



FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: **CIVA**

Artigo: 2º - nº 1, 7º, 8º e 35º

Assunto: Compropriedade. Noção de sujeito passivo.

Processo: A509 2004032 com despacho concordante Subdirector-Geral dos Impostos, em substituição do Director-Geral dos Impostos, em 17/05/2005.

Conteúdo: 1. A questão colocada prende-se, objectivamente, com as normas aplicáveis em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado relativamente à emissão de facturas ou documentos equivalentes.

2. Efectivamente, o teor do pedido de informação cinge-se, no que respeita a matéria da competência desta Direcção de Serviços, à verificação da "legalidade" do documento (apelidado de factura nº 002) que se encontra em anexo ao citado pedido (Doc. Nº 7), face à aplicação das normas conceptuais estabelecidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e legislação complementar, a que está sujeita a emissão de facturas ou documentos equivalentes.

3. Define-se como sujeito passivo do imposto quem, de modo habitual e com carácter de independência, exerça uma actividade de produção, comércio ou prestação de serviços (o que engloba, no seu todo, a actividade económica), ou que, do mesmo modo independente, pratique uma só operação tributável, nos termos estabelecidos no artº 2º, nº 1, alínea a) do CIVA.

4. Ao sujeito passivo são cometidas obrigações, designadamente de pagamento, declarativas, de facturação e de escrituração. As obrigações de pagamento estão consagradas nos artºs 26º e 27º do CIVA, enquanto que as restantes se encontram elencadas, de forma geral, no artº 28º do citado Código e, em particular, nos artigos que o seguem.

4.1 Debruçando-nos objectivamente sobre as obrigações declarativas, ressalta aquela que permite à Administração Fiscal conhecer o universo dos sujeitos responsáveis pela liquidação do imposto (sujeitos passivos de direito), impondo-se a todos aqueles que vão iniciar o exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional, a comunicação dessa situação. Referimo-nos à declaração de início de actividade, cuja entrega deverá corresponder conceptualmente à noção de registo, cingindo-nos, neste caso, exclusivamente aos efeitos que o mesmo deverá produzir em sede de imposto sobre o valor acrescentado.

Efectivamente, o registo não é uma faculdade que os sujeitos passivos detêm, mas antes uma obrigação a que estão vinculados por força da prática das operações a que se referem os artºs 3º e 4º do CIVA -transmissões de bens e prestações de serviços - sujeitas a imposto nos termos do art.º 1º do mencionado diploma.

Havendo lugar ao registo, o sujeito passivo estará, consequentemente, adstrito ao cumprimento das restantes obrigações.

4.2 A obrigação de facturação, consiste na obrigação de emissão de urna factura ou documento equivalente pela realização de cada uma daquelas operações.

4.3 A obrigação de escrituração que impende sobre os sujeitos passivos,



consubstancia-se na sua adequação às seguintes finalidades:

- permitir o apuramento do quantitativo do imposto relativo a cada período fiscal;
- permitir, nomeadamente, o preenchimento da declaração periódica do imposto, entre outras obrigações declarativas;
- permitir à Administração Fiscal, sempre que esta o ache conveniente, efectuar, através dos registos contabilísticos a comprovação da justeza e correcção dos montantes declarados pelo sujeito passivo.

Em suma, todos os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e o seu controlo pela Administração Fiscal.

4.4 Finalmente, a obrigação de pagamento resume-se, basicamente, na entrega ao Estado, do montante do imposto apurado pelo sujeito passivo nos termos dos artºs 19º a 25º e artº 71º, todos do CIVA.

5. Centrando-nos, por força do solicitado na exposição em epígrafe, na obrigação de facturação que se encontra estabelecida na alínea b) do nº 1 do artº 28º do CIVA, importa esclarecer os requisitos a que deve obedecer a emissão de facturas ou documentos equivalentes.

5.1 As facturas ou documentos equivalentes devem obedecer aos condicionalismos estabelecidos no artº 35º do Código do IVA, nomeadamente:

- ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artº 7º (artº 35º, nº 1 do CIVA);
- ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor (idem, nº 4);
- ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos (idem, nº 5):
 - ✓ 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 (alínea a) do nº 5);
 - ✓ A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução (idem, alínea b);
 - ✓ O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável (idem, alínea c);
 - ✓ As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido (idem, alínea d);
 - ✓ O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso (idem, alínea e);
 - ✓ A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.



- ✓ No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável (idem, alínea f)¹.

5.2 Por sua vez, o Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, no seu artº 5º², determina que a impressão e numeração de facturas e documentos equivalentes referidos no artº 35º do CIVA, deve obedecer aos requisitos exigidos no nº 3 do artº 3º, artº 4º e artºs 7º a 11º, todos do Decreto-Lei nº 45/89, de 11 de Fevereiro.

Assim, as facturas ou documentos equivalentes emitidos durante a vigência daquela legislação (2002.01.01 a 2003.12.31), cujo conteúdo não seja processado por mecanismos de saída de computador deverão conter, impressos tipograficamente, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal. Devem, ainda, apresentar-se sob a forma de impressos numerados seguida e tipograficamente ou através de mecanismos de saída de computador, sendo que aquela numeração deve ser aposta no acto da impressão, ser progressiva e não conter mais de 11 dígitos.

A aquisição destes impressos deve ser efectuada mediante requisição escrita do adquirente utilizador, a qual deverá conter, entre outros, a indicação do respectivo número de identificação fiscal, designação social e sede ou domicílio.

6. Analisando a fotocópia do documento que se encontra em anexo ao pedido de informação (Doc. Nº 7), numa primeira apreciação do teor do documento em apreço, verifica-se que o mesmo configura uma factura, assim titulada, à qual foi atribuído o nº 002 (o que implica que já terá sido emitida pelo menos mais uma em formulário idêntico, supostamente em data anterior à presente).

Em termos formais, constata-se que aquele documento cumpre os requisitos exigidos pelo artº 35º nº 5, alíneas b) a d), uma vez que procede à indicação da quantidade e denominação usual dos bens transmitidos, do preço, líquido de imposto e da taxa aplicável. Refira-se que à data da emissão a alínea f) não se encontrava, então, em vigor, pelo que não seria exigível o seu cumprimento.

Já quanto aos requisitos redigidos na alínea a) da citada legislação, estes não parecem estar integralmente cumpridos.

Senão vejamos:

Obrigando, esta norma, à indicação da denominação, sede ou domicílio e

¹ Aditada pelo artº 2º do Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro. A presente redacção entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004, por força do disposto no artº 8º do citado Decreto-Lei.

² A redacção deste normativo foi alterada pelo artº 5º do Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro, entrando em vigor apenas no dia 1 de Janeiro de 2004, por força do respectivo artº 8º. Redacção actual: "A numeração e impressão das facturas e documentos equivalentes referidos no artigo 35º do Código do IVA estão submetidas às regras previstas no artº 5º, no nº 7 do artigo 6º, nos nºs 1 e 2 do artigo 8º e nos artigos 9º a 12º do Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de Julho".



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

números de identificação fiscal do fornecedor dos bens, assim como do adquirente dos mesmos, verifica-se que, se relativamente ao segundo, comprador, se pode considerar que os elementos constam do documento, no que concerne ao primeiro, vendedor, já não se poderá afirmar o mesmo. Na realidade, constando a menção à "entidade" emitente (COMPROPRIEDADE DOS ARTIGOS X E Y DA HERDADE Z), aquele documento carece da indicação relativa ao número de identificação fiscal correspondente, bem como à respectiva sede ou domicílio, elementos indispensáveis para a caracterização de uma factura ou documento equivalente como emitido na forma legal.

Muito embora esta constatação seja suficiente para se considerar que o documento em apreço não se encontra emitido na forma legal, de acordo com o n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, parece-nos ser de mencionar que dele consta, no entanto, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que o imprimiu, bem como os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal.

Finalmente, verifica-se a menção a 6 entidades e respectivos números de identificação fiscal que, supostamente, constituirão a "entidade" que procedeu à emissão do citado documento.

7. Enquadramento da operação que deu origem à emissão do documento em apreço.

A emissão daquele documento deriva da realização de uma operação que se consubstancia na transmissão de 12.560 arrobas de cortiça, conforme consta do mesmo, assim como do contrato a que aquele alude.

Sujeitas, que estão, a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, conforme determinado na alínea a) do n.º 1 do art.º 1 do CIVA, resta-nos, agora, averiguar da identidade daquele sujeito, praticante da operação.

Efectivamente, do texto do documento em análise ressalta a identidade do sujeito passivo que realizou a operação como sendo a "COMPROPRIEDADE DOS ARTIGOS X E Y DA HERDADE Z", entidade que, no entanto, é inexistente, em termos fiscais. Daquele documento consta, ainda, a identificação de seis pessoas e respectivos números de contribuinte que, presumimos, sejam os comproprietários daquela herdade, como assumimos no ponto anterior.

8. Da compropriedade.

8.1 De acordo com a noção de compropriedade constante do Código Civil, mais concretamente no respectivo art.º 1403.º, n.º 1,

"Existe propriedade em comum, ou compropriedade, quando duas ou mais pessoas são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa".

Quanto aos direitos refere o n.º 2:

"Os direitos dos consortes ou comproprietários sobre a coisa comum são qualitativamente iguais, embora possam ser quantitativamente diferentes; ..."

Quanto à posição dos comproprietários, de acordo com o art.º n.º 1405.º do citado Código:

³ Vidé ponto 5 da presente informação.



"Os comproprietários exercem, em conjunto, todos os direitos que pertencem ao proprietário singular; separadamente, participam nas vantagens e encargos da coisa, em proporção da suas quotas e nos termos dos artigos seguintes".

8.2 Eloquentemente quanto à distinção entre compropriedade e sociedade, é o que refere Mota Pinto (Direitos Reais, 1971, 253, e RDES, 21º-94):

"... : a sociedade supõe uma actividade económica que não seja de mera fruição, pressupõe uma actividade dirigida a potenciar os rendimentos da coisa, dirigida não apenas a fruir os rendimentos que a coisa dá, mas também a actuar sobre ela potenciando a sua produtividade ou rentabilidade. A compropriedade é uma actividade de mera fruição."

9. Na realidade, constituindo distinção de base, entre sociedade e compropriedade, a simples fruição da "coisa", para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, mais concretamente no que concerne ao enquadramento das operações (*outputs*) realizadas por qualquer daquelas entidades, aquela distinção não é relevante, apenas servindo para caracterizar como sujeito passivo do imposto³ o conjunto dos comproprietários, ou seja, a compropriedade.

Serão, portanto, cometidos a esta entidade os direitos e obrigações resultantes do cumprimento das normas vertidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

10. Face ao exposto, nomeadamente no que concerne à caracterização da figura do sujeito passivo, em sede de imposto sobre o valor acrescentado, às obrigações e direitos a que o mesmo está cometido e, verificando-se que:

- O documento em análise carece de forma legal por não obedecer aos requisitos exigidos pelo art.º 35º do CIVA e legislação complementar, já mencionados nos pontos 7 e 8 da presente informação.
- No entanto, aquele documento relata uma operação que, não cuidando de saber da sua legalidade, foi efectivamente realizada (transmissão de 12.560 arrobas de cortiça).
- Não podendo consubstanciar uma só operação tributável, na acepção que lhe é dada pela redacção da alínea a) do nº 1 do artº 2º do citado Código, na medida em que, dos elementos constantes do processo em epígrafe, se verifica ter ocorrido outra ou, eventualmente outras operações de idêntico teor, realizadas em data anterior, facto que encontra justificação na numeração constante do documento em análise (FACTURA Nº002).

conclui-se que:

- O imposto é devido e exigível, nos termos dos artºs 7º e 8º do CIVA.
- Ao sujeito passivo são cometidas as obrigações inerentes ao cumprimento das normas constantes do CIVA, nomeadamente a de pagamento do imposto liquidado no documento em análise, bem como a de registo e outras declarativas e de escrituração.