

ANÁLISE DA CTOC

Paula Franco e Felícia Teixeira, consultoras da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Autofacturação e inversão do sujeito passivo

Nas relações comerciais “normais” entre sujeitos passivos de IVA deve ser sempre emitida uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviço.

Esta obrigação compete aos fornecedores dos bens ou serviços, que consequentemente ficam também obrigados ao cumprimento da liquidação do imposto respectivo.

Tabela I – Operação “normal”

Fornecedor	Cliente	Quem emite a factura	Quem tem a obrigação de entregar o imposto
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo A

Não obstante serem tais os procedimentos comuns, existem na legislação nacional situações específicas que divergem dos mecanismos normais. Nesta exposição pretendem-se abordar duas formas diferentes de actuação dos intervenientes económicos, nomeadamente:

- na substituição do fornecedor, pelo cliente, na emissão das respectivas facturas - autofacturação;
- na substituição do fornecedor, pelo cliente, na liquidação do imposto;

Autofacturação

O sistema de autofacturação, cada vez mais utilizado entre os operadores económicos, consiste na adopção de um sistema de facturação segundo o qual o cliente se substitui aos seus fornecedores na emissão das respectivas facturas.

Este sistema consta da legislação fiscal portuguesa desde 2003, encontrando-se previsto no CIVA (anteriormente era necessário obter autorização da Administração Fiscal). Contudo, a sua aplicação está limitada à verificação de determinados condicionalismos, isto é:

- à existência de um acordo prévio, por escrito, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos;

- à prova, por parte do adquirente, que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

A importância da utilização desta forma de substituição na emissão de facturas, vem no sentido de simplificar determinados procedimentos para o adquirente de bens/serviços e evitar a subfacturação.

A necessidade de existência de tal possibilidade prende-se ainda com a existência de determinadas actividades económicas que pela sua informalidade ou /e pequena dimensão não dispõem de estrutura de natureza administrativa que lhes permita emitir facturas ou documentos equivalentes que contenham todos os elementos exigidos pelo artigo 35.º, n.º 5 do Código do IVA. Torna-se assim vantajoso que a empresa adquirente disponha de modelos de facturas por ela elaborados que possam ser preenchidos pelos fornecedores, sugerindo-se que para cada fornecedor exista uma numeração sequencial específica.

Tabela II – Autofacturação

Fornecedor	Cliente	Quem emite a factura	Quem tem a obrigação de entregar o imposto
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo A

Esta possibilidade de autofacturação só se aplica quando ambos os intervenientes são sujeitos passivos de IVA, mantendo-se contudo a obrigação de liquidação do imposto por parte do fornecedor.

No caso de aquisições a particulares, embora não exista qualquer obrigatoriedade de emissão de factura, bastando uma declaração de venda emitida pelo vendedor sempre que este efectue a venda de bens pessoais ou que de qualquer forma não resulte em actos de comércio, poderá o adquirente optar pela utilização da autofacturação se entender que este documento seja o mais conveniente para suporte dos seus registos contabilísticos.

Caso se verifique a prática de actos de comércio, o que fará com que o particular passe a ser um sujeito passivo de IVA, ainda que dele isento, poderá aqui também ser utilizada a autofacturação por parte do adquirente dos bens.

Importa referir que este sistema de autofacturação não acarreta qualquer alteração relativamente aos registos contabilísticos, os quais continuam a efectuar-se da mesma forma.

De realçar que quando o adquirente dos bens é um sujeito que não dispõe de sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado-Membro, a operação fica sujeita a autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, a qual poderá fixar condições específicas para a sua efectivação.

Substituição do fornecedor, pelo cliente, na liquidação do imposto

A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, veio introduzir alterações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, estabelecendo regras especiais de tributação em matéria de transmissão de bens qualificados como desperdícios,

resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionadas.

Estas medidas, surgem na sequência dos ramos de actividades serem um dos sectores em que mais se detectava fuga e fraude fiscal no que respeitava ao IVA. Essa fuga estimava-se em 10 por cento da receita anual deste imposto decorrente da não entrega nos cofres do Estado do imposto liquidado nas operações realizadas.

Assim, para combater estas situações o Governo decidiu criar um regime especial de IVA, baseado na inversão do sujeito passivo. Estas novas regras entram em vigor em 1 de Outubro de 2006.

Os bens e serviços abrangidos por estas regras são especificamente os seguintes:

Entregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufatura ou fusão de metais não ferrosos;

Entregas de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados.

Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos.

Entregas, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro reconstituído, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico.

Entregas dos materiais referidos na alínea d) após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte ou fundição em lingotes.

Entregas de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.

No que respeita à responsabilidade dos intervenientes, importa referir que o adquirente deste tipo de bens ou serviços passa, por essa aquisição, a ser um sujeito passivo de imposto, e, como tal, deverá proceder à liquidação do IVA que se mostre devido nas operações em causa, desde que o fornecedor seja também sujeito passivo de IVA – regra de inversão do sujeito passivo.

Neste sentido, quando determinado fornecedor do bem/ serviço emite uma factura não deverá liquidar IVA, sendo este liquidado pelo adquirente

aplicando-se a taxa em vigor, podendo a operação ser efectuada na factura emitida pelo fornecedor ou num documento interno.

Tabela III – Inversão do sujeito passivo

Fornecedor	Cliente	Quem emite a factura	Quem tem a obrigação de entregar o imposto	Preenchimento da declaração periódica do fornecedor	Preenchimento da declaração periódica do cliente
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	campo 8 do quadro 6	campos 3 e 4 e campos 22 e/ou 24 do quadro 6
Particular	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo B	Fora do campo de imposto	—	Não se preenche nenhum campo

No que concerne ao direito à dedução do cliente, conforme se pode verificar na tabela III, o mesmo poderá simultaneamente liquidar e deduzir o imposto pago pela aquisição dos bens ou dos serviços que efectue, salvo quando se trate de um sujeito passivo com limitações no direito à dedução.

No que diz respeito ao fornecedor, e desde que transmita bens e/ou serviços englobados no Anexo E a um sujeito passivo singular ou colectivo que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerça actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, deverá indicar na factura, a emitir nos termos do artigo 28.º do CIVA, o motivo da não liquidação devendo conter a expressão “**IVA devido pelo adquirente**”, (n.º 13 do artigo 35.º do CIVA), dado que não lhe compete liquidar o IVA da operação.

Quando o fornecedor não for um sujeito passivo de imposto – (por exemplo um particular), o sujeito passivo adquirente, está obrigado a emitir uma factura por cada aquisição de bens ou de serviços aí mencionados em nome daquele, com todos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, nomeadamente o nome, morada do fornecedor e a indicação do respectivo número fiscal. Alerta-se para o facto, que nestas circunstâncias não se aplicarem os condicionalismos da autofacturação. Ainda de referir que, como estas operações não estão sujeitas a imposto, os respectivos montantes não devem ser relevados na declaração periódica de IVA.

Importa referir que este sistema de inversão do sujeito passivo apenas acarreta alterações relativamente aos registos contabilísticos, no que respeita ao tratamento do IVA, mantendo-se em relação aos outros lançamentos os mesmos procedimentos.

Assim, de uma forma simplificada sugerem-se os seguintes lançamentos:

Fornecedor (inversão do sujeito passivo)

Débito → **conta 211X – Clientes c/c**

Crédito → **conta 71 – Vendas**
ou
conta 72 – Prest. serviços

Adquirente (inversão do sujeito passivo)

Débito → **conta 31 – compras**
ou
conta 62 – Forn. Serv. Ext.

Débito → **conta 2432 – IVA dedutível**

Crédito → **conta 221X – Fornecedores**

Crédito → **conta 2433 – IVA Liquidado**

Note-se que, estas regras se aplicam aos sujeitos passivos actualmente enquadrados pelo regime especial de isenção do art. 53.º do CIVA e pelo regime especial dos pequenos retalhistas, passando os mesmos a ficar abrangidos pelo regime normal de tributação, existindo uma norma transitória que estabelece que a partir da data de entrada em vigor, estes sujeitos passivos deverão entregar, no prazo de 30 dias, a declaração de alterações ou seja até dia 30 de Outubro de 2006.

Legislação relacionada

- Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro
- Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho
- Ofício-Circulado n.º 30098/2006, de 11 de Agosto