

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.78º - Regularizações
- Assunto: Regularizações-Meios de prova de que o cliente tomou conhecimento da nota de crédito
- Processo: 27515, com despacho de 2025-02-14, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA
1. A Requerente "atua como grossista independente na área das peças de mecânica e carroçaria para o sector automóvel (ligeiros e pesados)".
 2. Sucede que "a Requerente emite uma elevada quantidade de notas de crédito aos seus clientes, as quais estão sujeitas à prova de tomada de conhecimento por parte do destinatário para que" a Requerente "se veja habilitada a regularizar o IVA a seu favor".
 3. Com efeito, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA: "Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização 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 se considera indevida a respetiva dedução".
 4. "Além do desgaste da relação comercial, numa perspetiva de desmaterialização das notas de crédito emitidas, é importante salientar que o atual encargo administrativo acarreta um forte esforço de pessoal e um assinalável gasto de recursos por parte da Requerente."
 5. "Também o impacto de tesouraria tem relevo neste enquadramento, na medida em que a prova de tomada de conhecimento constitui um requisito substantivo essencial para a regularização do IVA".
 6. "Devido ao supramencionado elevado número de notas de crédito emitidas e atendendo ao impacto que o exposto procedimento tem na tesouraria e relações comerciais da Requerente com os seus clientes, foi iniciada uma revisão ao procedimento administrativo" da Requerente.
 7. Os clientes da Requerente "têm acesso a uma plataforma digital, através da qual é possível fazer a gestão das encomendas, tracking, devoluções, reclamações, faturas e notas de crédito".
 8. Para o efeito, "é necessário que os clientes da Requerente criem uma conta na mesma, por forma a terem acesso exclusivo às operações a que a si dizem respeito (área reservada)", cuja adesão está "sujeita à prévia aceitação dos termos e condições".
 9. "Dos supramencionados termos e condições, cuja leitura é obrigatória (...) é exigida a ação do cliente, mediante o clique em "aceito"".
 10. "No modelo" que a Requerente "pretende implementar, resultará dos referidos termos e condições, que o cliente aceita, expressamente, que as notas de crédito serão disponibilizadas apenas através da plataforma e que este se compromete a aceder à sua área reservada mensalmente, declarando delas tomar conhecimento a todo o tempo e assumindo a responsabilidade pela regularização do IVA a favor do Estado".
 11. Face ao exposto, a Requerente "pretende obter confirmação de que a disponibilização das notas de crédito na plataforma, a qual é apenas acessível após aceitação dos termos e condições nas condições acima, é aceite como suficiente meio de prova para os efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA".
- II - ELEMENTOS FACTUAIS
12. A Requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) 45320 - "COM. RET.PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS

AUTOMÓVEIS" (Principal), e em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

Sobre a prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação (n.º 5 do artigo 78.º do CIVA)

13. Nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA (CIVA):

"Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização 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 se considera indevida a respetiva dedução."

14. Nestes termos, quando um sujeito passivo emite um documento retificativo (nos termos do n.º 1 do artigo 78.º do CIVA), com imposto retificado para menos (como seja uma nota de crédito, por exemplo), poderá, eventualmente, deduzir o respetivo imposto, mas é sempre obrigatória a obtenção prévia de prova, de que o destinatário do documento retificativo tomou conhecimento deste ou de que foi reembolsado do imposto, sem a qual se considera indevida a respetiva dedução (cf. n.º 5 do artigo 78.º do CIVA).

15. Tem sido entendimento destes Serviços, conforme o ofício-circulado n.º 33129, de 1993/04/02 (ainda em vigor, com as devidas adaptações, relativas nomeadamente à numeração do articulado do CIVA que lá consta e da evolução tecnológica dos meios de comunicação), considerar como idóneos para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo cliente, desde que na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço:

- a) Qualquer 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, emitidas pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou do prestador do serviço;
- 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.

16. O referido ofício-circulado não refere os meios de comunicação eletrónica, como sejam o correio eletrónico ou a utilização de plataformas ou sistemas informatizados, nem a utilização de faturas ou outros documentos fiscalmente relevantes emitidos em formato eletrónico e comunicados ao destinatário, designadamente, através de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, nos termos constantes no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro.

17. No entanto, a não inclusão daqueles meios, não significa que os mesmos não possam ser aceites, porquanto o citado ofício não esgota, nem pretende esgotar, todas as soluções suscetíveis de satisfazer os condicionalismos enunciados com documentos que podem constituir meio de prova.

18. Assim, a utilização de meios diversos dos referidos no ofício-circulado, deve ser considerada idónea para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, desde que o sujeito passivo esteja em condições de demonstrar que o adquirente tomou conhecimento efetivo de cada retificação ou de que foi reembolsado do imposto

Sobre o caso concreto

19. A Requerente emite um elevado número de notas de crédito, pelo que os posteriores procedimentos, necessários para a regularização do IVA a seu favor, (i) implicam um "desgaste da relação comercial" com os clientes, (ii) acarretam "um forte esforço de pessoal e um assinalável gasto de recursos", e têm (iii) "impacto de tesouraria", porque "a prova de tomada de conhecimento constitui um requisito substantivo essencial para a regularização do IVA".

20. Pelo que "foi iniciada uma revisão ao procedimento administrativo" da Requerente, passando os seus clientes a ter acesso a uma "plataforma digital", onde acedem a todos os documentos desta relação comercial (exemplos: faturas e notas crédito), cuja adesão está "sujeita à prévia aceitação dos termos e condições", "cuja leitura é obrigatória", sendo "exigida a ação do cliente, mediante o clique em "aceito".

21. "Resultará dos referidos termos e condições, que o cliente aceita, expressamente, que as notas de crédito serão disponibilizadas apenas através da plataforma e que este se compromete a aceder à sua área reservada mensalmente, declarando delas tomar conhecimento a todo o tempo e assumindo a responsabilidade pela regularização do IVA a favor do Estado".

22. Face ao exposto, a Requerente "pretende obter confirmação de que a disponibilização das notas de crédito na plataforma, a qual é apenas acessível após aceitação dos termos e condições nas condições acima, é aceite como suficiente meio de prova para os efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA".

23. Face à presente descrição do procedimento que a Requerente pretende implementar, este não se considera como "suficiente meio de prova para os efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA".

24. Com efeito, é imprescindível adotar um procedimento que permita aos clientes da Requerente a aceitação e tomada de conhecimento de cada nota de crédito, de forma individual.

25. Caso a aceitação / tomada de conhecimento de cada nota de crédito, seja feita através da referida "plataforma digital", devem ser gerados e entregues aos clientes "documentos fiscalmente relevantes" [conforme alínea b) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro], por via dos quais a Requerente poderá, só nesse momento, regularizar o imposto a seu valor, conforme estipula o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.