de 2026 a um sujeito passivo que dispunha de certificado de empreiteiro.

Uma vez que se tratava de um serviço de construção civil entre sujeitos passivos, aplicou-se a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA. À data, face à incerteza sobre o preço final de venda do imóvel (que se estimava poder superar o limite de preço de venda moderado), o adquirente procedeu à autoliquidação do imposto à taxa normal de 23% sobre o valor tributável de EUR 100.000 (liquidando EUR 23.000 de IVA e deduzindo a totalidade ou parte desse montante, consoante o método de dedução utilizado).

Em junho de 2027, com a celebração do contrato de compra e venda por um valor final inferior ao limite fixado para o ano em causa, e reunidas as demais condições da verba 2.42, confirmou-se o preenchimento de todos os requisitos legais para a aplicação da taxa reduzida.

Estando reunidas as condições que determinam a tributação da operação à taxa reduzida de 6% (que corresponderia a um IVA de EUR 6.000), o adquirente pode regularizar a seu favor a diferença de imposto (EUR 17.000), procedendo da seguinte forma:

Prestador (emitente): Sendo a operação sujeita às regras de inversão do sujeito passivo, o prestador limitou-se a emitir a fatura sem liquidação de IVA (com a menção “IVA – Autoliquidação”). Como a inversão se mantém e apenas se altera a taxa aplicável no momento da autoliquidação pelo cliente, o prestador não tem de efetuar qualquer procedimento de retificação ou regularização.

Adquirente (cliente): Sendo o devedor do imposto, o adquirente pode regularizar a seu favor a diferença entre o IVA autoliquidado à taxa normal (23%) e o IVA devido à taxa reduzida (6%).

Em termos declarativos, deve relevar esta regularização de EUR 17.000 na declaração periódica do período em que se verificou o cumprimento das condições (junho de 2027), inscrevendo esse montante no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica e preencher o Quadro 3 do respetivo Anexo ao campo 40, na linha destinada a «Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I», indicando, no campo “Período de Tributação” o período correspondente à autoliquidação original (setembro de 2026), no campo “Base de Incidência da Regularização” o valor tributável associado (EUR 100.000) e no campo “IVA regularizado”: a diferença de imposto a seu favor (EUR 17.000).

Esta regularização só poderá ser efetuada se a verificação das condições de aplicação da verba 2.42 ocorrer dentro do prazo de caducidade de quatro anos (artigo 45.º da LGT).

- **Aquisições de serviços por sujeitos passivos exclusivamente isentos**

54. Quando o adquirente dos serviços de construção civil é um sujeito passivo que realiza exclusivamente operações que não conferem direito à dedução, apenas se aplica a regra de inversão do sujeito passivo nas empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis destinados à venda para habitação própria e permanente ou arrendamento habitacional que reúnam os requisitos da verba 2.42 da lista I anexa ao Código do IVA.
55. Assim, quando o adquirente das empreitadas seja um sujeito passivo isento e não informe o empreiteiro que pretende aplicar aquela verba, as faturas relativas a quaisquer empreitadas devem ser emitidas com IVA à taxa aplicável.
56. Caso, em momento posterior, o adquirente verifique que cumpre as condições para aplicar a taxa reduzida por força da referida verba 2.42, pode regularizar o correspondente imposto desde que, para tal, exista opção conjunta do adquirente e do prestador.
57. Para o efeito, o **prestador**:
- Emite uma nota de crédito contendo apenas a correção do valor do IVA originalmente liquidado, qualificando o adquirente como devedor do imposto ("IVA-Autoliquidação – Verba 2.42");
 - Regulariza o imposto a seu favor no campo 40 da declaração periódica do período de emissão do documento retificativo, e no quadro 3 do respetivo Anexo, na linha "Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I";
 - Neste Anexo, devem ser adicionadas tantas linhas quantos os períodos em que liquidou imposto à taxa normal, indicando no campo "Período de Tributação" os períodos em que foram efetuadas as referidas liquidações, no campo "Base de Incidência da Regularização" o respetivo valor tributável e no campo "IVA regularizado" o total do imposto inicialmente liquidado;
 - O direito à dedução fica condicionado à prova de conhecimento pelo adquirente ou reembolso do montante de imposto, nos termos do artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA.
58. O **adquirente**, por sua vez, assume a qualidade de devedor e deve proceder à autoliquidação do IVA à taxa reduzida (verba 2.42), inscrevendo o imposto autoliquidado no campo 41 da declaração periódica do período em que recebe a nota de crédito (e no Quadro 2 do respetivo anexo, na linha "Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I").
59. Este procedimento visa salvaguardar a simplificação administrativa, evitando a entrega de declarações de substituição relativas a períodos anteriores.

Exemplo 14 – Emissão de fatura com IVA liquidado superior ao devido por verificação posterior das condições da Verba 2.42 (Artigo 11.º do Decreto-lei n.º 97/2026)

Um sujeito passivo prestador de serviços de construção civil, detentor de certificado de empreiteiro, emitiu uma fatura em setembro de 2026 relativa a uma empreitada de construção de um imóvel, tendo aplicado a taxa normal de 23% considerando que o adquirente é um sujeito passivo isento de IVA nos termos do artigo 9.º, que tinha inicialmente a intenção de vender o imóvel para habitação própria e permanente por EUR 680.000, não indicando por isso a aplicabilidade da verba 2.42 da Lista I anexa ao Código do IVA e consequentemente o regime de inversão do sujeito passivo previsto na segunda parte da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código.

Em junho de 2027, aquando da celebração do contrato de compra e venda, esta acaba por se concretizar pelo preço final de EUR 550.000 (valor abaixo do limite de preço de venda moderado fixado para o ano em causa), constando expressamente no título aquisitivo que o imóvel se destina a habitação própria e permanente do adquirente e menção à aplicação da verba 2.42.1 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Reunidas as condições legais que determinam que esta operação possa ser abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo e que é tributada à taxa reduzida de imposto, a regularização tem caráter optativo, podendo efetuar-se da seguinte forma:

Prestador (emitente): No momento em que se verificam as condições de aplicação da taxa reduzida (junho de 2027), e caso opte por proceder à retificação, deve emitir uma nota de crédito apenas pelo valor do IVA para regularização da totalidade do imposto liquidado na fatura original, fazendo dela constar a referência estrita à fatura retificada e a indicação expressa “IVA-Autoliquidação”.

Em termos declarativos, deve inscrever aquele valor no campo 40 do quadro 6 da declaração periódica relativa ao período em que emitiu a nota de crédito (e respetivo Anexo, quadro 3, na linha destinada a «Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I», indicando o respetivo período – janeiro de 2027), ficando a eficácia da regularização dependente da obtenção de prova de que o adquirente tomou conhecimento do documento ou de que foi reembolsado o montante do respetivo imposto.

Adquirente (cliente): Passando a figurar como o devedor do imposto por força da regra de inversão do sujeito passivo, deve proceder à autoliquidação do IVA à taxa reduzida de 6% aplicável por enquadramento na verba 2.42 da lista I anexa ao Código do IVA. Em termos declarativos, deve inscrever esse valor no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica do período em que recebeu a nota de crédito (e respetivo Anexo, quadro 2, na linha destinada a «Regularizações abrangidas pela verba 2.42 da lista I»). Tratando-se de um sujeito passivo isento que realiza operações que não conferem direito à dedução, os campos 20 a 23 e 27 a 29 do quadro 06 não devem ser preenchidos, assumindo o IVA autoliquidado a natureza de gasto.

V. APURAMENTO DO IMPOSTO NAS RETIFICAÇÕES

60. Quando ocorram correções decorrentes da falta de liquidação de IVA ou de liquidação inferior ao devido, que consubstanciem regularizações a favor do Estado, quer resultante de erros formais nos termos do artigo 78.º do Código do IVA, quer resultante de erros de direito, o método de apuramento do imposto em falta deve observar o princípio da neutralidade fiscal.
61. Nestas circunstâncias, sempre que o sujeito passivo disponha de mecanismos jurídicos ou contratuais que **permitam a repercussão do imposto junto do adquirente** - designadamente quando este assuma a qualidade de sujeito passivo de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, quando exista cláusula contratual que preveja o acréscimo do imposto ao preço acordado ou quando o preço tenha sido anunciado aos adquirentes expressamente sem inclusão do imposto -, **o imposto em falta deve ser apurado mediante a sua adição à contraprestação acordada.**
62. Para o efeito, deve ser emitido o correspondente documento retificativo (nota de débito) com o valor total do imposto em falta, o qual materializa a correção da fatura e viabiliza a regularização do imposto a favor do Estado, conferindo igualmente ao adquirente o suporte necessário ao exercício do direito à dedução, quando aplicável, devendo ter-se em conta o disposto nos pontos 28, 30 e 31 que antecedem quanto ao prazo para exercer esse direito.

Exemplo 15

Um sujeito passivo de IVA prestou serviços a outro sujeito passivo de IVA (operação B2B) no valor de EUR 1.000 em janeiro, aplicando indevidamente uma isenção de IVA. Em junho do mesmo ano, deteta a omissão na liquidação. Tratando-se de um adquirente sujeito passivo de IVA, o imposto em falta deve ser calculado sobre o valor da prestação de serviços original, procedendo-se da seguinte forma:

Prestador: Deve emitir uma nota de débito no valor de EUR 230 (correspondente à aplicação da taxa normal de IVA de 23% sobre a base tributável de EUR 1.000), contendo a referência expressa à fatura original de janeiro. Dado que o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorreram em janeiro, o sujeito passivo não deve incluir o IVA liquidado na declaração do período em que detetou o erro (junho). Em vez disso, deve submeter uma declaração periódica de substituição referente ao período de janeiro, incluindo o montante de EUR 1.000 no campo 3 e EUR 230 no campo 4 do quadro 06, o que dará lugar ao apuramento de eventuais penalidades e juros compensatórios por parte da AT.

Adquirente: Desde que preenchidos os demais pressupostos legais e estando na posse da nota de débito validamente emitida, exerce o direito à dedução do imposto refletido na mesma, total ou parcialmente, na declaração periódica correspondente ao período em que o documento retificativo lhe foi disponibilizado (junho) ou de um período seguinte, respeitando o prazo de caducidade legal.

63. **Quando a repercussão do imposto se revele objetivamente inviável**, nomeadamente nas operações em que os adquirentes sejam consumidores finais, deve entender-se que o **imposto se encontra incluído no preço efetivamente praticado, salvo se existir cláusula contratual expressa em contrário**, isto é, que determine que o valor acordado é líquido de imposto e que o IVA acresce ao preço ou se demonstre que o preço tenha sido anunciado aos adquirentes expressamente nessa condição.
64. Nestes casos, para que o sujeito passivo não seja onerado com a obrigação de suportar imposto cuja repercussão, nos termos do artigo 37.º do Código do IVA, não lhe é possível, considera-se que o imposto devido está incluído no montante indicado na fatura.
65. Nestas situações, a regularização a favor do Estado é efetuada mediante o recálculo aritmético da base tributável e do correspondente imposto contidos no montante global da fatura original, sem onerar o adquirente.
66. Em termos declarativos, tratando-se da correção de imposto que não foi liquidado no momento da respetiva exigibilidade, o prestador deve proceder à substituição da declaração periódica correspondente ao período em que a mesma ocorreu.

Exemplo 16

Um sujeito passivo efetua a transmissão de um equipamento a um consumidor final pelo preço de EUR 1.000 em fevereiro, aplicando indevidamente uma isenção de IVA em detrimento da taxa normal de 23%. Em julho do ano seguinte, no seguimento de um procedimento inspetivo, foi detetada a omissão de liquidação. Não sendo legalmente viável exigir o imposto ao consumidor final, é considerado que o IVA se encontra incluído no preço efetivamente cobrado, devendo ser adotado o seguinte procedimento:

Recálculo do imposto ("por dentro"): O apuramento do IVA em falta é efetuado mediante a exclusão do imposto contido no montante total recebido, aplicando-se a fórmula $1.000 - (1.000 / 1,23)$, o que resulta num valor de imposto a entregar ao Estado de EUR 186,99, correspondente a uma base tributável de EUR 813,01. Uma vez que o imposto não será repercutido ao adquirente, o encargo é assumido diretamente pelo sujeito passivo, com impacto na respetiva margem financeira, sem necessidade de retificação da fatura original;

Regularização da situação declarativa do prestador: Atendendo a que a exigibilidade do imposto ocorre no momento da transmissão do bem, o sujeito passivo deve submeter uma declaração periódica de substituição referente ao período de fevereiro. Nessa declaração, devem ser corrigidos os campos relativos à base tributável e ao imposto liquidado a favor do Estado, assegurando a entrega do IVA devido e o consequente apuramento das respetivas penalidades e juros compensatórios pela AT.

VI. APLICAÇÃO TRANSITÓRIA E NORMA REVOGATÓRIA

67. Atendendo à eventual necessidade de adaptação de alguns programas informáticos de faturação de modo a permitir a emissão de documentos retificativos de fatura (notas de débito ou notas de crédito) apenas com o valor do IVA, é permitido, excecionalmente e até ao final do ano de 2026, que o procedimento de regularização de IVA nesses casos seja efetuado com a emissão de nota de crédito que anule a totalidade da operação e posterior emissão de nova fatura.
68. A nova fatura deve referir expressamente a fatura que pretende corrigir, bem como a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou a data da conclusão dos serviços prestados, salvaguardando o momento da exigibilidade do imposto.
69. Esta solução transitória aplica-se ao cumprimento das obrigações de regularização, devendo ser observados os demais procedimentos previstos para as situações em que apenas o IVA deva ser ajustado.
70. Para lá daquele prazo, caso os sujeitos passivos procedam à reposição integral do histórico documental no período original da operação, com a emissão pelo prestador de nota de crédito de anulação e de uma nova fatura, devem ambas as partes submeter declarações periódicas de substituição referentes ao período em que a operação original foi realizada, de modo a refletir a regularização à data do facto gerador.
71. Ficam revogados os esclarecimentos constantes do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, de 2 de abril, da Direção de Serviços de Conceção e Administração do IVA, bem como todas as orientações administrativas anteriores que contrariem o disposto no presente documento.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral