

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.78º - Regularizações
Assunto:	Regularizações - Prova da retificação
Processo:	24871, com despacho de 2023-10-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma Sociedade Anónima, é um sujeito passivo enquadrado no regime normal do imposto, com periodicidade mensal por opção, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) 77330 "Aluguer de máquinas e equipamentos de escritório (inclui computadores)", a título principal e 46510 "Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos", a título secundário.

2. Refere que se encontra em fase de implementação de um sistema eletrónico que lhe permitirá - via "...", entidade certificada para o efeito - enviar as notas de crédito (NC) emitidas, em vez do tradicional envio da referida documentação por carta registada com aviso de receção.

3. Pretende esclarecer se o recurso a esta ferramenta digital pode ser aceite como prova idónea da tomada de conhecimento da regularização do IVA de acordo com o determinado no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

4. Para o efeito, esclarece que após emitida a nota de crédito em software certificado, a mesma será remetida ao cliente com recurso à referida aplicação, que permite o envio do documento assinado eletronicamente por correio eletrónico com a seguinte mensagem:

"Exmos Senhores,

Serve o presente para remeter em anexo a(s) Nota(s) de Crédito n.º ().

Para cumprimento do n.º 5 do art. 78.º do CIVA e posterior disponibilização (se aplicável) dos valores dos créditos emitidos, de uma forma mais fácil e rápida, basta que nos assine o documento anexado.

Para qualquer questão adicional não hesite em contactar-nos."

5. E que, em resposta, o beneficiário da nota de crédito assim enviada terá 2 opções: apenas a visualização da nota de crédito, sem a assinatura digital caso em que fica registada na aplicação a data (e a hora) em que o cliente abriu e visualizou os seus documentos (disponibilizados em pdf) ou com a assinatura eletrónica do cliente na nota de crédito (facto que fica registado na aplicação).

6. Nestes termos, conclui a Requerente, que quer na primeira, como na segunda opção, o cliente toma conhecimento do conteúdo da nota de crédito enviada por este meio de comunicação, não constituindo este processo apenas um recibo automático de receção de correspondência. Ou seja, o cliente toma conhecimento do montante do IVA retificado quer visualize e/ou assine o documento digitalmente.

7. Entende, assim, que esta desmaterialização não impede a correta tomada de conhecimento da regularização do IVA, para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA e pretende saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) corrobora este entendimento.

II - ANÁLISE

Faturação / Retificação de faturas

8. No que respeita à emissão, aplicam-se aos documentos rectificativos de fatura as regras expressas no Código do IVA (CIVA), enquanto relativamente ao processamento e arquivo se aplicam as previstas em legislação complementar (nomeadamente, no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, que procede à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e de outros documentos fiscalmente relevantes e à conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte, que recaem sobre os sujeitos passivos de IVA).

9. De acordo com o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, quando o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados, por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento rectificativo da fatura, o qual deve conter os elementos referidos na alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º, bem como a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados.

10. Tratam-se de documentos que devem ser processados em duplicado, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 36.º do CIVA, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

11. E, considerando ainda, por outro lado, o disposto no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, devem, no caso, ser processados por programa informático de faturação previamente certificado pela AT (artigo 4.º), neles devendo constar um código de barras bidimensional (código QR) e um código único de documento (V. n.º 3 do artigo 7.º e Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto).

Regularização do imposto a favor do sujeito passivo

12. A regularização do imposto é possível, nos termos do artigo 78.º do CIVA, se, depois de efetuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável (n.º 2) sendo que, nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos (n.º 3).

13. Por seu turno, o adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento rectificativo, a dedução efetuada (n.º 4).

14. Em todo o caso, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, quando "o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução".

15. Pretende-se evitar, com este mecanismo, que o prestador ou fornecedor regularize a seu favor, imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este, o adquirente, proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado ou sem que o prestador ou fornecedor proceda ao reembolso do imposto ao cliente (caso este não seja sujeito passivo do imposto - ex: consumidor final).

Meios de prova - n.º 5 do artigo 78.º do CIVA

16. Assim, quanto aos meios de prova que o Requerente deve ter em sua posse para poder efetuar a regularização do imposto a seu favor, pressupondo cumpridos os restantes critérios, temos:

17. Através do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, de 02/04, da DSCA, foram emitidas algumas instruções administrativas relativas às regularizações constantes do artigo 78.º do CIVA (anterior artigo 71.º) e, em concreto, quanto à questão da prova requerida, nomeadamente que:

"4. Para efeitos do n.º 5 do art.º 71.º são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço: a) Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA b) Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA. c) Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar.

5. Sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita efetuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA retificado, ou de que foram reembolsados do respetivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do art.º 71.º do CIVA, tomando-se indevida a respetiva regularização de imposto".

18. Embora o citado Ofício-Circulado considere idóneos os documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço referidos nas alíneas a), b) e c) do ponto 4, há que considerar, face aos avanços tecnológicos entretanto verificados na área das tecnologias de informação, a possibilidade de outras formas, como as eletrónicas, no caso, (e, nomeadamente através de correio eletrónico) se poderem considerar abrangidas na expressão "Qualquer um dos meios de comunicação escrita".

III - Conclusão (Utilização da ferramenta digital referida como meio de prova)

19. Não cabe a esta Área Tributária, nem a mesma tem, em qualquer dos casos, competência para validar os procedimentos resultantes da utilização da referida aplicação informática.

20. Compete antes à Requerente fazer prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação, e à Inspeção Tributária, em concreto, validar ou não a dita prova.

21. Afigura-se, portanto, que quaisquer dúvidas relativamente à idoneidade de outros meios diversos dos já sancionados, nomeadamente em resultado da evolução tecnológica, ser casuisticamente apreciados, pelos serviços da Autoridade Tributária, nomeadamente pelos serviços de Inspeção Tributária.

22. Sem prejuízo do referido, e dando como válido o afirmado pela Requerente, nomeadamente, que é enviada uma mensagem por correio eletrónico em que é disponibilizada a nota de crédito (em formato pdf) podendo o adquirente apenas abrir e visualizar a nota de crédito ou assiná-la eletronicamente (recurso da aplicação em apreço), ficando o registo da data (e a hora) em que o cliente a

abriu e visualizou ou a sua assinatura eletrónica na mesma (recurso da aplicação), afigura-se suficiente como meio de prova para os efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA relativamente aos clientes que sejam sujeitos passivos do imposto (com direito à dedução).

23. Porque, relativamente aos restantes (ex: consumidores finais), não será suficiente a prova da comunicação da nota de crédito, mas sim a prova do efetivo reembolso do imposto.