

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.78º - Regularizações

Assunto: Regularizações-Prova do conhecimento da nota de crédito por parte do cliente

Processo: 29882, com despacho de 2026-04-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

### "DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE"

1. "A Requerente tem por objeto social a disponibilização de soluções logísticas para cadeias de abastecimento, atuando designadamente no âmbito de um modelo de partilha e reutilização de plataformas de transporte e acondicionamento de mercadorias (designadamente paletes e contentores reutilizáveis), ao abrigo do qual presta serviços aos seus clientes." [cf. n.º 1 da "DESCRIÇÃO DOS FACTOS (...)" da Requerente].

2. Esta "emite faturas aos seus clientes, as quais são (...) disponibilizadas por via eletrónica aos respetivos destinatários" (cf. n.º 4).

3. "Em determinadas situações (...) a Requerente identifica a necessidade de proceder à sua regularização (correções de valores faturados ou outros ajustamentos comerciais supervenientes). Nesses casos, a regularização é efetuada através da emissão de notas de crédito. (cf. n.º 5).

4. "As faturas e notas de crédito são geradas em Y e enviadas a uma plataforma externa de faturação eletrónica - a X -, a qual procede à emissão e disponibilização eletrónica dos documentos aos clientes, em formatos técnicos apropriados, após as verificações internas e de qualidade efetuadas pela Requerente. A X permite à Requerente controlar o ciclo de disponibilização e recolher dados objetivos de utilização (tracking) relativos ao acesso aos documentos por parte dos clientes." (cf. n.º 7).

5. "Em particular, a X disponibiliza evidência detalhada, para cada documento, incluindo:

- i. Data e hora de abertura / visualização pelo destinatário (cliente);
- ii. Identificação do utilizador / contacto (cliente) que acedeu;
- iii. Metadados técnicos do acesso (sistema operativo / ambiente de utilização); e
- iv. Histórico de eventos de consulta por documento / utilizador (cliente).

Estes dados são periodicamente exportados e conservados pela Requerente, sendo que, semanalmente, é gerado um extrato consolidado com a informação de utilização mais recente." (cf. n.º 8).

6. "Para efeitos probatórios, a Requerente adotou um procedimento padrão que permite

documentar, de forma encadeada e verificável, o conhecimento da nota de crédito pelo cliente, através da junção, por cada operação exemplificativa, dos seguintes elementos:

- i. a própria nota de crédito (documento PDF emitido em Y e disponibilizado via X);
- ii. o e-mail / aviso de disponibilização da nota de crédito ao cliente (disponibilizado e gerido / controlado via X); e
- iii. o ficheiro de tracking extraído do X, contendo os registos de abertura / visualização da nota de crédito pelo destinatário (com data / hora, identificação do utilizador e demais metadados técnicos)." (cf. n.º 9).

7. "A título exemplificativo, veja-se um exemplo completo do fluxo supra descrito (...) desde a emissão e disponibilização da nota de crédito (cfr. Documento 1), passando pelo e-mail remetido ao cliente com a referida nota de crédito (cfr. Documento 2), até ao ficheiro de tracking gerado pela plataforma X, que demonstra quando e por que meio o cliente visualizou a nota de crédito (cfr. Documento 3)." (cf. n.º 10).

8. "Face ao exposto, e sem prejuízo da proposta de enquadramento jurídico-tributário (...), o principal esclarecimento que pretende obter (...) reside na confirmação de que o procedimento adotado para a emissão e disponibilização das notas de crédito assente na comunicação eletrónica desses documentos através da plataforma de faturação X e na demonstração objetiva do respetivo conhecimento por parte dos clientes mediante os dados de tracking e de utilização disponibilizados por essa plataforma constitui meio idóneo e legalmente bastante para efeitos de regularização da base tributável em sede de IVA e da correspondente recuperação do imposto inicialmente liquidado e entregue ao Estado, nos termos da legislação em vigor." (cf. n.º 14).

9. "Acresce que o procedimento descrito (...) tem vindo a ser adotado (...) ao longo de períodos de tributação anteriores, relativamente a notas de crédito já emitidas e devidamente disponibilizadas aos clientes, mas cujo IVA não foi ainda regularizado a favor da Requerente por razões de prudência" (cf. n.º 15).

10. "Assim, para além da confirmação do enquadramento aplicável às regularizações futuras, a Requerente pretende igualmente esclarecer se, uma vez validado o procedimento descrito, o mesmo poderá ser aplicado às notas de crédito já emitidas em períodos anteriores, desde que respeitado o prazo legal de regularização do imposto previsto no Código do IVA." (cf. n.º 16).

**"PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO"**

11. "A regularização do IVA titulada por nota de crédito encontra-se, nos termos do artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, condicionada à circunstância de o adquirente ou cliente ter tomado conhecimento da retificação" [cf. n.º 4 da "PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO (...)" da Requerente].

12. "No caso em análise, a Requerente procede à emissão de notas de crédito (...). Essas notas de crédito são:

- i. emitidas nos sistemas internos da Requerente (Y);
- ii. disponibilizadas eletronicamente aos clientes através da plataforma externa de faturação X; e

iii. acompanhadas de elementos objetivos de prova do seu conhecimento pelos respetivos destinatários, que se consubstanciam nos clientes da Requerente, obtidos a partir dos dados de utilização e tracking disponibilizados pela referida plataforma." (cf. n.º 14).

13. "Tais dados permitem comprovar, de forma individualizada e verificável, que o cliente acedeu e visualizou a nota de crédito, incluindo informação relativa à data, hora e utilizador que procedeu ao acesso, constituindo prova objetiva do conhecimento da regularização efetuada." (cf. n.º 15).

14. "O procedimento adotado pela Requerente - assente na disponibilização das notas de crédito através da plataforma de faturação eletrónica X e na conservação de registos detalhados que comprovam o acesso e a visualização dessas notas pelos respetivos clientes, com indicação da data e do momento do acesso - encontra-se alinhado com a referida orientação administrativa e cumpre, de forma substancial, o requisito consagrado no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA." (cf. n.º 18).

15. "Tal procedimento permite demonstrar, de forma individualizada e documentada, o conhecimento de cada nota de crédito por parte do adquirente" (cf. n.º 19).

16. "Face ao acima exposto, a Requerente solicita a V. Ex.ª que confirme que a emissão de notas de crédito e a sua disponibilização eletrónica aos clientes através da plataforma X, acompanhada de elementos objetivos de tracking que comprovam o seu conhecimento pelos destinatários, constitui procedimento idóneo e legalmente suficiente para efeitos de redução da base tributável e recuperação do IVA, nos termos do artigo 78.º do Código do IVA." (cf. n.º 20).

17. "Solicita-se igualmente a V. Ex.ª que esclareça se o entendimento a adotar quanto ao procedimento descrito é aplicável às regularizações de IVA ainda tempestivamente admissíveis, ainda que respeitantes a períodos de tributação anteriores à data da presente informação vinculativa." (cf. n.º 23).

## II - ELEMENTOS FACTUAIS

18. A Requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) 77390 - "ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E BENS TANGÍVEIS...", 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)

19. 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."

20. 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).

21. 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:

- Qualquer dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA;
- 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;
- 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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

25. Relembrando, na "DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE", a Requerente refere, nomeadamente, que:

- "As faturas e notas de crédito são geradas em Y e enviadas a uma plataforma externa de faturação eletrónica - a X -, a qual procede à emissão e disponibilização eletrónica dos documentos aos clientes, em formatos técnicos apropriados, após as verificações internas e de qualidade efetuadas pela Requerente. A X permite à Requerente controlar o ciclo de disponibilização e recolher dados objetivos de utilização (tracking) relativos ao acesso aos documentos por parte dos clientes." (cf. n.º 7).

- "(...) permite documentar, de forma encadeada e verificável, o conhecimento da nota de crédito pelo cliente, através da junção, por cada operação exemplificativa, dos seguintes elementos:

- i. a própria nota de crédito (documento PDF emitido em Y e disponibilizado via X);
- ii. o e-mail / aviso de disponibilização da nota de crédito ao cliente (disponibilizado e gerido / controlado via X); e
- iii. o ficheiro de tracking extraído do X, contendo os registos de abertura / visualização da nota de crédito pelo destinatário (com data / hora, identificação do utilizador e demais metadados técnicos)." (cf. n.º 9).

- "A título exemplificativo, veja-se um exemplo completo do fluxo supra descrito (...) desde a emissão e disponibilização da nota de crédito (cfr. Documento 1), passando pelo e-mail remetido ao cliente com a referida nota de crédito (cfr. Documento 2), até ao ficheiro de tracking gerado pela plataforma X, que demonstra quando e por que meio o cliente visualizou a nota de crédito (cfr. Documento 3)." (cf. n.º 10).

26. Relativamente ao "Documento 1" junto pela Requerente, consta nos seus "DETALHES" tratar-se da "Nota de Crédito n.º (...)", com "Data de emissão: (...)", "Data Pagamento: 14 Janeiro 2026", e com "Referências: Número do documento: (...)".

27. Quanto ao "Documento 2", trata-se de print de um mail, proveniente de "(...)", para (...), "Sent: 3 de dezembro de 2025 10:08", assunto: "Cliente (...) - Factura (...) até ao dia 30 Novembro 2025" e "Attachments: (...)".

28. Cumpre destacar que no assunto deste mail, é designada de "Factura (...)" um documento que na realidade é uma nota de crédito.

29. Em relação ao "Documento 3" junto pela Requerente, esta refere tratar-se de um "ficheiro de tracking gerado pela plataforma X, que demonstra quando e por que meio o cliente visualizou a nota de crédito".

30. Mas da nossa observação, este "Documento 3" trata-se de um mapa, aparentemente de excel, que não faz referência expressa a qualquer nota de crédito, somente ao n.º de uma fatura (""), neste caso com o n.º "(...)", que já constatámos corresponder ao n.º da nota de crédito do "Documento 1".

31. Ou seja, à semelhança do mail do "Documento 2", também neste "Documento 3", é feita uma referência incorreta à designação de um documento, porque é identificada como fatura, um documento que na realidade é uma nota de crédito.

32. Uma das colunas deste mapa de excel do "Documento 3", é denominada "Received", e constam diversas datas nas linhas abaixo. Mas não foi junta prova do recebimento por parte do cliente, nessas datas, de qualquer documento.

33. Face à presente descrição / documentação do procedimento que a Requerente pretende implementar, este não se considera como "meio idóneo e legalmente bastante para efeitos de regularização", nos termos e para os efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

34. Com efeito, é imprescindível adotar um procedimento que permita aos clientes da Requerente: (i) a aceitação e tomada de conhecimento de cada nota de crédito, de forma individual, que (ii) seja armazenada / arquivada na contabilidade, a devida prova de tomada de conhecimento e aceitação do cliente de cada nota de crédito, e que (iii) as designações dos documentos (como sejam as notas de crédito) de toda a evidência documental estejam corretas.

35. Pretendendo a Requerente uma automatização da aceitação / tomada de conhecimento de cada nota de crédito, por via de um sistema informático, para além de garantir as condições descritas no parágrafo anterior, 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.

36. Clarifica-se no entanto, que nada temos a opor à disponibilização aos clientes, através de sistemas eletrónicos, de faturas / documentos retificativos, desde que tais sistemas permitam efetuar o rastreamento dos documentos, ficando o emitente com prova de receção e / ou de abertura dos documentos pelo respetivo destinatário.

37. Em concreto, não nos opomos à descrição teórica do procedimento automático que a Requerente pretende implementar (cf. n.ºs 7 a 9 do seu pedido), embora a documentação que a Requerente apresenta não demonstre a boa aplicação do referido procedimento.