

Ofício Circulado N.º 30154/2013 2013-10-30
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: REGIME DE IVA DE CAIXA
INSTRUÇÕES COMPLEMENTARES AO OFÍCIO CIRCULADO N.º 30150, DE 2013-08-30

O Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, que aprovou o regime de contabilidade de caixa em sede do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (regime de IVA de caixa), introduziu alterações ao Código do IVA (CIVA), à Lei Geral Tributária (LGT) e ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, e revogou os regimes de exigibilidade de caixa aplicáveis às empreitadas e subempreitadas de obras públicas, às entregas de bens pelos agricultores às cooperativas agrícolas e ao transporte rodoviário nacional de mercadorias, aprovados, respetivamente, pelo Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de outubro, e pela Lei n.º 15/2009, de 1 de abril.

Através do ofício-circulado n.º 30150/2013, de 2013.08.30, foram transmitidos alguns esclarecimentos relativamente à adequada interpretação e a aplicação uniforme das disposições do “regime de IVA de caixa” e das alterações introduzidas nos referidos diplomas.

Tendo chegado ao conhecimento destes Serviços que existem, ainda, algumas dúvidas relacionadas com a aplicação do regime, torna-se necessária a clarificação das mesmas, tendo em vista a sua aplicação uniforme quer pelos Serviços, quer pelos demais interessados.

Assim, comunica-se que por despacho de 2013.10.10, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), foi sancionado o seguinte entendimento:

I. Obrigação de emissão e de comunicação de recibo

1. Pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do regime de IVA de caixa, é obrigatória a emissão de recibo no momento do pagamento total ou parcial da fatura, ainda que esse pagamento preceda a realização das operações tributáveis. Assim, os sujeitos passivos que optem pelo regime apenas devem emitir e comunicar o respetivo recibo nos termos do referido artigo 6.º quando estejam em

causa pagamentos referentes a operações abrangidas pelo regime e cujos adquirentes sejam igualmente sujeitos passivos de imposto.

Quanto às demais operações não existe essa obrigatoriedade, podendo os sujeitos passivos, se assim o entenderem ou se tal lhes for solicitado, proceder à emissão de um recibo de quitação nos termos e para os efeitos da lei civil e comercial.

2. Pelos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime

Dadas as características do regime, os sujeitos passivos por ele abrangidos apenas podem exercer o direito à dedução do imposto que suportam nas aquisições de bens e serviços desde que tenham na sua posse fatura-recibo ou recibo comprovativo do pagamento, emitidos nos termos do artigo 6.º.

Nesse sentido, os sujeitos passivos não abrangidos pelo regime mas que forneçam bens e/ou serviços a clientes seus que estejam por ele abrangidos, devem emitir o respetivo recibo pelos pagamentos efetuados, desde que solicitado e os pagamentos respeitem a operações em que haja liquidação de imposto. Este recibo deve ser emitido em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º do regime.

Ao contrário, sempre que estejam em causa operações isentas ou fora do campo do imposto ou em que este não esteja discriminado na fatura em consequência da aplicação de um regime de margem, não existe a obrigatoriedade de emissão do recibo nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do regime.

3. Alterações após emissão de recibo

Sempre que, após emissão do recibo nos termos do artigo 6.º do regime, o valor tributável ou o imposto sofram retificações que dêem origem a regularizações nos termos dos n.ºs 2 e 4 artigo 78.º do CIVA, uma vez que essa regularização não é obrigatória, o único documento a emitir será a nota de crédito, não sendo necessário emitir novo recibo a retificar o anterior.

Ainda que o sujeito passivo opte por efetuar a regularização do imposto a seu favor, uma vez que isso implica a regularização, pelo adquirente, pelo mesmo valor a favor do Estado, não há lugar à emissão de novo recibo a retificar o anterior.

II. Alteração de taxas

Considerando a necessidade de estabilidade na aplicação do regime de IVA de caixa e a fim de evitar correções desnecessárias, sempre que ocorra alteração das taxas nas operações abrangidas pelo referido regime, deve ter-se em conta o seguinte:

1. Após emissão de fatura e antes do recebimento

A taxa aplicável é a que estiver em vigor na data da emissão da fatura, desde que emitida no prazo legal ou, não o sendo, no momento em que este termina.

2. Nos adiantamentos

No caso de pagamentos efetuados antes da realização das operações (pagamentos antecipados), os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma fatura, pelo montante recebido, sendo-lhe aplicável a taxa em vigor à data da sua emissão. À eventual diferença entre o preço final e o que foi pago antecipadamente é aplicável a taxa que estiver em vigor na data da emissão da fatura final.

III. Pagamentos parciais

Quando forem efetuados pagamentos parciais referentes a faturas em que seja devido imposto a diferentes taxas, o recibo que comprova os pagamentos deve fazer referência à respetiva base tributável e imposto exigível, tendo em conta as diferentes taxas aplicadas. Para tal, devem os sujeitos passivos utilizar um qualquer método de repartição de taxas que seja adequado ao apuramento da base tributável e do correspondente imposto.

IV. Prazo para o exercício do direito à dedução

1. Pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime (artigo 3.º do regime)

Os sujeitos passivos apenas podem deduzir o IVA que suportam desde que tenham na sua posse fatura-recibo emitida nos termos do artigo 36º do CIVA, ou recibo emitido nos termos do artigo 6.º do regime, que comprovem o pagamento.

A dedução deve ser efetuada na declaração do período ou do período seguinte àquele em que se tiver verificado a receção daqueles documentos, o qual corresponde ao recebimento dos mesmos e não ao seu registo contabilístico.

Assim, caso o direito à dedução não seja exercido até ao período de imposto seguinte, e porque o direito não se esgota nesse prazo, aplicam-se as regras gerais relativas a essa matéria, previstas nos artigos 78.º e 98.º do CIVA.

Isto significa que, caso se trate da correção de erro relacionado com o imposto dedutível cujo documento de suporte tenha sido contabilizado, os sujeitos passivos dispõem do prazo de dois anos, a contar do nascimento do direito à dedução, para efetuar a regularização do imposto, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

Quando esteja em causa o exercício do direito à dedução de imposto cujo documento de suporte não foi registado, os sujeitos passivos dispõem do prazo de quatro anos a contar do nascimento desse direito para efetuar a dedução, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

Dado que o direito à dedução nasce na data da emissão da fatura-recibo ou do recibo do pagamento, é essa a data a partir da qual se contam os prazos previstos para o exercício desse direito.

As regras atinentes às regularizações do imposto nos termos do artigo 78.º do CIVA (anterior artigo 71.º) foram já objeto de esclarecimento através do ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, da DSIVA, o qual se aplica, com as devidas adaptações e sempre que se justifique, às situações que ocorram no âmbito do regime de IVA de caixa.

2. Pelos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime

Relativamente aos prazos para o exercício do direito à dedução pelos sujeitos passivos que adquiram bens e/ou serviços ao abrigo do regime e que não estejam, eles próprios, por ele abrangidos, são aplicáveis as regras gerais estabelecidas no Código do IVA.

3. No regime transitório

Relativamente aos sujeitos passivos que se encontrem abrangidos pelos regimes especiais de exigibilidade revogados a partir de 1 de outubro de 2013 e que optem pelo novo regime, o artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 71/2013 prevê, expressamente, regras de exigibilidade do imposto referentes às faturas que transitam dos regimes revogados e relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do imposto.

Por outro lado, no que se refere aos sujeitos passivos abrangidos pelos anteriores regimes mas que não optem pelo regime de IVA de caixa, o n.º 3 do mesmo artigo 6.º prevê que o imposto incluído em faturas, relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço, deve ser entregue na primeira declaração a submeter ao abrigo das regras gerais de exigibilidade.

No entanto, o regime é omissivo no que respeita ao momento em que os sujeitos passivos que tenham efetuado aquisições de bens e serviços ao abrigo dos referidos regimes podem exercer o direito à dedução do imposto respeitante a essas aquisições.

Assim, considera-se que à semelhança do que sucede com os demais sujeitos que adquiram bens e serviços abrangidos pelo regime de IVA de caixa mas que não estejam, eles próprios, por ele abrangidos, o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e/ou serviços ao abrigo do regime revogado pode ser exercido pelo adquirente na primeira declaração a submeter após a sua entrada em vigor ou seja, no mês de outubro ou no 4.º trimestre de 2013, consoante a periodicidade de envio for mensal ou trimestral.

Nos restantes casos, isto é, no caso de sujeitos passivos que optaram pelo regime de IVA de caixa, o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e/ou serviços ao abrigo do regime revogado só pode ser exercido quando do respetivo pagamento, nos termos do artigo 3º do regime.

V. Documento retificativo de fatura

O n.º 6 do artigo 6.º do regime prevê, sempre que ocorra qualquer uma das situações previstas no n.º 3 do artigo 2.º - a exigibilidade ocorra no 12.º mês após a data da emissão da fatura; no período seguinte à comunicação da cessação de inscrição no regime; ou no período de imposto em que é entregue a declaração de cessação de atividade – que os sujeitos passivos devem emitir um documento retificativo da fatura, nos termos do n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, nele indicando que o regime de IVA de caixa deixou de ser aplicável à operação correspondente.

No Código do IVA a obrigatoriedade de emissão de um documento retificativo da fatura está prevista no n.º 7 do artigo 29.º, o qual refere que *“Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura”*. Daí que o Ofício Circulado n.º 30136, de 2012.11.19, da DSIVA, para efeitos da aplicação do disposto no artigo 29.º, n.º 7 e do artigo 36.º, n.º 6, ambos do CIVA, indique como documento retificativo de fatura a nota de débito ou de crédito.

A realidade subjacente à obrigatoriedade, no regime de IVA de caixa, de emissão de um documento retificativo de fatura, em nada se assemelha à que está prevista no n.º 7 do artigo 29.º do CIVA. Com efeito, as situações do n.º 6 do artigo 6.º não contemplam qualquer alteração da base tributável ou do imposto mas tão somente a alteração de uma menção obrigatória e que, por isso, não obriga a qualquer regularização do imposto.

Entende-se, por isso, que o documento a emitir não deve ser uma nota de crédito/débito mas um documento interno que contenha os elementos previstos no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA e que não carece de comunicação nos termos do n.º 5 do artigo 6.º do regime.

O referido documento deve ser comunicado ao respetivo adquirente para que este tome conhecimento de que essa fatura deixa de estar abrangida pelo regime e, caso esteja igualmente abrangido pelo regime, possa exercer o seu direito à dedução a partir dessa data.

VI. Comunicação da cessação do regime

Conforme dispõe o n.º 1 do artigo 5.º do regime, os sujeitos passivos são obrigados a informar a AT, por via eletrónica: i) quando o seu volume de negócios no ano civil em causa tenha ultrapassado o montante de € 500 000,00; ou ii) quando passem a efetuar exclusivamente operações excluídas pelo n.º 2 do artigo 1.º.

Dado que o que se pretende é que os sujeitos passivos passem a aplicar o regime geral de exigibilidade previsto nos artigos 7.º e 8.º do CIVA tão cedo quanto possível, esta comunicação deve ser feita logo que aqueles factos ocorram.

Para este efeito, o volume de negócios a considerar é o que corresponde ao ano em curso e ao mês em que for ultrapassado e não ao que for apurado no final desse ano.

No que respeita ao prazo para a comunicação destes dois factos, deve considerar-se como limite o prazo de quinze (15) dias previsto no artigo 32.º do CIVA, passando os sujeitos passivos a aplicar o regime geral de exigibilidade no período seguinte ao da comunicação.

Com os melhores cumprimentos,

O Subdiretor-Geral



(Miguel Silva Pinto)