AGRICULTURA
Ciclo nacional de sessões

Manual da Sessão

Alterações ao IVA e IRS na agricultura

Cristina Pena Silva
Paula Franco

OTOC
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

CAP
Agricultores de Portugal

Março 2013

FICHA TÉCNICA

Título: Alterações ao IVA e IRS na agricultura

Autores: Cristina Pena Silva e Paula Franco

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2013

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

Índice

1. Introdução	5
2. IRS – Enquadramento da atividade agrícola	6
2.1. Rendimentos Empresariais e Profissionais - Categoria B	6
2.2 Determinação dos rendimentos empresariais e profissionais	9
2.3 Obrigações Declarativas e de Registo	17
2.4 Declaração de Início de Atividade	19
2.5 Início Atividade Trabalhadores Independentes - Segurança Social	21
2.6 Comunicação da atribuição de subsídios	26
3. IVA – Alteração do regime (Orçamento Estado 2013)	27
3.1 Entrega da declaração de alterações de atividade agrícola até 31 de março 2013	28
3.2. Regime Especial de Isenção	30
3.3 Possibilidade de dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos durante o enquadramento no regime de isenção.	37
3.4 Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida – Aplicáveis aos produtos agrícolas e prestações de serviços relacionadas.	38
3.5. Outras situações particulares relacionadas com taxas de actividades agrícolas	40
3.6. O regime Comum Forfetário dos Produtores Agrícolas	44
3.7. Responsabilidade Solidária do Adquirente	45
4. Novas regras de faturação	48
4.1. Obrigatoriedade de Emissão de Faturas	48
4.2 Prazo de Emissão e Formalidades das Faturas	52
4.3 Documento Retificativo da Fatura	60
4.4 Faturas Elaboradas Pelo Adquirente - Autofacturação	61
4.5 Faturas Simplificadas	62
Artigo 40.º do Código do IVA	62
4.6 Faturas-Recibo Emitidas no Portal da Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt)	66
4.7. Processamento das Faturas	71
4.8. Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas	72
4.9. Comunicação à Autoridade Tributária dos Elementos das Faturas	76
4.10. Benefício Fiscal	79
Artigo 66.º-B – Dedução em sede de IRS de IVA suportado em fatura	79
5. Alterações do Regime de Bens em Circulação	83
5.1 Documentos de transporte	84

5.2. Processamento do Documentos de Transporte e Obrigação de Comunicação	86
5.3. Documentos Impressos Por Tipografias Autorizadas	88
5.4. Entidades Fiscalizadoras	90
6. Bibliografia	92

1. Introdução

Atendendo ao grande número de alterações introduzidas em matéria fiscal para vigorarem em 2013, nomeadamente a alteração do regime de IVA dos agricultores, e dado que de acordo com os dados de Recenseamento Agrícola 2009 do INE, 97,4% do número total de explorações agrícolas são de natureza singular, e em relação aos dados do INE-Empresas em Portugal 2010, o número de empresas individuais representa 81% do total das empresas agrícolas, o enquadramento da atividade agrícola em IRS deve ser aprofundado. O conhecimento da legislação em matéria de IRS no âmbito da categoria B com as suas limitações em termos de dedução de determinadas despesas deve ser sempre contrabalançado com a opção alternativa de tributação em IRC ou em IRS com contabilidade organizada.

A Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, do Orçamento de Estado para 2013 revoga o n.º 33 do artigo 9.º do Código do IVA, deixando de existir a isenção de IVA relativa a operações relacionadas com atividades de produção agrícola e prestações de serviço agrícola com carácter acessório. No entanto, o agricultor enquadrado em IRS com o regime simplificado de tributação dos rendimentos, com um volume de negócios inferior a €10.000 por ano pode continuar isento de IVA no âmbito do regime geral de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, tal como sucede noutros setores de atividade.

A 24 de agosto de 2012, foram publicados os Decretos-Lei n.º 197/2012 e n.º 198/2012, que introduzem alterações ao Código do IVA e ao RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) e a alguma legislação complementar a estes diplomas, ao Código do IRC, ao Código do IRS, ao Estatuto dos Benefícios Fiscais e ao Regime dos Bens em Circulação.

O Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, alterado pela Lei do Orçamento de Estado para 2013, visa concretizar a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 172.º da Lei de Orçamento de Estado para 2012, instituindo um regime que regule, nomeadamente, a transmissão electrónica dos elementos das facturas e outros documentos com relevância fiscal, para reforçar o combate à informalidade e à evasão fiscal e para auxiliar os contribuintes a evitar o incumprimento das suas obrigações fiscais.

Através do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, com as alterações da Lei n.º 66-B/2012, são efetuadas mudanças substanciais no regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, e pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, no sentido de se estabelecerem regras que assegurem a integridade dos documentos de transporte e que garantem à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) um controlo mais eficaz destes documentos, obstando à sua posterior viciação ou ocultação. Os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 100.000 euros, no período anterior, serão obrigados, regra geral, a proceder à comunicação dos elementos dos documentos de transporte à Autoridade Tributária, antes do inicio do transporte a partir de 1 de maio de 2013.

2. IRS – Enquadramento da atividade agrícola

2.1. Rendimentos Empresariais e Profissionais - Categoria B

No exercício de atividades comerciais, industriais e agrícolas, silvícolas, pecuárias e de prestação de serviços geram-se rendimentos profissionais e empresariais que até 31/12/2000 se enquadravam nas Categorias B, C e D e ainda na Categoria G, como era o caso dos ganhos pela venda de bens de investimento afetos à atividade exercida por profissionais independentes.

Com a reforma fiscal concretizada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a partir de 1/01/2001, estes rendimentos e ganhos passaram a integrar a Categoria B, tendo sido extintas as categorias C e D e reformulada a Categoria G.

Constituem rendimentos da categoria B, nomeadamente, os decorrentes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, e os subsídios ou subvenções, destinados quer à exploração quer a equipamentos, obtidos no âmbito do exercício daquelas atividades. Também se consideram rendimento da categoria B, os provenientes da prática de atos isolados referentes às atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, considerando-se rendimentos provenientes de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada. Todos estes rendimentos ficam sujeitos a tributação em IRS no âmbito da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

O Regulamento (CE) N.º 73/2009 do Conselho, de 19 de janeiro, que estabelece regras comuns para os regimes de apoio direto aos agricultores no âmbito da Política Agrícola Comum e institui determinados regimes de apoio aos agricultores, que altera os Regulamentos (CE) n.º 1290/2005, (CE) n.º 247/2006 e (CE) n.º 378/2007 e revoga o Regulamento (CE) n.º 1782/2003 define na alínea c) do artigo 2.º que atividade agrícola é *"a produção, criação ou cultivo de produtos agrícolas, incluindo a colheita, ordenha, criação de animais e detenção de animais para fins de produção, ou a manutenção das terras em boas condições agrícolas e ambientais"*.

Desta forma, regra geral, as ajudas da PAC, recebidas pelos agricultores são consideradas um rendimento da categoria B.

Estes rendimentos relacionados com a categoria B, isto é os rendimentos empresariais e profissionais ficam sujeitos a tributação desde o momento que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimento, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

Conforme disposto no n.º 1, do artigo 4.º do Código de IRS, consideram-se actividades comerciais e industriais:

- As actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório, quando os respectivos custos directos sejam inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida.

- Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial, cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas actividades.

De acordo com o n.º 4, do artigo 4.º do Código do IRS, consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente, as seguintes:

- As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- Explorações de marinhas de sal;
- Explorações apícolas;
- Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

Desde 1979 até ao ano de 2000, os rendimentos agrícolas tributáveis só eram considerados em 40% do seu valor.

De acordo com o n.º 3, Artigo 4º - Regime Transitório da Categoria B, da Lei 30-G/2000 de 29/12, com aplicação a partir de 1 de Janeiro de 2001, os rendimentos provenientes das actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, não excluídos de tributação são considerados, para efeitos de IRS, nas seguintes percentagens do seu valor: 60% em 2001, 70% em 2002, 80% em 2003, 90% em 2004 e 100% nos anos seguintes.

Rendimentos Agrícolas Excluídos da Tributação

• Desde 1989 até 2000, não constituíam rendimentos sujeitos a tributação, os resultantes de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias com proveitos inferiores a €14.963,94 e exercidas em prédios rústicos cujo valor patrimonial total para efeitos de contribuição autárquica seja inferior a €7.481,97. • Dispensa do cumprimento das obrigações estabelecidas no CIRS para os titulares de rendimentos da Categoria D, com excepção das obrigações de retenção na fonte e das obrigações declarativas com esta relacionadas.	• A partir de 2001, são excluídos da tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, mesmo isentos, desta ou doutras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS (Indexante de apoios sociais) (€419,22x4,5x12) = €22.637,88

De 2000 para 2001 o limite de isenção dos rendimentos agrícolas excluídos de tributação aumentou, mas o legislador introduziu um elemento novo: o agregado familiar. Dado que um agregado familiar pode ser constituído por mais de um sujeito passivo contribuinte, este novo elemento pode não ser favorável ao agricultor.

A redacção existente até ao ano de 2000, referente aos rendimentos agrícolas excluídos de tributação, não fazia qualquer alusão a rendimentos de outras categorias, enquanto a redacção em vigor estipula que para o apuramento do montante limite do rendimento não sujeito a imposto

devem-se considerar os valores de todos os outros rendimentos, de todas as categorias, isentos ou não isentos.

Entre 2001 e 2011, são excluídos da tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, mesmo isentos, desta ou doutras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, do Orçamento Estado para 2012, veio reduzir o limite dos rendimentos excluídos de tributação passando a ser por agregado familiar **quatro vezes e meia o valor anual do IAS**[1] (Indexante de apoios sociais).

Assim, o valor de quatro vezes e meia o valor anual do IAS é = (€419,22x12*4,5) = €22.637,88.

Dado que o exposto no n.º 4, artigo 3.º do CIRS e embora se trata de uma exclusão de tributação e não de uma isenção, os beneficiários de tais rendimentos, que se enquadrem nesta situação têm que declarar o total dos rendimentos, mesmo os não sujeitos na declaração modelo 3 do IRS (anexo B ou C conforme o enquadramento do sujeito passivo).

A aferição da não sujeição é feita pela Administração Fiscal na determinação do rendimento colectável do sujeito passivo. Esta determinação atenderá ao total dos rendimentos do agregado familiar para aplicação da dispensa de tributação se for caso disso.

A aplicação do estipulado no n.º 4 do artigo 3.º do Código do IRS só tem plenos efeitos para os sujeitos passivos com categoria B que se encontram colectados, isto é, que deram início de atividade.

De acordo com o n.º 7 do artigo 31.º do regime simplificado do CIRS, os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Para determinar se os rendimentos agrícolas estão excluídos da tributação considera-se nos subsídios que não sejam à exploração, como por exemplo subsídios ao investimento, um quinto do valor recebido, durante cinco anos.

---

[1] O Indexante dos Apoios Sociais (IAS) é um referencial que fixa as regras da actualização das pensões e de outras prestações atribuídas pelo sistema de segurança social instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, que veio substituir a Retribuição Mínima Mensal Garantida (RMMG). Constitui o referencial determinante da fixação, cálculo e atualização dos apoios e outras despesas e das receitas da administração central do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, qualquer que seja a sua natureza, previstos em actos legislativos ou regulamentares.

O valor do IAS para cada ano é fixado por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do trabalho e da solidariedade social, tendo por base o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor no ano anterior, actualizada pelo índice de preços no consumidor (IPC) sem habitação, correspondente à variação média dos últimos 12 meses, disponível em 30 de Novembro do ano anterior.

A portaria 1514/2008 estabeleceu o IAS para o ano de 2009 para 419,22 euros. O Decreto-Lei n.º 323/2009, de 24 de Dezembro, suspende o regime de actualização anual do Indexante dos Apoios Sociais (IAS), mantendo em 2010 o valor de 419,22 euros.
A Lei n.º 55/2010, de 31 de dezembro, no artigo 67.º suspende durante o ano de 2011 o regime de actualização anual do indexante dos Apoios Sociais (IAS), mantendo-se em vigor o valor de 419,22 euros.
A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, no artigo 79.º suspende a atualização do IAS mantendo-se em vigo o valor de 419,22 euros.
A Lei do Orçamento Estado para 2013, n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, no artigo n.º 114 suspende para o ano de 2013, o regime de atualização anual do IAS, mantendo-se em vigor o valor de €419,22 estabelecido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 323/2009, de 24 de dezembro, alterado pelas Leis n.ºs 55-A/2010, de 31 de dezembro, e 64-B/2011, de 30 de dezembro.

2.2 Determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, com excepção da imputação dos rendimentos dos sócios ou membros das entidades sujeitas ao regime de transferência fiscal definido no artigo 6.º do Código do IRC, faz-se:

- Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- Com base na contabilidade.

Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B de €150.000. Apesar disso, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. Esta opção deve ser formulada pelos sujeitos passivos:

- Na declaração de início de atividade;
- Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes, contabilidade organizada ou regime simplificado, é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, no vencimento de um período de três anos, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

No exercício de início de atividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção pela contabilidade organizada.

A aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante de €150.000 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

No caso de um sujeito passivo que esteja por opção no regime de contabilidade organizada e entretanto ultrapassar os limites de enquadramento do regime simplificado, o regime de contabilidade organizada deixa de ser uma opção. Desta forma, se esse sujeito passivo passado um ou mais exercícios, num determinado ano não atingir um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B de €150.000, terá que fazer a opção pela tributação dos rendimentos pelo regime de contabilidade organizada. Caso não faça essa opção, esse sujeito passivo poderá ficar no regime simplificado.

Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correção pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do artigo 39.º do Código do IRS, aplicando-se os métodos indiretos, e ocorrendo a eventual cessação do regime simplificado, quando o valor corrigido tenha influência no montante de enquadramento no regime simplificado, conforme disposto no n.º 7 do artigo 28.º do Código do IRS.

Se eventualmente ocorrer a aplicação dos indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores de atividade económica, como previsto no n.º 1 do artigo 31.º do Código de IRS, e se apure um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do artigo 31.º do Código de IRS, de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e 0,75[2]

[2] Até 31 de dezembro de 2012 o coeficiente para prestação de serviços e outros rendimentos, previsto no n.º2 do artigo 31.º do Código de IRS era 0,70. A Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, do Orçamento de Estado 2013 altera o referido coeficiente de 0,70 para 0,75.

aos restantes rendimentos provenientes da categoria B a partir de 1 de janeiro de 2013, excluindo a variação de produção, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores, pode optar, pelo regime de contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado.

Tendo ocorrido cessação de atividade, e esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação da atividade, com exceção das situações em que o reinício de atividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência.

A Autoridade Tributária e Aduaneira poderá autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da atividade.

Regime Simplificado de Tributação dos Rendimentos

Quanto ao regime simplificado de tributação, os artigos 28.º e 31.º do Código do IRS estabelecem as principais premissas.

Neste regime apenas se consideram os rendimentos brutos obtidos, não são consideradas as despesas ou o custo dos fatores de produção suportados para desenvolver a atividade.

No regime simplificado não é feita a distinção entre rendimentos anuais e rendimentos plurianuais, penalizando fortemente a atividade silvícola.

O n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS define que a determinação do rendimento tributável no regime simplificado resulta da aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da atividade económica.

É importante recordar que esta matéria foi legislada através da Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro, e até à data ainda não foi publicada portaria com os indicadores de base técnica-científica.

Na ausência dos indicadores de base técnica-científica ao rendimento obtido na Categoria B aplica-se o coeficiente de 0,20 caso se trate de vendas de produtos e subsídios destinados à exploração[3] e o coeficiente de 0,75 aos restantes proveitos, excluindo a variação da produção (entre 2001 e 2006 o coeficiente a aplicar aos restantes proveitos foi de 0,65 e entre 2007 e 2012 foi de 0,70). O rendimento coletável é objeto de englobamento e tributado nos termos gerais previstos no Código do IRS.

Este regime tem um período mínimo de permanência de 3 anos.

Em resultado da alteração do coeficiente para 0.75, e conforme estabelecido na Lei do Orçamento de Estado para 2013, até 30 de janeiro de 2013, os sujeitos passivos do IRS enquadrados no regime simplificado da categoria B puderam livremente optar pelo regime da contabilidade organizada.

Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos de aplicação do coeficiente de 0,75, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Cessando a aplicação do regime simplificado, as frações dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação do regime simplificado.

---

[3] Na redação dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, do Orçamento Estado 2002, ao n.º 5 do artigo 31.º do Código do IRS aplicava-se o coeficiente de 0,20 aos subsídios destinados à exploração que tenham por efeito compensar reduções nos preços de venda de mercadorias e produtos. Esta redação teve aplicação entre 2002 e 2007 e efeitos retroativos de aplicação no ano de 2001.

Ao rendimento tributável, determinado no âmbito do regime simplificado, podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime simplificado com base na possibilidade de dedução até seis exercícios no ano de 2010 e quatro no ano de 2011 e cinco no ano de 2012. De acordo com o previsto no artigo 55.º do Código do IRS, o resultado só pode ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria.

Coeficientes a aplicar		
Descrição	**Base incidência anual**	**Coeficiente a aplicar**
Vendas produtos agrícolas	Valor total faturado	0,20
Prestações de serviços	Valor total faturado	0,75
Subsídios Exploração	Valor total recebido	0,20
Subsídios ao investimento	1/5 do valor recebido durante 5 anos	0,75
Prémio arranque vinha	1/5 do valor recebido durante 5 anos	0,20
Outras subvenções não destinadas à exploração	1/5 do valor recebido durante 5 anos	0.75

Resposta à CAP, da AT, sobre os subsídios destinados à atividade agrícola – Prémio ao Arranque da Vinha – Enquadramento fiscal

Exm.ºs Senhores

Em resposta ao pedido de esclarecimento solicitado no V. mail supra, através do qual, sobre o regime de arranque de vinhas para os viticultores, instituído pelo Regulamento (CE) n.º 479/2008 do Conselho, transposto para a legislação nacional através da Portaria n.º 701/2008, de 29 de Julho, foi questionado o enquadramento fiscal do "prémio de arranque de vinhas" ali estabelecido, concretamente sobre a sua tributação em IRS no âmbito do Regime Simplificado de Tributação (e correspondente inclusão na declaração de rendimentos modelo 3), bem como a aplicabilidade do mecanismo previsto na artigo 36.º do Código do IRS, foi prestada por esta Direcção de Serviços a competente informação.

Assim, em cumprimento do despacho do Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos, de 2011.11.21, informa-se que de acordo com os despachos exarados na Informação IRS - Nº 3281/11, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. As referidas importâncias são atribuídas no âmbito das ajudas comunitárias - Regulamento (CE) nº 479/2008, do Conselho, de 29 de Abril de 2008, que aprovou a reforma da organização comum do mercado vitivinícola, transposto para a legislação nacional através da Portaria n.º 701/2008, de 29 de Julho.

Estabelecendo como objectivos principais aumentar a competitividade dos produtores comunitários de vinho, reforçar a reputação dos vinhos de qualidade europeus, recuperar quotas de mercado e conquistar novos mercados, à luz da experiência adquirida, o presente Regulamento alterou profundamente o regime comunitário aplicável ao sector vitivinícola e, entre outras medidas criadas com vista a alcançar os referidos objectivos, instituiu um regime de arranque de vinhas para os viticultores que desejem abandonar o sector ou que considerem que as condições em certas superfícies não são conducentes a uma produção viável, permitindo-lhes, assim, a possibilidade de diminuir os seus custos e retirar permanentemente tais superfícies de produção (em vigor para três campanhas), através do qual é garantido o pagamento de um prémio, cujo montante é degressivo e modulado em função do rendimento histórico das explorações em causa.

Cumpridos os prazos de candidatura e os respeitantes ao arranque, os viticultores devem proceder ao pedido de pagamento do prémio que o Instituto Financeiro da Agricultura e Pescas, I.P. fará de uma só

vez, directamente a cada beneficiário, após confirmação do arranque e validação do pedido (art.ºs 7.º e 8.º da Portaria).

Os agricultores beneficiários ficam obrigados a respeitar na sua exploração, durante três anos após o pagamento do prémio ao arranque, os requisitos legais de gestão e as boas condições agrícolas e ambientais exigidas no Regulamento (CE) n.º 1782/2003, do Conselho, de 29 de Setembro, estando sujeitos a sanções administrativas em caso de incumprimento (art.º 16.º, n.º 3 da Portaria).

2.Quer respeitem à actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, para efeitos de enquadramento fiscal, os subsídios são classificados em subsídios de exploração e subsídios ou subvenções não destinados à exploração, consoante a finalidade em vista.

3.Nos termos da alínea f) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS, constituem rendimentos da categoria B os subsídios ou subvenções concedidos no âmbito do exercício da actividade empresarial, isto é, das actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias bem como das actividades comerciais e industriais.

4.Assim, considerando que para efeitos de enquadramento fiscal os subsídios são classificados em subsídios de exploração e subsídios ou subvenções não destinados à exploração, consoante a finalidade em vista, decorre que qualquer subsídio concedido, seja a que título for (prémio ou ajuda), deverá subsumir-se ou a subsídio de exploração ou a subsídio não destinado à exploração.

5.Sobre a matéria relacionada com "Ajudas à melhoria das estruturas vitivinícolas", historicamente, foram sendo produzidos Regulamentos nos termos dos quais foram financiadas medidas ligadas à reestruturação da vinha que incluíam operações de "arranque de videiras", "replantação de vinhas de determinadas variedades" e "enxertia das videiras nas condições e com as variedades recomendadas".

As ajudas relativas a estas operações dividiam-se em duas partes:

- uma ajuda destinada a contribuir para a cobertura dos custos reais dos trabalhos de reestruturação;

- um prémio, complementar plurianual e degressivo, pago com o fim de compensar as perdas de rendimento decorrentes da reestruturação.

Enquanto que à primeira daquelas ajudas é aplicável o regime dos subsídios ao investimento, à segunda, o regime mais adequado é o dos subsídios de exploração, considerando-se como proveito em cada ano a parte do prémio nele recebida.[4]

6. Atendendo às características e pressupostos de atribuição, o "prémio ao arranque" parece consubstanciar um subsídio de natureza idêntica ao referido na segunda parte do parágrafo anterior, pelo que, assim sendo, não se levantam dúvidas de que se trata de um subsídio de exploração (destinado a compensar as perdas de rendimento decorrentes do arranque voluntário de vinhas), que, ao ser pago de uma só vez (art. 8.º da Portaria 701/2008, de 29/07), deve influenciar o rendimento tributável do ano em que é recebido.

7.As regras para a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base no regime simplificado, encontram-se definidas no artigo 31.º do Código do IRS, tendo sido estabelecido que até à aprovação dos indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica, o rendimento colectável dos rendimentos provenientes desta categoria (cat. B) que não resultem da venda de mercadorias e produtos, é o resultante da aplicação do coeficiente 0,70.

8.No entanto, atendendo à natureza do "prémio" em análise (auferido a título compensatório/indemnizatório das perdas de rendimento resultantes do arranque da vinha), o que releva é que se trata de subsídio à exploração, ao qual se aplica, no âmbito da determinação do rendimento tributável e de acordo com o preceituado no n.º 5 do artigo 31.º do Código do IRS, o coeficiente 0,20.

9. Face ao anteriormente referido, conclui-se que os "prémios ao arranque da vinha" concedidos no âm-

[4] Conforme estudo sobre o regime fiscal dos subsídios concedidos aos agricultores, e formas de tributação de acordo com a classificação dos mesmos, elaborado pelo CEF, em 25 de Outubro de 1990 - Parecer n.º 96/90.

bito do exercício da actividade empresarial, isto é, das actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, são sujeitos a tributação em IRS, constituindo, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 3º do Código do IRS, rendimentos da categoria B.

Nestes termos, considerando que a questão é colocada em relação a sujeitos passivos cuja forma de determinação dos rendimentos é feita com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado, as respectivas importâncias deverão constar do campo 411 do quadro 4 do Anexo B da Declaração de Rendimentos Modelo 3 referente ao ano em que as mesmas são recebidas.

10. Porém, sendo inquestionável que os subsídios de exploração são considerados proveitos no(s) ano(s) em que são recebidos, no caso concreto de subsídios e prémios como os devidos por arranque de olival, arranque da vinha (ou abandono definitivo da vinha), em suma por "abandono de actividade ou arranque de plantações", apesar de não poderem deixar de ser considerados como subsídios de exploração, com o objectivo de minimizar o agravamento da tributação do ano em que os mesmos fossem recebidos, quando pagos de uma só vez (pelo efeito da aplicação das taxas progressivas previstas no CIRS), previu-se expressamente na lei o diferimento temporal (por vários exercícios) da consideração como proveitos da parte do subsídio ou prémio que não se destina directamente a compensar custos mas sim a compensar uma perda de rendimento.

11. Considera-se que foi este o entendimento subjacente à norma aditada ao Código do IRS pela lei do OE/95 (posteriormente alterada para contemplar a actividade da pesca) que consta do actual artigo 36.º (Subsídios à agricultura e pesca), onde se prevê que os subsídios de exploração atribuídos no âmbito da actividade agrícola, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, poderão ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

12. A possibilidade do sujeito passivo optar pela aplicação do mecanismo previsto no referido normativo depende, obviamente, da manutenção do exercício da actividade por forma a serem devidamente tributados as respectivas importâncias (diferidas) imputadas aos anos subsequentes, as quais, naturalmente, deverão fazer parte das correspondentes declarações de rendimentos modelo 3, conforme referido no 2.º parágrafo do ponto 9 do presente entendimento.

13. É exactamente para salvaguardar esta situação, prevenindo a eventual cessação "abusiva" da actividade que o n.º 2 do artigo 114.º (Cessação de Actividade) do Código do IRS preceitua:

"Quando, no âmbito da categoria B, existirem rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias e de pesca a cessação só se considera verificada quando deixe de ser exercida esta actividade e tenha terminado a liquidação das existências e a transmissão dos equipamentos ou afectação destes a outras actividades, excepto quando for feita a opção prevista na última parte do artigo 36.º, caso em que a cessação ocorre no final do período de diferimento de imputação do subsídio."

14. Finalmente, face à questão objectiva colocada pela Confederação dos Agricultores de Portugal – CAP, sobre o enquadramento fiscal do "prémio de arranque de vinhas" estabelecido na Portaria n.º 701/2008, de 29 de Julho, confirma-se o enquadramento tributário apresentado pela consulente, a qual deve ter em atenção, para um correcto e amplo tratamento fiscal da matéria, o anteriormente referido sobre a questão relacionada com a "cessação de actividade" no âmbito da adopção do mecanismo previsto no artigo 36.º do Código do IRS, bem como o que respeita às obrigações declarativas das entidades intervenientes, isto é, entrega da Declaração Modelo 10 por parte da entidade pagadora do prémio identificando os respectivos beneficiários que, por sua vez, deverão entregar as correspondentes Declarações de Rendimentos Modelo 3, tal como se refere no 2.º parágrafo do ponto 9 do presente entendimento.

Com os melhores cumprimentos

A Directora de Serviços,

(Irene Antunes Abreu)

Contabilidade Organizada no âmbito do IRS

Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC, com as limitações do Código do IRS. *(Artigo 32.º do CIRS)*

Imputação de custos e proveitos (artigo 29.º do Código do IRS)

- Na determinação do rendimento só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do ativo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afetos às atividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas.
- No caso de afetação de quaisquer bens do património particular do sujeito passivo à sua atividade empresarial e profissional, o valor de aquisição pelo qual esses bens são considerados corresponde ao valor de mercado à data da afetação.
- No caso de transferência para o património particular do sujeito passivo de bens afetos à sua atividade empresarial e profissional, o valor dos bens corresponde ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência.
- O valor de mercado acima referido, atribuído pelo sujeito passivo no momento da afetação ou da transferência dos bens, pode ser objeto de correção sempre que a Direcção-Geral dos Impostos considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes.

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 33.º do Código do IRS)

- Para além das limitações previstas no Código do IRC, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, mesmo quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício, as despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalham, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto.
- Por portaria do Ministro das Finanças podem ser fixados o número máximo de veículos e respetivo valor por sujeito passivo.
- Quando o sujeito passivo afete à sua atividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das respetivas despesas devidamente comprovadas.
- Se o sujeito passivo exercer a sua atividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respetiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.
- Não são dedutíveis as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do âmbito territorial da sua aplicação.
- As remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da atividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B.

Custos das Explorações Plurianuais (artigo 34.º do Código do IRS)

A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo de produção, equivalente à percentagem que a extração efetuada no exercício represente na produção total

do mesmo produto e ainda não considerada em exercício anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes atualizados anualmente constantes da portaria do Ministro das Finanças.

Critérios Valorimétricos (artigo 35.º do Código de IRS)

Na determinação do lucro das atividades agrícolas pode ser sempre utilizado o critério referido no n.º 5 do artigo 26.º do Código do IRC. Na determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários podem resultar da aplicação de método de utilização dos preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, o que só é aceite nos setores de atividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.

Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Subsídios à Agricultura e Pesca (artigo 36.º do Código de IRS)

Os subsídios de exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito das atividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca exercidas, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono de atividade, arranque de plantações ou abate de efetivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o exercício do recebimento do subsídio.

Tributação do subsídios na mudança de regime

No âmbito da determinação dos rendimentos com base no regime simplificado, s subsídios ou subvenções não destinados à exploração são considerados, para efeitos de aplicação do coeficiente de 0,75, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Cessando a aplicação do regime simplificado, as frações dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação do regime simplificado.

Cessando a determinação do rendimento tributável com base na contabilidade no decurso do período estabelecido de afetação do subsídio à amortização ou depreciação do próprio investimento financiado, a parte dos subsídios ainda não tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Em caso de mudança de regime de determinação do rendimento tributável durante o período em que o bem seja amortizável, devem considerar-se no cálculo das mais-valias as quotas praticadas, tendo em conta as correções previstas no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC, *(sempre que, nas transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente)*, para determinação do lucro tributável, relativamente ao período em que o rendimento tributável seja determinado com base na contabilidade, e as quotas mínimas calculadas de acordo com o previsto no n.º 9 do artigo 31.º, relativamente ao período em que seja aplicado o regime simplificado.

O n.º 9 do artigo 31:º do Código do IRS define que para efeitos do cálculo das mais-valias, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Dedução de Prejuízos Fiscais

Existe a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores a partir do exercício de 2012, e só nos casos de sucessão por morte pode ser aproveitada pelo sujeito passivo que suceder àquele que suportou o prejuízo.

As perdas resultantes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias não são comunicáveis, mas apenas reportáveis a rendimentos líquidos positivos da mesma natureza de atividades.

DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS		
Período de tributação em que o prejuízo é apurado	**Período de dedução (nº de anos)**	**Período de tributação limite para a dedução de prejuízos**
2006	6	2012
2007	6	2013
2008	6	2014
2009	6	2015
2010	6	2016
2011	4	2015
2012	5	2017

De acordo com o artigo 55.º do Código do IRS o resultado líquido negativo apurado na categoria B só pode ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria.

As perdas resultantes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias não são comunicáveis, mas apenas reportáveis, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, a rendimentos líquidos positivos da mesma natureza.

O resultado líquido negativo apurado nas restantes atividades da categoria B não é, igualmente, comunicável aos rendimentos líquidos positivos resultantes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, mas apenas reportável, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, a rendimentos líquidos positivos das restantes atividades daquela categoria;

Os titulares dos rendimentos da categoria B deverão, salvo se estiverem sujeitos ao regime simplificado, assegurar os procedimentos contabilísticos que permitam distinguir claramente os resultados das atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias dos das restantes atividades da categoria B.

Ao rendimento tributável, determinado no âmbito do regime simplificado, podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime.

Quando a determinação do rendimento for efetuada por métodos indiretos nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária, não há lugar à dedução do resultado negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos, sem prejuízo da sua dedução nos anos seguintes, dentro do período legalmente previsto.

Ato Isolado

Esta é a única das modalidades que não necessita da entrega da declaração de início de atividade, no caso de a operação ser inferior a €25.000.

Se a operação for superior ou igual a €25.000 o sujeito passivo, deverá entregar, no Serviço de Finanças competente nos termos do artigo 31.º, n.º 2, do CIVA, a declaração de registo/início de atividade, para assim cumprir as obrigações previstas nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA.

Consideram-se rendimentos provenientes de atos isolados os que, não resultem de uma prática previsível ou reiterada. Na prática traduz-se em uma só operação tributável, desde que conexa com o exercício da atividade comercial, industrial ou profissional.

A determinação do rendimento tributável dos atos isolados está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, conforme resulta do disposto no artigo 28.º do Código do IRS.

Regra geral o "ato isolado" está sempre sujeito a IVA a não ser que a operação subjacente seja isenta ao abrigo do art. 9.º. Estando sujeita a IVA o respetivo imposto deverá ser entregue pelo sujeito passivo, na Tesouraria da Fazenda Pública até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação.

Relativamente à retenção na fonte, sobre os rendimentos dos atos isolados há lugar a retenção na fonte por aplicação da respetiva taxa desde que se tratem de rendimentos previstos no artigo 101.º n.º 1 do Código do IRS.

As atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias (artigo 3.º n.1, alínea a) do Código do IRS) e os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício dessa atividade não estão sujeitos a retenção na fonte.

Regras de Tributação da Categoria A

Para que o sujeito passivo possa optar pelas regras de tributação da Categoria A, apenas pode prestar serviços a uma única entidade nos termos do n.º 8 do artigo 28.º do CIRS.

Tratando-se de prestações de serviços efetuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, não é possível optar pelas regras de tributação da Categoria A.

A opção pelas regras de tributação da Categoria A é feita por um período de três anos.

O rendimento tributável é determinado como se fosse rendimento de trabalho dependente.

Não há dedução de quaisquer custos em que se tenha incorrido para a obtenção do rendimento, exceto a dedução específica da categoria A, prevista no artigo 25.º do Código do IRS.

2.3 Obrigações Declarativas e de Registo

Declaração de Rendimentos

Os anexos B e C do Modelo 3 de IRS são os modelos onde se declaram os rendimentos da Categoria B. O anexo C destina-se à contabilidade organizada, o anexo B destina-se ao regime simplificado.[5]

A declaração Modelo 3 deve ser entregue:

Em suporte de papel

Durante o mês de março, se apenas tiverem sido recebidos ou colocados à disposição rendimentos do trabalho dependente (categoria A) ou pensões (categoria H).

Durante o mês de abril, se tiverem sido obtidos rendimentos de outras categorias, nomeadamente da categoria B (rendimentos de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias) ou for exigível a apresentação do anexo G1.

Via Internet

Durante o mês de abril, se apenas tiverem sido recebidos ou colocados à disposição rendimentos do trabalho dependente (categoria A) ou pensões (categoria H).

Durante o mês de maio, se tiverem sido obtidos rendimentos de outras categorias, nomeadamente da categoria B (rendimentos de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias) ou for exigível a apresentação do anexo G1.

---

[5] A Portaria n.º 421/2012 publicada em Diário da República a 21 de dezembro de 2012 vem estabelecer um novo modelo 3 e respetivos anexos, documentos que deverão ser utilizados a partir de 1 de janeiro de 2013 para declarar rendimentos obtidos desde 2001.

Em suporte de papel ou via Internet

Nos 30 dias imediatos àquele em que se tornou definitivo o valor patrimonial de prédios alienados quando superior ao valor declarado no anexo G, à reposição de rendimento em ano diferente (n.º 2 do art. 60.º do Código do IRS) ou reconhecimento de isenção (n.º 3, do art. 39.º, do EBF) para além do prazo de entrega da declaração.

Durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se tiver tornado definitivo o valor patrimonial dos imóveis alienados, no âmbito da categoria B, quando superior ao anteriormente declarado (n.º 2 do art. 31.º-A do Código do IRS), nos anexos B ou C.

QUEM ESTÁ DISPENSADO DE APRESENTAR A DECLARAÇÃO

Estão dispensados da apresentação da declaração modelo 3 os sujeitos passivos que, durante o ano, apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente, os seguintes rendimentos (art. 58.º do Código do IRS):

a) Rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, quando não sejam objeto de opção pelo englobamento nos casos em que é legalmente permitido;

b) Rendimentos de pensões, pagas por regimes obrigatórios de proteção social, de montante inferior ao da dedução específica estabelecida no n.º 1 do art. 53.º do Código do IRS (€ 4104,00);

c) Rendimentos de trabalho dependente de montante inferior ao da dedução específica estabelecida na alínea *a*) do n.º 1 do art. 25.º do Código do IRS (€ 4104,00).

Declaração de Informação Contabilística e Fiscal - IES

Os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial (IES – Informação Empresarial Simplificada), relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

Emissão de Recibos e Facturas

Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

a) A passar recibo, em modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus clientes, pelas prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS[6], ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, bem como dos rendimentos indicados na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo; ou

b) A emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

As pessoas que paguem rendimentos empresariais e profissionais no âmbito da categoria B, são obrigadas a exigir os respetivos recibos ou faturas.

Livros de registo

Os titulares dos rendimentos da categoria B, que não possuam contabilidade organizada, são obrigados a escriturar os seguintes livros:

[6] Rendimentos empresariais e profissionais – os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária.

- Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas e de consumo (artigo 116º, n.º 1 do CIRS e artigo 50.º do CIVA);
- Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados (artigo 116º, n.º 1 do CIRS e artigo 50.º do CIVA);
- Livro de registo de serviços prestados (artigo 116º, n.º 1 do CIRS e artigo 50.º do CIVA);
- Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento (artigo 50.º do CIVA);
- Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano (artigo 50.º do CIVA).

Os sujeitos passivos que exerçam atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda os seguintes elementos de escrita:

- Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;
- Livro de registo de imobilizações.

Os livros dos agricultores podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do Sistema Gestagro, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na referida rede.

Os titulares dos rendimentos de Actos Isolados estão dispensados do cumprimento das obrigações de escrituração.

Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos.

Os titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado. (Como previsto no artigo 123º do Código do IRC):

Declaração de início, alterações e cessação de atividade

- Antes de iniciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respetiva declaração de início de atividade.
- Declaração de alterações - sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de atividade, o sujeito passivo deve entregar, no prazo de 15 dias a contar da alteração, a declaração de alterações.
- No caso de cessação de atividade, deve o sujeito passivo, entregar a declaração no prazo de 30 dias a contar da data da cessação.

2.4 Declaração de Início de Atividade

O n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA estipula que para além da obrigação do pagamento do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o ren-

dimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, de alteração ou de cessação da sua atividade;

Constituem rendimentos da categoria B, nomeadamente, os decorrentes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, e os subsídios ou subvenções, destinados quer à exploração quer a equipamentos, obtidos no âmbito do exercício daquelas atividades. Também se consideram rendimentos da categoria B, os provenientes da prática de atos isolados referentes às atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, considerando-se rendimentos provenientes de atos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada. Todos estes rendimentos ficam sujeitos a tributação em IRS no âmbito da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

Um dos pressupostos para a qualificação do sujeito passivo é prática reiterada que poderá ser entendida no sentido de carácter de habitualidade com que a atividade é exercida. A utilização de ato isolado tem subjacente o termo de não existir a intenção de haver repetição do ato, isto é, quando determinada pessoa presta um serviço ocasional sem intenção de lhe dar continuidade então esta operação deverá consubstanciar-se num ato isolado.

Em sede de IVA o entendimento quanto à noção de atos isolados tem sido muito mais restrito como se demonstra na própria redação legal da norma que prevê atos isolados em IVA é diferente do IRS. De facto, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA refere «uma só operação tributável».

Para efeitos de IVA tem-se entendido que o conceito de prática «não previsível e não reiterada» não se pode confundir com a prática ocasional de atos tributáveis. Ou seja, não é pelo facto de não existir regularidade na prática de atos tributáveis que podemos qualificar cada um desses atos como atos isolados. Deste modo, um ato isolado será uma operação praticada uma única vez, não podendo existir repetição, pois a verificar-se novo ato determina a obrigatoriedade de declarar o início de atividade na categoria B.

O artigo 31.º do Código do IVA define que as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, antes de iniciado o exercício da actividade, a respectiva declaração de inicio de atividade.

As pessoas coletivas que estejam sujeitas a registo comercial e exerçam uma atividade sujeita a IVA devem apresentar a declaração de início de atividade, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a partir da data da apresentação a registo na conservatória do registo comercial.

Não há lugar à entrega da declaração de inicio de atividade em IVA quando se trate de pessoas sujeitas a IVA pela prática de uma só operação tributável, exceto se a mesma exceder o limite previsto nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º, de €25.000,00.

Se a operação for superior ou igual a €25.000 o sujeito passivo, deverá entregar, no Serviço de Finanças competente nos termos do artigo 31.º, n.º 2, do Código do IVA, a declaração de registo/início de atividade, para assim cumprir as obrigações previstas nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA.

Também o artigo 112.º do Código de IRS, estipula que antes de iniciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respetiva declaração de início num serviço de finanças, em impresso de modelo oficial.

2.5 Início Atividade Trabalhadores Independentes - Segurança Social

A administração fiscal comunica oficiosamente[7], por via electrónica, à instituição de segurança social competente o início de actividade dos trabalhadores independentes, fornecendo-lhe todos os elementos de identificação, incluindo o número de identificação fiscal.

Com base na comunicação efetuada, a instituição de segurança social procede à identificação do trabalhador independente no sistema de segurança social, ou à atualização dos respetivos dados, caso este já se encontre identificado.

Independentemente do número de atividades autónomas prosseguidas simultaneamente pelo trabalhador é efetuado um único enquadramento no regime dos trabalhadores independentes.

No caso de primeiro enquadramento no regime dos trabalhadores independentes, o enquadramento só produz efeitos **quando o rendimento relevante anual do trabalhador ultrapasse seis vezes o valor do IAS e após o decurso de pelo menos 12 meses**.

Estes efeitos produzem-se:

a) No 1.º dia do 12.º mês posterior ao do início de actividade quando tal ocorra em data posterior a setembro;

b) No 1.º dia do mês de novembro do ano subsequente ao do início de actividade nos restantes casos.

Exemplo:

Início de atividade	Produção efeitos (enquadramento)
10/10/2013	**01/10/2014**
12/12/2013	**01/12/2014**
20/06/2013	**01/11/2014**
20/01/2013	**01/11/2014**

Isenção da obrigação de contribuir

- A isenção da obrigação de contribuir verifica-se quando se acumulem atividade independente com atividade profissional por conta de outrem, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:
  - O exercício da atividade independente e a outra atividade sejam prestadas a empresas distintas e que não tenham entre si uma relação de domínio ou de grupo;
  - O exercício de atividade por conta de outrem determine o enquadramento obrigatório noutro regime de proteção social que cubra a totalidade das eventualidades abrangidas pelo regime dos trabalhadores independentes;
  - O valor da remuneração anual considerada para o outro regime de proteção social seja igual ou superior a 12 vezes o valor do IAS (em 2011 o valor de €5.030,64)[8].

[7] Isto significa que o trabalhador independente não tem que entregar o inicio de actividade na segurança social, a informação é dada internamente entre os serviços da Administração fiscal e a segurança social.

[8] Considera-se reunida a condição para a isenção quando o valor da remuneração média mensal nos 12 meses com remuneração que antecedem a fixação da base de incidência contributiva for igual ou superior a uma vez o IAS, sendo a informação obtida da seguinte forma:

a) Nos casos de enquadramento no regime geral, oficiosamente por recurso às remunerações registadas no sistema;
b) Nos casos de enquadramento noutro sistema de protecção social, mediante comprovativo da remuneração mensal que deve acompanhar o requerimento.

- Também existe isenção de contribuir, quando o trabalhador independente seja simultaneamente pensionista de invalidez ou de velhice de regimes de proteção social, nacionais ou estrangeiros, e a atividade profissional seja legalmente cumulável com as respetivas pensões[9].
- Ou Quando seja simultaneamente titular de pensão resultante da verificação de risco profissional que sofra de incapacidade para o trabalho igual ou superior a 70 %.

O reconhecimento da isenção da obrigação de contribuir é oficioso[10] sempre que as condições que a determinam sejam do conhecimento directo da instituição de segurança social competente, dependendo da apresentação de requerimento[11] do interessado nos demais casos.

O trabalhador enquadrado após a entrada em vigor do Código Contributivo, a partir de 1 de Janeiro de 2011, cujo rendimento relevante não atinja 12 vezes o valor do IAS (em 2011 e 2012 o valor de €5.030,64), pode requerer a isenção da obrigação contributiva desde que tenha esgotado o tempo de opção (3 anos civis seguidos ou interpolados) de contribuir com base no duodécimo do seu rendimento[12] [13]. Este pedido também pode ser feito pelo respetivo cônjugue.

O rendimento relevante anual do trabalhador (como é calculado)?

Determinação do rendimento relevante:

O rendimento relevante[14] do trabalhador independente é determinado nos seguintes termos:

- 70 % do valor total de prestação de serviços no ano civil imediatamente anterior ao momento de fixação da base de incidência contributiva;
- 20 % dos rendimentos associados à produção e venda de bens no ano civil imediatamente anterior ao momento de fixação da base de incidência contributiva. Incluindo os subsídios à exploração.

Aos trabalhadores independentes que desenvolvam serviços prestados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, e que o declarem fiscalmente como tal, a determinação do rendimento relevante é feita por aplicação do coeficiente de 20%.

O rendimento relevante do trabalhador independente abrangido pelo regime de contabilidade organizada, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, corresponde ao valor do lucro tributável sempre que este seja de valor inferior ao que resulta do primeiro critério apresentado[15].

Na impossibilidade de obtenção dos elementos para determinação da remuneração anual do trabalhador, a instituição de segurança social notifica-o para, no prazo de 10 dias, prorrogáveis mediante pedido fundamentado do trabalhador, apresentar os documentos necessários à referida prova sob pena de não o fazendo não lhe ser reconhecido o direito `isenção.

[9] Quando se trate de pensionistas a isenção contributiva tem lugar a partir da data da atribuição da pensão.

[10] O reconhecimento oficioso da isenção de contribuir produz efeitos no mês seguinte ao da ocorrência dos factos que a determinam.

[11] Nas situações que dependem de requerimento, a isenção produz efeitos no mês seguinte ao da sua apresentação.

[12] Segundo os nºs 3 e 4 do artigo 164.º do Código Contributivo, nos casos em que o rendimento relevante, seja igual ou inferior a 12 vezes o valor do IAS, o trabalhador independente pode requerer que lhe seja considerado, como base de incidência contributiva, o valor do duodécimo daquele rendimento, com o limite mínimo de 50% do valor do IAS. Esta situação só é aplicável ao trabalhador em início ou no reinício de actividade e tem a duração máxima de três anos civis seguidos ou interpolados por trabalhador.

[13] Os efeitos da isenção requerida são extensivos ao respectivo cônjuge.

[14] Para efeitos de determinação do rendimento relevante, o trabalhador independente pode através do Modelo RV 1000/2012 requerer à instituição de segurança social competente a dedução dos rendimentos provenientes de mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, através dos documentos contabilísticos adequados (documentos fiscais e recibos). Este requerimento é apresentado no mês de Setembro e repercute-se na determinação do rendimento relevante para a fixação da base de incidência contributiva a considerar no período seguinte.

15 70 % do valor total de prestação de serviços no ano civil imediatamente anterior ao momento de fixação da base

O rendimento referido, com base nas duas modalidades, é apurado pela instituição de segurança social competente com base nos valores declarados para efeitos fiscais[16].

Se o agricultor reunir as condições de enquadramento na segurança social e não estiver isento pelas situações atrás descritas, deverá pagar mensalmente a contribuição à segurança social conforme o seu escalão.

Base de incidência contributiva dos trabalhadores independentes:

Constitui base de incidência contributiva o escalão de remuneração determinado por referência ao duodécimo do rendimento relevante.

Ao duodécimo do rendimento relevante, convertido em percentagem do IAS, corresponde o escalão de remuneração convencional cujo valor seja imediatamente inferior.

Constituem escalões de base de incidência contributiva os seguintes escalões de remuneração convencional determinados em função do valor do IAS:

Escalões	Independentes - Remunerações Convencionais (Base = % do IAS)	
	Percentagem	Valor da Base de Incidência Contributiva
1.º	(1 x IAS)	419,22 €
2.º	(1,5 x IAS)	628,83 €
3.º	(2 x IAS)	838,44 €
4.º	(2,5 x IAS)	1.048,05 €
5.º	(3 x IAS)	1.257,66 €
6.º	(4 x IAS)	1.676,88 €
7.º	(5 x IAS)	2.096,10 €
8.º	(6 x IAS)	2.515,32 €
9.º	(8 x IAS)	3.353,76 €
10.º	(10 x IAS)	4.192,20 €
11.º	(12 x IAS)	5.030,64 €
Escalão Reduzido	(0,5 x IAS)	209,61 €
Duodécimo	(de 0,5 a 1 x IAS)	Variável de acordo com %

IAS 2013 = 419,22€

Sempre que o rendimento relevante tenha sido apurado no regime de contabilidade organizada, o limite mínimo de base de incidência contributiva corresponde ao segundo escalão.

A base de incidência contributiva é fixada anualmente em outubro e produz efeitos nos 12 meses seguintes. Produz efeitos em novembro e o trabalhador independente paga sobre a nova base de incidência contributiva, pela primeira vez em Dezembro até ao dia 20.

Se, durante os 12 meses em que produz efeitos a base de incidência contributiva fixada, o trabalhador independente verificar alterações significativas no seu rendimento, em períodos mínimos de três meses consecutivos, pode requerer uma reavaliação da base de incidência contributiva. O pedido de reavaliação é efetuado, através do Mod.RV 1000/2012 – DGSS (no ponto 3.3 Reavaliação de base de incidência), e só é aceite desde que acompanhado do documento comprovativo dos rendimentos auferidos no período requerido, certificado pelos serviços da administração tributária e aduaneira.[17]

de incidência contributiva; 20 % dos rendimentos associados à produção e venda de bens no ano civil imediatamente anterior ao momento de fixação da base de incidência contributiva.

16 A administração fiscal comunica oficiosamente à instituição de segurança social competente, por via electrónica, os rendimentos dos trabalhadores independentes declarados e sujeitos a tributação no âmbito da categoria B do Código do IRS.

17 De acordo com o artigo 62.º-B aditado ao Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de Janeiro, pelo Decreto Regulamentar n.º 50/2012, de 25 de Setembro, a reavaliação é dada sem efeito, caso se venha a verificar, com base nos rendimentos declarados para efeitos fiscais relativos ao ano em causa, que não houve redução de rendimentos ou que a mesma não determinou uma redução superior a um escalão da base de incidência contributiva. Neste caso o trabalhador é obrigado a proceder ao pagamento das contribuições em dívida, relativas ao período de reavaliação que foi considerada sem

Para a verificação de alterações significativas do rendimento, o documento comprovativo emitido pela Autoridade Tributária, deve discriminar os valores da prestação de serviços e/ou de produção e venda de bens.

Na reavaliação da base de incidência contributiva devem ser contabilizados os recebimentos por conta e os adiantamentos.

A atualização da base de incidência resultante da atualização do IAS produz efeitos a partir do 1.º dia do mês seguinte ao da publicação do diploma que proceda àquela atualização.

Para efeitos da fixação da base de incidência contributiva o trabalhador independente pode optar pelo escalão corresponde[18] ao seu rendimento relevante, quando renuncie por requerimento ao escalão imediatamente inferior que lhe foi atribuído oficiosamente pela entidade de segurança social[19] competente. Este requerimento é apresentado no prazo de 10 dias contados a partir da comunicação da segurança social.

Apuramento da base de incidência contributiva – exemplo 1

Descrição	**Apuramento**
Produtor agrícola com o regime simplificado	
Prestação de serviços (a)	7.000,00 €
Vendas produtos(a)	25.000,00 €
Ajudas à exploração (da PAC) (a)	16.000,00 €

(a) Rendimentos anuais

	Rendimentos anuais ilíquidos	Calculo Remuneração de Referência	
		%	Resultado
Prestação de serviços	7.000,00 €	70%	4.900,00 €
Vendas produtos	25.000,00 €	20%	5.000,00 €
Ajudas da PAC	16.000,00 €	20%	3.200,00 €
Total			13.100,00 €

Duodécimo	13.100,00€ / 12 = 1.091,67€
% do IAS	1.091,67 /419,22€ = 2,60
Escalão	2,60 do IAS = 4.º escalão
Comunicação Oficiosa da Segurança social	Fica no 3.º Escalão (base contributiva = 2 x IAS)

Excluindo os trabalhadores independentes abrangidos pelo regime de contabilidade organizada cujo rendimento relevante corresponde ao valor do lucro tributável, sempre que este seja inferior ao obtido pela formula 70% do valor da prestação de serviços e/ou 20% do valor das vendas, os trabalhadores independentes quando o seu rendimento relevante seja igual ou inferior a 12 vezes o IAS podem, através do Mod. RV 1000/2012 – DGSS pedir que lhes seja considerado como base de incidência contributiva o valor do duodécimo do rendimento relevante (rendimento relevante/12), com o limite mínimo de 50% do IAS (€209,61). Esta possibilidade apenas é possível no início ou no reinício de atividade e tem a duração máxima de três anos civis seguidos ou interpolados.

efeito, apuradas com base no escalão que havia sido fixado. Esta situação não é aplicável nas situações em que a base de incidência contributiva só possa ser reduzida um escalão por força das regras previstas para o trabalhador independente com contabilidade organizada.

[18] Ao duodécimo do rendimento relevante, convertido em percentagem do IAS, corresponde o escalão de remuneração convencional cujo valor seja imediatamente inferior.

[19] Para efeitos do cumprimento da obrigação contributiva, o rendimento relevante, a base de incidência e a taxa contributiva fixados oficiosamente são comunicados ao trabalhador independente.

Taxas contributivas

O Código Contributivo define que a taxa contributiva a cargo dos trabalhadores independentes em regra é fixada em 29,6 %.

No entanto, com a publicação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, do Orçamento de Estado para 2013, foi fixada outra taxa de 34,75% também aplicável aos trabalhadores independentes (com aplicação a partir de 1 de janeiro de 2013), que se aplica aos empresários em nome individual e dos titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada e respetivos cônjuges. A alteração desta taxa foi introduzida no artigo 141.º do Código Contributivo, prevendo o direito a proteção na eventualidade de desemprego em condições específicas definidas em legislação própria[20].

É fixada em 28,3% a taxa contributiva a cargo dos produtores agrícolas e respetivos cônjuges cujos rendimentos provenham única e exclusivamente do exercício da atividade agrícola.

Refira-se que estas taxas e o regime dos trabalhadores independentes também se aplica aos cônjuges dos agricultores que com eles exerçam a actividade com carácter de regularidade e de permanência.

Para efeitos de aplicação da taxa mais favorável de 28,3% os trabalhadores independentes declaram, sob compromisso de honra, através da entrega da Declaração da Natureza dos Rendimentos Mod. RC 3026/2012 – DGSS, que exercem as atividades específicas aplicáveis à referida taxa em exclusivo, sem prejuízo da confirmação da situação pelas instituições de segurança social competentes com base na troca de informação com a administração fiscal.

A cessação das condições atribuídas à aplicação da taxa de 28,3% deverá ser comunicada à instituição de segurança social competente no prazo de 10 dias e produz efeitos no mês seguinte ao da sua ocorrência.

Durante o processo de receção dos requerimentos, para efeitos de dispensa dos pagamento de contribuições de segurança social para os produtores agrícolas trabalhadores independentes, por parte das organizações[21], no âmbito das medidas da seca, regulado pelo Portaria n.º 178-A/2012, de 31 de maio, foi detetado que muitos agricultores não estavam a efetuar o pagamento das suas contribuições da Segurança Social com a taxa de produtores agrícolas de 28,3%, mas sim com a taxa geral de 29,6%. O benefício da dispensa só pode ser facultado aos agricultores que na Segurança Social tem a taxa de 28,3%.

Do decorrer do processo de recolha dos requerimentos foi dada a indicação para os agricultares mal classificados na Segurança Social, corrigirem a situação.

Apesar disso, ainda existem muitos trabalhadores independentes exclusivamente produtores agrícolas que não tem a taxa correta, estando a contribuir com a taxa de 29,6%.

Atendendo às alterações previstas na Lei do Orçamento de Estado para 2013 será conveniente os agricultores mal classificados a nível da taxa contributiva regularizarem a situação, sobre o risco de poderem ficar abrangidos pela taxa contributiva de 34,75%.

---

[20] Decreto-Lei n.º 12/2013, de 25 janeiro, de acordo com o n.º 3 do artigo 3.º não são abrangidos pela proteção social regulada no diploma os produtores agrícolas que exerçam efetiva atividade profissional na exploração agrícola e respetivos cônjuges que exerçam efetiva e regularmente atividade na exploração, como tal enquadrados no respetivo regime.

[21] A Portaria n.º 178-A/2012, de 31 de maio, alterada pela Portaria n.º 203/2012, de 4 de Julho que altera a Portaria n.º 178-A/2012, de 31 de maio, prevê perante a apresentação do requerimento a dispensa do pagamento de contribuições de segurança social para os produtores agrícolas (trabalhadores independentes) e o diferimento do pagamento de contribuições de segurança social para as entidades empregadoras, do período de maio a outubro de 2012, às explorações agrícolas do continente português que tenham por objeto principal a produção agrícola, pecuária ou a apicultura, nos termos da Resolução do Conselho de Ministros n.º 37/2012, de 27 de março.

2.6 Comunicação da atribuição de subsídios

De acordo com o artigo 121.º do Código do IRS, aditado pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), as entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis[22] no âmbito do exercício de uma actividade abrangida pela categoria B devem entregar à Autoridade Tributária, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior. O primeiro ano da comunicação será 2013 em relação ao ano de 2012.

O que significa que pela primeira vez vai ser feito um cruzamento exaustivo entre os subsídios atribuídos e os rendimentos tributados.

Este cruzamento levará a uma mudança substancial na forma de tributação dos agricultores.

[22] Nomeadamente o IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP

3. IVA – Alteração do regime (Orçamento Estado 2013)

O artigo 195.º da Lei do Orçamento de Estado 2013 altera os artigos 9.º, 11.º, 12.º, 15.º, 19.º, 21.º, 29.º, 35.º, 78.º, 82.º e 88.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

De acordo com a Lei do Orçamento de Estado 2013 são revogados o n.º 33 do artigo 9.º e anexos A e B do Código do IVA.

Desta forma, deixa de existir a partir de 1 de abril de 2013 a isenção de IVA para as transmissões de bens efectuados no âmbito das explorações enunciadas na Anexo A do Código do IVA (agricultura, silvicultura ou pecuária), bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no Anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utilize os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola ou silvícola, seja qual for o volume de negócios auferido, sendo aditadas à Lista I anexa ao Código do IVA as verbas 4.2 e 5, aplicando-se a taxa reduzida de IVA.

São aditadas à Lista I anexa ao Código do IVA as verbas 4.2. e 5., com a seguinte redação:

«4.2. - Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes:

a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;

b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas;

c) O armazenamento de produtos agrícolas;

d) A guarda, criação e engorda de animais;

e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;

f) A assistência técnica;

g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;

h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;

i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.

5. - As transmissões de bens efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola:

5.1. - Cultura propriamente dita:

5.1.1. - Agricultura em geral, incluindo a viticultura;

5.1.2. - Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas;

5.1.3. - Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros.

Excetuam-se as atividades agrícolas não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha caráter meramente acessório, designadamente as culturas hidropónicas e a produção em vasos, tabuleiros e outros meios autónomos de suporte.

5.2. - Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial:

5.2.1. - Criação de animais;

5.2.2. - Avicultura;

5.2.3. - Cunicultura;

5.2.4. - Sericicultura;

5.2.5. - Helicicultura;

5.2.6. - Culturas aquícolas e piscícolas;

5.2.7. - Canicultura;

5.2.8. - Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia;

5.2.9. - Criação de animais para obter peles e pêlo ou para experiências de laboratório.

5.3. – Apicultura;

5.4. – Silvicultura;

5.5. - São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.»

A introdução destas verbas na taxa reduzida produz efeitos a 1 de Janeiro de 2013.

Chama-se a atenção que a redacção dada à verba 4.2 refere que se aplica a prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, e exemplifica alguns caso, pois por referir "*designadamente as seguintes*" significa que não se esgota nas prestações de serviços elencadas sendo também de aplicar a outras que também contribuam para a realização da produção agrícola tais como, actividade de veterinária desde que contribuam para a realização da produção agrícola, elaboração de candidaturas e acompanhamento de projectos de investimento relacionado com a produção agrícola etc...

No que respeita à revogação da isenção, está previsto no n.º 3 do artigo.º 198 nas disposições transitárias, da Lei do Orçamento de Estado para 2013 (no âmbito do Código do IVA), que os sujeitos passivos que à data de 31 de dezembro de 2012 se encontrem abrangidos pelo regime de isenção previsto no n.º 33 do artigo 9.º do CIVA, e que, durante aquele ano civil, tenham realizado um volume de negócios superior a €10.000 ou que não reúnam as demais condições para o respetivo enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, **devem apresentar a declaração de alterações prevista no artigo 32.º do respetivo Código, durante o primeiro trimestre de 2013 e ficam submetidos ao regime geral de tributação do IVA a partir de 1 de abril de 2013.**

3.1 Entrega da declaração de alterações de atividade agrícola até 31 de março 2013

Como já referido os sujeitos passivos que à data de 31 de dezembro de 2012 se encontrem abrangidos pelo regime de isenção previsto na alínea 33) do artigo 9.º do Código do IVA, que durante o ano de 2012 tenham realizado um volume de negócios superior a €10.000 ou que não reúnam as demais condições para o respetivo enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, devem apresentar a declaração de alterações de atividade, durante

o primeiro trimestre de 2013 ficando submetidos ao regime geral de tributação do IVA a partir de 1 de abril de 2013.

Prazo para entrega da declaração de alteraçãoes

	Prazo entrega declaração	Produção efeitos
Sugeito passivo abrangido pelo regime de isenção previsto no no n.º 33 do artigo 9.º CIVA		
Com volume negócios superior a €10.000 em 2012	1.º trimestre 2013	1 Abril 2013
Com volume negócios inferior a €10.000 em 2012, para alterar o enquadramento do art.º9.º para art.º53.º CIVA	Entre 1 e 15 Abril 2013	1 Abril 2013
Sujeito passivo enquadrado no regime geral do IVA		
Com renuncia isenção nos termos do art.º 12.º CIVA	Não tem que entregar qualquer declaração	

De acordo com o n.º 1 do artigo 53.º do Código do IVA podem beneficiar da isenção do IVA os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E, lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º[23] do Código do IVA, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000.

O conceito de volume de negócios está definido no artigo 42.º do Código do IVA, sendo constituído pelo valor, com exclusão do imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo, com excepção:

a) Das operações referidas nos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º[24], quando constituam operações acessórias;

b) Das operações referidas nos n.ºs 29) e 30) do artigo 9.º[25], quando relativamente a elas se não

[23] São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E do Código do IVA e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto.

[24] Operações referidas nos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º do Código do IVA:
27) As operações seguintes:
a) A concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efectuada por quem os concedeu;
b) A negociação e a prestação de fianças, avales, cauções e outras garantias, bem como a administração ou gestão de garantias de créditos efectuada por quem os concedeu;
c) As operações, compreendendo a negociação, relativas a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, recebimentos, cheques, efeitos de comércio e afins, com excepção das operações de simples cobrança de dívidas;
d) As operações, incluindo a negociação, que tenham por objecto divisas, notas bancárias e moedas, que sejam meios legais de pagamento, com excepção das moedas e notas que não sejam normalmente utilizadas como tal, ou que tenham interesse numismático;
e) As operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a acções, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efectuadas por um prazo inferior a 20 anos;
f) Os serviços e operações relativos à colocação, tomada e compra firmes de emissões de títulos públicos ou privados;
g) A administração ou gestão de fundos de investimento.
28) As operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas efectuadas pelos corretores e intermediários de seguro.

[25] Operações referidas nos n.ºs 29) e 30) do artigo 9.º do Código do IVA:
29) A locação de bens imóveis. Esta isenção não abrange:
a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções aná-

tenha verificado renúncia à isenção e constituam operações acessórias;

c) Das operações sobre bens de investimento em ativos fixos tangíveis ou intangíveis.

3.2. Regime Especial de Isenção

O artigo 53.º do Código do IVA estabelece um regime especial de isenção aplicável às pequenas unidades de produção, de comércio ou de prestação de serviços que, devido à sua reduzida dimensão, não possuem a estrutura administrativa necessária ao cumprimento das obrigações decorrentes da aplicação do imposto às suas operações. O Ofício-Circulado n.º 030 138, de 27/12/2012 clarifica a aplicação do artigo 53.º do Código do IVA.

Podem beneficiar da isenção do imposto os sujeitos passivos que:

Não tenham nem sejam obrigados a ter contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC;

Não pratiquem importações, exportações ou atividades conexas com alguma destas operações;

Não exerçam atividades que consistam em transmissões de bens ou prestações de serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, mencionados no anexo E do Código do IVA;

Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000.

Podem, ainda, beneficiar do regime de isenção os retalhistas com um volume de negócios superior a € 10.000 mas inferior a € 12.500, que, se fossem tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas.

Conversão do volume de negócios do período de referência em volume anual correspondente

Os sujeitos passivos que iniciem a sua atividade devem declarar, na respetiva declaração de início de atividade, a previsão do volume de negócios relativo ao ano civil corrente, a qual, depois de confirmada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), é tida em consideração no enquadramento desse mesmo ano (n.º 3 do artigo 53.º).

No entanto, quando o período em referência for inferior ao ano civil, deve converter-se o volume de negócios relativo a esse período num volume de negócios anual correspondente (n.º 4 do artigo 53.º), mediante a aplicação da fórmula

$$VnAC = VnP \times 12 : Nm$$

em que:

VnAC significa o volume de negócios anual correspondente;

VnP significa o volume de negócios previsto; e

Nm significa o número de meses que decorre entre o mês correspondente à data de início declarada e o mês de dezembro, inclusive.

O volume de negócios assim apurado, porque se trata de uma previsão, releva unicamente para efeitos do enquadramento em IVA aquando do início de atividade. Será o volume de negócios anual correspondente, convertido com base no volume efetivamente realizado nesse ano que determina a continuação, ou não, no regime especial de isenção, no ano seguinte.

---

logas, incluindo parques de campismo;
b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;
c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
d) A locação de cofres-fortes;
e) A locação de espaços para exposições ou publicidade.
30) As operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Em qualquer das situações, quando o período em referência é inferior ao ano civil, a conversão efetuada tem como única finalidade determinar se o sujeito passivo pode, ou não, permanecer, no ano seguinte, no regime especial de isenção estabelecido no artigo 53.º do Código do IVA.

Esta conversão não altera o volume de negócios efetivamente realizado pelo sujeito passivo, definido nos termos do artigo 42.º do Código (n.º 5 do artigo 53.º), o qual releva, nomeadamente, para efeitos de IRS.

Exemplo

O sujeito passivo iniciou a sua atividade em 2012.08.01.

Na sua declaração de início declarou, para cinco meses de atividade (2012.08.01 a 2012.12.31), um volume de negócios previsto de € 3.000.

Como o volume de negócios que prevê auferir é referente a cinco meses do ano, esse montante deve ser convertido em volume de negócios anual correspondente, em conformidade com o estabelecido no n.º 4 do artigo 53.º do Código do IVA, utilizando a fórmula

VnAC = VnP x 12 : Nm

ou seja:

VnAC = € 3.000 x 12 : 5

VnAC = € 7.200

Aplicada a fórmula, [€ 3.000 x 12 / 5 = € 7.200] verifica-se que o volume de negócios declarado/presumido, convertido num volume de negócios anual correspondente, não ultrapassa o limite de € 10.000.

O sujeito passivo fica enquadrado no regime de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, no ano de início de atividade (2012).

Passagem de um regime de tributação ao regime especial de isenção e vice-versa

O artigo 54.º do Código IVA determina que, uma vez verificados os condicionalismos previstos no artigo 53.º do Código do IVA, se os sujeitos passivos não isentos pretenderem a aplicação do regime especial nele estabelecido, devem apresentar uma declaração de alterações. Esta declaração só pode ser apresentada durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os pressupostos estabelecidos no artigo 53.º e produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação.

Por outro lado, o artigo 58.º do Código do IVA determina que os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção estabelecido no artigo 53.º do Código do IVA, quando deixem de reunir as condições para aplicação do citado regime, estão obrigados a apresentar uma declaração de alterações, tendo em vista o enquadramento no regime de tributação.

Quando a obrigação se deve a ter sido atingido um volume de negócios superior ao limite previsto para aquela isenção, a declaração é apresentada durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que o volume de negócios auferido ultrapassou esse limite, resultando desta alteração, o enquadramento do sujeito passivo no regime de tributação em 1 de fevereiro desse mesmo ano (n.º 5 do artigo 58.º).

Quando se deixe de verificar qualquer das restantes condições referidas no n.º 1 do artigo 53.º do Código do IVA, a obrigação de apresentação da declaração de alterações deve ser cumprida no prazo de 15 dias a partir do momento em que ocorra o facto determinante.

Exemplo 1

O sujeito passivo **"A"** iniciou a sua atividade em 2012.01.02.

Na declaração de início de atividade estimou que iria auferir um volume de negócios para aquele ano civil, de € 7.000 (relativo a 12 meses de atividade).

Face à previsão efetuada do volume de negócios e uma vez que reunia as demais condições para beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, ficou, a partir daquela data, enquadrado no referido regime.

No final do ano de 2012 verificou que auferiu um volume de negócios relativo àquele ano civil, no montante de € 9.500.

No ano de 2013 mantém-se no regime especial de isenção, uma vez que não ultrapassou o limite de € 10.000.

Exemplo 2

O mesmo sujeito passivo, com o mesmo enquadramento inicial, verificou, no final do ano de 2012, que auferiu um volume de negócios relativo àquele ano civil, no montante de € 14.000.

No ano de 2013, não pode beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º, uma vez que ultrapassou o limite de € 10.000.

Neste caso, o sujeito passivo **"A"** é obrigado, de acordo com a alínea a) do n.º 2 e do n.º 5, ambos do artigo 58.º do Código, à entrega, em janeiro de 2013, da declaração de alterações, passando a ficar enquadrado no regime de tributação, com início no dia 1 de fevereiro seguinte, devendo, a partir desta data, proceder à liquidação do imposto, bem como ao cumprimento das restantes obrigações decorrentes do Código do IVA.

Exemplo 3

O sujeito passivo **"B"** iniciou a sua atividade em 2012.01.02.

Na declaração de início de atividade estimou que iria auferir um volume de negócios para aquele ano civil, no montante de € 8.000.

Atendendo ao volume de negócios estimado e dado que reunia as demais condições para beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, ficou, a partir daquela data, enquadrado no referido regime especial.

No mês de agosto de 2012 verificou que, pelas operações efetuadas até àquele momento, já tinha auferido um volume de negócios de € 20.000 tendo, portanto, ultrapassado largamente o limite previsto para a isenção.

Não obstante tal facto, o sujeito passivo **"B"** mantém-se enquadrado no regime especial até ao final de janeiro de 2013.

Efetivamente, embora, nos termos do artigo 58.º do Código do IVA, esteja obrigado à apresentação de uma declaração de alterações durante o mês de janeiro de 2013, o novo enquadramento, no regime de tributação, tem início, apenas, em 1 de fevereiro de 2013, data a partir da qual o sujeito passivo passa a liquidar imposto e cumprir com as demais obrigações decorrentes do Código do IVA.

Exemplo 4

O sujeito passivo **"C"** iniciou a sua atividade em 2012.08.01.

Na declaração de início indicou, para cinco meses de atividade (2012.08.01 a 2012.12.31), um volume de negócios estimado de € 3.000.

Feita a conversão no volume de negócios anual correspondente (€ 7.200), ficou enquadrado no regime especial de isenção.

Constatou, em dezembro de 2012, que naqueles cinco meses de atividade auferiu, de facto, um volume de negócios de € 5.000.

Com base no volume de negócios efetivo (€ 5.000) e dado que no final do ano de 2012 o sujeito

passivo já conhece o montante real do volume de negócios que auferiu nos cinco meses desse ano, impõe-se verificar, com base nesse valor concreto e nos termos do n.º 4 do artigo 53.º do Código, qual o volume de negócios anual correspondente.

Esta segunda conversão em termos anuais, tem como única finalidade apurar o correto enquadramento do sujeito passivo para o ano de 2013, em sede de IVA, não sendo posto em causa o volume de negócios efetivamente auferido.

Pela aplicação da fórmula anterior

[***VnAC*** = € 5.000 x 12 / 5]

obtém-se o volume de negócios anual correspondente de € 12.000, o que significa que o sujeito passivo deixa de reunir condições para permanecer no regime especial de isenção no ano seguinte.

Deste modo, deve o sujeito passivo, nos termos do artigo 58.º do Código, apresentar durante o mês de janeiro de 2013, a declaração de alterações, passando a ficar enquadrado no regime de tributação, com início no dia 1 de fevereiro seguinte, devendo, a partir desta data, proceder à liquidação do imposto, bem como ao cumprimento das restantes obrigações decorrentes do Código do IVA.

Exemplo 5

O sujeito passivo **"D"** iniciou a sua atividade em 2012.02.01.

Na declaração de início de atividade indicou, para onze meses de atividade (2012.02.01 a 2012.12.31), um volume de negócios estimado de € 9.900.

Feita a conversão no volume de negócios anual correspondente

[***VnAC*** = € 9.900 x 12 / 11 = € 10.800],

no termos do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IVA, verifica-se que ultrapassa o limite previsto para beneficiar, no ano de início de atividade (2012), do enquadramento no regime de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, ficando desde logo enquadrado no regime de tributação.

Em dezembro de 2012, o sujeito passivo constata que naqueles onze meses de atividade auferiu, de facto, um volume de negócios de € 8.800.

Com base no volume de negócios efetivo (€ 8.800) e dado que no final do ano de 2012 o sujeito passivo já conhece o montante real do volume de negócios que auferiu nos onze meses desse ano, impõe-se verificar, com base nesse valor concreto e nos termos do n.º 4 do artigo 53.º do Código, qual o volume de negócios que teria auferido nos 12 meses.

Pela aplicação da fórmula anterior

[***VnAC*** = € 8.800 x 12 / 11]

obtém-se o volume de negócios anual correspondente de € 9.600, o que significa que o sujeito passivo reúne condições para passar ao regime especial de isenção no ano seguinte.

Nesta situação pode o sujeito passivo, caso assim o pretenda, passar ao regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código. Para o efeito, nos termos dos n.ºs 1 e 2, ambos do artigo 54.º do citado diploma, deve apresentar a declaração de alterações durante o mês de janeiro de 2013, passando a ficar enquadrado no regime especial de isenção a partir do dia 1 do referido mês de janeiro.

A apresentação da declaração de alterações de atividade é facultativa pelo que, não sendo apresentada no prazo referido (janeiro de 2013), a mesma não produz efeitos, permanecendo o sujeito passivo no regime de tributação.

Reinício após a cessação da atividade

O artigo 53.º do Código do IVA exige a verificação cumulativa dos requisitos nele previstos, para que os sujeitos passivos possam beneficiar da isenção aí consagrada.

Contudo, o n.º 2 do artigo 56.º do Código impõe duas limitações à aplicação do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º, quando os sujeitos passivos reiniciem a atividade após cessação, não obstante preencherem as condições exigidas nesta norma legal.

Assim, o n.º 2 do artigo 56.º do Código do IVA determina 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 atividade, reiniciem essa ou outra atividade;

No ano seguinte ao da cessação, os sujeitos passivos que reiniciem essa ou outra atividade 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."

Exemplo 1

O sujeito passivo **"E"** iniciou a atividade no ano de 2011, encontrando-se enquadrado, desde então, no regime de tributação.

Cessou a atividade em fevereiro de 2012.

Em dezembro de 2012 iniciou uma nova atividade, verificando-se que reúne todas as condições para beneficiar do enquadramento no regime de isenção do artigo 53.º do Código do IVA.

Dado que na data do reinício de atividade (dezembro de 2012) ainda se encontra a decorrer o período de 12 meses após a data da cessação (fevereiro de 2012), a norma prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º do CIVA tem aqui plena aplicação, pelo que deve manter o enquadramento no regime de tributação.

Contudo, se no final do ano de 2013 se encontrarem verificados todos os condicionalismos previstos no artigo 53.º, o sujeito passivo pode, no ano de 2014, beneficiar do citado regime de isenção.

Para tal, deve apresentar a declaração de alterações durante o mês de janeiro de 2014, a qual produz efeitos desde o dia 1 deste mesmo mês (n.º 1 e 2 do artigo 54.º).

A apresentação da declaração de alterações é facultativa pelo que, não sendo apresentada no prazo referido (janeiro de 2014), o sujeito passivo permanece no regime de tributação.

Exemplo 2

O sujeito passivo **"F"** iniciou a atividade em janeiro de 2012 tendo ficado enquadrado no regime de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA. Em outubro de 2012 cessou a atividade tendo, até essa data, auferido um volume de negócios de € 12.000.

Em março de 2013 reinicia a atividade.

Tendo em conta o volume de negócios que auferiu em 2012, caso o sujeito passivo não tivesse cessado a atividade naquele ano, ficava obrigatoriamente enquadrado, em 2013, no regime de tributação, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º do Código.

Nesta situação, por aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 56.º do CIVA, este sujeito passivo, aquando do reinício, deve ser enquadrado no regime de tributação.

Legislação en vigor até 31/12/2012:
Enquadramento das atividades agrícolas

Isenção

Nos termos do n.º 33 do artigo 9.º do Código do IVA, encontravam-se isentas de IVA as transmissões de bens efectuados no âmbito das explorações enunciadas na Anexo A do Código do IVA (agricultura, silvicultura ou pecuária), bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no Anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utilizasse os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola ou silvícola, seja qual fosse o volume de negócios auferido.

ANEXO A – Lista das actividades de produção agrícola

CIVA – Anexo A – Lista das actividades de produção agrícola

I – Cultura propriamente dita:

1 – Agricultura em geral, incluindo a viticultura;

2 – Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas;

3 – Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros.

Exceptuam-se as actividades agrícolas não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter meramente acessório, designadamente as culturas hidropónicas e a produção em vasos, tabuleiros e outros meios autónomos de suporte.

II – Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial:

1 – Criação de animais;

2 – Avicultura;

3 – Cunicultura;

4 – Sericicultura;

5 – Helicicultura;

6 – Culturas aquícolas e piscícolas;

7 – Canicultura;

8 – Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia;

9 – Criação de animais para obter peles e pêlo ou para experiências de laboratório.

III – Apicultura.

IV – Silvicultura.

V – São igualmente consideradas actividades de produção agrícola as actividades de transformação efectuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respectiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.

ANEXO B –

Lista das prestações de serviços agrícolas

CIVA – Anexo B – Lista das prestações de serviços agrícolas

As prestações de serviços que contribuem normalmente para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes:

a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;

b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfecção e ensilagem de produtos agrícolas;

c) O armazenamento de produtos agrícolas;

d) A guarda, criação e engorda de animais;

e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;

f) A assistência técnica;

g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;

h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;

i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.

Esta isenção significava que, o produtor quando vendia os seus produtos ou quando prestava os serviços elencados no Anexo B, não liquidava IVA, no entanto, relativamente ao imposto que suportava nas aquisições de bens e serviços necessários à sua actividade, também não podia deduzir o imposto (artigo 20.º do Código do IVA).

No entanto, ainda que o sujeito passivo fosse isento estava obrigado à entrega no Serviço de Finanças, da declaração de início de actividade (artigo 29.º, n.º 1, al. a).

Quando às demais obrigações e para efeitos de IVA, os referidos sujeitos passivos isentos estavam dispensados, nomeadamente de cumprir as obrigações previstas no art. 36.º do CIVA no que respeita aos requisitos na emissão de facturas ou documentos equivalentes.

Renúncia à isenção

Porém, aos sujeitos passivos que exerciam as referidas actividades era-lhes possibilitada a renúncia à isenção, conforme estabelece a alínea c) do n.º 1 do artigo 12.º do Código.

A renúncia à isenção implicava que o sujeito passivo passasse a aplicar o imposto nas suas operações (quando vendia os bens ou quando prestava serviços), podendo, nesse caso, deduzir o imposto suportado nas aquisições.

A renúncia à isenção era formalizada na declaração de início de actividade (caso o sujeito passivo pretendesse a opção desde o início de actividade) ou na declaração de alterações (caso a opção fosse efectuada à posteriori do início de actividade).

O n.º 3 do artigo 12.º refere que, tendo exercido o direito de opção, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou, durante um período de, pelo menos cinco anos, pelo que o sujeito passivo só podia regressar ao regime de isenção no termo dos cinco anos.

Tendo o sujeito passivo renunciado à isenção, optando pela aplicação do regime geral às suas operações, ficava obrigado a cumprir todas as imposições estabelecidas no Código do IVA, nomeadamente e como foi referido, a liquidar o imposto nas suas vendas e/ou prestações de serviços e a emitir facturas ou documentos equivalentes respeitando os requisitos exigidos pelo n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

3.3 Possibilidade de dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos durante o enquadramento no regime de isenção.

Com as alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2013 relacionadas com a revogação da isenção prevista no n.º 33 do art. 9.º, e conforme já foi referido, muitos dos sujeitos passivos que antes beneficiavam de isenção no âmbito das atividades agrícolas passam a ficar enquadrados no regime geral do IVA, isto é, passam a liquidar IVA em todas as operações que efectuem.

> Conforme foi referido na "legislação em vigor até 31/12/2012", a isenção significava que, o produtor quando vendia os seus produtos ou quando prestava os serviços elencados no Anexo B, não liquidava IVA, no entanto, relativamente ao imposto que suportava nas aquisições de bens e serviços necessários à sua actividade, também não podia deduzir o imposto (artigo 20.º do Código do IVA).

Em consequência, a passagem para o regime de sujeição a IVA vai permitir a estes sujeito passivos que passam a estar no regime geral o direito à dedução do imposto suportado antes de 1 de Janeiro de 2013, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA.

Assim, os agricultores que passam a estar no regime geral do IVA podem deduzir o imposto suportado até 31 de Dezembro de 2012 relativamente aos bens do activo imobilizado (activos fixos tangíveis e activos intangíveis), de acordo com as seguintes regras:

- Para os bens móveis e direitos adquiridos no ano da alteração do regime de tributação e nos quatro anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcionalmente ao número de anos que faltem para completar o período de cinco anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens;

- Para os bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens;

A dedução deve ser efectuada no período de imposto em que se verificar a alteração.

As regularizações para os bens móveis não são aplicáveis aos bens do activo imobilizado de valor unitário inferior a €2500 nem aos que, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos.

Vejamos o seguinte exemplo:

Um agricultor enquadrado no regime de isenção, adquiriu um tractor em 2010 pelo valor de 45.000 € + IVA no valor de 5.400,00 € (taxa de 12%).

Como não podia deduzir o IVA, o valor de 5.400,00 € acresceu ao valor do tractor.

Em 2013 este sujeito passivo passa para o regime geral em que passa a poder deduzir o IVA suportado a montante. Neste caso poderá ainda deduzir parte do IVA que suportou com base no disposto no art. 25.º do CIVA.

Como se trata de um bem móvel a regularização será feita tendo em conta a proporção que falte para completar o período de cinco anos, isto é faltam 2 anos (2013 e 2014) para completar o período de 5 anos.

Assim, este agricultor pode recuperar o IVA que não deduziu anteriormente e deduzir o valor de 2.160,00 € (5.400/5*2).

Este valor deverá ser deduzido no período de imposto em que se verifique a alteração, logo deverá ser efectuada na declaração de IVA respeitante a Abril de 2013.

3.4 Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida – Aplicáveis aos produtos agrícolas e prestações de serviços relacionadas.

6% no continente e 4% nas Região Autónoma dos Açores e 5% na Região Autónoma da Madeira – tabela em vigor

Em vigor 2012	
1 - Produtos alimentares:	
1.1- Cereais e preparados à base de cereais:	1.5- Gorduras e óleos gordos:
1.1.1 Cereais;	1.5.1 Azeite;
1.1.2 Arroz (em película, branqueado, polido, glaciado, estufado, convertido em trincas);	1.5.2 Banha e outras gorduras de porco.
1.1.3 Farinhas, incluindo as lácteas e não lácteas;	1.6- Frutas frescas, legumes e produtos hortícolas:
1.1.4 Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas;	1.6.1 Legumes e produtos hortícolas, frescos ou refrigerados, secos ou desidratados;
1.1.5 Pão e produtos de idêntica natureza, tais como gressinos, pães de leite, regueifas e tostas;	1.6.2 Legumes e produtos hortícolas congelados, ainda que previamente cozidos;
1.1.6 Seitan.	1.6.3 Legumes de vagem secos, em grão, ainda que em película, ou partidos;
1.2- Carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas de:	1.6.4 Frutas frescas.
1.2.1 Espécie bovina;	1.7- Água, com excepção das águas de nascente,
1.2.2 Espécie suína;	1.8 - Mel de abelhas.
1.2.3 Espécie ovina e caprina;	1.9- Sal (cloreto de sódio):
1.2.4 Espécie equídea;	1.9.1 Sal-gema;
1.2.5 Aves de capoeira;	1.9.2 Sal marinho.
1.2.6 Coelhos domésticos.	1.11- Sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas
1.3- Peixes e moluscos:	1.12- Produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e
1.3.1 Peixe fresco (vivo ou morto), refrigerado, congelado, seco, salgado ou em salmoura, com exclusão do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar);	
1.3.2 Conservas de peixes (inteiros, em pedaços, filetes ou pasta), com excepção do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar);	
1.3.3 Moluscos, com excepção das ostras, ainda que secos ou congelados.	
1.4- Leite e lacticínios, ovos de aves:	
1.4.1 Leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas;	
1.4.2 Leites dietéticos;	
1.4.3 Manteiga, com ou sem adição de outros produtos;	
1.4.4 Queijos;	
1.4.5 Iogurtes, incluindo os iogurtes pasteurizados;	
1.4.6 Ovos de aves, frescos, secos ou conservados;	
1.4.7 Leites chocolatados, aromatizados, vitaminados ou enriquecidos;	
1.4.9 Bebidas, iogurtes e de soja, incluindo tofu.	
3 - Bens de produção da agricultura:	
3.1 Adubos, fertilizantes e correctivos de solos.	
3.2 Animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução.	
3.3 Farinhas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para a alimentação de gado e de outros animais, incluindo os peixes de viveiro, destinados a alimentação humana.	
3.4 Produtos fitofarmacêuticos.	
3.5 Sementes, bolbos e propágulos.	
3.6 Forragens e palha.	
3.7 Plantas vivas, de espécies florestais ou frutíferas.	
3.8 Bagaço de azeitona e de outras sementes oleaginosas, grainha e folhelho de uvas.	
3.9 Sulfato cúprico, sulfato férrico e sulfato duplo de cobre e de ferro.	
3.10 Enxofre sublimado.	
4 - Prestações de serviços silvícolas:	
4.1 Prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas.	

Em vigor desde 1/01/2013	
4.2. Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes:	
a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;	f) A assistência técnica;
b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas;	g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;
c) O armazenamento de produtos agrícolas;	h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;
d) A guarda, criação e engorda de animais;	
e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;	i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.
5 - As transmissões de bens efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola:	
5.1. Cultura propriamente dita:	5.3. Apicultura;
5.1.1. Agricultura em geral, incluindo a viticultura	5.4. Silvicultura;
5.1.2. Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas;	5.5. São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.»
5.1.3. Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros	
5.2. Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial:	
5.2.1. Criação de animais;	
5.2.2. Avicultura;	
5.2.3. Cunicultura;	
5.2.4. Sericicultura;	
5.2.5. Helicicultura;	
5.2.6. Culturas aquícolas e piscícolas;	
5.2.7. Canicultura;	
5.2.8. Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia;	
8.2.9. Criação de animais para obter peles e pêlo ou para experiências de laboratório.	

Lembramos ainda que de acordo com o Oficio-Circulado n.º 30096, de 04/07/2006, as prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos realizados em explorações agrícolas e silvícolas englobam as seguintes operações:

4.1. Prestações de serviços silvícolas em beneficiações de povoamentos:

4.1.1. Controlo da vegetação espontânea, designadamente limpeza de matos;

4.1.2. Aplicação de produtos fitofarmacêuticos;

4.1.3. Aplicação de adubos, fertilizantes e corretivos de solo e instalação de cultura de melhoramento do solo;

4.1.4. Rolagem;

4.1.5. Podas;

4.1.6. Desramação;

4.1.7. Recolha e destruição de sobrantes florestais;

4.1.8. Seleção de árvores de futuro;

4.1.9. Sinalização da regeneração natural;

4.1.10. Controlo de espécies lenhosas invasoras;

4.1.11. Controlo e redução de densidades em povoamentos;

4.1.12. Seleção de varas em talhadias.

4.2. Prestações de serviços silvícolas em arborizações ou rearborizações, incluindo adensamentos de povoamento

4.2.1. Limpeza de vegetação espontânea;

4.2.2. Gradagem de destorroamento;

4.2.3. Ripagem;

4.2.4. Subsolagem;

4.2.5. Abertura de valas e cômoros;

4.2.6. Lavoura contínua;

4.2.7. Abertura de regos;

4.2.8. Destruição de cepos de eucalipto;

4.2.9. Marcação e piquetagem;

4.2.10. Abertura de covas;

4.2.11. Plantação;

4.2.12. Sementeira;

4.2.13. Aplicação de adubos, fertilizantes e correctivos de solo;

4.2.14. Colocação de protectores individuais;

4.2.15. Sacha e amontoa.

4.3. Prestações de serviços silvícolas de limpeza em espaço florestal

4.3.1. Abertura e beneficiação de aceiros e de faixas e mosaicos de parcelas de gestão do combustível, incluindo o uso do fogo controlado.

3.5. Outras situações particulares relacionadas com taxas de actividades agrícolas

Prestação de serviços de transformação de azeitona em azeite - Taxa 6% no continente e 4% nas região autónoma dos Açores e 5% na região autónoma da Madeira

A prestação de serviços de transformação da azeitona em azeite, enquadra-se na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, pelo que, aplicando-se a norma referida no n.º 6 do artigo 18.º, é sujeita a IVA à taxa de 6%, 4% ou 5% (o azeite tem enquadramento na verba 1.5.1 da Lista I anexa ao CIVA).

Maquia - Taxa 6% no continente, 4% nas região autónoma dos Açores e 5% na região autónoma da Madeira

Maquia é a porção de azeite que os lagareiros recebem dos agricultores em paga da transformação de azeitona em azeite. Esta situação particular inclui duas operações distintas, pelo que existe em relação à tributação em IVA duas fases distintas do circuito económico, uma aquando da realização da prestação de serviços e outra na venda do produto, vejamos então como são tributadas em sede de IVA.

A prestação de serviços de transformação da azeitona em azeite, enquadra-se na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, pelo que, aplicando-se a norma referida no n.º 6 do artigo 18.º, é sujeita a IVA à taxa de 6% (o azeite tem enquadramento na verba 1.5.1 da Lista I anexa ao CIVA).

Ainda que o pagamento dos referidos serviços seja efectuado através da "maquia" (quantidade de azeite que o lagareiro recebe em paga dos seus serviços), continuamos perante uma prestação de serviços, sujeita a IVA à taxa de 6%, por enquadramento nas disposições atrás referidas.

Quanto à entrega da "maquia" por parte do agricultor, é uma transmissão de bens sujeita a imposto à taxa de 6%, devendo o agricultor emitir factura que cumpra os requisitos do art. 36.º do CIVA[26].

Tributação em sede de IVA dos subsídios atribuídos às actividades agrícolas

Regra geral as atividades agrícolas podem recorrer a 3 tipos de subsídios:

- Subsídios ao investimento
- Subsídios para compensação de preços (onde se inserem as indemnizações compensatórias destinadas a compensar, por razões sociais ou derivadas de dificuldades de um sector económico, os baixos preços de venda praticados (preços inferiores à normal rentabilidade da empresa subvencionada), desde que sejam estabelecidas com referência ao preço ou quantidade transmitidas.
- Subsídios à exploração não directamente ligados aos preços (onde se inserem nomeadamente os subsídios para contratação de pessoal e formação)

Vejamos então o tratamento em sede de IVA dos subsídios recebidos pelas entidades que desenvolvam actividades agrícolas atendendo aos vários enquadramentos possíveis (exclusivamente isento, exclusivamente sujeito ou misto)

Sujeitos passivos exclusivamente isentos (Situação em vigor até 31/12/2012)

Se a entidade que desenvolve actividade agrícola estiver enquadrada na isenção prevista no art. 9.º e não tiver qualquer outra actividade sujeita, isto é, for exclusivamente isento, os subsídios recebidos não influenciam aquele enquadramento.

O que significa que quer a entidade agrícola receba subsídios ao investimento, compensação de preço[27] ou subsídios à exploração, os mesmos também beneficiam da isenção enquanto operações activas da entidade.

No âmbito da atividade agrícola a partir de 2013 esta situação de isenção prevalece para os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA.

Sujeitos passivos exclusivamente sujeitos

Se a entidade for exclusivamente sujeito a IVA em todas as operações que pratica, vejamos os como deve proceder no tratamento dos subsídios em sede de IVA.

Subsídios ao investimento – Conforme resulta do disposto no n.º 4 do art. 23 do CIVA os subsídios ao investimento não interferem com o IVA, seja no que se refere à liquidação, seja no que se refere à dedução, pelo a entidade nada terá que fazer em sede de IVA em relação a este tipo de subsídios.

Subsídios para compensação de preços – Conforme estabelece a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, este tipo de subvenções estão sujeitas a IVA, no entanto quando estas estão relacionadas com a actividade agrícola são excluídas da tributação em IVA.

---

[26] Esta obrigação poderá ser substituída pela denominada auto-facturação. A auto-facturação consiste na adopção de um sistema de facturação segundo o qual o cliente se substitui aos seus fornecedores na emissão das respectivas facturas, pelo que o lagar pode substituir o agricultor na emissão da factura.
As condições para esta premissa encontram-se definidas no n.º 11 do artigo 36.º. Isto é, a elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente fica sujeita à existência de um acordo prévio, por escrito, e o adquirente terá que provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo. Actualmente, o CIVA prevê no n.º 5 do artigo 19.º a aceitação da autofacturação sem necessidade de autorização prévia dos Serviços do IVA.

[27] Os subsídios directamente conexos com o preço de cada operação acompanham em termos de sujeição ou isenção a operação em função da qual são concedidos.

Isso é embora sujeitos, os subsídios (subvenções) que são oriundos da Comunidade Europeia (e atribuídos, nomeadamente através do IFAP), têm um tratamento especial. Este enquadramento encontra-se vinculado no despacho favorável do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 15.10.91 onde refere que são de excluir da tributação em IVA as subvenções comunitárias à agricultura.

Subsídios à exploração não directamente ligados aos preços - Se o sujeito passivo renunciar à isenção nos termos já descritos deixando de realizar operações isentas sem direito à dedução, o facto de receber subsídios não tributados em IVA (fora do campo de imposto como é o caso dos subsídios à exploração) não influencia o direito à dedução conforme previsto no art. 23.º do CIVA[28] com as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do estado para 2008.

Este enquadramento é reforçado pelo entendimento expresso no ponto VI - 6 a) do Ofício-Circulado n.º 30103, de 23/ 05/ 2008 onde se refere que:

"6. No que respeita às subvenções não tributadas, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

a) Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma actividade económica sujeitas a IVA, o respectivo montante deve integrar o denominador do pró-rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais."

Sujeitos passivos mistos

São considerados sujeitos passivos mistos, os sujeitos passivos que praticam em simultâneo atividade sujeitas a IVA e atividade isentas.

Exemplo se situações em que este enquadramento pode ocorrer:

- Actividade agrícola sujeita e actividade isenta ensino (escolas agrárias).

- Actividade agrícola sujeita e actividades isentas de associações sem fins lucrativos.

Vejamos então como proceder no tratamento dos subsídios em sede de IVA quando o enquadramento da actividade agrícola, é mista.

Subsídios ao investimento – Conforme resulta do disposto no n.º 4 do art. 23 do CIVA os subsídios ao investimento não interferem com o IVA, seja no que se refere à liquidação, seja no que se refere à dedução, pelo que a entidade nada terá que fazer em sede de IVA em relação a este tipo de subsídios.

Subsídios para compensação de preços – Conforme estabelece a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, este tipo de subvenções estão sujeitas a IVA, no entanto quando estas estão relacionadas com a atividade agrícola são excluídas da tributação em IVA.

Isso é embora sujeitos, os subsídios (subvenções) que são oriundos da Comunidade Europeia (e atribuídos, nomeadamente através do IFAP), têm um tratamento especial. Este enquadramento encontra-se vinculado no despacho favorável do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 15.10.91 onde refere que são de excluir da tributação em IVA as subvenções comunitárias à agricultura.

[28] Anteriormente a 2008, antes da alteração introduzida pelo OE para 2008 - Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, os subsídios à exploração embora não sujeitos a IVA (fora do campo do imposto) quando fossem recebidos por sujeitos passivos de IVA "exclusivamente" sujeitos, influenciavam o direito à dedução do imposto, levando na prática a que as entidades que recebessem esses subsídios ficassem enquadradas num regime misto no que respeitava ao direito à dedução. No entanto se os subsídios à exploração estivessem directamente relacionados com a actividade agrícola, ficavam excluídos dessa limitação do direito à dedução conforme o teor da informação n.º 130, de 15/10/91 do Gabinete do Subdirector-Geral do IVA averbada de despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais da mesma data, pelo que, tais subvenções comunitárias à agricultura não eram de incluir no numerador nem no denominador da fracção a que se refere o artigo 23.º do Código do IVA.

Subsídios à exploração não directamente ligados aos preços - Se o sujeito passivo pratica simultaneamente operações sujeitas e isentas, o facto de receber subsídios não tributados em IVA (fora do campo de imposto como é o caso dos subsídios à exploração) pode limitar o direito à dedução conforme previsto no art. 23.º do CIVA.

Assim, se os subsídios estiverem directamente relacionados com a actividade agrícola, ficam excluídos dessa limitação do direito à dedução conforme o teor da informação n.º 130, de 15/10/91 do Gabinete do Subdirector-Geral do IVA averbada de despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais da mesma data, pelo que, tais subvenções comunitárias à agricultura não são de incluir no numerador nem no denominador da fracção a que se refere o artigo 23.º do Código do IVA.

Casos os subsídios respeitam a outras atividades desenvolvidas pela entidade, como por exemplo atividade hoteleira de turismo rural, já vão limitar o direito à dedução.

Esta limitação verifica-se na prática pela influência negativa no direito à dedução, já que os valores dos subsídios devem ser considerados no denominador da fracção para cálculo do valor do pró-rata.

IVA – Subvenções À Agricultura e Pecuária

Informação n.º 1122, de 93.01.20, averbada do despacho concordante de 93.02.15 do Exm.º Senhor Subsecretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento

1. *A alínea c) do n.º 5 do art.º 16.º do Código do IVA (CIVA), aditada pelo Decreto-Lei n.º 195/88 de 12 de Junho, determina a inclusão no valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços, das subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.*

2. *Vem esta regra inspirar-se na 6.ª Directiva do Conselho das Comunidades de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE), mais precisamente no art.º 11.º-A, n.º1, alínea a), a qual inclui no valor tributável, asa subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.*

3. *Importa pois saber qual o âmbito e limite deste preceito e verificar se as subvenções a que se refere o ofício n.º 742/92/DA-P de 24.11.92 da CAP, se enquadram ou não no espirito do mesmo.*

4. *Foi já anteriormente emitido entendimento destes serviços no sentido de se considerar como de integrar no valor tributável sujeito a imposto, apenas aqueles subsídios ou subvenções que estando directamente conexas com os preços de cada operação, preencham cumulativamente duas condições:*

   4.1 sejam estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados;

   4.2 sejam fixadas anteriormente à realização das operações.

5. *Assim quando as subvenções sejam atribuídas em função da área cultivada, afastar-se-á a sua inclusão na matéria tributável pois não existirá conexão directa com o preço final do bem.*

6. *Em relação a outras subvenções há que dar especial destaque àquelas que são oriundas das comunidades europeias (CEE).*

7. *Assim, foi já transmitido entendimento por estes Serviços através da informação n.º 130 de 15 de Outubro de 1991 do Gabinete do Subdirector-Geral o qual mereceu despacho favorável de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 15.10.91.*

8. *E, nessa informação, veiculado parecer no sentido de excluir da tributação em IVA as subvenções comunitárias à agricultura, até que a incidência do imposto seja tomada em conta no estabelecimento dos respectivos montantes. Refere-se ainda nessa informação que não deverão sequer ser*

consideradas essas subvenções para efeitos de cálculo do prorata (excluidas de numerador e do denominador).

9. *São pois este Serviços de opinião, e de acordo com o veiculado no referido despacho de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que será de excluir da tributação em IVA qualquer subvenção comunitária dirigida à agricultura ou pecuária, não devendo também ser considerada para efeitos de calculo de prorata.*

10. *Mais se esclarece que, os subsídios à contabilidade e ao gasóleo, ainda que tipifiquem um subsídio à exploração, não existe um elemento de conexão inequívoco entre os subsídios atribuídos e os preços ou quantidades das operações, subsidiadas pelo que também não deverão ser tributados, conforme informação n.º 1913, de 91.07.04, que mereceu despacho concordante de 91.07.05.*

3.6. O regime Comum Forfetário dos Produtores Agrícolas

Subjacente à proposta de Lei do Orçamento de Estado 2013 para revogação do n.º 33 do artigo 9.º está o Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 8 de março de 2012 no âmbito do processo C-524/10 que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo n.º 258.º TFUE, entrada em 11 de novembro de 2010, a pedido da Comissão Europeia. No referido Acórdão o Tribunal de Justiça declara que *"ao aplicar aos produtores agrícolas um regime especial que não respeita o regime instituído pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e prever a aplicação de uma percentagem forfetária de compensação de nível zero, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 296.º a 298.º da referida diretiva".*

A solução alternativa à revogação do n.º 33 do artigo 9.º do Código do IVA da Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2013, seria a aplicação do regime comum forfetário dos produtores agrícolas previsto nos artigos 295.º a 305.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006.

Para compensar o agricultor pelo IVA pago pelos factores de produção, que não pode deduzir, de acordo com o artigo.º 297.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, os Estados-Membros estabelecem, se necessário, as percentagens forfetárias de compensação podendo estas ser diferenciadas para a silvicultura, para os diversos subsectores da agricultura e para as pescas.

As percentagens forfetárias de compensação são determinadas com base nos dados macroeconómicos relativos apenas aos agricultores sujeitos ao regime forfetário nos últimos três anos e o Estado-Membro antes de aplicar as referidas percentagens deve notificá-las à Comissão.

De acordo com o artigo.º 301.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, as percentagens forfetárias de compensação são aplicadas ao preço, líquido de IVA dos produtos agrícolas e serviços agrícolas enumerados no Anexo VII e VIII da referida Directiva devendo os Estados-Membros prever que o seu pagamento seja efectuado quer pelo adquirente ou destinatários, quer pelos poderes públicos.

Não se aplicando o regime comum forfetário dos produtores agrícolas, não é dado cumprimento à aplicação obrigatória da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. Consequentemente são prejudicados milhares de agricultores actualmente no regime de isenção de IVA que deveriam receber uma compensação forfetária para os ressarcir do IVA não deduzido na aquisição dos factores de produção.

Atendendo ao exposto e tendo em consideração o elevado número de produtores agrícolas abrangidos pela revogação do n.º 33 do artigo 9.º do Código do IVA, que são cerca de 18.590, muitos agricultores, sujeitos passivos de IRS com o regime simplificado de tributação dos rendimentos, a partir de 1 de abril de 2013 ficarão abrangidos pelo regime geral do IVA atendendo a que ultrapassam o volume de negócios superior a €10.000 não reunindo as condições para enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA.

3.7. Responsabilidade Solidária do Adquirente

O artigo 80.º do Código do IVA (inicialmente artigo.º 72.º-A) define a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos estipulando no n.º 1 que nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, ou seja os sujeitos passivos pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.

Presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico. Esta presunção é ilidida se for demonstrado que o preço praticado, numa das fases do circuito económico, se deveu a circunstâncias não relacionadas com a intenção de não pagamento do imposto.

De acordo com o n.º 2 do artigo 80.º do Código do IVA as disposições previstas no n.º 1 do mesmo artigo são aplicáveis às transmissões de bens e prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças quando estejam em causa operações relacionadas com atividades em que a transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto ocorram de forma reiterada.

O referido despacho n.º 14.839/2005 foi publicado no Diário da Republica (2.ª Série) de 7 de Julho de 2005.

Segundo o despacho n.º 14.839/2005 esta medida de responsabilidade solidária é de aplicação, numa primeira fase, apenas aos sujeitos passivos que realizem operações relacionadas com certos bens, nos quais a prática da fraude no IVA é reconhecida como um problema significativo.

No despacho n.º 14.839/2005 foi determinado que a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA a que se refere o artigo 80.º do Código do IVA (à data artigo 72.ºA) é aplicável nas transmissões em que estejam em causa os seguintes bens:

a) Computadores e qualquer outro equipamento, incluindo componentes, acessórios e software, fabricados ou adaptados para uso em conexão com computadores ou sistemas de computadores;

b) Telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações;

c) Veículos automóveis;

d) Desperdícios e sucatas.

Passamos à avaliação do artigo 79.º do Código do IVA (anterior artigo. 72.º do CIVA) que define a responsabilidade solidária do adquirente

O artigo 79.º do Código do IVA define que o adquirente dos bens ou serviços tributáveis que seja

um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, ou seja, pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), agindo como tal, e não isento, **é solidariamente responsável com o fornecedor pelo pagamento do imposto quando a factura ou documento equivalente, cuja emissão seja obrigatória nos termos do artigo 29.º do CIVA, não tenha sido passada, contenha uma indicação inexacta quanto ao nome ou endereço das partes intervenientes, à natureza ou à quantidade dos bens transmitidos ou serviços fornecidos, ao preço ou ao montante de imposto devido.**

Sem prejuízo da responsabilidade solidária pelo pagamento, a responsabilidade pela emissão das faturas, pela veracidade do seu conteúdo e pelo pagamento do respetivo imposto, nos casos de as faturas serem elaboradas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo previstos no n.º 14 do artigo 29.º do Código do IVA, cabe ao sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços.

No mesmo artigo (artigo 79.º do CIVA) é ainda referido que o adquirente ou destinatário que prove ter pago ao seu fornecedor, devidamente identificado, todo ou parte do imposto devido é liberto da responsabilidade solidária prevista no número anterior, pelo montante correspondente ao pagamento efetuado, salvo no caso de má fé.

Não obstante o já referido sobre o artigo 79.º do Código do IVA, **nos casos em que o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante de fatura ou documento equivalente**, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, agindo como tal, e ainda que isento do imposto, **é solidariamente responsável, pelo pagamento do imposto, com o sujeito passivo que, na fatura ou documento equivalente, figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços**. Neste caso a responsabilidade solidária é aplicável ainda que o adquirente dos bens ou serviços prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao sujeito passivo que na fatura ou documento equivalente figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.

Face ao enquadramento disposto nos artigos 79.º e 80.º do Código do IVA, os contribuintes e os Técnicos Oficiais de Contas - a quem compete garantir a regularidade técnica das declarações fiscais, devem adotar os procedimentos que evitem qualquer tentativa de imputação de responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA que resulte de um comportamento negligente, como sejam: assegurar-se que as faturas respeitam todos os requisitos legais previstos no artigo 36.º do Código do IVA, verificar no site da Autoridade Tributária se o fornecedor ou prestador de serviços se encontra devidamente enquadrado fiscalmente para poder realizar as operações, documentar os pagamentos feitos, se necessário, solicitar, por escrito, a emissão ou correção da respetiva fatura e recibo de quitação, etc. Deste modo, todos aqueles que exercem a sua atividade de boa fé poderão comprovar o respeito pelas normas legais.

Ofício-Circulado n.º 030 079 - DSIVA

IVA - Art.º 72.º-A do CIVA - Responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto

1 - Para os devidos efeitos, transcreve-se o despacho nº 14 839/2005 (2ª Série) do Senhor Ministro das Finanças, publicado no Diário da Republica (2ª Série), de 7 de Julho de 2005:

Tendo em vista o combate à fraude no IVA, a Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro, procedeu ao aditamento do artigo 72º-A ao Código do IVA, estabelecendo a responsabilidade solidária pelo pa-

gamento do imposto sobre o valor acrescentado, de qualquer sujeito passivo que, em qualquer fase do circuito económico, tenha intervindo ou venha a intervir em transmissões de bens ou prestações de serviços, desde que se mostre em falta o pagamento de parte ou da totalidade do IVA devido em qualquer das transações.

Esta medida destina-se a responsabilizar solidariamente qualquer sujeito passivo que, em fase das circunstâncias do negócio, tenha ou deva ter conhecimento que, em qualquer fase do circuito económico em que intervenha, o imposto não foi ou não será integralmente entregue nos cofres do Estado.

A exemplo do que acontece em outros estados membros da União Europeia, esta medida de responsabilidade solidária é de aplicação, numa primeira fase, apenas aos sujeitos passivos que realizem operações relacionadas com certos bens, nos quais a prática da fraude no IVA é reconhecida como um problema significativo.

Assim, nos termos do nº 2 do artigo 72º-A do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, determina-se o seguinte:

1 - A responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado a que se refere o artigo 72º-A do Código do IVA é aplicável nas transmissões em que estejam em causa os seguintes bens:

a) Computadores e qualquer outro equipamento, incluindo componentes, acessórios e software, fabricados ou adaptados para uso em conexão com computadores ou sistemas de computadores;

b) Telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações;

c) Veículos automóveis;

d) Desperdícios e sucatas.

2 - O presente despacho aplica-se às operações cuja exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado ocorra a partir da data da sua publicação.

16 de Junho de 2005. - 0 Ministro de Estado e das Finanças, Luís Manuel Moreira de Campos e Cunha.

2 - Em anexo, transcreve-se o artigo 72º-A do Código do IVA, permitindo-nos chamar a atenção de que a responsabilidade solidária apenas se aplica no caso de o adquirente ser um sujeito passivo de imposto, mas independentemente do seu enquadramento em matéria de IVA, sendo, consequentemente abrangidos os sujeitos passivos do regime normal, dos regimes especiais de isenção e dos pequenos retalhistas, bem como os sujeitos passivos que exerçam exclusivamente operações isentas que não confiram o direito à dedução.

4. Novas regras de faturação

4.1. Obrigatoriedade de Emissão de Faturas

O n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA estipula que para além da obrigação do pagamento do imposto, as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), devem emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Conforme disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, as faturas devem ser processadas através de sistemas informáticos ou ser pré-impressas em tipografias autorizadas, de acordo com as regras previstas no n.º 1 do artigo 8.º e nos artigos 9.º a 11.º do regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos do IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, e pelo Decreto-Lei n.º 198/2012.

A emissão de faturas poderá continuar a ser efetuada manualmente em impressos de tipografias autorizadas ou em documentos processados por computador, dever-se-á no entanto atender à Portaria n.º 363/2010, com a redação da Portaria n.º 22-A/2012, que estabelece os critérios para emissão das faturas através de programas informáticos certificados e as respectivas dispensas.

A partir de 1 de Janeiro de 2013, a emissão de fatura passa a ser obrigatória para todas as transmissões de bens e prestações de serviços sujeita a IVA, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços e ainda que estes não a solicitem, qualquer que seja o setor de atividade em causa.

Isto é, deixa de ser possível a emissão de documentos equivalentes (notas de débito, vendas a dinheiro, notas de lançamento etc..) para transmissões de bens ou prestações de serviço sujeitas a IVA.

Deixará de ser possível, para operações sujeitas a IVA, a emissão de:

- Notas de Débito;
- Vendas a Dinheiro;
- Notas de Lançamento a débito ou documentos equivalentes.

O Oficio-Circulado n.º 30141/2013, de 04/01/2013, estipula que poderão ser emitidas faturas--recibo, quando a operação seja liquidada a pronto pagamento.

Nos adiantamentos, conforme se encontra definido no art. 8.º do CIVA a exigibilidade do imposto dá-se no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido ainda que anterior à emissão da factura.

Neste caso, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA também deverá ser emitida uma factura pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, são derrogadas todas as referências a «fatura ou documento equivalente» constantes da legislação em vigor, devendo entender-se como sendo feitas apenas à «fatura».

De acordo com o n.º 3 do artigo 29.º do Código do IVA, estão dispensados de emitir fatura os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, que não conferem direito à dedução, excepto quando essas operações dêem direito a dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.[29] Destaca-se, destas, a obrigação de emissão de fatura pela realização de prestações de serviços financeiros e de seguros, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou quando as mesmas estejam diretamente ligadas a bens que se destinam a países terceiros [conjugação do n.º 3 do artigo 29.º com a subalínea V) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º, ambos do CIVA].

Em qualquer caso, não existe obrigação de emissão de fatura pela realização de prestações de serviços financeiros e de seguros isentas, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado na Comunidade Europeia e seja um sujeito passivo de IVA.

Mantém-se, também, a dispensa da obrigação de emissão de fatura para os sujeitos passivos abrangidos pelo regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, sem prejuízo de, caso procedam à sua emissão, a mesma dever obedecer ao disposto no artigo 36.º.

O artigo 115.º do Código do IRS estipula que os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

- ⇨ A passar recibo, em modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus clientes, pelas prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, os rendimento profissionais auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, bem como dos rendimentos indicados na alínea c) do n.º 1[30] do mesmo artigo; ou,
- ⇨ A emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.ºdo Código do IVA por cada

---

[29] Alínea b), n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA:
Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:
I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º do CIVA;
II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;
III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º do CIVA;
IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º do CIVA;
V) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º do CIVA, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;
VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

[30] Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

As pessoas que paguem rendimentos da categoria B são obrigadas a exigir os respetivos recibos ou faturas. (artigo 115.º do Código de IRS)

O artigo132.º do Código do IRC, determina a aplicação, no âmbito do IRC, do disposto no n.º 4 do atigo 115.º do Código do IRS, estipulando que as pessoas que paguem rendimentos sujeitos a IRC são obrigadas a exigir os respetivos recibos ou faturas.

Se um sujeito passivo for um empresário em nome individual enquadrado na categoria B de IRS, ficará obrigado a emitir um fatura por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas nos termos do Código do IVA, conforme previsto no artigo 115.º do Código do IRS.

Se um sujeito passivo, que pratique exclusivamente operações isentas de IVA sem direito à dedução prevista no artigo 9.º do Código do IVA, estiver obrigado a emitir faturas devido à obrigação prevista no artigo 115.º do Código do IRS ou de qualquer outra legislação, ou optar por emitir faturas, deve faze-lo nos temos do artigo 36.º do Código do IVA, indicando a menção da isenção do artigo 9.º aplicável.

Um sujeito passivo que exerça operações isentas de IVA sem direito à dedução e operações tributáveis com direito à dedução será obrigado a emitir uma fatura para cada operação sujeita a IVA. Para cada transmissão de bens, prestação de serviços ou adiantamento por conta dessas operações, como previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, incluindo para as operações isentas de IVA.

Os subsídios ou subvenções do Estado não são consideradas como operações sujeitas a IVA (transmissões de bens ou prestações de serviços), não existindo qualquer obrigação de emissão de fatura pela atribuição dessas importâncias.

Quando o julgue conveniente, o sujeito passivo pode recorrer ao processamento de facturas globais, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que por cada transação seja emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois documentos resultem os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA

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.

As faturas podem ser elaboradas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo.

Não é permitida aos sujeitos passivos a emissão e entrega de documentos de natureza diferente da fatura para titular a transmissão de bens ou prestação de serviços aos respetivos adquirentes ou destinatários, sob pena de aplicação das penalidades legalmente previstas.

O artigo 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias estipula as seguintes coimas por violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas:

A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de €150 a €3750

A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de €75 a €2000

Artigo 29.º do Código do IVA – Comparação das alterações após a publicação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto

Redação em vigor até 31 de Dezembro de 2012	**Alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012 e que entram em vigor em 1 de Janeiro de 2013**
Artigo 29.º	Artigo 29.º
	[...]
1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:	1 — Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:
a)	a) .....
b) Emitir uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;	b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;
c)	c) .....
d)	d) .....
e)	e) .....
f).....	f).....
g)	g) .....
h)	h) .....
i)	i) .....
2 -	2 - .....
3 -	3 - .....
4 -	4 - .....
5 -	5 - .....
6 -	6 - .....
7 - Deve ainda ser emitida factura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão.	7 — Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento rectificativo de factura.

8 -	8 - .....
9 -	9 - .....
10 -	10 - .....
11 -	11 - .....
12 -	12 - .....
13 - Consideram-se documentos equivalentes a facturas os documentos e, no caso da facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as faturas, visem alterar a fatura inicial e para ela façam remissão.	13 — (Revogado.)
14 - Para cumprimento do disposto na alínea b) do n.º 1, as faturas ou documentos equivalentes podem ser elaborados pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo.	14 — Para cumprimento do disposto na alínea b) do n.º 1, as faturas podem ser elaboradas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo.
15 -	15 - .....
16 -	16 - .....
17 -	17 - .....
18 -	18 - .....
	19 — Não é permitida aos sujeitos passivos a emissão e entrega de documentos de natureza diferente da factura para titular a transmissão de bens ou prestação de serviços aos respectivos adquirentes ou destinatários, sob pena de aplicação das penalidades legalmente previstas.

4.2 Prazo de Emissão e Formalidades das Faturas
(Artigo 36.º do Código do IVA)

A fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º do Código do IVA e o mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º.

A fatura deve ser emitida na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido

Nos casos em que seja utilizada a emissão de facturas globais, o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

As faturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão

processar-se o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução.

As faturas, as guias e as notas de devolução devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

De acordo com o estipulado no artigo 7.º do Código do IVA o imposto é devido e torna-se exigível:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;

b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;

c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

Se a transmissão de bens implicar obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor, considera-se que os bens são postos à disposição do adquirente no momento em que essa instalação ou montagem estiver concluída.

Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante. No caso em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente.

Nas transmissões de bens e prestações de serviços referidas, respectivamente, nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º[31] e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º,[32] o imposto é devido e exigível no momento em que as afectações de bens ou as prestações de serviços nelas previstas tiverem lugar.

Nas transmissões de bens entre comitente e comissário referidas na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º[33], o imposto é devido e exigível no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente.

No caso previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º, de não devolução de bens, o imposto é devido e exigível no termo do prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;

Quando os bens forem postos à disposição de um contratante antes de se terem produzido os efeitos translativos do contrato, o imposto é devido e exigível no momento em que esses efeitos se produzirem, salvo se se tratar das transmissões de bens referidas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 3.º, na entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula,

---

[31] Alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA: Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo, Ressalvado o disposto no artigo 26.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto
Alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA: Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo, A afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e, bem assim, a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

[32] Alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA: Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: ressalvado o disposto no n.º 1 do artigo 26.º, a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
Alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA: Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

[33] Alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA: As transferências de bens entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente.

vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade e a entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço.

Sempre que os bens sejam colocados sob um dos regimes ou procedimento referidos no n.º 2 do artigo 5.º[34], o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que deixem de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos.

Sempre que, em momento posterior à transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de veículos automóveis, se mostre devido imposto sobre veículos pela sua transformação, alteração de cilindrada ou de chassis, o imposto é devido e exigível no momento em que ocorra essa transformação ou alteração.

Nas transmissões de combustíveis à consignação efectuadas por distribuidores, o imposto é devido e exigível na data da leitura dos contadores de bombas, a efectuar pelo consignatário, pelo menos uma vez por semana.

Nas transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, efetuadas de forma continuada por um período superior a um mês, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada mês, pelo montante correspondente.

As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os 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;

b)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 devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) 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.

Os documentos emitidos pelas operações assimiladas a transmissões de bens pelas alíneas f) e g)

34 N.º 2, artigo 5.º do Código do IVA: Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob um dos regimes previstos nos n.ºs i) a iv) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo.

do n.º 3 do artigo 3.º [35] e a prestações de serviços pelas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º[36] devem mencionar apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo.

O Ministro das Finanças pode, relativamente a sujeitos passivos que transmitam bens ou prestem serviços que, pela sua natureza, impeçam o cumprimento do prazo previsto, determinar prazos mais dilatados de faturação.

No caso de sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, que tenham nomeado representante fiscal nos termos do artigo 30.º do CIVA, as faturas emitidas, além dos elementos obrigatórios previstos, devem conter ainda o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, bem como o respetivo número de identificação fiscal.

As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados.

Nas operações em que se aplique a regra da inversão do sujeito passivo (prestações de serviços de construção civil, transmissões de bens e prestações de serviços do anexo E, prestações de serviços de emissão de CO_2, e outros regimes em que exista essa inversão, a emissão da factura passará conter a menção: "IVA – autoliquidação" (anteriormente utilizava-se a expressão "IVA devido pelo adquirente").

Nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, devem ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação.

No entanto, as facturas podem continuar a ser efectuadas em papel impresso em tipografias autorizadas e com preenchimento manual, conforme definido no regime dos bens em Circulação e no Artº 5º DL 198/90, de 19 de junho.

As faturas emitidas a não sujeitos passivos deverão, como regra, conter os dados de identificação desse sujeito passivo, o nome e o domicílio fiscal. Apesar disso, a indicação na fatura da identificação e do domicílio do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo não é obrigatória nas faturas de valor inferior a €1000, salvo quando o adquirente ou destinatário solicite que a fatura contenha esses elementos. A indicação na fatura do número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário não sujeito passivo é sempre obrigatória quando este o solicite.

Para aferição do valor da fatura, o respetivo montante deve ser considerado sem inclusão do correspondente imposto (IVA).

---

[35] Alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA: Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo, Ressalvado o disposto no artigo 26.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto
Alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA: Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo, A afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e, bem assim, a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

36 Alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA: Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: ressalvado o disposto no n.º 1 do artigo 26.º, a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
Alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA: Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

De acordo com o n.º 1 do artigo 37.º do CIVA, a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.

O artigo 39.º do CIVA estipula que nas faturas emitidas por retalhistas e prestadores de serviços pode indicar-se apenas o preço com inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis, em substituição dos elementos previstos nas alíneas c) e d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, ou seja do preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável e as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido.

Artigo 36.º do Código do IVA – Comparação das alterações após a publicação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto

Artigo 36.º Prazo de emissão, formalidades das faturas e documentos equivalentes 1 - A fatura ou documento equivalente referidos no artigo 29.º devem ser emitidos o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º Todavia, em caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efectuada, a data da emissão do documento comprovativo coincidirá sempre com a da percepção de tal montante. 2 - ..... 3 - As faturas ou documentos equivalentes são substituídos por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar-se o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução. 4 - ..... 5 - As faturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:	Artigo 36.º Prazo de emissão e formalidades das faturas 1 — A fatura referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deve ser emitida: a) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º; b) O mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º; c) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º 2 - ..... 3 — As faturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar -se o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução. 4 - ..... 5 — As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os 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;	a).....
b) 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 devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;	b) .....
c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;	c) .....
d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;	d) .....
e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;	e) .....
f) 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.	f) .....
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.	
6 - As guias ou notas de devolução devem conter, além da data, os elementos a que se referem as alíneas a) e b) do número anterior, bem como a referência à fatura a que respeitam.	6 — As guias ou notas de devolução e outros documentos retificativos de faturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações.
7 - Os documentos emitidos pelas operações assimiladas a transmissões de bens pelas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e a prestações de serviços pelas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º devem mencionar apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo.	7 - .....

8 - Pode o Ministro das Finanças, relativamente a sujeitos passivos que transmitam bens ou prestem serviços que, pela sua natureza, impeçam o cumprimento do prazo previsto no n.º 1, determinar prazos mais dilatados de facturação.	8 - .....
9 - No caso de sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que tenham nomeado representante nos termos do artigo 30.º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos, além dos elementos previstos no n.º 5, devem conter ainda o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, bem como o respectivo número de identificação fiscal.	9 — No caso de sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, que tenham nomeado representante nos termos do artigo 30.º, as faturas emitidas, além dos elementos previstos no n.º 5, devem conter ainda o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, bem como o respectivo número de identificação fiscal.
10 - As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adoptada, nomeadamente, uma assinatura electrónica avançada ou um sistema de intercâmbio electrónico de dados.	10 — As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via electrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adoptada nomeadamente, uma assinatura electrónica avançada ou um sistema de intercâmbio electrónico de dados.
11 - A elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente dos bens ou dos serviços fica sujeita às seguintes condições:	11 — A elaboração de facturas por parte do adquirente dos bens ou dos serviços fica sujeita às seguintes condições:
a) A existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitiste dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos;	a).....
b) O adquirente provar que o transmitiste dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.	b) .....
	c) Conter a menção 'autofaturação'.
12 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, a elaboração de faturas ou documentos equivalentes pelos próprios adquirentes dos bens ou dos serviços ou por terceiros que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado membro é sujeita a autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, a qual pode fixar condições específicas para a sua efectivação.	12 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, a elaboração de facturas pelos próprios adquirentes dos bens ou dos serviços ou por terceiros que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado membro está sujeita a autorização prévia da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode fixar condições específicas para a sua efectivação.

13 - Nas situações previstas nas alíneas i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços devem conter a expressão 'IVA devido pelo adquirente'.	13 — Nas situações previstas nas alíneas i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como nas demais situações em que o destinatário ou adquirente for o devedor do imposto, as faturas emitidas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços devem conter a expressão 'IVA — autoliquidação'. 14 — Nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação. 15 — A indicação na fatura da identificação e do domicílio do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo não é obrigatória nas faturas de valor inferior a € 1000, salvo quando o adquirente ou destinatário solicite que a fatura contenha esses elementos. 16 — A indicação na fatura do número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário não sujeito passivo é sempre obrigatória quando este o solicite.

As menções específicas, a constar na fatura, encontram-se no quadro síntese anexo ao Ofício-Circulado n.º 030 136, de 19/11/2012, da DSIVA:

ANEXO
Menção a constar na fatura

Motivo	Norma aplicável	Menção
Elaboração da fatura pelo adquirente dos bens ou serviços	Alínea c) do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA	"Autofaturação"
Situações em que o destinatário ou adquirente é o devedor do imposto	Alíneas i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA Alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (*a contrario*)	"IVA - autoliquidação"
Regime especial aplicável ao ouro para investimento	N.º 4 do artigo 5.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do anexo ao Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de setembro	
Regime especial das agências de viagens e circuitos turísticos	N.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho	"Regime da margem de lucro - Agências de viagens"

Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades	N.º 1 do artigo 6.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro	"Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão" "Regime da margem de lucro - Objetos de arte" "Regime da margem de lucro - Objetos de coleção e antiguidades" (NOTA: conforme os casos)
Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas	N.º 1 do artigo 7.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de agosto	"Exigibilidade de caixa" (NOTA: situações em que o imposto é exigível no momento do pagamento)
Regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas de bens às cooperativas agrícolas	N.º 1 do artigo 5.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de outubro	
Regime especial de exigibilidade do IVA nos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias	Anexo à Lei n.º 15/2009, de 1 de abril	
Regime especial de isenção -Artigo 53.º do CIVA	Artigo 57.º do CIVA	"IVA - regime de isenção"
Regime especial dos pequenos retalhistas - Artigo 60.º do CIVA	Artigo 62.º do CIVA	"IVA - não confere direito à dedução"
Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores	N.º 4 do artigo 72.º do CIVA	"IVA - não confere direito à dedução" (ou expressão similar)

4.3 Documento Retificativo da Fatura

NOTAS DE CRÉDITO E OUTROS (artigo 7 do artigo 29.º do Código do IVA)

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 (nota de crédito ou de débito).

Quando a factura sofra alterações, posteriormente à sua emissão, continua a estar prevista a possibilidade de emissão de documento rectificativo de factura, neste caso deverão ser guias ou notas de devolução ou outros documentos rectificativos de facturas tais como notas de crédito, notas de débito[37], nota de lançamento a crédito.

Neste caso o documento rectificativo para além de ser numerado sequencialmente deverá conter os seguintes elementos:

- Data e numeração sequencial;
- Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou

[37] A nota de débito apenas continua a ser possível de utilizar como documento rectificativo de factura emitida anteriormente. Nos outros casos em que era vulgarmente utilizada, tais como para titular a transmissão de bens do activo fixo tangível ou débito de encargos, deixa de poder ser utilizada a nota de débito e passa apenas a ser possível a utilização de documento denominado fatura.

prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

- Referência à(s) factura(s) que está(ão) a ser objecto de correcção

- Referência às menções da fatura que estão a ser objecto de alteração

As guias ou notas de devolução devem conter os mesmos elementos.

Não pode, assim, ser emitida nova fatura, como forma de retificação do valor tributável ou do correspondente imposto, sem prejuízo da possibilidade de anulação da fatura inicial e sua substituição por outra, quando a retificação se deva a outros motivos.

As notas de crédito e as notas de débito são documentos retificativos de fatura, podendo ser emitidos pelos sujeitos passivos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços, desde que observados os seguintes requisitos[38]:

⇨ resultem de acordo entre sujeitos passivos intervenientes, fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e adquirente ou destinatário dos mesmos;

⇨ sejam processados em cumprimento do disposto no n.º 7 do artigo 29.º do Código do IVA, ou seja, quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão;

⇨ Contenham os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do Código do IVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeitam.

Quando, em resultado da concessão de descontos do tipo "rappel", não seja viável a referência às faturas a que o documento retificativo respeita, podem os sujeitos passivos identificar o período temporal a que se refere, sem prejuízo da indicação do valor tributável e do correspondente imposto, caso este seja objeto de regularização (nos termos do n.º 13 do artigo 78.º do Código do IVA).

4.4 Faturas Elaboradas Pelo Adquirente - Autofacturação

O n.º 14 do artigo 29.º do Código do IVA prevê que as faturas podem ser elaboradas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo.

Estas faturas, regra geral só podem ser elaboradas pelo adquirente dos bens ou destinatários dos serviços ou por um terceiro em nome e por conta do sujeito passivo, desde que o sujeito passivo vendedor ou prestador de serviços desenvolva uma actividade e se encontre registado na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para o exercício de uma atividade comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços.

A autofacturação também se pode utilizar nos actos isolados, sendo que neste caso o prestador de serviço não terá que estár colectado.

A elaboração de faturas por parte do adquirente dos bens ou dos serviços fica sujeita às seguintes condições:

⇨ A existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos. O acordo prévio, formalizado por escrito, pode conter as cláusulas que os intervenientes entenderem, desde que salvaguardados os interesses da Administração Fiscal pelo cumprimento das condições elencadas no n.º 11 do artigo 36.º do Código do IVA.

⇨ O adquirente deve provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo. O adquirente deve possuir prova

[38] Oficio Circulado n.º 30141/2013 de 04/01/2013 da DSIVA (AT)

de que o fornecedor dos bens ou prestador de serviços tomou conhecimento da emissão da fatura e aceitou o seu conteúdo. O meio de prova deve ser efetuado através de qualquer meio de comunicação escrito emitido pelo fornecedor.

⇨ A fatura deve conter a menção 'autofaturação'.

Exige-se que o adquirente possa provar de uma forma expressa que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da fatura e aceitou o seu conteúdo. Assim, a referida prova, além de justificar que o fornecedor dos bens ou dos serviços tomou conhecimento da emissão da fatura – devendo consequentemente proceder à entrega do imposto devido nos cofres do Estado nos prazos estipulados no Código do IVA – irá facultar ao adquirente o exercício do direito à dedução. Por sua vez o n.º 5 do artigo 19.º do Código do IVA determina que *"no caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do artigo 36.º"*.

A elaboração de faturas pelos próprios adquirentes dos bens ou dos serviços ou por terceiros que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado membro está sujeita a autorização prévia da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode fixar condições específicas para a sua efetivação.

4.5 Faturas Simplificadas

Artigo 40.º do Código do IVA

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, foi introduzido no artigo 40.º do Código do IVA um novo conceito de faturação simplificada que substitui o anterior conceito de "talão de venda" e de dispensa de faturação.

A faturação simplificada substitui a emissão de fatura prevista no artigo 29.º e os requisitos previstos no artigo 36.º do CIVA.

O artigo 40.º do Código do IVA estabelece a possibilidade de emissão de uma fatura simplificada em certas operações tributáveis, quando o imposto seja devido em território nacional:

⇨ Transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a adquirentes não sujeitos passivos, quando o valor da fatura não seja superior a €1.000 (anteriormente não existia qualquer limite);

⇨ Outras transmissões de bens e prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente ou destinatário, quando a fatura não seja superior a €100.

Quando a operação não se enquadrar em qualquer destas duas situações, o vendedor ou prestador de serviços deverá emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º do Código do IVA.

Possibilidade de emissão da fatura simplificada	**Adquirentes de bens ou destinatários de serviços**	
	Sujeitos passivos de IVA	
	Sim	**Não**
Vendas efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes	Valor da fatura até €100	Valor da fatura até €1.000
Outras transmissões de bens e prestações de serviços	Valor da fatura até €100	Valor da fatura até €100

Para determinação dos montantes referidos, o valor da fatura deve ser considerado sem inclusão do correspondente imposto (IVA).

Face às alterações introduzidas no artigo 40.º do Código do IVA, existe de facto um novo conceito

de faturação simplificada que não difere muito do anterior talão de venda.

As faturas emitidas nos termos do artigo 40.º do Código do IVA, devidamente identificadas como tal ("fatura simplificada"), devem ser datadas e numeradas sequencialmente, e ter os seguintes elementos:

- Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- O preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis;
- Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo (nova obrigação).

Quando o adquirente ou destinatário for um particular não sujeito passivo, a fatura simplificada poderá conter o seu NIF quando este o solicite. Esta situação será relevante para utilizar o novo benefício fiscal em IRS.

A grande diferença entre os elementos necessários numa fatura e na fatura simplificada prende-se de facto com a simplificação dos elementos a constarem nos documentos tais como:

- os dados do adquirente, resumem-se ao NIF, não sendo obrigatório o nome e domicilio do adquirente.
- em relação aos dados do fornecedor apenas são necessário o nome ou denominação social e o NIF, não sendo necessário o domicilio.
- Na designação dos bens ou serviços a transmitir também existe simplificação nos dados a apresentar.
- O imposto pode ser incluído no preço final.

As faturas simplificadas permitem o direito à dedução nos termos do artigo 19.º do CIVA, quando emitidas a sujeito passivos de imposto desde que respeitados os elementos exigidos nomeadamente o NIF do adquirente.

A fatura simplificada não contempla a possibilidade de indicação do nome e morada do destinatário dos bens ou serviços, do motivo justificativo da não aplicação do imposto nem da data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, ou os serviços foram realizados, quando essa data não coincide com a da respetiva emissão. As faturas que titulem operações relativamente às quais se verifiquem estas circunstâncias, devem ser emitidas nos termos do artigo 36.ºdo CIVA.

Os sujeitos passivos isentos de IVA devem emitir as faturas nos termos do artigo 36.º do Código do IVA, dado que não podem emitir faturas simplificadas, atendendo que não é dada a possibilidade de introdução do motivo justificativo da não aplicação do IVA.

Resumindo, quando a operação for isenta de IVA nos termos do artigo 9.º, 14.º, 15.º ou artigo 53.º do Código do IVA, ou estiver enquadrada num regime especial (incluindo o regime dos pequenos retalhistas) o sujeito passivo deverá emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º, não podendo emitir uma fatura simplificada como referido no ponto 9.2 do Ofício-Circulado n.º 30136/2012.

As faturas simplificadas podem ser processadas por computador, em papel impresso em tipografias autorizadas (art. 5.º do Decreto -Lei n.º 198/90, de 19 de Junho), ou ainda por outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras[39], terminais eletrónicos ou balanças eletró-

[39] Estes equipamentos deverão permitir a introdução do NIF do adquirente nessas faturas simplificadas através de uma funcionalidade técnica dos próprios equipamentos, quando o adquirente for um sujeito passivo ou quando for uma operação com um não sujeito passivo e este solicitar a inclusão desse NIF. Essa funcionalidade de inclusão do NIF deverá existir sempre nos equipamentos, mesmo que o NIF não seja introduzido na fatura simplificada.

nicas, com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina ou em registo interno por cada transmissão de bens ou prestação de serviços. Todas as menções obrigatórias, nomeadamente, o número de identificação fiscal do adquirente quando for sujeito passivo ou, não o sendo, o exija, devem ser inseridas pelo respetivo equipamento.

Dever-se-á no entanto atender à Portaria n.º 363/2010, com a redação da Portaria n.º 22-A/2012, que estabelece os critérios para emissão das faturas através de programas informáticos certificados e as respectivas dispensas.

O n.º 5 do artigo 40.º[40] refere ainda exceções de emissão de faturas simplificada nos casos de prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens e entradas em espetáculos, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento. E também as transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura ficam abrangidas pela dispensa.

A faculdade referida de exceção pode ser declarada aplicável pelo Ministro das Finanças a outras categorias de sujeitos passivos que forneçam a consumidores finais serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado.

O Ministro das Finanças pode, nos casos em que julgue conveniente, e para os fins previstos no Código do IVA, equiparar certos documentos de uso comercial a faturas

De acordo com o n.º 2 do artigo 37.º do Código do IVA, nas operações pelas quais seja emitida uma fatura simplificada, o imposto pode ser incluído no preço.

O artigo 46.º do CIVA prevê que os sujeitos passivos que emitam faturas simplificadas e não utilizem sistemas informáticos integrados de faturação e contabilidade podem efetuar o registo das operações, realizadas diariamente com não sujeitos passivos, pelo montante global das contraprestações recebidas pelas transmissões de bens e prestações de serviços tributáveis, imposto incluído.

O registo referido deve ser efetuado, o mais tardar, no 1.º dia útil seguinte ao da realização das operações, com base em duplicados das faturas emitidas, em extratos diários produzidos pelos equipamentos eletrónicos relativos a todas as operações realizadas ou em folhas de caixa, que podem substituir o mesmo registo desde que contenham a indicação inequívoca de um único total diário.

Artigo 40.º do Código do IVA – Comparação das alterações após a publicação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto

Artigo 40.º Dispensa da obrigação de facturação e obrigatoriedade de emissão de talões de vendas 1 - É dispensada a obrigação de facturação nas operações a seguir mencionadas sempre que o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou profissional e a transação seja efetuada a dinheiro:	Artigo 40.º Faturas simplificadas 1 — A obrigatoriedade de emissão de fatura prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º pode ser cumprida através da emissão de uma fatura simplificada em transmissões de bens e prestações de serviços cujo imposto seja devido em território nacional, nas seguintes situações:

Não podem ser utilizadas máquinas registadora, terminais electrónicos e balanças electrónicas para a emissão de faturas nos termos do artigo 36.º do Código do IVA.

[40] As autorizações concedidas ao abrigo do n.º 5 do artigo 40.º do Código do IVA, na redação anterior à entrada em vigor do presente diploma, de 24 de agosto, caducam em 31 de março de 2013. (Artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto)

a) Transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes; b) Transmissões de bens feitas através de aparelhos de distribuição automática; c) 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; d) Outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a (euro) 10. 2 - Não obstante o disposto no número anterior, os retalhistas e os prestadores de serviços são obrigados a emitir talão de venda previamente numerado, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, ou através de máquinas registadoras, terminais electrónicos ou balanças electrónicas com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços. 3 - Os talões de venda devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor de bens ou prestador de serviços; b) Denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; c) O preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis. 4 - Os retalhistas e prestadores de serviços abrangidos pela dispensa de facturação prevista no n.º 1 estão sempre obrigados a emitir factura quando transmitam bens ou serviços a sujeitos passivos do imposto, bem como a adquirentes não sujeitos passivos que exijam a respectiva emissão.	a) Transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos, quando o valor da fatura não for superior a € 1000; b) Outras transmissões de bens e prestações de serviços em que o montante da fatura não seja superior a € 100. 2 — As faturas referidas no número anterior devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços; b) Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; c) O preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis; d) Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo. 3 — As faturas referidas nos números anteriores devem ainda conter o número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo quando este o solicite. 4 — As faturas referidas nos números anteriores podem ser processadas nos termos previstos no artigo 5.º do Decreto -Lei n.º 198/90, de 19 de junho, ou ainda por outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas, com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina ou em registo interno por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, sendo -lhes aplicável, em qualquer caso, quanto às matérias não especificamente reguladas neste artigo, as restantes disposições que regem a emissão de faturas.

5 - A dispensa de facturação de que trata o n.º 1 pode ainda ser declarada aplicável pelo Ministro das Finanças a outras categorias de sujeitos passivos que forneçam ao público serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado, sempre que a exigência da obrigação da facturação e obrigações conexas se revele particularmente onerosa. O Ministro das Finanças pode ainda, nos casos em que julgue conveniente, e para os fins previstos nesta lei, equiparar certos documentos de uso comercial habitual a facturas.	5 — Sem prejuízo da obrigação de registo das transmissões de bens e das prestações de serviços efetuadas, a obrigação referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º pode ser cumprida mediante a emissão de documentos ou do registo das operações, respetivamente, nas seguintes operações: a) Prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens e entradas em espetáculos, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento; b) Transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura.
6 - O Ministro das Finanças pode, nos casos em que o disposto no n.º 1 favoreça a evasão fiscal, restringir a dispensa de faturação aí prevista ou exigir a emissão de documento adequado à comprovação da operação efectuada.	6 — A faculdade referida no número anterior pode ser declarada aplicável pelo Ministro das Finanças a outras categorias de sujeitos passivos que forneçam a consumidores finais serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado. 7 — O Ministro das Finanças pode, nos casos em que julgue conveniente, e para os fins previstos neste Código, equiparar certos documentos de uso comercial a faturas.

4.6 Faturas-Recibo Emitidas no Portal da Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt)

A Portaria n.º 426-B/2012, de 28 de Dezembro, cuja entrada em vigor ocorre em 1 de janeiro de 2013, aprova os modelos de "faturas-recibo", para efeitos do disposto no artigo 115.º do Código do IRS, procedendo à revogação da Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de novembro.

O novo Sistema de Emissão disponibilizado no Portal das Finanças é um sistema que serve para emitir as faturas-recibo dos titulares de rendimentos da categoria B do IRS pelas importâncias recebidas dos seus clientes referentes às prestações de serviços auferidos por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza (alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS), ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, bem como dos rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário (alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS).

Este sistema é disponibilizado ao adquirente dos serviços e cumpre com a obrigação de comunicação dos elementos das faturas à Autoridade Tributária e Aduaneira, prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto.

A Portaria n.º 426-B/2012 aprovada os seguintes modelos das faturas-recibo para efeitos do disposto no artigo 115.º do Código do IRS:

a) Modelo de fatura-recibo emitido;

b) Modelo de fatura-recibo emitido para ato isolado;

c) Modelo de fatura-recibo sem preenchimento.

O preenchimento e a emissão das faturas-recibo aprovadas pela citada Portaria efetuam-se obrigatoriamente no Portal das Finanças na Internet, no endereço electrónico www.portaldasfinancas.gov.pt.

A partir de 1 de janeiro de 2013 deixa de ser possível a emissão do vulgarmente designado "recibo verde".

Para a emissão da fatura-recibo, devem ser seguidos os procedimentos referidos no Portal das Finanças, mediante autenticação com o respetivo número de identificação fiscal e senha de acesso.

Os titulares de rendimentos da categoria B enquadrados no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA, podem optar por:

a) Emitir fatura-recibo por via eletrónica, ficando sujeitos, a partir desse momento, às regras gerais da emissão por esta via;

b) Utilizar fatura-recibo em suporte de papel sem preenchimento, adquirida nos serviços de finanças ao preço unitário de (euro) 0,10.

A fatura-recibo é emitida em duplicado, destinando-se o original ao cliente, e o duplicado ao arquivo do titular do rendimento.

As faturas-recibo emitidas ficam disponíveis no mesmo endereço para consulta, mediante autenticação individual, pelos emitentes ou pelos adquirentes dos serviços prestados, durante o período de dez anos, ficando as faturas-recibo emitidas nos dois últimos anos disponibilizadas para consulta imediata e as restantes são disponibilizadas a pedido, a efetuar obrigatoriamente no Portal das Finanças.

Deve ser assinalado da fatura-recibo o regime de IVA aplicável ao serviço e a taxa de retenção na fonte de IRS e a dispensa ou sujeição parcial a retenção, caso aplicável.

Anulação de faturas-recibo

A anulação das faturas-recibo depende de pedido do sujeito passivo emitente, a submeter obrigatoriamente no Portal das Finanças.

Sendo anulado a fatura-recibo, perdem-se os efeitos de documento comprovativo da obtenção de rendimentos e de suporte de gastos, procedendo a Autoridade Tributária e Aduaneira ao envio de comunicação informativa ao adquirente do serviço prestado.

A comunicação da anulação da fatura-recibo é enviada por via eletrónica simples aos contribuintes que possuam caixa postal electrónica ou aos contribuintes que tenham autorizado o envio de e-mail no Portal das Finanças, sendo enviada em carta simples nos restantes casos.

Situações excecionais

Em situações excecionais, nomeadamente em caso de impossibilidade de emissão por via eletrónica, os sujeitos passivos podem imprimir no Portal das Finanças a fatura-recibo sem preenchimento, que será numerada sequencialmente.

Neste caso a fatura-recibo deve ser preenchida no sistema informático pelos titulares de rendimentos, por ordem cronológica e sequência numérica, até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido.

Modelo de fatura-recibo sem preenchimento

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo **Original**

FATURA-RECIBO N.º _____ DATA DE EMISSÃO _____

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

ATIVIDADE EXERCIDA

DOMICÍLIO FISCAL / ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME _____ NIF _____

MORADA _____

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. _____ PAÍS _____

SUBSISTEMA DE SAÚDE _____ N.º DE BENEFICIÁRIO _____

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO _____

DESCRIÇÃO

VALOR BASE _____ €

IVA: Sujeito à taxa de __ __ % ou Isento – art.º __ __ .º ou Outros – art.º __ __ ; _____ €

IMPOSTO DO SELO _____ €

IRS: À taxa de __ __ % (art.º 101.º CIRS); Sem retenção (art.º 9.º DL 42/91); Sobre __ __ % (art.º 10.º DL 42/91); _____ €

IMPORTÂNCIA RECEBIDA _____ €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador: _____

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo **Duplicado**

FATURA-RECIBO N.º _____ DATA DE EMISSÃO _____

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

ATIVIDADE EXERCIDA

DOMICÍLIO FISCAL / ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME _____ NIF _____

MORADA _____

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. _____ PAÍS _____

SUBSISTEMA DE SAÚDE _____ N.º DE BENEFICIÁRIO _____

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO _____

DESCRIÇÃO

VALOR BASE _____ €

IVA: Sujeito à taxa de __ __ % ou Isento – art.º __ __ .º ou Outros – art.º __ __ ; _____ €

IMPOSTO DO SELO _____ €

IRS: À taxa de __ __ % (art.º 101.º CIRS); Sem retenção (art.º 9.º DL 42/91); Sobre __ __ % (art.º 10.º DL 42/91); _____ €

IMPORTÂNCIA RECEBIDA _____ €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador: _____

Modelo de fatura-recibo emitido

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo **Original**

FATURA-RECIBO N.º DATA DE EMISSÃO

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

ATIVIDADE EXERCIDA

DOMICÍLIO FISCAL / ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME NIF

MORADA

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. PAÍS

SUBSISTEMA DE SAÚDE N.º DE BENEFICIÁRIO

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

DESCRIÇÃO

VALOR BASE €
IVA : ; €
IMPOSTO DO SELO €
IRS : ; €
IMPORTÂNCIA RECEBIDA €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador:

Documento emitido eletronicamente. Disponível para consulta pelo adquirente no Portal das Finanças (https://www.portaldasfinancas.gov.pt).

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo **Duplicado**

FATURA-RECIBO N.º DATA DE EMISSÃO

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

ATIVIDADE EXERCIDA

DOMICÍLIO FISCAL / ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME NIF

MORADA

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. PAÍS

SUBSISTEMA DE SAÚDE N.º DE BENEFICIÁRIO

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

DESCRIÇÃO

VALOR BASE €
IVA : ; €
IMPOSTO DO SELO €
IRS : ; €
IMPORTÂNCIA RECEBIDA €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador:

Documento emitido eletronicamente. Disponível para consulta pelo adquirente no Portal das Finanças (https://www.portaldasfinancas.gov.pt).

Modelo de fatura-recibo emitido para ato isolado

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo - Ato Isolado **Original**

FATURA-RECIBO N.º DATA DE EMISSÃO

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

DOMICÍLIO FISCAL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME NIF

MORADA

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. PAÍS

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

DESCRIÇÃO

VALOR BASE €
IVA : ; €
IMPOSTO DO SELO €
IRS : ; €
IMPORTÂNCIA RECEBIDA €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador:

Documento emitido eletronicamente. Disponível para consulta pelo adquirente no Portal das Finanças (https://www.portaldasfinancas.gov.pt).

AT autoridade tributária e aduaneira

Fatura-Recibo - Ato Isolado **Duplicado**

FATURA-RECIBO N.º DATA DE EMISSÃO

DADOS DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

NOME NIF

DOMICÍLIO FISCAL

DADOS DO ADQUIRENTE DO SERVIÇO

NOME NIF

MORADA

NIF ESTRANGEIRO/OUTRO DOC.IDENT. PAÍS

DADOS DO SERVIÇO PRESTADO

DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

DESCRIÇÃO

VALOR BASE €
IVA : ; €
IMPOSTO DO SELO €
IRS : ; €
IMPORTÂNCIA RECEBIDA €

Importância recebida a título de

Honorários ☐ Adiantamento por conta de honorários ☐ Adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente ☐

Assinatura do prestador:

Documento emitido eletronicamente. Disponível para consulta pelo adquirente no Portal das Finanças (https://www.portaldasfinancas.gov.pt).

4.7. Processamento das Faturas

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, define que as faturas devem ser processadas através de sistemas informáticos ou ser pré-impressas em tipografias autorizadas, de acordo com as regras previstas no n.º 1 do artigo 8.º e nos artigos 9.º a 11.º do regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos do IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, e pelo Decreto-Lei n.º 198/2012.

Os sujeitos passivos do IVA que processem faturas ou outros documentos fiscalmente relevantes através de sistemas informáticos, devem assegurar a respetiva integridade operacional, a integridade da informação arquivada eletronicamente e a disponibilidade da documentação técnica relevante.

A integridade operacional do sistema deve, no mínimo, garantir:

a) A fiabilidade dos processos de recolha, tratamento e emissão de informação, através de:

i) Controlo do acesso às funções do sistema mediante adequada gestão de autorizações;

ii) Existência de funções de controlo de integridade, exatidão e fiabilidade da informação criada, recebida, processada ou emitida;

iii) Existência de funções de controlo para deteção de alterações diretas ou anónimas à informação gerida ou utilizada no sistema;

iv) Preservação de toda a informação necessária à reconstituição e verificação da correção do processamento de operações fiscalmente relevantes, total ou parcialmente suportadas pelo sistema.

b) A inexistência de funções ou programas, de qualquer proveniência, instalados no local ou remotamente com acesso ao sistema, que permitam alterar diretamente a informação, fora dos procedimentos de controlo documentados para o sistema, sem gerar qualquer evidência rastreável agregada à informação original.

4 - Em relação aos documentos processados através de sistemas informáticos, consideram-se condições de garantia da integridade da informação arquivada eletronicamente para efeitos fiscais, as seguintes:

a) O armazenamento seguro da informação durante o período legalmente estabelecido, através de:

i) Preservação da informação em condições de acessibilidade e legibilidade que permitam a sua utilização sem restrições, a todo o tempo;

ii) Existência de controlo de integridade da informação arquivada, impedindo a respetiva alteração, destruição ou inutilização;

iii) Abrangência da informação arquivada que seja necessária à completa e exaustiva reconstituição e verificação da fundamentação de todas as operações fiscalmente relevantes.

b) A acessibilidade e legibilidade pela administração tributária da informação arquivada, através da disponibilidade de:

i) Funções ou programas para acesso controlado à informação arquivada, independentemente dos sistemas informáticos e respetivas versões em uso no momento do arquivo;

ii) Funções ou programas permitindo a exportação de cópias exatas da informação arquivada para suportes ou equipamentos correntes no mercado;

iii) Documentação, apresentada sob forma legível, que permita a interpretação da informação arquivada.

5 - Os sujeitos passivos do IVA devem garantir a disponibilidade, acessibilidade e legibilidade pela administração tributária de documentação técnica relevante para a aferição da integridade operacional dos sistemas informáticos que utilizam, documentando concretamente:

a) As funcionalidades asseguradas e respetiva articulação;

b) Os ciclos operativos de exploração do sistema;

c) As funcionalidades de controlo disponíveis e a auditabilidade das mesmas;

d) Os mecanismos, físicos ou lógicos, utilizados na preservação da integridade e exatidão da informação e dos processos;

e) O modelo de dados e dicionário permitindo identificar o conteúdo das estruturas de dados e respectivo ciclo de vida.

6 - Nos casos em que, ao longo do período legalmente previsto de conservação da informação, tenham sido usados diferentes sistemas ou diferentes versões do mesmo sistema, a documentação prevista no número anterior, deverá estar disponível, para cada sistema ou versão, nas mesmas condições de acessibilidade e legibilidade.

4.8. Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas

O Decreto-Lei n.º 418/99, de 21/10, regulamenta o regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas de bens às cooperativas agrícolas, tendo o mesmo entrado em vigor a 1 de Outubro de 1999.

O referido regime aplica-se às entregas efetuadas às cooperativas agrícolas, pelos agricultores seus associados, dos produtos provenientes das respetivas explorações agrícolas.

Este regime estabelece que o imposto devido pelas transmissões apenas é exigível no momento em que o agricultor associado recebe na totalidade ou parcialmente o montante devido.

Porque se trata de um regime especial (a exigibilidade do imposto só se verifica na data do pagamento) houve que regulamentar, não só o direito à dedução por parte das cooperativas (que suportam tal imposto), bem como as obrigações de faturação, declarativas e de contabilização, por parte dos agricultores.

Por sua vez, refere o artigo 2.º do Regime que o imposto relativo a tais transmissões é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, sendo ainda exigível quando o recebimento total ou parcial do preço proceda o momento da realização das operações tributáveis.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, a redação do artigo 5.º do regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas de bens às cooperativas agrícolas é alterada, passando as faturas a emitir abrangidas pelo Regime Especial com uma série especial a conter a menção **"Exigibilidade de caixa"**.

Até 31 de dezembro de 2012, para efeitos de documentação das operações abrangidas pelo Regime Especial, as faturas a emitir deviam ter uma série especial e conter a menção "IVA exigível e dedutível no pagamento".

Assim sendo, existe obrigatoriedade de emissão da fatura no momento da colocação à disposição dos bens com a menção **"Exigibilidade de caixa"**. (Ver ponto 5 do Ofício-Circulado n.º 30008/99, de 10/09 da Direção de Serviços do IVA)[41].

---

[41] Ofício-Circulado n.º 30 008, DE 10.09.99: Ponto 5 - EMISSAO DE FATURAS E DE RECIBOS
As faturas ou documentos equivalentes a emitir pelos agricultores, na altura em que colocam os bens à disposição da cooperativa, devem ter uma série especial e conter a menção "IVA exigível e dedutível no pagamento". Quando as cooperativas

Quando as cooperativas procederem ao pagamento (total ou parcial) das faturas, é obrigatória a emissão, por parte do agricultor, de recibo pelo montante recebido, do qual deve constar a taxa de IVA aplicável e a referência à fatura a que respeita o pagamento.

Estes recibos devem ser emitidos em duplicado (destinando-se o original às cooperativas e a cópia ao agricultor) e a sua data deve coincidir com a data do pagamento. As faturas e recibos mencionados devem ser numerados seguidamente, processados em séries especiais e ser emitidos com observância do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19.06.

Não há lugar à emissão de 2 faturas, nem existe nenhuma duplicação de Rendimentos.

As transmissões de bens abrangidos por este Regime Especial deverão ser registadas de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos, para o que se deverá evidenciar em cada momento.

- O valor das transmissões de bens líquido de imposto
- O valor do imposto respeitante àquelas transmissões com relevação distinta do montante ainda não exigível.

Para cumprimento das obrigações contabilísticas os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial deverão adaptar o plano de contas de acordo com as suas necessidades criando para o efeito subcontas de IVA, quer do liquidado quer do dedutível de forma a evidenciar o IVA liquidado mas cuja data de exigibilidade ocorre apenas no momento do recebimento do preço dos produtos bem como para o IVA dedutível pelo adquirente, a cooperativa, o qual só poderá ser deduzido no período de imposto em que ocorrer o respetivo pagamento das faturas. (Ver ponto 6 do Ofício-Circulado n.º 30008/99, de 10/09 da Direção de Serviços do IVA)[42].

No pagamento total ou parcial das referidas faturas e nas situações em que o recebimento total ou parcial do preço precede o momento da realização das operações tributáveis, é obrigatória a emissão de recibo pelos montantes recebidos, devendo constar do mesmo a taxa de IVA aplicável e a referência à fatura a que respeita o pagamento quando for caso disso.

O artigo 7.º do Regime Especial define que para efeitos do disposto no artigo 45.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, as faturas e os recibos a que são utilizados neste regime serão numerados seguidamente, em uma ou mais séries especiais, convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respetiva ordem os seus duplicados e, bem assim, todos os exemplares dos que tiverem sido anulados ou inutilizados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituíram se for caso disso. A numeração das faturas e dos recibos referidos obedecerá ao disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.° 198/90, de 16 de Junho.

Verifica-se pois, que o Regime Especial mais não apresenta do que uma derrogação das regras gerais de exigibilidade do imposto constantes do artigo 8.º do Código do IVA, aplicável às situ-

---

procederem ao pagamento (total ou parcial) das faturas, é obrigatória a emissão, por parte do agricultor, de recibo pelo montante recebido, do qual deve constar a taxa de IVA aplicável e a referência à fatura a que respeita o pagamento. Estes recibos devem ser emitidos em duplicado (destinando-se o original às cooperativas e a cópia ao agricultor) e a sua data deve coincidir com a data do pagamento. As faturas e recibos mencionados devem ser numerados seguidamente, processados em séries especiais e ser emitidos com observância do disposto no artigo 5.º do DL n.º 198/90. de 16.06.

[42] Ofício-Circulado n.º 30 008, DE 10.09.99: Ponto 6 - CONTABILIZAÇÃO
As transmissões de bens abrangidos por este Regime Especial deverão ser registadas de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos, para o que se deverá evidenciar em cada momento
- o valor das transmissões de bens líquido de imposto
- o valor do imposto respeitante àquelas transmissões com relevação distinta do montante ainda não exigível.
Para cumprimento das obrigações contabilisticas os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial deverão adaptar o plano de contas de acordo com as suas necessidades criando para o efeito subcontas de IVA, quer do liquidado quer do dedutível de forma a evidenciar o IVA liquidado mas cuja data de exigibilidade ocorre apenas no momento do recebimento do preço dos produtos bem como para o IVA dedutível pelo adquirente, a cooperativa, o qual só poderá ser deduzido no período de imposto em que ocorrer o respetivo pagamento das faturas.

ações nele contempladas, sem prejuízo da opção por aquelas regras, consignada no artigo 3.º do Regime se os sujeitos passivos por ele abrangidos, assim o desejarem.

O artigo 3.º do Regime estipula que os sujeitos passivos podem optar pela aplicação das regras gerais de exigibilidade do imposto previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado às operações referidas no Regime. Essa opção será exercida mediante a apresentação de um requerimento na repartição de finanças da área da sede ou domicílio do sujeito passivo, o qual, uma vez deferido pelo diretor de finanças, produzirá efeitos a partir do mês seguinte ao da data do deferimento. Os requerimentos apresentados consideram-se tacitamente deferidos se a decisão não for notificada no prazo de 30 dias após a sua entrega na repartição de finanças.

Os sujeitos passivos que eventualmente optaram pela aplicação das regras gerais de exigibilidade do IVA como estipulado no artigo 8.º do Código do IVA poderão voltar a aplicar as regras de exigibilidade do imposto, previstas no Regime Especial, mediante a apresentação de um requerimento nesse sentido.

Nessa medida, as operações abrangidas pelo Regime Especial de Exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas, deverão ser relevadas na declaração periódica respeitante ao período de tributação em que a exigibilidade do imposto ocorre mediante o preenchimento dos campos 1 a 6 do quadro 06, tendo em atenção a taxa aplicável aos bens transacionados.

Ofício-Circulado N.º 030 008, DE 10.09.99 - DSIVA

Regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas às cooperativas agrícolas, pelos seus associados, de bens provenientes das respetivas explorações agrícolas

Por razões que decorrem da necessidade de adaptação das práticas administrativas e sistemas informáticos das cooperativas agrícolas e respetivos associados, abrangidos pelo benefício do diferimento da exigibilidade do IVA nas operações realizadas no âmbito do Regime Especial em epígrafe, em antecipação à publicação do próprio diploma, procede-se à difusão dos seguintes esclarecimentos e orientações de cariz técnico e administrativo para a aplicação efetiva e com sucesso, das medidas previstas naquele Regime Especial.

1. INTRODUÇÃO

O Estatuto Fiscal Cooperativo instituído pela Lei n.º 85/98, de 16.12 contém no n.º 1 do seu artigo 15.º a previsão de um regime de IVA para as cooperativas agrícolas, segundo o qual o IVA incidente sobre as entregas realizadas pelos seus associados, de produtos das suas próprias explorações, só é exigível no momento do recebimento do respectivo preço.

No n.º 9 do artigo 32.º da Lei n.º 87-B/98, de 31.12 (OE/99), foi concedida autorização ao Governo para alterar em conformidade o artigo 8.º do Código do IVA.

Recentemente foi aprovado em Concelho de Ministros um diploma que, entre outras medidas, dá execução àquela autorização legislativa, aprovando o «Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas da Bens às Cooperativas Agrícolas».

A entrada em vigor deste regime ocorrerá, conforme norma expressa do respectivo diploma, a 1 de Outubro de 1999. Realça-se que à data da emissão destas instruções o referido diploma ainda não foi objecto de publicação.

2. ÂMBITO DE APLICAÇAO

O Regime Especial é aplicável às entregas realizadas às cooperativas agrícolas, por parte dos seus membros, de produtos provenientes das respetivas explorações agrícolas.

3. EXIGIBILIDADE DO IVA NESTAS OPERAÇÕES

O imposto relativo a estas transmissões de bens é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

O Regime Especial visa, assim, fazer coincidir o momento da exigibilidade do imposto com os recebimentos (parciais ou totais) havidos por parte dos agricultores que se encontram no regime normal de tributação.

Deste modo, o IVA devido pelas transmissões de bens ocorridas entre os agricultores e as cooperativas agrícolas de que sejam membros, apenas terá de ser entregue nos cofres do Estado com referência ao(s) período(s) de imposto em que ocorrer(em) recebimento(s).

4. DIREITO À DEDUÇÃO

As cooperativas agrícolas só terão direito à dedução do imposto que lhes for liquidado pelo agricultor quando efectuarem a este o pagamento do preço e se encontrarem na posse do correspondente recibo.

Assim, a dedução do imposto pelas cooperativas deverá ser efetuada na declaração do período em que se tiver verificado a receção dos recibos de pagamento.

5. EMISSAO DE FATURAS E DE RECIBOS

As faturas ou documentos equivalentes a emitir pelos agricultores, na altura em que colocam os bens à disposição da cooperativa, devem ter uma série especial e conter a menção "IVA exigível e dedutível no pagamento". Quando as cooperativas procederem ao pagamento (total ou parcial) das facturas, é obrigatória a emissão, por parte do agricultor, de recibo pelo montante recebido, do qual deve constar a taxa de IVA aplicável e a referência à fatura a que respeita o pagamento. Estes recibos devem ser emitidos em duplicado (destinando-se o original às cooperativas e a cópia ao agricultor) e a sua data deve coincidir com a data do pagamento. As faturas e recibos mencionados devem ser numerados seguidamente, processados em séries especiais e ser emitidos com observância do disposto no artigo 5.º do DL n.º 198/90. de 16.06.

6. CONTABILIZAÇÃO

As transmissões de bens abrangidos por este Regime Especial deverão ser registadas de modo a permitir o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos, para o que se deverá evidenciar em cada momento

- o valor das transmissões de bens líquido de imposto
- o valor do imposto respeitante àquelas transmissões com relevação distinta do montante ainda não exigível.

Para cumprimento das obrigações contabilisticas os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial deverão adaptar o plano de contas de acordo com as suas necessidades criando para o efeito subcontas de IVA, quer do liquidado quer do dedutível de forma a evidenciar o IVA liquidado mas cuja data de exigibilidade ocorre apenas no momento do recebimento do preço dos produtos bem como para o IVA dedutível pelo adquirente, a cooperativa, o qual só poderá ser deduzido no período de imposto em que ocorrer o respetivo pagamento das faturas.

7. OPÇÃO PELAS REGRAS GERAIS DE EXIGIBILIDADE DO IVA PREVISTAS NO ARTIGO 8.º DO CÓDIGO DO IVA

Os agricultores poderão, se o pretenderem optar pela aplicação dos prazos gerais de exigibilidade do IVA previstos no artigo 8.º do respetivo Código relativamente à totalidade das operações abrangidas pelo Regime Especial de Exigibilidade. Para o efeito, devem apresentar um requerimento na respetiva repartição de finanças dirigido ao diretor de finanças. A opção produzirá

efeitos a partir do mês seguinte ao da data do deferimento e se a decisão não for notificada no prazo de trinta dias após a entrega do requerimento este considera-se tacitamente deferido.

Saliente-se que para efeitos da aplicação do Regime Especial de Exigibilidade náo é necessário apresentar qualquer declaração, comunicação ou pedido. Porém, se o contribuinte optou pela aplicação das regras gerais da exigibilidade e pretender novamente aplicar as regras do Regime Especial terá de apresentar requerimento cujos procedimentos são iguais aos acima referidos.

Resposta do DSIVA sobre as manutenção das instruções constantes no oficio circulado n.º 30008

As instruções constantes no oficio circulado nº 30 008 mantêm-se em vigor, alterando-se, apenas, e em conformidade (alteração ao 5º do DL nº 418/99, pelo DL nº 197/2012, de 24 de agosto) a menção a constar nas faturas emtidas pelos sujeitos passivos, ou seja, a menção que vigorou até 31 de dezembro de 2012 - "IVA exigivel e dedutível na data do pagamento" - passa a ser a partir de 1 de janeiro de 2013 **"Exigibilidade caixa"**.

Com os melhores cumprimentos
A Diretora de Serviços (em substituição)
Maria Emilia Pimenta
DSIVA - Direção de Serviços do IVA

4.9. Comunicação à Autoridade Tributária dos Elementos das Faturas

O Decreto -Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por transmissão eletrónica de dados, dos elementos das faturas emitidas por pessoas, singulares ou coletivas, que possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado, ainda que dele isento, a partir de 1 de janeiro de 2013.

A definição da forma de comunicação dos elementos das faturas encontra -se prevista no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, que estipula que as pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária a Aduaneira (AT), **até ao dia 25 do mês seguinte ao da emissão da fatura**, por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do Código do IVA, por uma das seguintes vias:

a) Por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica;

b) Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT), criado pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, contendo os elementos das faturas;

c) Por inserção direta no Portal das Finanças;

d) Por outra via eletrónica, nos termos da Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de Dezembro.

Não é possível alterar a via de comunicação dos elementos das faturas no decurso do ano civil, atendendo que uma vez definido pelo sujeito passivo o sistema de comunicação dos elementos das faturas por serie ou programa, este deverá ser mantido para o mesmo ano civil e para o mesmo sistema de faturação.

A obrigação de comunicação é extensível a todas as operações sujeitas a IVA, em que tenha existido a emissão de faturas, faturas-recibo, faturas simplificadas, notas de débito e notas de crédito, onde também se incluem as operações isentas (artigo 9.º e artigo 53.º do Código do IVA). Os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do

IVA também ficam obrigados a efetuar a comunicação da sua faturação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Os sujeitos passivos que sejam obrigados a produzir o ficheiro SAF-T (PT)[43], criado pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, devem optar pela comunicação dos elementos das faturas por uma das modalidades seguintes modalidades:

a) Por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica;

b) Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT), contendo os elementos das faturas.

A AT disponibiliza no Portal das Finanças o modelo de dados para os efeitos da comunicação dos elementos das faturas, devendo dele constar os seguintes elementos relativamente a cada fatura:

a) Número de identificação fiscal do emitente;

b) Número da fatura;

c) Data de emissão;

d) Tipo de documento, nos termos referidos na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, que regula o ficheiro normalizado, designado SAF-T (PT);

e) Número de identificação fiscal do adquirente que seja sujeito passivo de IVA, quando tenha sido inserido no ato de emissão;

f) Número de identificação fiscal do adquirente que não seja sujeito passivo de IVA, quando este solicite a sua inserção no ato de emissão;

g) Valor tributável da prestação de serviços ou da transmissão de bens;

h) Taxas aplicáveis;

i) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se aplicável;

j) Montante de IVA liquidado.

Os dados pessoais comunicados relativos a faturas em que os adquirentes sejam pessoas singulares devem ser mantidos até ao final do quarto ano seguinte àquele a que respeitem, sendo obriga-

---

[43] Com a publicação da Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro, o governo reforçou a legislação de combate à fraude e evasão fiscal, alargando progressivamente o universo de contribuintes que obrigatoriamente devem utilizar programas informáticos de faturação certificados como meio de emissão de faturas ou documentos equivalentes e talões de venda. De acordo com o artigo 2.º da Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, com a redação dada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro, todos os sujeitos passivos de IRS e IRC, passam a estar abrigados a utilizar, exclusivamente, um programa de faturação certificados, com as seguintes exceções:
- utilizem sofware produzido internamente ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, do qual sejam detentores dos respetivos direitos de autor;
- Tenham tido, no período de tributação anterior, um volume de negócios inferior a €100.000, sendo que este limite é de €125.000 até ao final do ano de 2012;
- Tenham emitido, no período de tributação anterior, um número de faturas, documentos equivalentes ou talões de venda inferior a 1.000 unidades;
- Efetuem transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impresso e ao portador comprovativo do pagamento.
Bastará que uma destas condições se verifique para que o sujeito passivo esteja dispensado.
Após 1 de Abril de 2012, deixa de ser possível o uso de máquina registadora ou a faturação manual emitida em documentos impressos por tipografias autorizadas, passando a sistema universal de faturação, a utilização de programa certificado. Esta obrigatoriedade de utilização de programa certificado vigora a partir de 1 de abril de 2012 para sujeitos passivos com volume de negócios superior a €125.000 e a partir de 1 de janeiro de 2013, para os sujeitos passivos com volume de negócios superior a €100.000

toriamente destruídos no prazo de seis meses após o decurso deste prazo.

Os dados pessoais comunicados à AT estão abrangidos pelo dever de confidencialidade previsto no artigo 64.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, e apenas podem ser utilizados para as finalidades previstas no presente diploma.

A AT deve adotar as medidas de segurança necessárias relativamente aos dados pessoais comunicados para impedir a respetiva consulta ou utilização indevida por qualquer pessoa ou forma não autorizada e para garantir que o acesso aos dados pessoais está limitado às pessoas autorizadas no âmbito das suas atribuições legais.

Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de dezembro

A Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de dezembro, aprova o modelo oficial de declaração para a comunicação dos elementos das faturas, por transmissão eletrónica de dados, prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

A Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de dezembro, aplica-se aos sujeitos passivos que, cumulativamente:

a) Não sejam obrigados a possuir o ficheiro SAF -T (PT) da faturação, criado pela Portaria n.º 321 -A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro e pela Portaria n.º382/2012, de 23 de novembro;

b) Não utilizem, nem sejam obrigados a possuir programa informático de faturação, previsto na Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, alterada pela Portaria n.º 22 -A/2012, de 24 de janeiro; e

c) Não optem pela utilização de qualquer dos meios de comunicação de transmissão eletrónica de dados em tempo real, transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT) ou por inserção direta no Portal das Finanças.

A AT disponibiliza no Portal das Finanças na Internet (www.portaldasfinancas.gov.pt) o modelo oficial de declaração para a comunicação dos elementos das faturas, por transmissão eletrónica de dados, considerando-se cumprida a obrigação de comunicação dos elementos com a submissão válida no Portal da Finanças.

Os sujeitos passivos devem efetuar o registo, caso ainda não disponham de senha de acesso, através do Portal das Finanças, no endereço www.portaldasfinancas.gov.pt;e efetuar o envio dos elementos de acordo com os procedimentos indicados no Portal das Finanças.

Os sujeitos passivos devem preencher, no modelo disponibilizado no Portal das Finanças, o quadro referente à Informação Global, relativamente a todas as faturas emitidas durante o período a que respeita a declaração, indicando:

a) O seu número de identificação fiscal (NIF);

b) O mês e o ano de faturação;

c) O valor global das faturas.

Os sujeitos passivos devem preencher o quadro referente à Informação Parcial, identificando os elementos respeitantes às faturas emitidas, até **até ao dia 25 do mês seguinte.**

Transitoriamente, conforme estipulado no artigo 7.º da Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de dezembro, no decurso do ano de 2013, os sujeitos passivos que podem comunicar os elementos das faturas por modelo oficial estão apenas obrigados ao preenchimento, no campo referente à Informação Parcial, dos elementos respeitantes à primeira e última fatura, de cada série, emitidas no período a que se refere a declaração, bem como dos elementos das faturas que contenham o NIF do adquirente.

Também transitoriamente, no decurso do ano de 2013, os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção, previsto no artigo 53.º do CIVA, bem como os sujeitos passivos enquadrados no regime previsto no artigo 60º do CIVA, que não tenham emitido mais de 10 faturas, com o NIF do adquirente, no mês a que respeita a declaração, podem entregar, presencialmente ou através de remessa por correio registado, o modelo oficial da declaração em papel, devidamente preenchido, em qualquer Serviço de Finanças ou outra entidade com quem a AT celebre protocolo para o efeito, sendo possível alterar a via de comunicação no decurso do ano civil. Esta declaração é recolhida para o sistema informático da AT.

AT autoridade tributária e aduaneira
DECLARAÇÃO
(N.º 1 do artigo 3-A do DL 198/2012)

DECLARAÇÃO PARA COMUNICAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS FACTURAS

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (2)
ANO
MÊS

INFORMAÇÃO GLOBAL (1)

Primeira fatura emitida (série / número)	Última fatura emitida (série / número)	VALOR TOTAL DE IVA	VALOR GLOBAL DAS FATURAS (3)
		. . . ,	. . . ,

INFORMAÇÃO PARCIAL (4)

N.º DA FATURA (5)	TIPO DE DOCUMENTO (6)	DATA DE EMISSÃO (7)	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DO ADQUIRENTE (8)	VALOR DA FATURA (9)	VALOR DO IVA INCLUIDO (10)
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,
				. . . ,	. . . ,

Instruções de preenchimento:

(1) Os sujeitos passivos devem preencher o quadro referente à Informação Global, relativamente a todas as faturas emitidas durante o período a que respeita a declaração;
(2) Mês e ano a que respeitam as faturas;
(3) Valor global das faturas, incluindo o IVA;
(4) Os sujeitos passivos devem preencher o quadro referente à Informação Parcial, identificando as faturas emitidas (durante o período transitório, os sujeitos passivos deverão apenas indicar a primeira e última fatura de cada série, bom como as faturas que tenham sido emitidas com o NIF/NIPC do adquirente);
(5) Número da fatura. Se utilizar e emitir faturas de mais do que uma série, deverá referenciar, antes do número, a série (exemplo: fatura 100 da série A – A100);
(6) Tipo de documento (F- fatura; FS – fatura simplificada; ND – nota de débito e NC – nota de crédito);
(7) Data de emissão da fatura;
(8) NIF/NIPC do adquirente sujeito passivo, ou, nos casos em que o tenha fornecido, o NIF do adquirente não sujeito passivo;
(9) Valor da fatura, incluindo o IVA, quando este seja devido;
(10) Valor do IVA incluído na fatura, quando este seja devido.

4.10. Benefício Fiscal

Artigo 66.º-B – Dedução em sede de IRS de IVA suportado em fatura

Não obstante a existência de um quadro sancionatório para a violação do dever de emitir e exigir faturas ou recibos, previsto no artigo 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, o Governo pretende que essa exigência seja também sustentada num dever de cidadania. Neste sentido, com

a publicação do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, é criada uma dedução em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), correspondente a uma parte do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) suportado por qualquer membro do agregado familiar, incluído em faturas que titulam prestações de serviços em determinados setores de atividade e comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Atendendo ao carácter inovador deste incentivo fiscal, o Governo optou por introduzir esta medida de forma gradual, aplicando-a, numa primeira fase, a apenas determinados setores de atividade qualificados, a nível internacional, como setores de risco acrescido em termos de informalidade. Pretendendo-se que, no futuro, este incentivo fiscal seja gradualmente alargado a outros setores de atividade em que esta medida possa eficazmente combater a fraude e evasão fiscais.

O incentivo de natureza fiscal criado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, tem por finalidade valorizar a participação dos adquirentes que sejam pessoas singulares na prevenção da evasão fiscal e na prossecução de um sistema fiscal mais equitativo.

As pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) apenas podem beneficiar do incentivo referido quanto às faturas que titulem operações efetuadas fora do âmbito da sua atividade empresarial ou profissional.

O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, adita o **"artigo 66.º-B – Dedução em sede de IRS de IVA suportado em fatura"** ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

No ano de 2013 é dedutível à coleta do IRS devida pelos sujeitos passivos um montante correspondente a 5% do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de €250, que conste de faturas que titulem prestações de serviços comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nos termos do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, enquadradas, de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3, CAE - Rev. 3, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, nos seguintes setores de atividade:

a) Secção G, Classe 4520 - Manutenção e reparação de veículos automóveis;

b) Secção G, Classe 45402 - Manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios;

c) Secção I - Alojamento, restauração e similares;

d) Secção S, Classe 9602 - Atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza.

O incentivo fiscal previsto opera por dedução à coleta do IRS do ano em que as faturas foram emitidas, desde que a declaração de rendimentos do agregado familiar seja entregue nos prazos previstos no artigo 60.º do Código do IRS[44].

Os adquirentes que pretendam beneficiar do incentivo fiscal devem exigir ao emitente a inclusão do seu número de identificação fiscal nas faturas.

---

[44] Artigo 60.º do Código do IRS:
1 - A declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º é entregue:
a) Em suporte papel:
i) Durante o mês de Março, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;
ii) Durante o mês de Abril, nos restantes casos;
b) Por transmissão electrónica de dados:
i) Durante o mês de Abril, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;
ii) Durante o mês de Maio, nos restantes casos.
2 - A declaração a que se refere o número anterior é ainda apresentada nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados ou implique, relativamente a anos anteriores obrigação de os declarar, salvo se outro prazo estiver previsto neste Código.

As pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de IVA apenas podem beneficiar do incentivo relativamente às faturas que titulam aquisições efetuadas fora do âmbito da sua atividade empresarial ou profissional.

O valor do incentivo é apurado pela AT com base nas faturas que lhe forem comunicadas, por via eletrónica, até ao dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da sua emissão, relativamente a cada adquirente nelas identificado.

A AT disponibiliza no Portal das Finanças o montante do incentivo até ao dia 10 do mês de fevereiro do ano seguinte ao da emissão das faturas. O adquirente pode reclamar o cálculo do montante do incentivo disponibilizado pela AT até ao final do mês de março do ano seguinte ao da emissão, de acordo com as normas aplicáveis ao procedimento de reclamação graciosa com as devidas adaptações.

Os adquirentes que pretendam beneficiar deste incentivo devem manter na sua posse as faturas que não tenham sido regularmente comunicadas pelo sujeito passivo emitente à AT e disponibilizadas no Portal das Finanças, por um período de quatro anos, contado a partir do final do ano em que ocorreu a aquisição.

Havendo divergências entre os elementos comunicados pelos adquirentes e pelos sujeitos passivos emitentes, ou havendo indícios de que as faturas não correspondem a prestações de serviços reais enquadradas nos setores de atividade estipulados, o direito ao incentivo depende de confirmação pela AT da veracidade da operação.

Este incentivo fiscal não se encontra abrangido pelos limites constantes da tabela do n.º 2 do artigo 88.º do Código do IRS, que define valores máximos de deduções à coleta consoante o escalão de rendimento coletável.

Comunicação dos elementos das faturas

Até ao final do mês seguinte ao da sua emissão (das faturas), a AT disponibiliza às pessoas singulares, no Portal das Finanças, os elementos comunicados referentes às faturas emitidas relativamente às faturas que titulem prestações de serviços em que constem como adquirentes e que sejam emitidas por sujeitos passivos enquadrados para efeitos fiscais, de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3, CAE – Rev. 3, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, nos seguintes setores de atividade:

a) Secção G, Classe 4520 – Manutenção e reparação de veículos automóveis;

b) Secção G, Classe 45402 – Manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios;

c) Secção I – Alojamento, restauração e similares;

d) Secção S, Classe 9602 – Atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza.

As pessoas singulares podem comunicar à AT os elementos das faturas em que constem como adquirentes, que tenham na sua posse, e que não tenham sido disponibilizados os seus elementos pelos sujeitos passivos emitentes, após a data prevista para a sua disponibilização, devendo manter na sua posse as faturas registadas para exibi-las à AT sempre que solicitadas por um período de quatro anos, contado a partir do final do ano em que ocorreu a aquisição.

As pessoas singulares devem indicar no Portal das Finanças, a partir da data prevista para a disponibilização dos elementos das faturas no Portal das Finanças, quais as faturas em que constem como adquirentes que titulam prestações de serviços enquadradas nos setores de atividade passiveis do incentivo fiscal, sempre que o sujeito passivo emitente esteja também enquadrado, para efeitos fiscais, noutros setores de atividade, sob pena de aquelas faturas não serem elegíveis para o incentivo fiscal.

As pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de IVA devem também indicar no Portal das Finanças, a partir da data prevista para a disponibilização dos elementos das faturas no Portal das Finanças, quais as faturas que titulam aquisições efetuadas fora do âmbito da sua atividade empresarial ou profissional, sob pena de todas as faturas em que constam como adquirentes não serem elegíveis para o incentivo fiscal.

5. Alterações do Regime de Bens em Circulação

O Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, também procede à alteração do regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, e pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, no sentido de se estabelecerem regras que assegurem a integridade dos documentos de transporte e que garantem à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) um controlo mais eficaz destes documentos, obstando à sua posterior viciação ou ocultação.

Todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho.

Consideram-se «bens em circulação» todos os que se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de armazém de retém, por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afetação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência, efetuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Consideram-se ainda bens em circulação os bens encontrados em veículos nos atos de descarga ou transbordo mesmo quando tenham lugar no interior dos estabelecimentos comerciais, lojas, armazéns ou recintos fechados que não sejam casa de habitação, bem como os bens expostos para venda em feiras e mercados a que se referem os Decretos-Leis n.ºs 252/86, de 25 de agosto, e 259/95, de 30 de setembro.

De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, são excluídos do regime de bens em circulação:

a) Os bens manifestamente para uso pessoal ou doméstico do próprio;

b) Os bens provenientes de retalhistas, sempre que tais bens se destinem a consumidores finais que previamente os tenham adquirido, com exceção dos materiais de construção, artigos de mobiliário, máquinas elétricas, máquinas ou aparelhos recetores, gravadores ou reprodutores de imagem ou de som, quando transportados em veículos de mercadorias;

c) Os bens pertencentes ao ativo imobilizado;

d) Os bens provenientes de produtores agrícolas, apícolas, silvícolas ou de pecuária, resultantes da sua própria produção, transportados pelo próprio ou por sua conta;

e) Os bens dos mostruários entregues aos pracistas e viajantes, as amostras destinadas a ofertas de pequeno valor e o material de propaganda, em conformidade com os usos comerciais e que, inequivocamente, não se destinem a venda;

f) Os filmes e material publicitário destinados à exibição e exposição nas salas de espetáculos cinematográficos, quando para o efeito tenham sido enviados pelas empresas distribuidoras,

devendo estas fazer constar de forma apropriada nas embalagens o respetivo conteúdo e a sua identificação fiscal;

g) Os veículos automóveis, tal como se encontram definidos no Código da Estrada, com matrícula definitiva;

h) As taras e embalagens retornáveis;

i) Os resíduos sólidos urbanos provenientes das recolhas efetuadas pelas entidades competentes ou por empresas a prestarem o mesmo serviço.

A1)Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, tal como são definidos no artigo 4.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, quando circularem em regime suspensivo nos termos desse mesmo Código;

B1)Os bens respeitantes a transações intracomunitárias a que se refere o Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro;

C1) Os bens respeitantes a transações com países ou territórios terceiros quando em circulação em território nacional sempre que sujeitos a um destino aduaneiro, designadamente os regimes de trânsito e de exportação, nos termos do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro;

D1)Os bens que circulem por motivo de mudança de instalações do sujeito passivo, desde que o facto e a data da sua realização sejam comunicados às direções de finanças dos distritos do itinerário, com pelo menos oito dias úteis de antecedência, devendo neste caso o transportador fazer-se acompanhar de cópia dessas comunicações.

Relativamente aos bens não sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte nos termos do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, pode exigir-se prova da sua proveniência e destino. A prova pode ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino.

5.1 Documentos de transporte

São considerados «Documento de transporte» a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes.

As faturas devem conter obrigatoriamente os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado:

- Devem ser datados, numerados sequencialmente;
- Os 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;
- 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 efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

As guias de remessa ou documentos equivalentes devem conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente;

b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;

c) Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo de IVA;

d) Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades.

As faturas, guias de remessa ou documentos equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte. Na falta de menção expressa dos locais de carga e descarga e da data do início do transporte, presumir-se-ão como tais os constantes do documento de transporte.

Os documentos de transporte, quando o destinatário não seja conhecido na altura da saída dos bens para circulação, são processados globalmente, nos termos referidos nos artigos 5.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, e impressos em papel, devendo proceder-se do seguinte modo à medida que forem feitos os fornecimentos:

a) No caso de entrega efetiva dos bens, devem ser processados em duplicado, utilizando-se o duplicado para justificar a saída dos bens, devendo sempre fazer-se referência ao respetivo documento global, sendo comunicados à AT, por inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte;

b) No caso de saída de bens a incorporar em serviços prestados pelo remetente dos mesmos, deve a mesma ser registada em documento próprio, nomeadamente folha de obra ou qualquer outro documento equivalente, devendo sempre fazer-se referência ao respetivo documento global, sendo comunicados à AT, por inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte.

As alterações ao local de destino, ocorridas durante o transporte, ou a não aceitação imediata e total dos bens transportados, obrigam à emissão de documento de transporte adicional em papel, identificando a alteração e o documento alterado, sendo comunicadas à AT, por inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte

No caso em que o destinatário ou adquirente não seja sujeito passivo, far-se-á menção do facto no documento de transporte.

Em relação aos bens transportados por vendedores ambulantes e vendedores em feiras e mercados, destinados a venda a retalho, abrangidos pelo regime especial de isenção ou regime especial dos pequenos retalhistas a que se referem os artigos 53.º e 60.º do Código do IVA, respetivamente, o documento de transporte pode ser substituído pelas faturas de aquisição processadas nos termos e de harmonia com o artigo 36.º do Código do IVA.

Ofício-Circulado N.º 047 547-SIVA, de 02/05/1989

Assunto: Exclusão da obrigatoriedade de documento de transporte na circulação de bens provenientes de produtores agrícolas, apícolas, silvícolas ou de pecuária, resultantes da sua própria produção - alínea d) do nº 4 do artigo 2º do Decreto-Lei 45/89 de 11.02.

Sobre o assunto informo V. Exa. que por despacho do Exmo. Senhor Subdiretor-Geral, de 23.03.89, foi sancionado o seguinte entendimento:

Só haverá lugar à aplicação do disposto na alinea d) do nº 4 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro, quando os bens em circulação forem provenientes de um produtor agrícola, que os produziu, e sejam transportados pelo próprio ou por sua conta.

Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, esclarecimento sobre guias de remessa e de transporte, Despacho do SDG da Inspeção Tributária de 2012-06-27

Resposta à Confederação dos Agricultores de Portugal em 2012-07-18

Em resposta às questões expostas na carta de 2012-04-23, relativas ao assunto em epígrafe, a propósito da qual foi elaborada em 2012-05-21, a informação DSCIT n.º 131/2012, cumpre-nos informar o seguinte entendimento, sancionado por despacho de 2012-06-27 do Sr. SDG da Inspeção Tributária:

1. Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, os bens provenientes de produtores agrícolas, apícolas, silvícolas ou de pecuária resultantes da sua própria produção, transportados pelo próprio ou por sua conta, não estão abrangidos pelo regime dos bens em circulação, pelo que, não é necessário emitir guias de remessa que devam ser assinadas por programa certificado.

2. Ainda que não seja o caso, a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, com a redação dada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro prevê no artigo 8.º a emissão de documentos impressos em, tipografias autorizadas, quando no local não estejam disponíveis equipamentos de faturação.

5.2. Processamento do Documentos de Transporte e Obrigação de Comunicação

Os documentos de transporte, devem ser processados em três exemplares, com uma ou mais séries, convenientemente referenciadas, devendo ser emitidos por uma das seguintes vias:

a) Por via eletrónica, devendo estar garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, de acordo com o disposto no Código do IVA;

b) Através de programa informático que tenha sido objeto de prévia certificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nos termos da Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, alterada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro;

c) Através de software produzido internamente pela empresa ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, de cujos respetivos direitos de autor seja detentor;

d) Diretamente no Portal das Finanças, sendo disponibilizado pela AT no Portal o sistema de emissão;

e) Em papel, utilizando-se impressos numerados seguida e tipograficamente.

Os três exemplares dos documentos de transporte são destinados:

a) Um, que acompanha os bens, ao destinatário ou adquirente dos mesmos;

b) Outro, que igualmente acompanha os bens, à inspeção tributária, sendo recolhido nos atos de fiscalização durante a circulação dos bens pelas entidades competentes, e junto do destinatário pelos serviços da AT;

c) O terceiro, ao remetente dos bens.

A numeração dos documentos de transporte emitidos deve ser progressiva, contínua e aposta no ato de emissão. Quando, por exigência de ordem prática, não seja bastante a utilização de um único documento de transporte, deve utilizar-se o documento com o número seguinte, nele se

referindo que é a continuação do anterior

Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à AT os elementos dos documentos processados pelas vias definidas, **antes do início do transporte**, sendo a sua comunicação efetuada da seguinte forma:

a) Por transmissão eletrónica de dados para a AT, sendo atribuído pela AT um código de identificação ao documento, nos casos previstos em que a emissão foi efetuada:

- Por via eletrónica;
- Através de programa informático certificado;
- Através de *software* produzido internamente pela empresa ou por empresa integrada no mesmo grupo económico;
- Diretamente no Portal das Finanças.

Sempre que o transportador disponha de código fornecido pela AT, fica dispensado de se fazer acompanhar de documento de transporte.

A AT disponibiliza no Portal das Finanças o modelo de dados para efeitos da comunicação.

b) Através de serviço telefónico disponibilizado para o efeito, com indicação dos elementos essenciais do documento emitido, com inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte, nos casos em que o documento de transporte é emitido em papel, ou, nos casos de inoperacionalidade do sistema informático da comunicação, desde que devidamente comprovado pelo respetivo operador

Os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento, tenham um volume de negócios inferior ou igual a € 100.000 **não são obrigados a comunicar à AT** os elementos dos documentos processados pelas vias definidas, antes do início do transporte.

Nos casos em que a fatura serve também de documento de transporte e seja emitida pelos sistemas informáticos previstos por via eletrónica, através de programa informático certificado, através de *software* produzido internamente pela empresa ou diretamente no Portal das Finanças fica dispensada a comunicação, devendo a circulação dos bens ser acompanhada da respetiva fatura emitida. Neste contexto consideram -se exibidos os documentos comunicados à AT desde que apresentado o código atribuído por via telefone,

Circuito e validade dos documentos de transporte

Os documentos de transporte são processados pelas pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, e pelos detentores dos bens e antes do início da circulação, considerando-se não exibidos os documentos de transporte emitidos por sujeito passivo que se encontre em qualquer das seguintes situações:

a) Que não esteja registado;

b) Que tenha cessado atividade nos termos dos artigos 33.º ou 34.º do Código do IVA;

c) Que esteja em falta relativamente ao cumprimento das obrigações constantes do artigo 41.º do Código do IVA, do envio da declaração periódica do IVA por transmissão electrónica no portal das finanças, durante três períodos consecutivos.

Esta situação aplica-se apenas aos casos em que no transporte de bens simultaneamente se verifiquem a qualidade de remetente e transportador.

Consideram-se ainda não exibidos os documentos de transporte na posse de um sujeito passivo que, sendo simultaneamente transportador e destinatário, se encontre em qualquer das situa-

ções referidas.

Sem prejuízo dos prazos previstos no artigo 52.º do Código do IVA, devem ser mantidos em arquivo, até ao final do 2.º ano seguinte ao da emissão, os exemplares dos documentos de transporte destinados ao remetente e ao destinatário, bem como os destinados à inspeção tributária que não tenham sido recolhidos pelos serviços competentes.

Sempre que exigidos os documentos de transporte ou de aquisição relativos aos bens encontrados nos locais dos bens em circulação, cujo transporte ou circulação tenha estado sujeita à disciplina do presente diploma, e o sujeito passivo ou detentor dos bens alegue que o documento exigido não está disponível no local, por este ser diferente da sua sede ou domicílio fiscal ou do local de centralização da escrita, notificar-se-á aquele para no prazo de cinco dias úteis proceder à sua apresentação, sob pena da aplicação da respetiva penalidade, com exceção dos bens sujeitos a fácil deterioração cujos documentos dever ser exibidos de imediato.

Se ultrapassado o prazo de dois anos após a emissão dos documentos de transporte, considera-se exibido o documento exigido se os bens em causa se encontrarem devidamente registados no inventário final referente ao último exercício económico.

Transportador

Os transportadores de bens, seja qual for o seu destino e os meios utilizados para o seu transporte, devem exigir sempre aos remetentes dos mesmos o original e o duplicado do documento de transporte ou, sendo caso disso, o código de identificação ao documento atribuído pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Tratando-se de bens importados em Portugal que circulem entre a estância aduaneira de desalfandegamento e o local do primeiro destino, o transportador deve fazer-se acompanhar, em substituição do documento referido no número anterior, de documento probatório do desalfandegamento dos mesmos.

Quando o transporte dos bens em circulação for efetuado por transportador público regular coletivo de passageiros ou mercadorias ou por empresas concessionárias a prestarem o mesmo serviço, o documento de transporte ou código de identificação ao documento atribuído pela Autoridade Tributária e Aduaneira pode acompanhar os respetivos bens em envelope fechado, sendo permitida a abertura às autoridades de fiscalização do cumprimento das normas previstas no regime do bens em circulação, à AT e à unidade com as atribuições tributárias, fiscais e aduaneiras da Guarda Nacional Republicana.

A disciplina prevista neste ponto não se aplica ao transportador público de passageiros quando os bens em circulação pertencerem aos respetivos passageiros.

QUEM EMITE O DOCUMENTO DE TRANSPORTE E QUEM TEM A OBRIGAÇÃO DE COMUNICAR

Os documentos de transporte são processados/emitidos pelos sujeitos passivos detentores dos bens e antes do início da circulação.

Este sujeito passivo detentor dos bens, em regra, é o fornecedor desses mesmos bens, no entanto também poderá ser o transportador se for este a "deter" os bens na altura do início do transporte.

Quem emitir o documento é que tem a obrigação de comunicação.

5.3. Documentos Impressos Por Tipografias Autorizadas

A impressão tipográfica dos documentos de transporte em papel, utilizando-se impressos numerados seguida e tipograficamente, só pode ser efetuada em tipografias devidamente autorizadas pelo Ministro das Finanças, devendo obedecer a um sistema de numeração unívoca.

Os documentos de transporte cujo conteúdo não seja processado por computador devem conter, em impressão tipográfica, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu, a respetiva numeração atribuída e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal.

Nos casos em que, por exigências comerciais, for necessário o processamento de mais de três exemplares dos documentos referidos, é permitido à tipografia autorizada executá-los, com a condição de imprimir nos exemplares que excedam aquele número uma barra com a seguinte indicação: «Cópia de documento não válida para os fins previstos no Regime dos Bens em Circulação».

A autorização de tipografia autorizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é concedida, mediante a apresentação do respetivo pedido, às pessoas singulares ou coletivas ou entidades fiscalmente equiparadas que exerçam a atividade de tipografia ou que a iniciem, na condição de que:

a) Não tenham sofrido condenação nos termos dos artigos 87.º a 91.º, 103.º a 107.º, 113.º, 114.º, 116.º a 118.º, 120.º, 122.º e 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, nem nos termos das normas correspondentes do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro;

b) Não estejam em falta relativamente ao cumprimento das obrigações constantes do n.º 1 do artigo 26.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 40.º do Código do IVA, do n.º 1 do artigo 57.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou do n.º 1 do artigo 96.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

c) Não se encontrem em estado de falência;

d) Não tenham sido condenadas por crimes previstos nos artigos 256.º, 258.º, 259.º, 262.º, 265.º, 268.º e 269.º do Código Penal.

O pedido de autorização para a tipografia autorizada deve ser entregue por via eletrónica, no Portal das Finanças, contendo a identificação, as atividades exercidas e o local do estabelecimento da tipografia, devendo ser acompanhado dos seguintes elementos:

a) Certificado do registo criminal do proprietário da empresa, ou, tratando-se de sociedade, de cada um dos sócios gerentes ou administradores em exercício;

b) Certificado, processado pela entidade judicial respetiva, para atestar que a tipografia não se encontra em estado de falência.

A aquisição dos impressos dos documentos de transporte em papel, é efectuada mediante requisição escrita do adquirente utilizador, a qual contém os elementos necessários ao registo por parte da tipografia autorizada.

O fornecimento dos impressos é registado previamente pela tipografia autorizada, em suporte informático, devendo conter os elementos necessários à comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira. As requisições e os registos informáticos devem ser mantidos em arquivo, por ordem cronológica, pelo prazo de quatro anos.

Por cada requisição dos sujeitos passivos, as tipografias comunicam à AT por via eletrónica, no Portal das Finanças, previamente à impressão nos respetivos documentos, os elementos identificativos dos adquirentes e as gamas de numeração dos impressos dos documentos de transporte. A comunicação deve conter o nome ou denominação social, número de identificação fiscal, concelho e distrito da sede ou domicílio da tipografia e dos adquirentes, documentos fornecidos, respetiva quantidade e numeração atribuída.

O n.º 8 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11/07, com a redação da Leo n.º 66-B/2012,

de 31 de Dezembro, estipula que nos casos em que os adquirentes não se encontrem registados na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para o exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, a AT emite, em tempo real, no Portal das Finanças, um alerta seguido de notificação, advertindo a tipografia de que não pode proceder à impressão dos documentos, sob pena de ser cancelada a autorização de impressão.

5.4. Entidades Fiscalizadoras

O artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11/07, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, define em prejuízo das competências atribuídas por lei a outras entidades, que a fiscalização do cumprimento das normas previstas no regime de bens em circulação compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e à unidade com as atribuições tributárias, fiscais e aduaneiras da Guarda Nacional Republicana, cabendo também a esta última, conjuntamente com as restantes autoridades, designadamente a Polícia de Segurança Pública, prestar toda a colaboração que lhes for solicitada para o efeito

Para assegurar a eficácia das ações de fiscalização, as entidades fiscalizadoras podem proceder à abertura das embalagens, malas ou outros contentores de mercadorias.

Relativamente à abertura de embalagens ou contentores acondicionantes de produtos que, pelas suas características de fácil deterioração ou perigo, não devam ser manuseados ou expostos ao meio ambiente, devem ser tomadas as seguintes providências:

a) As embalagens ou contentores de tais produtos devem ser sempre rotulados ou acompanhados de uma declaração sobre a natureza do produto;

b) As entidades fiscalizadoras, em tais casos, não devem abrir as referidas embalagens, sem prejuízo de, em caso de dúvida quanto aos bens transportados, serem tomadas as medidas adequadas para que se verifique, em condições aconselháveis, se os bens em circulação condizem com os documentos de transporte que os acompanham.

Os funcionários a quem incumbe a fiscalização do cumprimento das normas previstas no regime de bens em circulação consultam os elementos constantes da base de dados dos bens em circulação disponibilizada pela AT, mediante acesso individual e certificado, e sempre que se verifiquem quaisquer infrações às normas do presente diploma, devem levantar o respetivo auto de notícia, com a ressalva de que sempre que as outras autoridades atuem em conjunto com a AT, cabe aos funcionários desta autoridade levantar os autos de notícia a que haja lugar.

Sempre que a infração for detetada no decurso de operações em que colaborem duas ou mais autoridades, a parte do produto das coimas que se mostrem devidas destinadas ao autuante será repartida, em partes iguais, pelos serviços envolvidos.

Sempre que aplicável, as entidades fiscalizadoras devem averbar no original do documento de transporte o facto de ter sido recolhido o respetivo duplicado.

Infrações no Regime de Bem em Circulação

A falta de emissão ou de imediata exibição do documento de transporte previste no regime de bens em circulação farão incorrer os infractores nas penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias[45], aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, aplicáveis

[45] Artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributária
1- A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de € 150 a € 3750.
2- A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de

quer ao remetente dos bens quer ao transportador que não seja transportador público regular de passageiros ou mercadorias ou empresas concessionárias a prestar o mesmo serviço.

As omissões ou inexactidões praticadas nos documentos de transporte que não sejam a falta de indicação do número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente dos bens ou de qualquer das menções referidas nos n.ºs 4[46] e 8[47] do artigo 4.º e no n.º 3[48] do artigo 8.º ou ainda o não cumprimento do disposto no n.º 7[49] do artigo 4.º farão incorrer os infractores nas penalidades referidas no artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, aplicáveis quer ao remetente dos bens quer ao transportador que não seja transportador público regular de passageiros ou mercadorias ou empresas concessionárias a prestar o mesmo serviço.

Será unicamente imputada ao transportador a infracção resultante da alteração do destino final dos bens, ocorrida durante o transporte, sem que tal facto seja por ele anotado.

Quando os bens em circulação, transportados num único veículo, provierem de mais de um remetente, a cada remetente será imputada a infracção resultante dos bens por ele remetidos.

Sempre que o transportador dos bens em circulação em situação irregular não identifique o seu remetente, ser-lhe-á imputada a respectiva infracção.

Consideram-se não emitidos os documentos de transporte sempre que não tenham sido observadas as normas de emissão ou de comunicação constantes dos artigos 5.º e 8.º do regime de bens em circulação.

Somente são aplicáveis as sanções referidas no presente artigo quando as infracções forem verificadas durante a circulação dos bens.

É sempre competente para a aplicação de coimas por infracções, no regime de bens em circulação, o chefe do serviço de finanças da área onde foram detectadas.

Sempre que aplicável, considera-se falta de exibição do documento de transporte a não apresentação imediata do código de identificação ao documento atribuído pela AT conforme previsto no n.º 7 do artigo 5.º do regime de bens em circulação.

---

actividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais é punível com coima de € 300 a € 7500.
3 – A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido é punível com coima de € 35 a € 750.
4 – A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de € 75 a € 375.

[46] As facturas, guias de remessa ou documentos equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte.

[47] As alterações ao local de destino, ocorridas durante o transporte, ou a não aceitação imediata e total dos bens transportados devem ser anotadas pelo transportador nos respectivos documentos de transporte.

48 Os documentos de transporte processados nos termos do número anterior devem conter a expressão «processado por computador».

[49] Nas situações referidas nas alíneas a) e b) a seguir indicadas, deve sempre fazer-se referência ao respectivo documento global. Os documentos de transporte, quando o destinatário não seja conhecido na altura da saída dos bens dos locais, são processados globalmente, devendo proceder-se do seguinte modo à medida que forem feitos fornecimentos:
a) No caso de entrega efectiva dos bens, devem ser processados em duplicado, utilizando-se o duplicado para justificar a saída dos bens;
b) No caso de saída de bens a incorporar em serviços prestados pelo remetente dos mesmos, deve a mesma ser registada em documento próprio, nomeadamente folha de obra ou qualquer outro documento equivalente.

6. Bibliografia

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, alterado pelo Decreto-Lei n.º 259/2009, de 13 de Julho e outras alterações.

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, alterado pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho e outras alterações.

Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, alterado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho e outras alterações.

Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de Janeiro – Procede à regulamentação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro.

Decreto-Lei n.º 323/2009, de 24 de Dezembro – suspende o regime de actualização anual do indexante de apoios sociais, das pensões e de outras prestações sociais atribuídas pela segurança social.

Lei n.º 105/2009, de 14 de setembro – Regulamenta e altera o Código de Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro, e procede à primeira alteração da Lei n.º 4/2008, de 7 de Fevereiro.

Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro – Aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social.

Lei n.º 119/2009, de 30 de dezembro – Altera a entrada em vigor do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, para 1 de janeiro de 2011 e ajusta as disposições dos artigos 277º a 281º.

Recenseamento Agrícola 2009, Análise dos Principais Resultados INE, Edição 2011.

Regulamento (CE) N.º 73/2009 do Conselho, de 19 de janeiro de 2009, que estabelece regras comuns para os regimes de apoio directo aos agricultores no âmbito da Política Agrícola Comum e institui determinados regimes de apoio aos agricultores, que altera os Regulamentos (CE) n.º 1290/2005, (CE) n.º 247/2006 e (CE) n.º 378/2007 e revoga o Regulamento (CE) n.º 1782/2003.

Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas, Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro.

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento de Estado para 2010.

Lei n.º 55-A /2010, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2011.

Lei n.º 64-B /2011, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2012.

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2013

Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto -

Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto -

Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de Dezembro - aprova o modelo oficial de declaração para a comunicação dos elementos das faturas, por transmissão eletrónica de dados.