

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 36º, nº 5

Assunto: Facturas emitidas por revendedores de combustíveis líquidos

Processo: F061 2008557 – despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 22-01-2009

Conteúdo: O sujeito passivo X, solicita informação vinculativa sobre a aplicabilidade do ofício-circulado nº 30091/2006, de 5 de Abril, às aquisições de combustíveis feitas em postos de abastecimento, referindo que nem sempre os fornecedores com facturas processadas por computador conseguem cumprir com o requisito "O conteúdo das facturas processadas em computador deve providir integralmente de programas de facturação".

1. Nos termos do nº 1 do artº 40º do Código do IVA (anterior artº 39º renumerado de harmonia com as alterações introduzidas ao mesmo código pelo D.L. 102/2008, de 20 de Junho), os retalhistas (que é o caso dos revendedores de combustíveis) estão dispensados de emitir factura ou documento equivalente, sempre que o cliente seja um particular que não destine os bens e serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e a transacção seja efectuada a dinheiro.

2. No entanto, embora estes sujeitos passivos estejam dispensados de emitir factura ou documento equivalente, ficam obrigados conforme nº 2 do artº 40º (anterior artº 39º), a emitir um talão de venda, previamente numerado, nos termos do artº 5º do D.L. 198/90, de 19 de Junho.

3. Não obstante o referido anteriormente, os sujeitos passivos revendedores de combustíveis, estão sempre obrigados a emitir factura, cf. nº 4 do artº 40º (anterior artº 39º), nos seguintes casos:

- Sempre que o adquirente seja sujeito passivo de imposto;
- Quando os adquirentes sejam particulares e exijam a sua emissão.

4. Quanto à emissão de facturas ou documentos equivalentes, informa-se que para que estes documentos se considerem passados sob a forma legal, devem obedecer aos requisitos do nº 5 do artº 36º do CIVA (anterior artº 35º renumerado de harmonia com as alterações introduzidas ao mesmo código pelo D.L. 102/2008, de 20 de Junho), bem como do artº 5º do D.L. 198/90, de 19 de Junho.

5. Face às citadas disposições legais, as facturas ou documentos equivalentes devem conter os elementos elencados nas alíneas a) a f) do nº 5 do artº 36º, referindo, nomeadamente a alínea a) "*Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto.*"

6. A situação exposta prende-se com os requisitos exigidos às facturas emitidas relativas à transmissão de combustíveis, pelo que importa referir que conforme nº 2 do artº 72º do Código do IVA (anterior nº 2 do artº 68º - D), o direito à dedução do imposto "*...só pode ser exercido com base em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, podendo, porém, os elementos relativos à identificação do adquirente, com excepção*

do número de identificação fiscal, ser substituídos pela simples indicação da matrícula do veículo abastecido."

7. Face ao determinado na citada disposição legal, **as facturas emitidas por revendedores de combustíveis líquidos**, e no que diz respeito aos elementos relativos à identificação do adquirente (nome e domicílio) podem ser substituídos pela simples indicação da matrícula do veículo abastecido, mantendo-se a obrigatoriedade da menção do número de identificação fiscal.

8. Mais refere o n.º 3 do art.º 72.º que *"as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos revendedores devem conter a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante do imposto correspondente ou, em alternativa, a indicação do preço com inclusão do imposto e da taxa aplicável."*

9. Independentemente das facturas serem emitidas tipograficamente ou por computador, devem as mesmas, no sentido de não prejudicar o exercício do direito à dedução do adquirente, conter todos os elementos anteriormente referidos. Assim, **quando se trate de facturas emitidas por computador, o seu conteúdo deve ser processado por meios informáticos, ou seja, deve provir integralmente de um programa de facturação.**

Relativamente a este requisito, o requerente refere que os fornecedores que emitem facturas por mecanismos de saída de computador nem sempre o conseguem cumprir.

10. Quanto ao ofício-circulado n.º 30091/2006, de 5 de Abril, a que o requerente faz alusão, o mesmo dá conhecimento do despacho n.º 435/2006, de 30 de Março, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o qual versa sobre a obrigatoriedade e os requisitos de emissão de facturas emitidas por prestadores de serviços, transcrevendo-se seguidamente o teor do mesmo:

"Considerando que o Código do IVA estabelece, por regra, a obrigatoriedade de os sujeitos passivos do imposto procederem à emissão de uma factura ou documento equivalente por prestações de serviços que efectuem, prevendo no seu artigo 35.º os requisitos a que a mesma deverá obedecer e cujo cumprimento é determinante para considerar processados em forma legal as facturas ou documentos equivalentes emitidos.

Considerando que as situações de dispensa de emissão de factura se encontram expressamente fixadas no artigo 39.º, abrangendo exclusivamente transacções efectuadas em dinheiro com consumidores finais, nas circunstâncias aí expressamente delimitadas, clarificando o n.º 4 desse artigo que a obrigação de facturação se mantém sempre que o destinatário dos serviços seja um sujeito passivo do imposto.

Considerando que deixou de ser aceitável que os sujeitos passivos continuem a adoptar comportamentos que indiciam práticas de incumprimento das obrigações fiscais que sobre eles impendem, ao deixar à consideração do destinatário dos serviços a necessidade de emitir uma factura e só a emitindo quando este a solicita expressamente, em situações em que, nos termos da lei, existe obrigatoriedade da sua emissão.

Considerando que não é justificável que sujeitos passivos prestadores

de serviços continuem a emitir e proceder à entrega aos adquirentes dos respectivos serviços de documentos de diferente natureza, como sejam os designados "consulta de mesa", "pedido de mesa", "talão de serviço" e outros similares, dos quais frequentemente consta a expressão "não serve de factura", já que os mesmos não têm qualquer validade para efeitos fiscais.

Considerando que desde 1 de Janeiro do corrente ano a lei passou a prever um conjunto de novas penalidades destinadas a sancionar os sujeitos passivos que, no processamento das facturas ou na elaboração da sua contabilidade utilizem, alterem ou viciem programas, dados ou suportes informáticos, violando as condições de fiabilidade e auditabilidade prescritas na lei, com o propósito de impedir ou alterar o apuramento da sua real situação tributária, de modo a subtrair-se ao pagamento de parte ou da totalidade dos impostos devidos relativamente às operações realizadas.

Considerando que decorre do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 35º do Código do IVA que as facturas referentes a operações realizadas com particulares devem, como regra, conter a indicação do nome e domicílio do destinatário dos serviços, já que a indicação do número de identificação fiscal só deverá constar obrigatoriamente quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo do imposto.

Considerando que a identificação (nome e domicílio) do destinatário quando este seja sujeito passivo do imposto, na factura emitida pelo prestador dos serviços, constitui um elemento essencial da factura porque permite aferir quem suportou o imposto e conseqüentemente quem terá direito à dedução, sendo que a falta de tal menção inviabiliza a possibilidade de dedução do imposto nela mencionado e, por outro lado, pode constituir fundamento para tornar o destinatário responsável solidário pelo pagamento do imposto nela contido, nos termos previstos no artigo 72º do Código do IVA.

Considerando que tem sido entendimento dos serviços da administração fiscal que o não estrito cumprimento do disposto no n.º 5 do artigo 35º do Código do IVA só deve ser invocado quando são manifestas as dificuldades de controlo que o próprio artigo 35º pretende objectivar e atingir, o que tem levado a considerar como processadas na forma legal, por exemplo, facturas em que a designação do prestador é feita através da referência à denominação comercial ou utilizando abreviaturas.

Considerando que as razões atrás enunciadas para só considerar processadas em forma legal as facturas que contenham a identificação do destinatário dos serviços não se verificam sempre que este se trate de um particular que não destine os serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional, sendo certo que a ausência da sua identificação na factura emitida não tem qualquer repercussão na cadeia de deduções, nem é determinante para o controlo do imposto.

Considerando que em determinadas prestações de serviços massificadas e de baixo valor a obtenção da identificação do destinatário dos serviços pode não ser viável, designadamente por estes não fornecerem tais dados.

Determino o seguinte:

1 – Nas prestações de serviços cujos destinatários sejam sujeitos passivos do IVA, as facturas devem, no momento da sua emissão, conter a identificação do destinatário, bem como o respectivo número de identificação fiscal. O conteúdo das facturas processadas em computador deve provir integralmente de programas de facturação.

2 – Nas prestações de serviços cujos destinatários sejam particulares, a identificação do destinatário dos serviços deverá ser aposta na factura, não sendo exigível a indicação do respectivo número de identificação fiscal.

3 – Não obstante o disposto no número anterior, no caso de prestações de serviços massificadas correspondentes por regra, a consumos próprios de particulares e caracterizadas pela sua uniformidade e frequência, podem aceitar-se como válidas as facturas que, cumprindo os restantes requisitos legais, não contenham a identificação do destinatário.

(...)”

11. Conforme se verifica, o supra citado despacho refere-se às facturas referentes a prestações de serviços, clarificando no que diz respeito à menção, a fazer constar nas mesmas, dos elementos identificativos do destinatário dos serviços, quer quando este seja sujeito passivo do imposto, quer quando se trate de particulares.

12. Vem ainda, excepcionar e permitir (conforme ponto 3 do despacho) que, **nas prestações de serviços massificadas correspondentes por regra, a consumos próprios de particulares e caracterizadas pela sua uniformidade e frequência**, sejam aceites como válidas as facturas que, cumprindo os restantes requisitos legais, não contenham a identificação do destinatário.

13. Ora, não estando as transmissões de bens contempladas no citado despacho, a emissão das respectivas facturas não pode ser abrangida pelo procedimento ali determinado, aplicando-se assim, o artº 72º do CIVA, nomeadamente o disposto nos respectivos nºs 2 e 3, no que ao caso concerne.