

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 78º.
- Assunto: Regularizações - Descontos efectuados após a emissão de facturas.
- Processo: nº 946, por despacho de 2010-07-30, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - A Exponente solicita informação vinculativa sobre a possibilidade de emissão de notas de débito, relativamente a correcções de preços acordados com o seu fornecedor, sem ter de aguardar pela correspondente nota de crédito por este emitida, questionando se, neste caso, também se poderá aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, não sendo devida regularização de IVA a favor do Estado.

Descrição dos factos

2 - De conformidade com o registo de contribuintes, o sujeito passivo de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no regime normal de periodicidade trimestral, para o exercício da actividade de "Comércio por Grosso de Bebidas Alcoólicas", a que corresponde o Código de Actividade Económica (CAE) 046341, vem expor o seguinte:

2.1 - No âmbito de um contrato de distribuição celebrado com a "**BEBIDAS SA**", esta empresa vende mercadorias à ora Exponente, emitindo as respectivas facturas;

2.2 - Foi acordado entre as partes que "o preço constante das facturas é posteriormente corrigido através de um desconto efectuado por suposta nota de crédito a emitir pelo fornecedor, em que o mesmo, ao abrigo do artigo 78.º n.º 2 do CIVA não regulariza IVA";

2.3 - O citado fornecedor atrasa-se na emissão das ditas notas de crédito e, por questões de tesouraria e até de justificação das operações, tem necessidade de emitir nota de débito com a dita correcção de preço.

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3 - Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, *"as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*.

4 - Determinando o n.º 1 do artigo 16.º do mesmo Código, que *"..., o valor*

tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro".

5 - Desse valor tributável, segundo dispõe a alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, serão excluídos "os descontos, abatimentos e bónus concedidos".

6 - Por outro lado, são sujeitos passivos do imposto, de harmonia com o preceituado no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do mesmo Código, *"as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, ..."*.

7 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA que os sujeitos passivos, referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código, são obrigados a *"emitir uma factura 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 efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços"*.

8 - Segundo o preceituado no n.º 7 do mesmo artigo, *"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"*.

9 - Consideram-se documentos equivalentes a facturas, de acordo com o disposto no n.º 13 do mesmo artigo, *"os documentos e, no caso da facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão"*.

10 - Para efeitos do Código do IVA, as facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e obedecer aos demais condicionalismos estabelecidos no seu artigo 36.º e legislação complementar aplicável.

11 - De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 78.º do Código do IVA, *"as disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a factura ou documento equivalente, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venham a sofrer rectificação por qualquer motivo"*.

12 - Porém, o Ofício-Circulado n.º 30072/2004, de 28 de Junho, desta Direcção de Serviços, esclareceu, no ponto 10, que, nos documentos a emitir pelos sujeitos passivos, quando procedam a regularizações nos termos do artigo 78.º do Código do IVA (ex. nota de crédito, nota de devolução, etc.), não se aplica o disposto na alínea f) do n.º 5 do artigo 36.º do mesmo Código.

13 - Determina o n.º 2 do artigo 78.º do Código do IVA, que *"se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do*

seu valor tributável".

14 - Por outro lado, prescreve o n.º 4 do mesmo artigo, que *"o adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada."*

15 - De harmonia com o disposto no n.º 5 do referido artigo, *"Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução"*.

16 - Nos termos do n.º 13 do mesmo artigo, *"quando o valor tributável for objecto de redução, o montante deste deve ser repartido entre contraprestação e imposto, aquando da emissão do respectivo documento, se se pretender igualmente a rectificação do imposto"*.

17 - A propósito das regularizações em apreço, o Ofício-Circulado n.º 33129/1993, de 2 de Abril, da então DSCA, divulgou o seguinte entendimento: "O n.º 2 do art.º 71º [actual artº 78º] do CIVA contempla os casos em que a base tributável é reduzida, depois de ter sido efectuado o registo das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo. O fornecedor ou prestador poderá rectificar o imposto anteriormente liquidado a mais, até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a rectificação. (...) As regularizações consignadas no nº 2 do art.º 71º [actual artº 78º] do CIVA são uma faculdade concedida ao sujeito passivo e não uma obrigatoriedade. No entanto, sempre que o sujeito passivo opte por tais regularizações, deverá atender ao disposto no n.º 5 do mesmo artigo".

18 - No mesmo sentido apontam as seguintes orientações veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro, desta Direcção de Serviços, a respeito das regularizações previstas nos nºs 2 e 4 do artº 71º [actual artº 78º]: "Abrange situações em que a redução ou anulação da base tributável origina correcções no imposto, cuja regularização não é obrigatória. Se, porém, o sujeito passivo fornecedor optar pela regularização a seu favor, nos termos do nº 2, deverá fazê-lo até ao final do período seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que deram origem à regularização, desde que, conforme exige o nº 5 do mesmo artº 71º [actual artº 78º], tenha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento dessa rectificação ou de que foi reembolsado do imposto. Neste caso, tal como prevê o nº 4 do mesmo artigo, o adquirente deve proceder à regularização desse imposto, a favor do Estado, até ao final do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo emitido pelo fornecedor. Os valores a corrigir, nestas condições, devem constar nos campos 40 e 41, consoante os casos, da declaração periódica do período de imposto em que a regularização é efectuada. Caso não seja efectuada no prazo previsto e nas situações que originam imposto a favor do Estado, a regularização deverá ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que, nos termos do nº 4 do artigo 71º [actual

artº 78º], deveria ter sido feita."

CONCLUSÃO

19 - Face ao exposto, concluímos que a regularização do imposto correspondente a abatimentos ou descontos concedidos após a realização da operação a que respeitam é facultativa. Porém, se optarem por proceder à regularização do IVA, as partes (quem emitir o documento) devem observar as normas constantes dos n.ºs 2, 4, 5 e 13 do artigo 78.º do Código do IVA.

20 - Assim, a rectificação do valor das operações, por motivos de concessão de abatimentos ou descontos, com ou sem regularização do imposto, é, por norma, da responsabilidade do fornecedor dos bens ou serviços, que, para o efeito, pode emitir a competente nota de crédito.

21 - Contudo, têm estes Serviços entendido que a mesma pode ser efectuada mediante a emissão de uma nota de débito pelo adquirente, com a identificação do documento a rectificar, bem como o motivo da rectificação, devendo, no caso de pretenderem proceder à regularização do imposto, assegurar as supra referidas normas legais.