

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 36º, nº 5, f)

Assunto: Facturação

Processo: F061 2004308 - despacho do Director-Geral dos Impostos, em 24-07-2008

Conteúdo: O sujeito passivo A, exercendo a actividade de “Comércio por grosso de livros, revistas e jornais” - CAE 46492, vem, em exposição entrada nestes Serviços, solicitar parecer vinculativo nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária, sobre se os seus procedimentos de facturação cumprem com o disposto nos art.ºs 36º e 38º ambos do CIVA (anteriormente art.ºs 35º e 37º - renumeração dada de harmonia com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 102/2008 de 20 de Junho), nomeadamente pelo aditamento da alínea f) ao n.º 5 do art.º 36º daquele diploma, pelo Decreto-Lei n.º 256/2003 de 21 de Outubro.

Sobre o assunto cumpre informar:

EXPOSIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1. No âmbito da actividade que exerce, o sujeito passivo procede à distribuição de várias publicações (semanais, quinzenais, mensais ou bi-mensais).

2. Quanto aos procedimentos sobre a emissão dos documentos que acompanham os bens (documentos de transporte) e da respectiva facturação, refere o seguinte:

2.1. As publicações que distribui são aglutinadas em maços, sendo que, por cada um, é emitido um documento de transporte contendo os seguintes requisitos:

- “a) Denominação social, sede e número de identificação fiscal da Requerente;
- b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;
- c) Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente;
- d) Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades;
- e) Taxas do IVA aplicáveis”.

2.2. Emite, semanalmente, uma factura de bens à consignação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 38º do CIVA, contendo a mesma todos os requisitos previstos no n.º 5 do art.º 36º do mesmo diploma, com excepção do próprio imposto.

Refere que, tendo em conta a enorme quantidade de publicações distribuídas, a referência à quantidade e denominação dos bens é substituída pela referência às guias de remessa e respectivas datas, entendendo que este procedimento é requisito bastante para dar cumprimento ao estabelecido na alínea f) do nº 5 do art.º 36º do CIVA (data em que os bens são colocados à disposição do adquirente), bem como, para o apuramento dos elementos necessários ao controlo da base tributável e respectivo imposto (as guias de

remessa contém, não só a identificação das diferentes publicações, bem como as quantidades remetidas).

2.3. As publicações que não são vendidas são recolhidas semanalmente, sendo as mesmas acompanhadas de “Guias de Levantamento do Sobras”, contendo os elementos previstos no Decreto-Lei n.º 147/2003 de 11 de Julho.

2.4. Após a recepção das referidas guias e apuramento das quantidades efectivamente vendidas, procede, no prazo de cinco dias úteis, à emissão da factura definitiva a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 38º do CIVA. Esta factura, além de fazer referência à factura que titulou o envio dos bens à consignação, contém todos os requisitos previstas nas alíneas do n.º 5 do art.º 36º do CIVA, à excepção do previsto na alínea f), dado que, tendo essa referência sido feita na primeira factura, considera que não haverá lugar à mesma na factura definitiva.

2.5. Todos os documentos (guias de remessa, guias de levantamento de sobras e facturas) são emitidos por mecanismos de saída de computador, embora, no caso das guias de levantamento de sobras, a coluna relativa às devoluções seja preenchida manualmente pelos consignatários, dado que, refere, são estes (e não a requerente) que sabem que bens vão ser recolhidos.

3. Assim, considerando o sujeito passivo que os procedimentos que descreve satisfazem os requisitos previstos nos art.ºs 36º e 38º, ambos do CIVA, vem solicitar que lhe seja confirmado tal entendimento.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

4. Nos termos da alínea c) e d) do n.º 3 do art.º 3º do Código do IVA consideram-se ainda transmissões de bens, respectivamente:

- “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” (...).
- “A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação”.

5. No caso do envio de mercadorias à consignação, não há lugar à liquidação do imposto por parte do consignante dado que as mesmas não foram ainda objecto de qualquer transacção. Contudo, por razões de informação e controlo, dever-se-á proceder, nos termos do n.º 1 do art.º 38º do CIVA, à emissão de factura ou documento equivalente, contendo os elementos a que se refere o n.º 5 do art.º 36º do CIVA (não sendo na mesma mencionado qualquer imposto), no prazo de cinco dias úteis a contar do momento do envio das mercadorias à consignação.

6. O imposto apenas será devido, por força dos n.ºs 5 e 6 do art.º 7º do CIVA, quando ocorrer qualquer das seguintes situações:

- Venda a terceiro dos respectivos bens;
- Compra efectiva das mercadorias pelo consignatário;
- Decorra o prazo de um ano sem que se verifique a venda, a compra ou a devolução das mercadorias.

7. A liquidação do imposto será então efectuada nos termos da alínea c) do n.º

3 do art.º 3º e da alínea e) do n.º 2 do art.º 16º do CIVA, devendo ser processada a respectiva factura ou documento equivalente, no prazo de cinco dias úteis a contar do momento em que o imposto é devido nos termos dos n.ºs 5 e 6 do art.º 7º do CIVA. Esta deverá fazer sempre referência à documentação emitida anteriormente aquando do envio das mercadorias do consignante para o consignatário (alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 38º do CIVA).

8. Em termos de IVA, para que as facturas ou documentos equivalentes sejam considerados emitidos em forma legal, devem obedecer aos condicionalismos estabelecidos no artº 36.º do CIVA, contendo todos os elementos previstos no respectivo nº 5.

9. A alínea f), aditada ao n.º 5 do referido artigo pelo Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, vem estabelecer a obrigatoriedade de as facturas ou documentos equivalentes conterem, nomeadamente, a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, quando essa data não coincida com a da emissão da factura.

10. Com esta exigência pretende-se que passe a constar na factura, a data em que ocorre o facto gerador do imposto (art.º 7º do CIVA), que é, simultaneamente, o momento a partir do qual se conta o prazo para a emissão das facturas ou documentos equivalentes (n.º 1 do art.º 36º do CIVA).

11. Assim, relativamente às mercadorias enviadas à consignação, para cumprimento da alínea f) do nº 5 do art.º 36º do CIVA, determina o Ofício-Circulado n.º 30072 de 2004.06.28 da Direcção de Serviços do IVA, o seguinte:

- Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 38º do CIVA (aquando da entrega das mercadorias à consignação), não se verifica qualquer facto gerador, pelo que a factura não tem que cumprir o disposto na alínea f);

- Na emissão da factura pelo consignatário ao seu cliente quando a transmissão de bens implica transporte ou expedição, considera-se que os bens são colocados à disposição do adquirente na data do início do respectivo transporte ou expedição, pelo que, a data a considerar, será a que consta do documento que acompanha a mercadoria em circulação, nos termos do n.º 4 do art.º 4º do Regime dos Bens em Circulação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho;

- Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, pela transmissão das mercadorias, a data da colocação dos bens à disposição do consignatário coincide com a data referida na situação anterior;

- Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, pela não devolução no prazo de um ano, deverá constar a data do termo desse prazo.

12. De referir que os bens objecto de remessa à consignação são considerados, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 2º do Regime dos Bens em Circulação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, como “bens em circulação” devendo, deste modo, os documentos de transporte que os acompanham observar todos os condicionalismos que impõe aquele diploma.

13. Para efeitos do referido Regime, considera-se documento de transporte “a

factura, guia de remessa, nota de venda a dinheiro, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes” (alínea b), n.º 1 do art.º 2º).

14. Os documentos anteriormente referidos devem, em conformidade com o n.º 1 do art.º 5º do mesmo diploma, “(...) ser processados em três exemplares, utilizando-se impressos numerados seguida e tipograficamente ou processados por computador (...)”, desde que em relação aos últimos, seja utilizado um software que garanta a sua numeração, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, e obedeçam aos requisitos exigidos nos n.ºs 2 e seguintes do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho (n.º 2 do art.º 8º do Regime dos Bens em Circulação).

15. Relativamente aos documentos de transporte processados por computador, o ofício - circulado n.º 94232, de 1988.10.17, da então Direcção de Serviços de Controle, esclarece o seguinte:

- “Considera-se documentos de transporte processados através de mecanismos de computador (...), os documentos em que o conteúdo (elementos variáveis) é processado através de mecanismos de computador, independentemente da estrutura do documento (elementos fixos) ser também efectuada pelo computador ou por impressão anterior”.

- “Entendem-se como elementos variáveis, o número de documento (que é dado automática e sequencialmente pelo sistema informático), a data, firma ou denominação social do destinatário, a sede do destinatário, o número fiscal do destinatário, a especificação dos bens, a indicação das quantidades transportadas, os locais de carga e descarga e a data e hora do início de transporte”.

- “A data e hora de início de transporte podem ser apostas posteriormente ao processamento do documento pelo computador, mas necessariamente antes do início do transporte”.

16. Assim, e em conformidade com o anteriormente referido, quando os documentos de transporte são emitidos por computador, deve todo o seu conteúdo ser processado por meios informáticos, podendo, excepcionalmente, a data e hora de início de transporte serem apostas manualmente. Relativamente aos outros elementos (variáveis) esta excepção não se verifica.

ANÁLISE E CONCLUSÃO

17. Pelo exposto, e relativamente às facturas de bens enviadas à consignação, previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 38º do CIVA, nada há a obstar que a referência à quantidade e denominação dos bens (requisito previsto na alínea b) do n.º 5 do art.º 36º do mesmo normativo), possa ser substituída pela referência às guias de remessa e respectivas datas, desde que estas identifiquem as diferentes publicações e as quantidades remetidas.

18. Quanto ao cumprimento do estabelecido na alínea f) do n.º 5 do art.º 36º do CIVA e tal como já foi referido no ponto 11 desta informação, as facturas de bens enviados à consignação não têm que cumprir o disposto na referida alínea, devendo essa formalidade ser cumprida nas facturas emitidas nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 38º do mesmo diploma.

19. No que respeita às “Guias de Levantamento de Sobras”, atendendo a que as mesmas são processadas por computador e utilizadas como documentos de

transporte, deve todo o seu conteúdo ser processado por meios informáticos. Deste modo, deverá o sujeito passivo adequar os seus procedimentos de forma a cumprir com todos os requisitos previstos no Regime dos Bens em Circulação aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.