

MÓDULO 4

OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS E REGIMES ESPECIAIS

- Texto elaborado por José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos (docentes do IPCA)

ÍNDICE

7. Obrigações dos sujeitos passivos	193
7.1. Obrigações de pagamento	193
7.2. Obrigações declarativas	196
7.3. Obrigações de facturação	201
7.4. Obrigações contabilísticas	205
8. Regularizações do imposto	208
9. Regimes especiais	212
9.1. Regime especial de isenção	212
9.2. Regime especial dos pequenos retalhistas	215

O Código do IVA impõe obrigações de quatro tipos aos sujeitos passivos:

1. Obrigações de pagamento;
2. Obrigações declarativas;
3. Obrigações de facturação;
4. Obrigações contabilísticas.

Relativamente a estas obrigações, a regra diz que o seu cumprimento é da competência do sujeito passivo que pratica as operações tributáveis.

Quanto às operações tributáveis efectuadas no território nacional por um sujeito passivo que não tenha aí residência, nem estabelecimento estável, as obrigações do CIVA deverão ser cumpridas por um representante legal, residente em Portugal, cuja nomeação deverá ser comunicada ao contratante antes de efectuada a operação (n.ºs 3 e 4 do art. 30.º).

O n.º 1 do art. 30.º diz-nos que os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável no território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis, se dispuserem de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro, **poderão** proceder à nomeação de um representante fiscal.

O n.º 2 do mesmo artigo diz-nos que, se o sujeito passivo não residente não dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem no território nacional, nem noutro Estado-membro, **terá obrigatoriamente** de nomear esse representante ⁽¹³⁹⁾.

Pelo cumprimento das obrigações responderá o representante, solidariamente com o representado (n.º 5 do art. 30.º).

Apenas estão dispensados de nomear representante os sujeitos passivos não residentes que efectuem exclusivamente transmissões de bens mencionados no Anexo C ao CIVA e isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do art. 15.º (n.º 6 do art. 30.º).

7.1. Obrigações de pagamento

7.1.1. Regra geral

De harmonia com o disposto no n.º 1 do art. 27.º, os sujeitos passivos de IVA deverão proceder ao pagamento do imposto devido, nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo previsto no art. 41.º:

⁽¹³⁹⁾ Na falta de representante, o sujeito passivo do imposto é, nos termos da al. g) do n.º 1 do art. 2.º, o próprio adquirente dos bens/serviços, desde que o faça no exercício de uma actividade sujeita a imposto, ainda que dele isenta.

- Até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeite, estando enquadrados no regime normal de periodicidade mensal (*ex: o imposto apurado no mês de Janeiro, e respeitante às operações deste mês, deve ser pago até ao dia 10 do mês de Março*) – n.º 1 do art. 27.º e alínea a) do n.º 1 do art. 41.º;
- Até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeite, estando enquadrados no regime normal de periodicidade trimestral (*ex: o imposto apurado e respeitante ao 1.º trimestre do ano, deve ser pago até ao dia 15 do mês de Maio*) – n.º 1 do art. 27.º e alínea b) do n.º 1 do art. 41.º.

7.1.2. Regras especiais

As regras especiais relativas ao pagamento do imposto são as seguintes:

- Os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º (ex: acto isolado), devem entregar o imposto, em qualquer serviço de finanças, até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação – n.º 2 do art. 27.º.
- No caso de liquidação indevida de IVA (alínea c) do n.º 1 do art. 2.º), os sujeitos passivos devem entregar o imposto, em qualquer serviço de finanças, no prazo de 15 dias a contar da emissão da factura ou documento equivalente – n.º 2 do art. 27.º.
- Os sujeitos passivos abrangidos pelas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do art. 2.º, que não estejam obrigados a apresentar declarações periódicas, devem entregar o imposto em qualquer serviço de finanças, até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível – n.º 3 do art. 27.º.
- Os sujeitos passivos mencionados no n.º 3 do art. 27.º do CIVA, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica prevista no artigo 41.º do CIVA, mas já tenham apresentado a declaração do n.º 1 do art. 25.º do RITI, devem entregar o imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível, nos termos do n.º 2 do art. 22.º do mesmo regime – n.º 4 do art. 27.º.

7.1.3. Pagamentos de liquidações da competência dos serviços fiscais

- Liquidações adicionais e oficiosas;
- Transmissões de bens resultantes de actos de arrematação, venda judicial ou administrativa;
- Importações de bens.

Liquidações oficiosas ⁽¹⁴⁰⁾ (art. 88.º do CIVA)

- Pagamento do IVA nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo mencionado na notificação ao sujeito passivo, o qual não poderá ser inferior a 90 dias contados desde o seu envio (n.º 2 do art. 88.º).

Liquidações adicionais (art. 87.º do CIVA)

- Resultantes das correcções efectuadas às declarações dos sujeitos passivos.
- Nestes casos, e de conformidade como art. 92.º do CIVA (com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010), a DGCI, quando disponha de todos os elementos necessários ao apuramento do imposto ou dos juros compensatórios, procede à notificação dos sujeitos passivos, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
- Pagamento do IVA nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação, não podendo ser inferior a 30 dias a contar da notificação (n.º 1 do art. 28.º).

Importações (n.º 3 do art. 28.º do CIVA)

- O IVA devido pelas importações deve ser pago nos serviços aduaneiros competentes (DGAIEC), de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação, podendo ainda, mediante a prestação de garantia, ser concedido o seu diferimento:
 - a) Por 60 dias contados da data do registo da liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objecto daquele registo;

⁽¹⁴⁰⁾ Conforme dispõe o n.º 1 do art. 88.º, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha, quando o sujeito passivo não apresente a declaração periódica nos termos e prazos referidos no art. 41º. A liquidação oficiosa ficará sem efeito se, dentro do prazo para o pagamento do imposto oficiosamente liquidado, o sujeito passivo apresentar a declaração periódica em falta (alínea a) do n.º 4 do art. 88.º).

- b) Até ao 15.º dia do 2.º mês seguinte aos períodos de globalização do registo da liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável.

Nos termos do n.º 4 ⁽¹⁴¹⁾ do art. 28.º do CIVA, sem prejuízo do disposto no n.º 3 e pelos prazos nele previstos, é concedido o diferimento do pagamento do IVA, mediante a prestação de uma garantia específica de montante correspondente a 20% do imposto devido, nos termos da legislação aplicável.

Transmissões de bens resultantes de actos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou de contratos de transacção (n.º 4 do art. 28.º)

- Liquidado no momento em que for efectuado o pagamento ou, se este for parcial, no do 1.º pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos devidos.

7.2. Obrigações declarativas

Podemos identificar dois grupos de obrigações declarativas, em função da periodicidade com que devem ser cumpridas:

- a) Não periódicas (de manifestação única);
- b) Periódicas.

a) **Não Periódicas (alínea a) do n.º 1 do art. 29.º) ⁽¹⁴²⁾**

- **Declaração de início de actividade (art. 31.º)**

⁽¹⁴¹⁾ Aditado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

⁽¹⁴²⁾ O Decreto-Lei n.º 111/2005, de 8 de Julho, aprovou o Regime Especial de Constituição Imediata de Sociedades, designado por "empresa na hora". Conjuntamente com a aprovação deste diploma, foram aprovadas diversas alterações legislativas, sendo que, em sede de IVA, foram alterados os art. 30.º, 31.º e 34.º-A (actuais artigos 31.º, 32.º e 35.º) do CIVA. A nova redacção dada a estas normas impôs que as declarações em papel fossem substituídas por declarações verbais dos contribuintes, sendo os elementos declarados introduzidos de imediato no sistema informático e impressos em documentos tipificados. Estes documentos tipificados serão autenticados com a assinatura do funcionário receptor, após confirmação pelo declarante dos elementos deles constantes, e substituirão para todos os efeitos legais as declarações em papel. Após a impressão do Documento de Confirmação de Dados, deverá o mesmo ser fornecido ao contribuinte para validação dos dados recolhidos, devendo alertar-se o sujeito passivo para os enquadramentos a que ficou sujeito em sede de IVA e de IRC. Apenas se deverá proceder à confirmação das declarações na base de dados após o Documento de Confirmação de Dados ter sido devidamente assinado pelo sujeito passivo.

Serve, em simultâneo, para o registo dos sujeitos passivos em IVA e em IRS/IRC. Esta declaração deverá ser apresentada em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, antes do início da actividade, pelas pessoas que exerçam uma actividade sujeita a IVA (n.º 1 do art. 31.º).

As pessoas colectivas que estejam sujeitas a registo comercial (sociedades comerciais e sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico), só podem apresentar a declaração de início de actividade a partir da data da apresentação a registo na conservatória do registo comercial e no prazo de 15 a contar dessa data (n.º 2 do art. 31.º) ⁽¹⁴³⁾.

Há dispensa de entrega da declaração de início de actividade nas situações em que se trate da prática de uma só operação sujeita a IVA que não exceda € 25 000,00 (n.º 3 do art. 31.º).

▪ **Declaração de alterações** (art. 32.º)

A declaração de alterações deverá ser apresentada em qualquer Serviço de Finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, sempre que se verifiquem alterações de quaisquer elementos constantes da declaração de início de actividade (n.ºs 1 e 2 do art. 32.º).

Nos termos do n.º 3 ⁽¹⁴⁴⁾ do art. 32.º do CIVA, os sujeitos passivos ficam dispensados da entrega desta declaração sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na conservatória de registo comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas colectivas que não estejam sujeitas no registo comercial.

▪ **Declaração de cessação** (artigos 33.º e 34.º)

A declaração de cessação de actividade deverá ser apresentada no serviço de finanças competente no prazo de 30 dias a contar da data da cessação (art. 33.º).

O art. 34.º diz-nos que se considera verificada a cessação da actividade para efeitos de IVA, quando ocorra qualquer um dos seguintes factos:

- Deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos, caso em que os bens a

⁽¹⁴³⁾ Ainda que os comerciantes individuais e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada estejam sujeitos a registo, porque não são pessoas colectivas, não ficam abrangidos pelo disposto na nova redacção do n.º 2 do artigo 31.º, aplicando-se-lhes o n.º 1 do mesmo artigo (Ofício-circulado n.º 30 080 – DSIVA, de 08/07/2005).

⁽¹⁴⁴⁾ Aditado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 122/2009, de 21 de Maio.

essa data existentes no activo da empresa se presumirão transmitidos nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º (alínea a) do n.º 1 do art. 34.º).

- Se esgote o activo da empresa por um dos seguintes motivos (alínea b) do n.º 1 do art. 34.º):
 - Venda dos elementos que o constituem;
 - Afectação desses elementos a uso próprio do titular, do pessoal ou a quaisquer fins alheios à actividade normal da empresa;
 - Transmissão gratuita dos bens.

E ainda:

- Seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade (alínea c) do n.º 1 do art. 34.º);
- Se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento (alínea d) do n.º 1 do art. 34.º);
- Quando, sendo manifesto que a actividade não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal (1.ª parte do n.º 2 do art. 34.º);
- Sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer e a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal (2.ª parte do n.º 2 do art. 34.º).

De conformidade com o n.º 1 do art. 35.º do CIVA, as declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º são enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início de actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos pelo sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

b) **Periódicas**

- **Declaração Periódica de IVA** (alínea c) do n.º 1 do art. 29.º)

As declarações periódicas deverão ser enviadas por transmissão electrónica de dados nos seguintes prazos (art. 41.º):

- Até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações, caso se trate de sujeitos passivos com um volume de negócios ⁽¹⁴⁵⁾ igual ou superior a € 650 000, no ano civil anterior;
- Até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitem as operações, caso se trate de sujeito passivo com um volume de negócios inferior a € 650 000, no ano civil anterior.

No caso de sujeitos passivos que pratiquem apenas uma operação tributável, a declaração deverá ser entregue, em qualquer serviço de finanças, até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação (art. 43.º).

Os sujeitos passivos que realizem operações consideradas localizadas em mais do que um dos espaços fiscais (Continente, Açores ou Madeira), deverão assinalar na declaração periódica, essa situação, enviando o(s) respectivo(s) Anexo(s) R.

Os sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens isentas nos termos do art. 14.º do RITI, bem como as operações a que se refere a alínea a) do n.º 3 do art. 8.º do RITI, ou prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações sejam aí tributáveis (alínea c) do n.º 1 do art. 23.º do RITI e alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA), estão obrigados a enviar uma declaração recapitulativa, donde conste a identificação dos adquirentes.

De conformidade com o n.º 17 ⁽¹⁴⁶⁾ do art. 29.º do CIVA, no preenchimento da declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 deve atender-se ao seguinte:

- i. A obrigação declarativa só se verifica relativamente aos períodos em que sejam realizadas as prestações de serviços aí referidas;
- ii. As prestações de serviços a declarar são as efectuadas no período a que diz respeito a declaração, em conformidade com as regras previstas no art. 7.º;
- iii. Podem não ser incluídas as prestações de serviços que sejam isentas do imposto no Estado membro em que as operações são tributáveis

⁽¹⁴⁵⁾ O art. 42.º do CIVA estabelece o conceito de volume de negócios.

⁽¹⁴⁶⁾ Aditado pelo artigo 2.º do DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

- **Declaração de informação contabilística e fiscal (IES)** (alíneas d), e), f) e h) do n.º 1 do art. 29.º) ⁽¹⁴⁷⁾

Anexo L

Elementos contabilísticos e fiscais.

Anexo M

Operações realizadas em espaços diferentes da sede (operações consideradas localizadas em mais do que um dos seguintes espaços: Continente, Açores e Madeira).

Anexo N

Regimes especiais.

Operações sujeitas a regimes particulares ou legislação especial, tais como:

- Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades - DL 199/96, de 18 de Outubro;
- Regime das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos - DL 221/85, de 3 de Julho;
- Regime Especial de Tributação dos Tabacos;
- Regime Especial de Tributação dos Combustíveis

Anexo O

Mapa recapitulativo de clientes, quando o volume anual de vendas (por cada um deles) seja superior a € 25 000,00;

Anexo P

Mapa recapitulativo de fornecedores, quando o volume anual de compras (por cada um deles) seja superior a € 25 000,00;

Relativamente à IES deve ter-se em conta o seguinte:

- A declaração e os anexos deverão ser apresentados por transmissão electrónica de dados, via Internet, sendo obrigatória para todos os sujeitos passivos;
- A informação relevante para efeitos do preenchimento da declaração e dos anexos, deve respeitar às operações efectuadas no ano anterior;

⁽¹⁴⁷⁾ Pelo DL n.º 136-A/2009, de 5 de Junho, foi aditado um n.º 16 ao art. 29.º do CIVA, nos termos do qual passaram a estar dispensados de apresentar a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos a que se referem as alíneas d), e) e f) do n.º 1 os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS.

- O prazo de entrega decorre, após a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, até ao dia 15 do mês de Julho (se período de tributação em IRC diferente do ano civil, o prazo decorre até ao dia 15 do 6.º mês posterior à data do termo desse período), independentemente de esse dia ser útil ou não útil – alínea h) do n.º 1 do art. 29.º.

7.3. Obrigações de Facturação

A obrigação de facturação é um elemento essencial no sistema do IVA, uma vez que, para além de fornecer uma série de informações à Administração Fiscal, possibilitando-lhe exercer um controlo mais eficaz, permite ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução.

Relativamente às obrigações de facturação deverá atender-se, essencialmente, ao seguinte:

- **Regra geral**, o sujeito passivo tem obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido e pelos recebimentos antecipados (alínea b) do n.º 1 do art. 29.º e n.º 1 do art. 36.º), salvaguardando-se as seguintes situações:
 - Quando haja recebimentos antecipados, a emissão da factura ou documento equivalente deve coincidir com o recebimento do montante em causa (n.º 1 do art. 36.º);
 - Quando haja processamento de facturas globais, o seu processamento não poderá ultrapassar 5 dias úteis do termo do período a que respeitam (n.º 2 do art. 36.º);
 - Quando haja entrega de mercadorias à consignação, as facturas deverão ser emitidas até ao 5.º dia útil ao do seu envio (alínea a) do n.º 1 do art. 38.º);
 - Quando as mercadorias enviadas à consignação não forem devolvidas no prazo de um ano, os 5 dias úteis serão contados a partir do termo desse prazo (alínea b) do n.º 1 do art. 38.º e n.º 6 do art. 7.º);
 - Quando as mercadorias forem postas à disposição do adquirente por parte do consignatário, o prazo para emissão da factura é de 5 dias úteis contados do momento da sua entrega (alínea b) do n.º 1 do art. 38.º).
- **Quando haja devolução de mercadorias** anteriormente transaccionadas entre as mesmas pessoas, as facturas ou documentos equivalentes poderão ser substituídos por guias ou notas de devolução, as quais deverão ser processadas o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução (n.º 3 do art. 36.º).
- Nos termos do n.º 8 do art. 36.º pode o Ministro das Finanças autorizar prazos mais alargados para a emissão de facturas.

- Deverá ainda ser emitida factura ou documento equivalente sempre que o valor tributável da operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão (n.º 7 do art. 29.º).
- É possível recorrer ao **processamento de facturas globais**, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que, por cada transacção seja emitida uma guia ou nota de remessa, que, no seu conjunto (factura global e guia de remessa), contenham os elementos do n.º 5 do art. 36.º (n.º 6 do art. 29.º).
- As facturas ou documentos equivalentes devem ser processados em duplicado, sendo o original para o cliente e o duplicado para o fornecedor (n.º 4 do art. 36.º).
- As facturas ou documentos equivalentes deverão ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos (n.º 5 do art. 36.º): ⁽¹⁴⁸⁾
 - Nomes, firmas ou denominações sociais e sede ou domicílio das partes e respectivos NIF;
 - Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável. As embalagens não transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
 - O preço, líquido de IVA, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
 - As taxas aplicáveis e o montante do imposto devido;
 - O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso (isenções ou outras situações em que não haja lugar a imposto);
 - A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, 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.
- Nas **facturas emitidas por retalhistas ou prestadores de serviços** poderá indicar-se apenas o preço com inclusão do IVA e a taxa aplicável (art. 39.º).
- No caso de sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que tenham procedido à nomeação de um representante de acordo com o disposto no art. 30.º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos devem ainda conter o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, assim como o seu número de identificação fiscal (n.º 9 do art. 36.º).

⁽¹⁴⁸⁾ Note-se que, a partir de 1 de Janeiro de 2004, os requisitos que devem constar das facturas ou documentos equivalentes encontram-se harmonizados nos diversos Estados membros da Comunidade. Entre nós, o n.º 5 do art. 35.º (actual 36.º) foi alterado nesse sentido através do DL n.º 256/2003, de 21 de Outubro, que veio proceder à transposição para a ordem jurídica interna da Directiva n.º 2001/115/CE, do Conselho de 20 de Dezembro, que alterou a Sexta Directiva, tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de IVA.

- Os documentos emitidos no caso de auto-consumo externo e operações de afectação de bens a sectores de actividade isentos apenas terão que conter os seguintes elementos: data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto correspondente e montante de imposto (n.º 7 do art. 36.º).

Dispensa da emissão de factura

Há dispensa da obrigação de emissão de facturas, caso o adquirente seja um particular, a transacção seja efectuada a dinheiro e os bens ou serviços adquiridos não se destinem ao exercício de uma actividade industrial, comercial ou profissional, nas seguintes operações (n.º 1 do art. 40.º):

- Transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes;
- Transmissões de bens efectuadas através de aparelhos de distribuição automática;
- Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador comprovativo do pagamento;
- Outras prestações de serviços de valor inferior a € 10.

A dispensa de facturação poderá ainda ser extensível, pelo Ministro das Finanças, a outros sujeitos passivos, sempre que estes forneçam ao público serviços que, pela sua frequência e valor limitado, tornem onerosa a sua facturação (n.ºs 5 e 6 do art. 40.º).

Quando há dispensa de emissão de factura, há a obrigatoriedade de emissão de um talão de venda (n.º 2 do art. 40.º), que deverá ser datado, numerado sequencialmente e conter os seguintes elementos (n.º 3 do art. 40.º): a denominação social e NIF do fornecedor dos bens ou prestador de serviços, a designação usual dos bens ou serviços, o preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante do IVA devido ou o preço com a inclusão do IVA e a taxa ou taxas aplicáveis.

Facturação electrónica e autofacturação

É possível recorrer a facturação electrónica (n.º 10 do art. 36.º). De acordo com a legislação reguladora desta matéria, são estabelecidos os seguintes princípios fundamentais:

- Princípio de aceitação da factura ou documento equivalente emitidos por via electrónica, sob reserva de aceitação pelo destinatário:

- O sistema utilizado deve garantir a autenticidade da origem dos documentos;
- Deixa de ser necessária autorização, excepto quando a autofacturação electrónica ou “outsourcing” de facturação electrónica, seja elaborada, respectivamente, por adquirente ou terceiro a partir de país não pertencente à Comunidade;
- Passam a considerar-se documentos equivalentes a facturas os documentos e, no caso de facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão (n.º 13 do art. 29.º).

Permite-se a **autofacturação**, ou seja, a emissão de factura ou documento equivalente pelo adquirente dos bens ou serviços ou por terceiro (“autofacturação” e “outsourcing” de facturação) (n.º 14 do art. 29.º):

- A elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente fica sujeita às seguintes condições (n.º 11 do art. 36.º):
 - Existência de acordo prévio, na forma escrita, entre o fornecedor dos bens e serviços e o adquirente;
 - O adquirente provar que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.
- A dedução do IVA contido nos documentos emitidos pelos próprios adquirentes fica condicionada à verificação das condições acabadas de indicar (n.º 5 do art. 19.º).
- A responsabilidade da emissão das facturas, veracidade do seu conteúdo, bem como do pagamento do imposto é do vendedor ou prestador dos serviços (n.º 3 do art. 79.º).

A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, alterou o CIVA, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas. Estas novas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA, que se mostre devido nessas operações, a ser efectuada pelo respectivo adquirente, desde que este seja sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial. Para além de outras particularidades deste regime, introduziu-se a obrigatoriedade de auto-facturação, nos casos em que os sujeitos passivos referidos na alínea j) do n.º 1 do art. 2.º adquiram aquele tipo de bens e/ou serviços a um transmitente ou prestador que não seja sujeito passivo (particulares) (n.º 15 do art. 29.º), não se aplicando, neste casos, os condicionalismos do n.º 11 do art. 36.º.

7.4. Obrigações contabilísticas

Em sede de obrigações contabilísticas, o CIVA determina no n.º 1 do art. 44.º, 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.

Para além destes elementos, devem ser objecto de registo, nomeadamente (*n.ºs 2, 3 e 4 do art. 44.º*):

- As transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas (operações a jusante), de forma a evidenciar:
 - O valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável;
 - O valor das operações isentas sem direito a dedução;
 - O valor das operações isentas com direito a dedução;
 - O valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, com relevação distinta do respeitante às operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do art. 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 4.º (auto-consumos internos e externos, assimilados a transmissões de bens ou prestações de serviços), bem como dos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente (situações de inversão do sujeito passivo).
- As aquisições de bens e serviços, incluindo importações (operações a montante), explicitando:
 - O valor líquido das operações com direito a dedução, total ou parcial;
 - O valor das operações sem direito a dedução;
 - O valor das aquisições de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis;
 - O valor do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável.

Prazo dos registos contabilísticos

- Operações a jusante

- O registo deverá ser efectuado no prazo que decorre desde a data da emissão da factura ou documento equivalente até à data da apresentação das declarações periódicas a que se referem os artigos 41.º ou 43.º, ou até ao termo desse prazo se, findo o mesmo, as declarações não tiverem sido apresentadas (n.º 1 do art. 45.º).

- Operações a montante

- Deverão ser registadas após a recepção das respectivas facturas ou equivalentes, até à apresentação das declarações previstas nos artigos 41.º ou 43.º, ou até ao termo do prazo para a sua apresentação se, findo este, as declarações não tiverem sido apresentadas (n.º 1 do art. 48.º).

Os sujeitos passivos com contabilidade organizada têm ainda que proceder ao registo dos bens de investimento, nos termos do art. 51.º do CIVA, para efeitos de controlo das deduções e das regularizações efectuadas.

Os sujeitos passivos do regime normal de tributação, que não tenham contabilidade organizada nos termos do IRS ou do IRC, farão os registos contabilísticos previstos nos artigos 45.º e 48.º, nos livros de registo previstos no art. 50.º, designadamente:

- de compras de mercadorias
- de compras de matérias-primas e de consumo
- de vendas de mercadorias
- de vendas de produtos fabricados
- de serviços prestados
- de despesas e de operações ligadas a bens de investimento
- de existências (mercadorias, matérias-primas e de consumo e produtos fabricados) à data de 31 de Dezembro de cada ano

Para os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias os livros dos n.ºs 2 e 3 do art. 116.º do CIRS substituirão os livros referidos (n.º 5 do art. 50.º).

Poderão ser adoptados livros de modelo diferente do aprovado, adaptados à especificidade de cada actividade (n.º 3 do art. 50.º).

Contribuintes que não emitam facturas

Os sujeitos passivos abrangidos pelo art. 40.º, sempre que não emitam factura ou documento equivalente, deverão efectuar na contabilidade ou nos livros do art. 50.º (n.ºs 1 e 3 do art. 46.º):

- Um registo global das operações tributáveis efectuadas diariamente, com imposto incluído;
- Um registo diário pelo valor global das operações não tributáveis ou isentas de imposto, nos termos dos artigos 9.º, 13.º, 14.º e 15.º.

O registo das operações efectuadas por estes contribuintes (n.º 2 do art. 46.º) deve ser feito no próprio dia ou, o mais tardar, no primeiro dia útil seguinte ao da realização das operações, tendo por base os documentos adequados (fitas de máquinas registadoras, talões de venda, talão recapitulativo diário ou folhas de caixa), os quais, se tiverem a indicação clara de um único total diário, poderão substituir o respectivo registo.

Disposições comuns

Os livros, registos e todos os respectivos documentos de suporte devem ser arquivados e conservados durante os 10 anos civis subsequentes, incluindo, quando sejam utilizados meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos (n.º 1 do art. 52.º).

Quando os sujeitos passivos tenham actividade em mais de um estabelecimento, terão de centralizar todos os elementos de escrituração, registos e documentos de suporte num só estabelecimento, devendo no entanto existir por cada um dos estabelecimentos registos dos movimentos neles efectuados entre si (n.º 1 do art. 76.º).

O estabelecimento escolhido para a centralização deverá coincidir com o que é indicado para efeitos de IRS ou IRC (n.º 3 do art. 76.º).

8. REGULARIZAÇÕES DO IMPOSTO

Apesar de as deduções efectuadas pelos sujeitos passivos terem, em princípio, um carácter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações referidas no art. 78.º. São as chamadas situações de rectificação do IVA, previstas, essencialmente, nos seguintes casos:

- Redução do valor tributável do IVA, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas (n.º 2 do art. 78.º);
- Registo de facturas por montante inexacto (n.º 3 do art. 78.º);
- Correção de erros materiais praticados nos registos e declarações (n.º 6 do art. 78.º);
- Créditos incobráveis (n.ºs 7 e 8 do art. 78.º).

Grosso modo, pode afirmar-se que a rectificação é obrigatória caso o imposto seja a favor da Administração Fiscal (imposto liquidado a menos ou deduzido a mais) e facultativa se o imposto for a favor do sujeito passivo (imposto liquidado a mais ou deduzido a menos).

Os sujeitos passivos deverão proceder à regularização do IVA, em conformidade com o disposto no art. 78.º, nos seguintes termos gerais:

- Sempre que o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofram uma rectificação, deve observar-se o disposto nos artigos 36.º e seguintes (n.º 1 do art. 78.º);
- **Se depois de registada a operação, esta for anulada ou for reduzido o seu valor tributável, em virtude de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, de devolução de mercadorias ou da concessão de abatimentos ou descontos**, o fornecedor do bem ou o prestador do serviço **poderá** deduzir o IVA até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável (n.º 2 do art. 78.º);
- Se for liquidado imposto a menos, a rectificação é obrigatória no caso de facturas inexactas já registadas, podendo ser efectuada, sem penalização, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que a factura respeita (n.º 3 do art. 78.º);
- Se for liquidado imposto a mais, a rectificação é facultativa no caso de facturas inexactas já registadas, podendo ser efectuada no prazo de dois anos (n.º 3 do art. 78.º);

- O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, caso já tenha registado uma operação relativamente à qual o fornecedor ou prestador do serviço procedeu a anulação, redução do valor tributável ou rectificação para menos, deve corrigir, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada (n.º 4 do art. 78.º);
- Caso o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofram uma rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando tenha prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a dedução efectuada (n.º 5 do art. 78.º).

Caso não sejam cumpridos os requisitos previstos no art. 78.º, as rectificações são consideradas nulas, com os efeitos legais daí subjacentes.

Para além das regularizações antes indicadas, o art. 78.º regula, ainda, no seu n.º 6, as **correções de erros materiais ou de cálculo praticados nos registos ou nas declarações periódicas**.

Nestas situações, a correcção é **obrigatória** quando dela resulte imposto a favor do Estado, nos termos do n.º 6 do art. 78.º do CIVA. É **facultativa** quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas apenas poderá ser efectuada no prazo de dois anos.

Os erros do tipo descrito resultam, normalmente, de erros de transcrição das facturas para os suportes contabilísticos ou destes para as declarações periódicas, e devem ser corrigidos **mediante a apresentação de declaração periódica de substituição**.

Se da correcção resultar um crédito superior ou um débito inferior ao apurado na anteriormente apresentada, a regularização apenas será autorizada, nos termos estabelecidos nos n.ºs 4 e 5 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de Setembro (diploma que regulamenta a cobrança e os reembolsos do IVA), se a correcção for efectuada no prazo de dois anos, contados da data da apresentação da declaração a substituir. De conformidade com o estabelecido no aludido diploma, a regularização apenas poderá ser efectuada após comunicação nesse sentido da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

Em relação aos erros de omissão, a Administração Fiscal entende que o direito à dedução de documentos ainda não contabilizados prevalece durante o prazo de quatro anos estabelecido no n.º 2 do art. 98.º do CIVA.

O art. 78.º prevê ainda, nos n.ºs 7 e 8, outras situações em que os sujeitos passivos podem deduzir o IVA, como, por exemplo, o contido em **créditos considerados incobráveis**:

- a) **Em processo de execução** (após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do art. 806.º do Código do Processo Civil);
- b) **Em processo de insolvência** (quando a mesma seja decretada);
- c) **Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação**, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004 de 18 de Agosto. (Esta alínea foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010).

Os sujeitos passivos podem ainda deduzir o imposto respeitante a outros créditos, desde que se verifique qualquer das seguintes condições (n.º 8 do art. 78.º):

- O valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;
- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, e o devedor, sendo particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;
- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em acção de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;
- Os créditos sejam inferiores a € 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente;
- Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido

encontrados bens penhoráveis no momento da dedução (Esta alínea foi aditada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE/2009).

De acordo com o n.º 17 do art. 78.º do CIVA, aditado pela referida Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, **o disposto no n.º 8 não é aplicável** quando estejam em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente ou destinatário constasse, no momento da realização da operação, da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis.

9. REGIMES ESPECIAIS

O Código do IVA prevê, desde a sua redacção inicial, dois regimes especiais, tendo em vista afastar das regras gerais do imposto um número significativo de contribuintes que, pela sua reduzida dimensão, teriam dificuldades em cumprir as obrigações declarativas e contabilísticas impostas para a generalidade dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal:

- Um regime aplicável aos pequenos contribuintes em geral, denominado **Regime Especial de Isenção**.
- Outro, aplicável exclusivamente aos pequenos retalhistas, denominado **Regime Especial dos Pequenos Retalhistas**.

9.1. Regime Especial de Isenção

Trata-se do regime especial previsto nos artigos 53.º a 59.º, que abrange a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente da actividade exercida, desde que não ultrapassem um determinado volume de negócios e preencham alguns outros requisitos.

Este regime abrange os sujeitos passivos que, nos termos do n.º 1 do art. 53.º, reúnam, cumulativamente, as seguintes condições:

- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ⁽¹⁴⁹⁾;
- Não pratiquem actividades de importação, exportação ou actividades conexas ⁽¹⁵⁰⁾;

⁽¹⁴⁹⁾ Tal pressuposto, implica que os contribuintes que tenham optado pelo regime da contabilidade para efeitos de IRS (para evitar as regras de apuramento do regime simplificado), deixem de preencher os requisitos de inclusão no Regime Especial de Isenção, devendo apresentar a declaração de alterações, no prazo de 15 dias, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 58.º do CIVA, com vista à sua passagem para o regime normal.

⁽¹⁵⁰⁾ Contrariamente aos sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, os sujeitos passivos do Regime de Isenção podem praticar operações abrangidas pelo RITI, sem que isso modifique o seu enquadramento em IVA, inserindo-se, no entanto, num regime específico previsto no art. 5.º do RITI, que se aplica também ao Estado e aos sujeitos passivos isentos pelo art. 9.º (entidades mencionadas nas als. b) e c) do n.º 1 do art. 2.º do RITI). Grosso modo, estes sujeitos passivos suportam imposto na origem pelas aquisições intracomunitárias de bens efectuadas (aquisições de bens a outros EM), se tais aquisições não excederem o montante de € 10 000,00, valor a partir do qual a tributação passa a dar-se obrigatoriamente no destino, implicando a entrega de uma declaração de alterações (art. 25.º do RITI) e a (auto)liquidação de imposto no território nacional, sem que o mesmo possa ser deduzido, atendendo à natureza destes sujeitos passivos (podem optar, independentemente do limite, pela tributação no destino, manifestando tal vontade na declaração de início de actividade ou de alterações). A liquidação do imposto será feita numa declaração periódica a enviar somente relativamente aos períodos em que haja obrigações tributáveis, nos termos do art. 29.º do RITI. Este regime de tributação na origem até um determinado limite, pretende evitar que ocorram distorções provocadas pela diferença existente nas taxas vigentes no seio da UE, uma vez que os adquirentes seriam tentados a adquirir os bens e serviços num EM com menor tributação.

- Não exerçam actividades que consistam na transmissão ou prestação de serviços mencionados no Anexo E ⁽¹⁵¹⁾ ao CIVA;
- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10 000,00.
- Sendo retalhistas, ainda que o volume de negócios seja superior a € 10 000,00, mas inferior a € 12 500,00 e reúnam as condições de inclusão no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.

Trata-se de uma isenção simples ou incompleta, caracterizada pela não liquidação de IVA a jusante, mas também pela não dedução do imposto suportado a montante, conforme estipula o n.º 3 do art. 54.º, semelhante às isenções previstas no art. 9.º do CIVA, podendo afirmar-se, embora com algum exagero, que, para efeitos de IVA, os sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção são tratados como consumidores finais.

Este regime especial, em moldes gerais, caracteriza-se pela dispensa / simplificação de obrigações declarativas ⁽¹⁵²⁾, contabilísticas e de pagamento, embora, em rigor, possa não constituir um verdadeiro benefício ('presente envenenado'), atendendo à não aplicabilidade do 'método do crédito de imposto', mecanismo fundamental para a neutralidade do IVA.

Tal significa que o consumidor, ao adquirir bens e serviços a estes sujeitos passivos, terá que pagar efectivamente IVA. Porém, tal imposto encontra-se implícito (escondido, oculto) no preço, e não de forma explícita, como normalmente acontece ⁽¹⁵³⁾.

Em caso de início de actividade, o volume de negócios, com vista ao enquadramento inicial em IVA, é calculado com base numa previsão relativa ao ano corrente (n.º 3 do art. 53.º), a qual é convertida para um volume de negócios anual, se a previsão se referir apenas a uma parte do ano (n.º 4 do art. 53.º), com base numa regra de proporcionalidade.

⁽¹⁵¹⁾ A Lei n.º 33/2006, publicada no Diário da República, 1.ª Série, n.º 145, em 28 de Julho de 2006, alterou o CIVA, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas. Estas novas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA que se mostre devido nessas operações, a ser efectuada pelo respectivo adquirente, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial. Nessa conformidade foi aditado ao CIVA um Anexo E, que contempla a lista dos bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação.

⁽¹⁵²⁾ Tal dispensa ou simplificação traduz um benefício efectivo para os contribuintes – menores custos administrativos. Possibilita ainda, designadamente através da dispensa de apresentação de declarações periódicas (as quais são objecto de controle por parte da Administração Fiscal), um outro benefício, este de cariz mais ilegítimo, que é manterem-se mais 'escondidos dos olhos do fisco', ajudando a dissimular a verdadeira dimensão da sua actividade.

⁽¹⁵³⁾ É evidente a existência de IVA oculto nos preços praticados por estes contribuintes, de montante equivalente ao IVA suportado a montante e não deduzido - o IVA é um custo para estes operadores, que se reflecte naturalmente no preço. Em todo o caso, o IVA oculto será, em teoria, de montante inferior ao que seria suportado por um consumidor que adquirisse tal produto a um sujeito passivo do regime normal, pois no Regime Especial de Isenção, pelo menos, não há IVA sobre a margem no último estágio. No caso de clientes sujeitos passivos de IVA, será sempre preferível adquirir bens e serviços a outros sujeitos passivos do regime normal, pois, mesmo tendo que suportar IVA de montante superior, tal imposto é integralmente dedutível. Na verdade, não é possível deduzir o IVA oculto implícito nas facturas emitidas pelos contribuintes enquadrados neste regime, até porque tal IVA não vem discriminado, isto é, não é repercutido, não sendo possível apurar em rigor o seu montante.

É possível a renúncia a este tipo de isenção, nos termos do art. 55.º do CIVA, manifestada na declaração de início de actividade (art. 31.º) ou em declaração de alterações (art. 32.º), produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação e ficando o contribuinte obrigado a permanecer no regime por que optou (Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, Regime Normal Trimestral ou Regime Normal Mensal) durante pelo menos 5 anos, findos os quais poderá voltar ao Regime Especial de Isenção, entregando, para o efeito, em Janeiro (após o prazo dos 5 anos), a competente declaração de alterações que produzirá efeitos a partir do dia 1 desse mês.

Por outro lado, nos termos do art. 54.º, é também possível aos contribuintes enquadrados no regime normal do IVA a aplicação deste regime especial (se preencherem os respectivos pressupostos de aplicação), através da apresentação da declaração de alterações no decurso do mês de Janeiro, produzindo efeitos também a partir de 1 de Janeiro ⁽¹⁵⁴⁾.

No entanto, no sentido de evitar certos abusos (cessação de actividade no sentido de a reiniciar ao abrigo do Regime Especial de Isenção), prevê actualmente o n.º 2 do art. 56.º que não podem beneficiar do regime de isenção:

- Nos 12 meses seguintes ao da cessação, os sujeitos passivos que, estando enquadrados num regime de tributação à data de cessação de actividade, reiniciem essa ou outra actividade;
- No ano seguinte ao da cessação, os sujeitos passivos que reiniciem essa ou outra actividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º, no regime normal.

Nos documentos emitidos pelos sujeitos passivos isentos nos termos deste regime especial, deverá constar a menção '*IVA – regime de isenção*', de acordo com o preceituado no art. 57.º, embora, como se referiu anteriormente, tal não signifique que não haja IVA no preço, porque há, de facto, embora 'escondido'.

Quanto às obrigações inerentes ao regime, conforme dispõe o art. 59.º, 'sem prejuízo do disposto no artigo anterior', os sujeitos passivos isentos nos termos do art. 53.º, estão dispensados das demais obrigações previstas no CIVA.

Assim, são as seguintes as obrigações dos sujeitos passivos deste regime de isenção:

⁽¹⁵⁴⁾ Neste caso, terão que ser efectuadas algumas regularizações a favor do Estado, relativas ao IVA deduzido em períodos anteriores, no âmbito do regime normal (relativo a imobilizado e existências remanescentes), a efectuar na declaração referente ao último período de tributação, nos termos n.º 4 do art. 54.º, conjugado com o n.º 5 do art. 24.º, ambos do CIVA. Tais regularizações prendem-se com o facto de neste regime não ser possível a dedução do IVA, imposto este que foi deduzido aquando da aquisição no âmbito do regime normal, daí a regularização do IVA do imobilizado e existências remanescentes à data da passagem do Regime Normal para o Regime Especial de Isenção.

- Entrega da declaração de *início* de actividade;
- Entrega da declaração de *cessação* de actividade, quando tal cessação ocorrer;
- Entrega da declaração de *alterações*, sempre que se verifique qualquer alteração à actividade, pois as alterações que se verificarem vão originar alterações no seu enquadramento.

Serão obrigados à entrega da declaração de alterações (art. 58.º) se deixarem de cumprir com os pressupostos, atrás enunciados, de aplicação do regime (no prazo de 15 dias) ou se ultrapassarem o limite previsto no n.º 1 do art. 53.º. Neste último caso, a declaração será apresentada em Janeiro do ano seguinte, produzindo efeitos a partir do mês seguinte, ou seja, passando a ser exigível IVA nos documentos emitidos a partir de 1 de Fevereiro (art. 58.º, n.º 2, alínea a) e n.º 5).

9.2. Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

O Regime Especial dos Pequenos Retalhistas surge com o objectivo de reduzir a pressão fiscal que os pequenos retalhistas suportam no exercício da sua actividade económica.

O CIVA dedica os artigos 60.º a 68.º a este regime especial, destacando-se, desde já, o disposto no art. 60.º, que refere que ficarão nele enquadrados os contribuintes que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Sejam retalhistas pessoas singulares;
- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir, contabilidade organizada para efeitos de IRS;
- Não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras, com exclusão do imposto, superior a € 50 000;
- Apresentem um volume de compras destinadas a venda sem transformação, igual ou superior a 90% do total das compras;
- Não pratiquem importações, exportações ou operações conexas, operações intracomunitárias, ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a € 250;
- Não pratiquem actividades que consistam na transmissão de bens ou prestação de serviços mencionadas no anexo E ao CIVA.

O volume de compras que serve de base para o enquadramento neste regime é o considerado para efeitos de tributação em IRS (n.º 3 do art. 60.º). Aquando do início da actividade, o volume de compras será o estabelecido mediante previsão efectuada pelo contribuinte para esse ano civil (n.º 4 do art. 60.º), após confirmação da DGCI ⁽¹⁵⁵⁾.

Tal como acontece com os sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção, também aos sujeitos passivos do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas é concedida a possibilidade de **opção pelo regime normal de tributação**, a efectuar numa declaração de alterações a apresentar em Janeiro, produzindo efeitos a partir do dia 1 desse mês (art. 63.º) ⁽¹⁵⁶⁾.

É também possível aos sujeitos passivos do regime normal de tributação a passagem ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, desde que preencham as condições estabelecidas no art. 60.º e manifestem essa vontade, entregando, para o efeito, uma declaração de alterações, durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que se verificarem essas condições, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da apresentação (art. 61.º) – esta opção implicará que se façam as regularizações previstas no n.º 4 do art. 61.º ⁽¹⁵⁷⁾.

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime não liquidam IVA nas suas vendas, salvo nas de bens do activo imobilizado, mas terão de entregar imposto nos cofres do Estado.

⁽¹⁵⁵⁾ Se o período de referência for inferior ao ano civil, o volume de compras previsto será convertido num valor anual, proporcionalmente (n.º 5 do art. 60.º).

⁽¹⁵⁶⁾ Exercido o direito de opção, deverá o sujeito passivo permanecer no novo regime durante pelo menos 5 anos (n.º 3 do art. 60.º), salvo se, antes de findo esse período, se verificarem modificações essenciais no exercício da actividade que levem o sujeito passivo a solicitar, mediante requerimento, a sua passagem ao regime inicial (n.º 5 do art. 63.º).

⁽¹⁵⁷⁾ Situação análoga à referida a propósito da passagem do Regime Normal ao Regime Especial de Isenção (n.º 4 do art. 54.º). No caso de passagem do Regime Normal ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas apenas será necessário regularizar a favor do Estado o IVA relativo às existências, da seguinte forma: inclusão, na declaração ou guia referente ao primeiro período de tributação no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, do valor que resulte da aplicação do coeficiente de 1,25 ao valor do imposto deduzido e respeitante às existências remanescentes em 31 de Dezembro (25% do imposto deduzido + imposto deduzido). **Relativamente ao imobilizado** tudo se passa da mesma forma, quer no Regime Normal, quer no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas – dedução pela compra e liquidação pela venda em condições perfeitamente normais.

Para apurarem o imposto devido, os pequenos retalhistas aplicam o coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas compras de bens para venda sem transformação ⁽¹⁵⁸⁾ (n.ºs 1 e 7 do art. 60.º). Acresce o imposto devido pela transmissão de bens de investimento, o qual deverá ser liquidado nos termos normais (n.º 9 do art. 60.º). Ou seja, ficam excluídas deste regime, ficando sujeitas a imposto nos termos gerais, as transmissões de bens do activo imobilizado dos retalhistas sujeitos ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas. Significa, assim, que os retalhistas abrangidos por este regime especial, ao venderem qualquer bem do seu activo imobilizado, terão de liquidar, nessa transmissão, o respectivo imposto.

Ao resultado assim obtido, o sujeito passivo deduz apenas o imposto suportado nas aquisições ou locações de bens de investimento e de outros bens para uso da própria empresa – n.º 2 do art. 60.º e n.º 3 do art. 61.º ⁽¹⁵⁹⁾.

Nas facturas que emitirem, e porque as mesmas não conferem o direito à dedução por parte do adquirente, deverá constar a menção '*IVA – não confere direito à dedução*', nos termos do art. 62.º, sem prejuízo da dispensa de facturação prevista no art. 40.º (talões de venda).

Quanto às **obrigações** a que estão sujeitos os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, salientamos:

Obrigações declarativas (art. 67.º CIVA)

Os sujeitos passivos são obrigados a entregar:

- A declaração de *início* de actividade;
- A declaração de *alterações*, sempre que se verifique qualquer alteração à actividade;
- Uma declaração relativa às compras efectuadas no ano civil anterior, a entregar no Serviço de Finanças competente, em triplicado e durante o mês de Março de cada ano;
- A declaração de *cessação* quando se verificar a cessação da actividade.

⁽¹⁵⁸⁾ Em rigor, será 25% do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a venda sem transformação (n.º 1, art. 60.º), ao qual acresce mais 25% do imposto suportado nas aquisições de materiais destinados a transformação ou à prestação de serviços (n.º 7, art. 60.º), logo, na prática, 25% do imposto suportado no total das compras. De notar que esta percentagem (25%), pressupõe uma margem de 25% sobre o preço de custo, ou de 20% sobre o preço de venda, incompatível com determinados negócios que produzem margens inferiores. Esta margem presumida justifica também, de alguma forma, a exclusão deste regime daqueles que transformam mais do que 10% das compras, pois a transformação proporciona margens, normalmente, superiores.

⁽¹⁵⁹⁾ Desde que não estejam excluídos do direito à dedução, por força do disposto no art. 21.º do CIVA. De notar que neste regime é possível deduzir o imposto suportado na aquisição de 'outros bens', incluindo-se aqui, designadamente, a electricidade (que é um bem corpóreo para efeitos de IVA - art. 3.º, n.º 2 do CIVA) e os combustíveis, no caso, dedução de 50% do IVA suportado nas aquisições de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis, atendendo aos condicionalismos impostos pelo mencionado no n.º 1 do art. 21.º. Naturalmente que não é dedutível o IVA suportado nos serviços (por exemplo, telefone, avença do TOC, serviços prestados por um advogado, serviços de limpeza, reparações de bens, etc.). A única excepção é o IVA suportado nas locações de bens de investimento e de outros bens para uso da própria empresa (desde que não excluídos do direito à dedução pelo art. 21.º).

Como já foi referido a propósito do Regime Especial de Isenção, as alterações verificadas no exercício da actividade, nomeadamente a alteração do volume de compras, podem originar também alterações no enquadramento do sujeito passivo.

No caso de alteração dos volumes de compras, poderemos identificar as seguintes situações:

1.ª situação

A alteração do volume de compras implica a passagem do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas para o regime normal. Neste caso, a entrega da declaração de alterações é obrigatória e deve ser apresentada durante o mês de Janeiro do ano civil seguinte àquele a que respeita esse volume de compras.

A entrega da declaração irá produzir efeitos no período de imposto (mês ou trimestre) seguinte àquele em que se torna obrigatória a sua entrega.

2.ª situação

A alteração do volume de compras permite a passagem do regime normal de tributação para o Regime Especial dos Pequenos Retalhistas.

Neste caso, a entrega da declaração de alterações é facultativa, devendo o sujeito passivo, caso o pretenda, apresentar a declaração de alterações durante o mês de Janeiro, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.

No caso de alteração de outros pressupostos de aplicação do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, a entrega da declaração de alterações com vista à passagem ao regime normal deverá ser efectuada no prazo de 15 dias, produzindo efeitos a partir do momento em que se verificar qualquer uma das situações que determinaram a mudança de regime (n.º 5 do art. 67.º).

Obrigação de pagamento (alínea b) do n.º 1 do art. 67.º)

Os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial dos Pequenos Retalhistas deverão pagar o imposto devido nos locais de cobrança legalmente autorizados, através da guia de pagamento modelo P2, e até ao dia 20 do segundo mês seguinte a cada trimestre.

No caso de não haver imposto a pagar (o sujeito passivo pode estar numa situação de crédito), deverão apresentar no serviço de finanças competente e no mesmo prazo, a declaração adequada (declaração modelo n.º 1074-INCM).

Caso estas obrigações não sejam cumpridas, o chefe do Serviço de Finanças competente procede, em conformidade com o n.º 1 do art. 89.º do CIVA (com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010), à liquidação oficiosa do imposto.

Obrigações de escrituração (art. 65.º)

Os retalhistas abrangidos por este regime são obrigados a registar, no prazo de 30 dias a contar da data da respectiva recepção, as facturas, documentos equivalentes ou notas de devolução relativos a todas as aquisições efectuadas.

Para cumprimento desta obrigação devem possuir:

- Livro de registo de compras, vendas e serviços prestados (mod. 10);
- Livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimentos (mod. 11).

O prazo de conservação dos livros e documentos é de 10 anos (n.º 1 do art. 52.º, aplicável por força do 68.º).

Mudança de regime

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime podem a ele renunciar e optar pela aplicação do regime normal às suas operações, isto é, liquidar IVA nas suas vendas e passar a enviar a respectiva declaração periódica.

A renúncia pode ser feita:

- Na declaração de início de actividade (caso se pretenda a opção desde o início da actividade);
- Na declaração de alterações (caso a renúncia seja posterior ao início da actividade).

Em ambos os casos, a renúncia produz efeitos na data da apresentação da declaração de início ou do período de imposto seguinte ao da apresentação da declaração de alterações.

Tendo exercido o direito de opção, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime pelo qual optou durante o período de, pelo menos, cinco anos.

Se, findo o prazo dos cinco anos, o sujeito passivo pretender voltar ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas, deverá entregar, no serviço de finanças competente, a declaração de alterações, que terá de ser apresentada durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção. Esta declaração produzirá efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.