

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Art.ºs 40.º e 46.º do CIVA

Assunto: Faturas – Registo das operações – Emissão de faturas simplificadas

Processo: **nº17459**, por despacho de 21-01-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente apresenta-se como uma sociedade comercial cuja atividade consiste na exploração de uma unidade comercial sob a insígnia "EMPRESA X", para realização de todas as operações inerentes à exploração comercial de supermercados, à distribuição de produtos alimentares e não alimentares, exploração de postos de abastecimento de combustíveis, comercialização de medicamentos não sujeitos a receita médica, exploração de padarias, cafetarias, snack bares, pastelarias, restaurantes e take-aways, bem como a gestão de centros comerciais.

2. Refere que explora, na morada da sua sede social, uma unidade comercial sob a insígnia "EMPRESA X", designada por Ponto de Venda, insígnia esta que é propriedade do grupo "Empresa Y", tendo, para o efeito, celebrado o denominado Contrato de Insígnia EMPRESA X com a sociedade ZL - Sociedade de Desenvolvimento e Investimento, S.A., que representa no país os interesses da mesma insígnia, na qualidade de entidade franqueadora.

3. Encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal.

II - SITUAÇÃO APRESENTADA

4. Decorrente da sua atividade possui um sistema de faturação certificado, utilizado na sua 'linha de caixa', o qual permite a emissão de 'Faturas simplificadas' e 'Faturas'.

5. Uma vez que se está perante uma atividade comercial de grande consumo, que se caracteriza por milhares de clientes que diariamente adquirem bens de consumo massificado, são, conseqüentemente, por ano, emitidas milhares de 'Faturas simplificadas' e centenas de 'Faturas', todas elas pagas no ato da compra pelos clientes respetivos, sejam clientes finais, ou não.

6. Refere, ainda, que utiliza para registo da sua contabilidade um programa independente do utilizado para a "linha de caixa" e que possui também um módulo de faturação (certificado).

7. Ou seja, não utiliza um sistema integrado de faturação e contabilidade, tal como permitido pela legislação em vigor.

8. Recorda que a Autoridade Tributária e Aduaneira, na FAQ 68-3523, veio esclarecer que em relação às operações relativas a transmissões de bens e prestações de serviços, quando não seja obrigado a identificar o cliente no movimento contabilístico ou este não forneceu a sua identificação, as operações poderão ser registadas diariamente nos termos do artigo 46.º do Código do IVA, devendo registar a data dos documentos (TransactionDate) e a data da relevação contabilística (GLPostingDate).

9. Considera, todavia, que em relação às transmissões de bens, efetuados por retalhistas da grande distribuição, tituladas por 'Fatura' ou 'Faturas Simplificadas' a sujeitos passivos quando estes fornecem a sua identificação, documentos estes pagos no ato da compra, não está claro o procedimento.

10. E que não será exequível o lançamento contabilístico, em separado, de milhares de Faturas pagas no ato, quando existe um procedimento de lançamento diário de vendas de toda a faturação emitida na 'linha de caixa', por contrapartida do total do valor recebido em cada dia, além de que tal envolveria um dispêndio de recursos enorme, pois iria exigir num primeiro momento a criação de milhares de fichas de cliente a nível do software da contabilidade, com toda a informação necessária e obrigatória (NIF, Nome, Morada, etc.), de modo a posteriormente ser possível registar esses milhares de transações individualmente, que ficariam associados às fichas de cliente, uma vez que a nível do SAF-T (PT) da contabilidade os NIF's de cliente estão agregados/relacionados com uma ficha de cliente e não ao movimento contabilístico em si.

11. Além de que seria, basicamente, uma duplicação de toda a informação de transações com NIF's existente no SAF-T (PT) da Faturação, que é enviado mensalmente para a Autoridade Tributária, sem ganho nenhum em termos de análise ou apuramento de imposto.

12. Assim, requer que seja confirmado o entendimento de que todos os documentos emitidos por retalhistas da grande distribuição que titulem vendas de bens, pagas no imediato pelos respetivos clientes no ato da compra, podem ser registadas num único movimento contabilístico, diariamente, nos termos do artigo 46.º do Código do IVA.

III - ANÁLISE

13. A questão suscitada prende-se com a forma de registar contabilisticamente os documentos relevantes (faturas, no caso). Isto é, se deve fazer o registo contabilístico individualmente, fatura a fatura, ou se o pode fazer de forma agregada (juntar num único movimento contabilístico, diariamente, as vendas, pagas no imediato, pelos respetivos clientes).

14. Na verdade, afigura-se que a questão se prende mais com a técnica da contabilidade, isto é, tem natureza mais contabilística que fiscal.

15. Embora, as normas fiscais, tenham, certamente, algumas regras com impacto contabilístico, nomeadamente, impondo, em regra, alguns requisitos para salvaguarda do apuramento do imposto e do seu controlo.

16. Em sede de IVA, tais normas encontram-se no artigo 44.º e seguintes do respetivo Código.

17. Nos termos do n.º 1 do artigo 44.º do CIVA, a "contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto".

18. Ou seja, a contabilidade deve fornecer informação que possibilite, clara e inequivocamente, o preenchimento da Declaração Periódica do IVA (incluindo, claro, quando for o caso, os seus anexos, incluindo, por exemplo, os anexos das regularizações) bem como os anexos do IVA da IES/Declaração Anual (como, por exemplo, os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores).

19. Por outro lado, os artigos 45.º, 46.º e 48.º do CIVA também impõe algumas regras relativas ao registo das operações.

20. Nomeadamente, o procedimento de efetuar o registo global diário das operações, proposto pela Requerente, encontra-se regulado no artigo 46.º do CIVA, mas apenas para faturas simplificadas, relativas a operações realizadas com não sujeitos passivos: os "sujeitos passivos que emitam faturas nos termos do artigo 40.º e não utilizem sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade podem efetuar o registo das operações, realizadas diariamente com não sujeitos passivos, pelo montante global das contraprestações recebidas pelas transmissões de bens e prestações de serviços tributáveis, imposto incluído, assim como pelo montante das contraprestações relativas às operações não tributáveis ou isentas".

21. Podendo-se concluir que a regra geral será a de efetuar os registos individualmente (fatura a fatura), separadamente e cronologicamente, e não globalmente, através de um registo contabilístico único por um resumo de operações periódico (diário, semanal, mensal, etc)

22. Ora, se tal procedimento não fosse a regra, não se entenderia a necessidade de o legislador prever em concreto essa possibilidade apenas para as operações tituladas com faturas simplificadas realizadas com não sujeitos passivos.

23. Pelo que, segundo o previsto no CIVA, a única possibilidade de registar contabilisticamente as transmissões de bens (e as prestações de serviços) por um resumo periódico (resumo diário, no caso) será quando estas operações sejam realizadas a adquirentes que não sejam sujeitos passivos do imposto e sejam tituladas por faturas simplificadas, emitidas nos termos do artigo 40.º do CIVA, e apenas se o sujeito passivo não utilizar sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade, nos termos do artigo 46.º do CIVA.

24. Assim, no caso, dado emitir uma grande quantidade de faturas periodicamente, não sendo, no caso, praticável, em tempo útil, o registo contabilístico manual das faturas, deverá recorrer à integração automática das faturas emitidas através de programas informáticos de faturação no programa informático de contabilidade (integração que poderá ser efetuada mediante a extração do ficheiro SAF-T do programa informático de faturação que será integrado no programa informático da contabilidade).

25. De referir, por fim, que o Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, instituiu a obrigação de comunicação das faturas (ficheiro SAFT-T da faturação), com o objetivo expresso de criar um instrumento eficaz para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal, promovendo dessa forma a exigência de fatura por cada transação e a redução de situações de evasão fiscal associadas à omissão do dever de emitir documento comprovativo da transação. Ou seja, foi concebido como um instrumento de reforço ao combate à informalidade e à evasão fiscal, portanto, de controlo e fiscalização.

26. Tal obrigação (de comunicação das faturas) não veio substituir ou alterar quaisquer princípios ou procedimentos contabilísticos nem a forma de efetuar os respetivos registos, sem prejuízo de, como refere, alguma informação ser, efetivamente, prestada em duplicado (isto, independentemente do uso, temporariamente autorizado, da base de dados e-fatura, no âmbito das medidas fiscais tomadas no âmbito da pandemia - ver a este propósito o

Despacho n.º 129/2020 - XXII - SEAF).

III - CONCLUSÃO

27. O n.º 1 do artigo 44.º do CIVA determina que a "contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto".

28. Ou seja, esta deve fornecer informação que possibilite, clara e inequivocamente, o preenchimento da Declaração Periódica do IVA (incluindo, claro, quando for o caso, os seus anexos, incluindo, por exemplo, os anexos das regularizações) bem como os anexos do IVA da IES/Declaração Anual (como, por exemplo, os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores).

29. Por outro lado, o n.º 1 do artigo 46.º do CIVA estabelece que os "sujeitos passivos que emitam faturas nos termos do artigo 40.º e não utilizem sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade podem efetuar o registo das operações, realizadas diariamente com não sujeitos passivos, pelo montante global das contraprestações recebidas pelas transmissões de bens e prestações de serviços tributáveis, imposto incluído, assim como pelo montante das contraprestações relativas às operações não tributáveis ou isentas".

30. Se este procedimento (de registar as operações, diariamente, pelo montante global) fosse o procedimento regra, não se entenderia a necessidade de o legislador prever essa possibilidade em concreto apenas para as operações tituladas com faturas simplificadas realizadas com não sujeitos passivos, nos casos que não se utilizem sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade.

31. Pelo que, a regra geral será a de efetuar os registos individualmente (fatura a fatura), separadamente e cronologicamente, e não globalmente, através de um registo contabilístico único por um resumo de operações periódico (diário, semanal, mensal, etc).

32. Assim, e segundo o previsto no CIVA, a única possibilidade de registar contabilisticamente as transmissões de bens (e as prestações de serviços) por um resumo periódico (resumo diário, no caso) será quando estas operações sejam realizadas a adquirentes que não sejam sujeitos passivos do imposto e sejam tituladas por faturas simplificadas, emitidas nos termos do artigo 40.º do CIVA, e apenas se o sujeito passivo não utilizar sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade, nos termos do artigo 46.º do CIVA.

33. Dado que, como refere, emite periodicamente uma grande quantidade de faturas, não sendo praticável, em tempo útil, o registo contabilístico 'manual' das faturas, deverá recorrer à integração automática das faturas emitidas através de programas informáticos de faturação no programa informático de contabilidade (integração que poderá ser efetuada mediante a extração do ficheiro SAF-T do programa informático de faturação que será integrado no programa informático da contabilidade).