

REGRAS DE FACTURAÇÃO: A REFORMA DE 2013

Fernando Torres

1. DIPLOMAS E ALTERAÇÕES

Em 2013 entram em vigor alterações legislativas configuradoras de um novo regime da obrigação de facturação.

Referimo-nos ao Decreto-Lei nº 197/2012⁽¹⁾, de 24 de Agosto, relativo às *novas regras aplicáveis à obrigação de facturação*, ao Decreto-Lei nº 198/2012⁽²⁾, de 24 de Agosto, relativo à *obrigação de comunicação dos documentos* emitidos de acordo com o CIVA à AT, da alteração ao *Regime de Bens em Circulação*, à Portaria nº 382/2012⁽³⁾, de 23 de Novembro, que introduz um *novo formato do SAFT-PT*, e à Instrução nº 27/2012 do Banco de Portugal⁽⁴⁾, importa analisá-los de forma responder às adaptações necessárias ao cumprimento das obrigações.

Diplomas estes complementados pela Portaria nº 426-A/2012, de 28 de Dezembro, que aprova o modelo oficial de declaração para a comunicação dos elementos das facturas, por transmissão electrónica de dados, prevista no art. 3º/1/d) do DL nº 198/2012; pela Portaria nº 426-B/2012, de 28 de Dezembro, que aprova os modelos das facturas-recibo para efeitos do disposto no art. 115º do CIRS, e pela Portaria n.º 426-C/2012, de 28 de Dezembro, que aprova

¹ Com início de vigência a 1 de Janeiro de 2008 – cfr. art. 18º/1 -, embora as disposições relativas à emissão electrónica de facturas [alteração ao art. 36º/10 do CIVA e ao DL 196/2007, de 15 de Maio] – cfr. art. 18º/2 - entrem em vigor a 1 de Outubro de 2012.

² Com início de vigência a 1 de Janeiro de 2013 – cfr. art. 11º.

³ Que aprova um novo formato de ficheiro normalizado de auditoria tributária para exportação de dados, o designado SAF-T (PT) e que entra em vigor a 1 de Maio de 2013.

⁴ Publicada no BO N.º 9, 17.09.2012.

a Declaração Mensal de Remunerações à AT e as respectivas instruções de preenchimento, para cumprimento da obrigação declarativa prevista no artigo 119.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Código do IRS

O DL nº 197/2012 procede à transposição do art. 4º da Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro (relativa às regras de localização das prestações de serviços) e da Directiva 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de Julho (respeitante às regras em matéria de facturação)^[5].

Este diploma, além de dispor sobre a locação de meios de transporte, que não seja de curta duração, efectuada a particulares passa, por via de regra, a ser tributada no lugar onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual, introduz alterações em matéria de exigibilidade do imposto, designadamente, nas transacções intracomunitárias.

Simultaneamente, altera e reformula as regras de facturação, nomeadamente, no que concerne aos seguintes tópicos:

- i) Clarificação da obrigatoriedade de emissão de factura para a generalidade dos sectores de actividade, independentemente de o adquirente ser sujeito passivo ou não e de ser ou não solicitada factura;
- ii) Eliminação do *documento equivalente* passando a ser proibida a emissão e entrega de documento de natureza diferente da factura para titular uma operação tributável, sob pena de aplicação de sanção;
- iii) Introdução de um regime de *facturação simplificada* para operações cujo imposto seja devido em território nacional, nas seguintes circunstâncias:

⁵ Este Decreto-Lei introduziu alterações nos seguintes diplomas:

- Código do IVA
- Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- DL 221/85, de 3 de Julho, relativo ao Regime especial do IVA nas Agências de viagem
- Código do IRS
- Código do IRC
- DL 198/90, de 19 de Junho, relativo aos Sistemas de facturação e arquivo
- DL 199/96, de 18 de Outubro, relativo ao Regime Especial dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades
- DL 204/97, de 9 de Agosto, relativo ao Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas
- DL 362/99, de 16 de Setembro, relativo ao Regime especial ouro para investimento
- DL 418/99, de 21 de Outubro, relativo ao Regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas bens às cooperativas agrícolas
- DL 196/2007, de 15 de Maio, relativo às condições técnicas para a emissão e arquivo das facturas electrónicas
- Lei 15/2009, de 1 de Abril relativo ao Regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

- a) Transmissões de bens efectuadas por retalhistas a particulares até ao valor de 1.000 €;
- b) Outras transmissões de bens e prestações de serviços até ao valor de 100 €;
- iv) Dispensa da indicação dos dados do adquirente se este for um particular e a factura for de valor inferior a 1.000 € [salvo nos casos em que o adquirente solicite a inclusão destes dados];
- v) Menções a incluir nas facturas quando estejam em causa regimes de tributação especiais;
- vi) Nas guias ou notas de devolução e outros documentos rectificativos de facturas, passa a exigir-se, a par dos requisitos já existentes, uma referência às menções da factura inicial que são objecto de alteração;
- vii) Simplificação dos requisitos para a utilização de facturas electrónicas:
 - a) Possibilidade da sua emissão através de outros sistemas para além da assinatura electrónica avançada e do
 - b) intercâmbio electrónico de dados;
- viii) Caducidade, em 31 de Março de 2013, das autorizações concedidas pelo Ministro das Finanças relativamente:
 - a) Ao alargamento do âmbito da dispensa de facturação a sujeitos passivos que forneçam ao público serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado; ou
 - b) à equiparação de certos documentos de uso comercial habitual a facturas.

Com excepção das alterações relativas à facturação electrónica entraram em vigor a partir do dia 1 de Outubro de 2012. Já as demais disposições normativas, introdutoras de alterações ao CIVA entram em vigor a 1 de Janeiro de 2013⁶.

O DL n.º 198/2012, de 24 de Agosto, usa a autorização legislativa concedida pela Lei do OE/2012 relativa a medidas de controlo de emissão de facturas

⁶ Não sem alguma indefinição e manifesta dificuldade de execução prática das reformas previstas, dificuldades estas que, com alguma perplexidade, constatamos existirem desde logo na própria AT como o demonstram as diversas instruções emanadas, com diversas versões e algumas inconsistências.

Cfr. Ofício-circulado n.º 30136/2012, de 19/11, da DSIVA [IVA - Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto - Novas regras de facturação]; Ofício-circulado n.º 30140/2012, de 28/12 da DSIVA [IVA - Artigo 6.º do Código do IVA. Regras de Localização introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto. Implicações no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto]; Ofício-circulado n.º 30141/2013 de 04/01 da DSIVA [IVA - Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto - Novas regras de faturação. Instruções complementares ao ofício-circulado n.º 30136, de 2012.11.19]

e alteração ao Regime dos Bens em Circulação.

Neste diploma as principais medidas reguladas são as seguintes:

- i) Instituição de um regime de transmissão electrónica dos elementos das facturas e outros documentos com relevância fiscal: os sujeitos passivos estabelecidos em Portugal e que aqui pratiquem operações sujeitas a IVA ficam obrigados a comunicar à AT, por comunicação electrónica de dados, os elementos das facturas emitidas em cada mês, até ao dia 8 do mês seguinte ao da emissão da factura;
- ii) Alteração do regime de bens em circulação objecto de transacções entre sujeitos passivos de IVA, no sentido de se estabelecerem regras que assegurem a integridade dos documentos de transporte e que garantem à AT um controlo mais eficaz destes documentos. Neste âmbito, destacam-se as seguintes alterações:
 - a) Obrigatoriedade de emissão dos documentos de transporte por uma das seguintes vias:
 - Por via electrónica, de acordo com as regras previstas no Código do IVA;
 - Através de programa informático certificado pela AT;
 - Através de software produzido internamente pela empresa ou por empresa integrada no mesmo grupo económico;
 - Directamente no portal das Finanças;
 - Em suporte papel, mediante impressão tipográfica em tipografia autorizada pelo Ministério das Finanças.
 - b) Obrigatoriedade de comunicação dos elementos dos documentos de transporte⁷ à AT, antes do início do transporte, mediante uma das seguintes vias:
 - Por transmissão electrónica de dados (excepto nos casos em que o documento de transporte seja emitido em formato de papel);
 - Através de serviço telefónico disponibilizado para o efeito. O modelo de cumprimento da referida obrigação de comunicação será regulamentado por portaria do Ministro das Finanças.
- iii) Criação de um benefício fiscal em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

⁷ O regime jurídico do transporte está consagrado no DL n.º 147/2003, na redacção que lhe foi dada pelo DL 198/2012, que o republicou, embora já com ulteriores alterações decorrentes Lei n.º 66-B/2012.

Este benefício traduz-se numa dedução à colecta de 5% do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de €250⁽⁸⁾, incluído em facturas de prestações de serviços (comunicadas à AT) nos seguintes sectores de actividade:

- Manutenção e reparação de automóveis;
- Manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios;
- Alojamento, restauração e similares;
- Actividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza.

Claro está que, sendo a ideia conceder um benefício aos consumidores, para as pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de IVA, o benefício é limitado às aquisições efectuadas fora do âmbito da sua actividade de profissional liberal ou empresarial.

O benefício funciona por *dedução à colecta* do IRS do ano de emissão das facturas e não fica abrangida pelo limite global (em função do rendimento colectável) estabelecido para os restantes benefícios fiscais em sede de IRS.

Como requisito de efectivação do benefício as pessoas singulares adquirentes dos serviços em causa que pretendam gozar do mesmo têm de exigir ao emitente a inclusão do seu número de identificação fiscal nas facturas.

O valor do benefício é calculado pela AT com base nas facturas que lhe forem comunicadas pelos prestadores de serviços, prevendo-se a possibilidade de as pessoas singulares comunicarem à AT os elementos das facturas em que constem como adquirentes, que tenham na sua posse e que não tenham sido comunicadas a esta pelos prestadores de serviços.

Neste último caso, as pessoas singulares devem manter as respectivas facturas em sua posse por um período de quatro anos (contado a partir do final do ano em que ocorreu a aquisição do serviço).

O valor do benefício determinado pela AT é disponibilizado, por adquirente, no portal das finanças até ao dia 10 de Fevereiro do ano seguinte àquele a que as facturas respeitam.

A fruição deste benefício encontra-se dependente da entrega atempada da declaração modelo 3 de IRS pelos respectivos adquirentes.

Estas medidas decorrentes do DL n.º 198/2012 entram em vigor a 1 de Janeiro de 2013.

Também a comunicação ao Banco de Portugal das operações económicas e financeiras com o estrangeiro entra em vigor no ano de 2013.

Finalmente, refira-se, que a partir do próximo dia 1 de Maio de 2013 irão

⁸ Cfr. art. 66º-B do EBF.

verificar-se mais algumas alterações, em particular no que concerne ao ficheiro SAFT a fornecer à AT, ficheiro que para o qual está estabelecida a entrega até ao dia 8 de cada mês, prevendo-se que a mesma venha a ser alterado para o dia 25.

2. NOVAS REGRAS DE FACTURAÇÃO

2.1. OBRIGAÇÃO DE EMISSÃO DE FACTURA

As alterações legislativas que vimos de referir implicam várias alterações das regras de facturação, que devem ser observadas já a partir de 1 de Janeiro de 2013. Em síntese, como principais alterações, destacamos:

- A emissão de factura passa a ser obrigatória para todas as entidades (art. 29º do CIVA), independentemente do valor de emissão. A mesma obrigação recai sobre os pagamentos recebidos antes da transmissão dos bens ou da prestação dos serviços.
- Esta obrigação de facturação de todas as transmissões de bens e prestações de serviços, portanto de todas as transacções realizadas, não depende nem da qualidade do adquirente dos bens ou dos serviços e persiste mesmo que este a não solicite (art. 29º/1/b) do CIVA).
- Aos sujeitos passivos não é permitido emitir e entregar documentos de natureza diferente da factura para titular a transmissão de bens ou prestação de serviços aos respectivos adquirentes ou destinatários (art. 29º/19 do CIVA).
- Os vários documentos até hoje qualificados pelo CIVA como *equivalentes à factura* são todos eliminados⁹ sendo derrogadas todas as referências que o CIVA fazia aos mesmos e que agora se devem entender como feitas à factura.

Este novo regime (cfr. art. 29º do CIVA) não contempla qualquer distinção entre sujeitos passivos que sejam pessoas singulares (v.g., comerciantes em nome individual ou trabalhadores independentes) e pessoas colectivas (v.g., sociedades), pelo que não há diferenças de tratamento em função destas dife-

⁹ Como era o caso, por exemplo, das *vendas a dinheiro*, dos *talões de venda*, etc..

Assim os tradicionais documentos do tipo nota de honorários, notas de despesa, ou congéneres passam a ser ilegais.

Regime que se não aplica às *facturas pro-forma* que o sejam substancialmente porquanto estas correspondem e têm natureza de proposta de fornecimento ou de orçamento, como preferirmos designar a situação. Isto é, não correspondem a qualquer fornecimento ou prestação de serviço efectiva e real.

renças, isto é, o regime aplica-se quer a actividade seja exercida sob forma societária quer em regime individual. Assim, aplica-se, por exemplo, às situações antes abrangidas pelos denominados *recibos verdes* ^[10].

2.2. OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO

Foi criada uma nova obrigação de comunicação que abrange todos os documentos de facturação emitidos que têm de ser comunicados à AT, até ao dia 25 do mês seguinte à emissão do documento – cfr. art. 3º do DL nº 198/2012 ^[11]:

- Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à AT os elementos dos documentos de transporte processados, antes do seu início;

¹⁰ Note-se que o art. 29º/1 remete para o art. 2º/1/a) do CIVA, isto é, para os sujeitos passivos do imposto sejam eles «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)».

Para os profissionais liberais haverá de ter em consideração que, portanto, passam a existir os seguintes documentos para titular as transacções realizadas são: facturas (havendo um tipo especial de facturas que são as simplificadas – art. 115º/1/a) do CIRS e art. 29º/1/b) do CIVA) a usar nas prestações de serviços cujo pagamento não é temporalmente coincidente com a prestação do serviço e, *notas de débito* e *notas de crédito*, cuja função se restringe à correcção daquelas.

Nos casos de emissão de factura, na qual liquida o IVA, e só posteriormente ocorrer o respectivo recebimento, quando este ocorrer emitirá o *recibo de quitação* (art. 115º/1/b) do CIRS e art. 29º/1/b) do CIVA) respectivo.

Porém, a emissão de facturas simplificadas, como melhor se verá abaixo, fica limitada ao valor de 100 € pelo que, para estes profissionais, provavelmente virá a ser mais útil o uso de várias séries de facturas associando cada a séria a uma dada tipologia de situações. Aliás os profissionais liberais já antes dispunham da possibilidade de emissão de facturas ao abrigo art. 115º/1/a) do CIRS.

Note-se ainda que face ao regime agora estabelecido para as *notas de débito* e *de crédito*, havendo despesas, de conta do cliente, incorridas durante a prestação de serviços (despesas estas que têm de estar devidamente documentadas em nome do cliente) que foram suportas pelo prestador do serviço este deve proceder à respectiva faturação das mesmas e, porque estas verbas não constituem rendimento, deve efetuar registo das quantias assim recebidas, por cliente para, contabilisticamente, as manter isoladas e identificadas.

¹¹ Inicialmente foi estabelecido o dia 8 de cada mês. Porém, como já referimos acima, o art. 202º da Lei 66º/b/2012 (OE/2013) alterou o mencionado preceito legal do DL nº 198/2012.

- A comunicação efectuada à AT pode ser manual ou automática. Neste último caso será realizada através de *software* adequado que transferirá os dados por *via electrónica*.

3. OS NOVOS INSTRUMENTOS DE FACTURAÇÃO

3.1. OS DOCUMENTOS POSSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO

A partir de 1 de Janeiro de 2013 apenas poderão ser emitidos os seguintes documentos de facturação^[12]:

- factura
- factura simplificada
- factura/recibo, com a configuração da actual venda a dinheiro
- nota de Crédito
- nota de Débito;

Por outras palavras, face a este novo regime, em termos gerais, passam a existir duas espécies de documentos contabilísticos demonstrativos e comprovativos de venda, cuja emissão é obrigatória aquando do *acto da venda*, de prestação de serviços ou de *recebimento de adiantamento*. São eles:

- *factura*
- *factura simplificada* e
- *factura-recibo*.

Apenas estes cumprem a obrigação de facturação desde que cumpram os requisitos inerentes (cfr. arts. 36º/5 e 40º/2 do CIVA).

3.2. A FACTURA

Relativamente à factura propriamente dita não há novidades a assinalar pois, quanto a esta, continua a valer o regime já existente. As novidades referem-se à *factura simplificada*.

3.3. A FACTURA SIMPLIFICADA

A *factura simplificada* (art. 40º do CIVA), que é o documento que vem substituir o até agora habitualmente denominado *talão*, deve conter informa-

¹² Nos casos de processamento informático, convém ter em atenção a necessidade de o *software* permitir ao utilizador encerrar todas as séries de documentos que deixam de poder ser produzidos e utilizados mas que, todavia, continuam a verificar a obrigação de conservação para efeitos de inclusão no ficheiro SAFT.

ção sobre o meio de pagamento utilizado e a respectiva liquidação, sob pena de poderem ser *confundidas* com uma venda a crédito. Isto é, deverá conter também informação que lhe permita desempenhar ao mesmo tempo a função de recibo.

A acima referida proibição de os sujeitos passivos emitirem e entregarem documentos de natureza diferente da factura para titular a transmissão de bens ou prestação de serviços aos respectivos adquirentes ou destinatários (art. 29º/19 do CIVA) vê as suas consequências em sede de gastos a suportar pela empresa atenuados já que o legislador, como forma de possibilitar o não aumento dos encargos administrativos a suportar pelos sujeitos passivos, permite a emissão de *facturas simplificadas*:

- Nas transmissões de bens efectuadas por *retalhistas e vendedores ambulantes a particulares* (adquirentes que não sejam sujeitos passivos de IVA) quando o valor da factura seja inferior a 1.000 €⁽¹³⁾;
- Em quaisquer outras transmissões de bens e prestações de serviços de montante não superior a 100€, neste caso quer os adquirentes sejam sujeitos passivos ou particulares (art. 40º do CIVA).

A documentação comprovativa da transmissão de bens efectuadas por *retalhistas e vendedores ambulantes a particulares* (entidades que não sejam sujeitos passivos) passa a poder ser realizada por emissão de *factura simplificada*, sempre que o valor total do documento comprovativo da transmissão (na maior parte dos casos da vida prática, a venda), sem inclusão do IVA, não ultrapasse o valor de 1.000,00€. Outro tanto sucede relativamente a outras transmissões de bens e prestações de serviços, cujo valor não ultrapasse os 100,00€, sem IVA incluído, independentemente do adquirente ser ou não sujeito passivo de IVA⁽¹⁴⁾.

Agora, com este novo regime, inversamente ao que sucedia com o precedente uso dos *talões*, passa a ser possível proceder à inserção da identificação do cliente ou destinatário do documento comprovativo da transmissão através da inserção do número de identificação fiscal no conteúdo dos documentos da espécie *factura simplificada*, agilizando-se a emissão dos documentos comprovativos da transacção até ao limite dos valores acima mencionados.

¹³ O regime estatuidor dos *elementos exigíveis na fatura* dispensa a exigibilidade de indicação na fatura do nome e do domicílio do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo do imposto (art. 36º/15 do CIVA) quando o valor desta, sem inclusão do imposto (IVA) for inferior a 1.000 €. A partir deste valor tais menções são obrigatórias.

¹⁴ Neste sentido cfr. OC nº 30141/2013, de 2013-01-04, da DSIVA.

As faturas emitidas ao abrigo deste regime [art. 40º do CIVA], devem conter menção adequada identificando-as como tal - *factura simplificada* -, ser datadas e numeradas sequencialmente. Sendo estas emitidas por outros meios eletrónicos que não o processamento informático (cfr. art. 5º do DL 198/90, de 19 de Junho¹⁵), designadamente por utilização de máquinas registadoras,

15 É o seguinte o teor deste art. 5º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho:

- <<1- A partir de 1 de Janeiro de 1992, a numeração e a impressão das facturas e documentos equivalentes referidos no artigo 35.º do Código do IVA devem obedecer aos requisitos exigidos no n.º 3 do artigo 3.º, artigo 4.º e artigos 7.º a 11.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro.
- 2- Os sujeitos passivos do IVA que processem facturas ou outros documentos fiscalmente relevantes através de sistemas informáticos devem assegurar a respectiva integridade operacional, a integridade da informação arquivada electronicamente e a disponibilidade da documentação técnica relevante.
- 3- 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, exactidão e fiabilidade da informação criada, recebida, processada ou emitida;
 - iii) Existência de funções de controlo para detecção de alterações directas ou anónimas à informação gerida ou utilizada no sistema;
 - iv) Preservação de toda a informação necessária à reconstituição e verificação da correcção 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 directamente a informação, fora dos procedimentos de controlo documentados para o sistema, sem gerar qualquer evidência rastreável agregada à informação original.
- 4 - Para efeitos do n.º 2, consideram-se condições de garantia da integridade da informação arquivada electronicamente 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 respectiva 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; acessibilidade e legibilidade pela administração tributária da informação
- b) A acessibilidade e legibilidade pela administração tributária da informação arquivada, através da disponibilidade de:

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 (art. 40º/4, segunda parte, do CIVA), devem ser inseridas pelo respetivo equipamento todas as menções obrigatórias, nomeadamente, o número de identificação fiscal do adquirente quando for sujeito passivo ou, não o sendo, o exija.

Num esforço de síntese, podemos estabelecer como diferenças entre as facturas simplificadas aqui em apreço e as *outras* facturas:

- A identificação e dados do adquirente, quando este não for sujeito passivo de IVA, resumem-se ao NIF, não sendo obrigatório indicar nome e o domicílio;
- Quanto aos dados do emitente, apenas é necessário indicar o seu nome ou denominação social e o NIF, não sendo necessário o domicílio;
- A designação dos bens ou serviços é efectuada em termos simplificados;
- O IVA pode estar incluído no preço final.

- i) Funções ou programas para acesso controlado à informação arquivada, independentemente dos sistemas informáticos e respectivas versões em uso no momento do arquivado;
- ii) Funções ou programas permitindo a exportação de cópias exactas 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 respectiva articulação;
- b) Os ciclos operativos de exploração do sistema;
- c) As funcionalidades de controlo disponíveis e a audibilidade das mesmas;
- d) Os mecanismos, físicos ou lógicos, utilizados na preservação da integridade e exactidão 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.»

O n.º 1 do presente artigo teve nova redacção dada pelo artigo 5.º do decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro, e, ulteriormente, nova redacção dada pelo n.º 2 do artigo 45.º da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro. Os n.ºs 2 a 6 deste preceito foram aditados pelo art. 45.º/2 da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

Como nota final, deixe-se a menção de, como vimos, existirem documentos que podem qualificar-se como equiparados a facturas simplificadas. Na verdade, a obrigação da facturação – cfr. art. 40º do CIVA - pode ser cumprida pela emissão de registo de operações ou documentos, respectivamente, nas seguintes operações:

- Nas transmissões de bens realizada por intermédio de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de factura.
- Nas prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens e entradas em espectáculos, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento.

3.4. AS FATURAS-RECIBO

As faturas-recibo emitidas no *Portal das Finanças*^[16], designadamente para efeitos do estabelecido CIRS (cfr. art. 115º deste Código), têm agora novo modelo aprovado pela acima referida Portaria nº 426-B/2012, cuja entrada em vigor também é 1 de janeiro de 2013, revogando a Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de Novembro^[17].

Assim, a elaboração e emissão das *faturas-recibo* efetuam-se obrigatoriamente através do Portal das Finanças, portanto via electrónica com recurso à *internet*, acedido através do respectivo endereço eletrónico, deixando, a partir da mesma data (1 de Janeiro de 2013), de ser possível a emissão do vulgarmente designado *recibo verde*.

¹⁶ Cujo endereço é www.portaldasfinancas.gov.pt.

¹⁷ Tanto quanto conseguimos apurar, a fatura-recibo pode ser obtida no portal das finanças, à semelhança do que ocorria com os anteriores *recibos verdes eletrónicos*.

Porém, os restantes documentos conexos - a *factura* e o *recibo de quitação* – não se encontram ainda disponíveis no portal das finanças, pelo que os mesmos devem ser emitidos nos termos seguintes:

- As facturas: por qualquer meio (cfr. Portarias nº 363/2010, de 23 de Junho, e nº 22-A/2012, de 24 de Janeiro, isto é, através de programas de faturação certificados, salvo se excluídos, de acordo com o regime instituído por estes diplomas);
- As facturas: por qualquer meio (Note-se que os sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção – art. 53º do CIVA – podem optar por emitir as *faturas-recibo* sem preenchimento, adquirindo-as previamente nos Serviços de Finanças.).

3.5. AS NOTAS DE DÉBITO E DE CRÉDITO

Os documentos contabilísticos da espécie *nota de débito*¹⁸ e *nota de crédito*¹⁹, usados até agora, designadamente, como substitutos de facturas em algumas operações, nas quais desempenhavam funções de *documento equivalente a factura*, e para efectuar correcções à facturas em geral, passam a ter uso restrito e exclusivo no âmbito da correcção às *facturas* e às *facturas simplificadas*, passando a ser elemento obrigatório do seu conteúdo a referência ao documento a que respeitam.

Ficam assim de uso restrito a título de *documentos rectificativos da fatura* (arts. 29º/7 e 36º/6 do CIVA) que deve ser emitido quando haja necessidade de, por qualquer motivo, incluindo inexactidão, proceder a alteração do valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto (cfr. art. 29º/7 do CIVA). Este documento está obrigado a conter os elementos obrigatórios para a factura (art. 36º/5/a) do CIVA), bem como a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados (art. 36º/6 do CIVA).

Não sendo exequível a menção das facturas a que o documento rectificativo se refere, por estar em causa, por exemplo, uma retificação decorrente da concessão de descontos do tipo *rappel*, pode proceder-se apenas à identificação do período temporal a que o documento rectificativo se refere, contendo toda-via a indicação do valor tributável e do correspondente imposto, se também este for objeto de regularização (art. 78º/13 do CIVA) [20].

Isto é, segundo este novo regime as *notas de crédito* e as *notas de débito* são única e exclusivamente documentos rectificativos de fatura, que os sujeitos passivos adquirentes dos bens ou dos serviços podem emitir nos termos e desde que cumpram e preencham os requisitos acabados de mencionar.

¹⁸ Documento contabilístico habitualmente usado para reembolso de despesas como sucede, por exemplo, quando uma empresa assume a despesa de um seu cliente e, posteriormente, reembolsa os valores (estão neste caso, designadamente, o escritório de advocacia que paga as custas processuais correspondentes ao cliente e, depois, para se ressarcir das mesmas, emite um nota de débito movimentando a conta-corrente do cliente por este valor).

¹⁹ A *nota de crédito* é um documento contabilístico de curso legal que habitualmente é utilizado para anular total ou parcialmente uma ou mais facturas.

²⁰ Cfr. OC nº 30141/2013, de 2013-01-04, da DSIVA.

3.6. A GUIA DE DEVOUÇÃO

Passa a ser obrigatório o uso de documento contabilístico da espécie *guia de devolução* ou *nota de devolução* para documentar e comprovar (*documento de suporte*) a devolução de bens objecto de precedente transacção entre os mesmos comerciantes ou entidades (cfr. art. 35º do CIVA), sendo que também este passa a conter, obrigatoriamente, a referência ao documento a que se referem, isto é, ao documento que tituló a transacção subjacente à devolução em causa.

3.7. REQUISITOS DE CONTEÚDO DAS FACTURAS

a) Regras gerais

Relativamente aos elementos constitutivos do conteúdo obrigatório das *facturas*, quando estas tenham como destinatário um particular e sejam de valor inferior a 1.000,00 € sem IVA, deixam verificar a obrigação de conter a identificação do nome e morada do sujeito, isto é, deixam de ser obrigadas a identificar o destinatário (art. 40º do CIVA). Assim, estas facturas têm de ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- Identificação (nome ou denominação e número de identificação fiscal) do fornecedor de bens ou prestador de serviços;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- Preço dos bens transmitidos ou dos serviços prestados líquido de imposto (valor da transacção sem imposto), taxa aplicável e valor de imposto devido ou preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis;
- Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo ou, não sendo sujeito passivo, quando este o solicite.

Na prática, o que sucede é que esta modalidade de facturas visa substituir o documento contabilístico de suporte e comprovação de transacções antes utilizado e habitualmente denominado de *venda-a-dinheiro*, ou equivalente, no qual também era praticada corrente a identificação do cliente ou destinatário da transacção, identificação esta muitas vezes substituída pela referência genérica a *consumidor final*.

b) Regras especiais: sujeito passivo não residente

Quando o sujeito passivo não tenha sede, estabelecimento estável ou

domicílio em território nacional, e tenha nomeado representante (art. 30º do CIVA), as facturas emitidas, além dos elementos previstos para as facturas em geral (art. 30º/5 do CIVA), devem conter o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, bem como o respectivo número de identificação fiscal (art. 36º/9 do CIVA).

c) Regras especiais: regime especial dos pequenos retalhistas

As facturas emitidas por sujeitos passivos do regime especial dos pequenos retalhistas (art. 60º e ss. do CIVA), não conferem direito à dedução, excepto as transacções abrangidas no art. 60º/9 do CIVA. Facturas estas que estão obrigadas a conter a menção «IVA-não confere direito à dedução» (art. 62º do CIVA).

d) Regras especiais: revendedores de combustíveis líquidos

Também assim com as facturas emitidas pelos revendedores de combustíveis líquidos em caso de entregas efectuadas por conta dos distribuidores e também estas facturas deverão conter a mesma menção ou outra similar (art. 72º/4 do CIVA).

e) Regras especiais: autofacturação, autoliquidação

No que concerne às alterações nos requisitos exigidos para as facturas, imposta ainda atentar nas que se referem a situações de *autofacturação*, *autoliquidação* e aos regimes especiais de IVA, as quais deverão mencionar no seu conteúdo as expressões definidas pelo legislador, que constituem requisitos específicos destas situações, que passamos em revista de seguida.

i) Elaboração de factura pelo adquirente

Quando ocorra a elaboração de factura pelo adquirente dos bens ou serviços esta fica ainda obrigada a conter a menção de “autofacturação” (art. 36º/11/c) do CIVA).

ii) Empreitadas e subempreitadas de obras públicas

No âmbito do *regime especial de exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas* ⁽²¹⁾ as facturas relativas a operações abrangidas pelo art. 7º/1, bem como as facturas relativas a operações abrangidas pelo art. 5º do *regime especial de exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas entregas de*

²¹ Aprovado em anexo ao Decreto-Lei nº 204/97, de 9 de Agosto, e alterado pelas Leis nºs 3-B/2000, de 4 de Abril, e 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro.

bens às cooperativas agrícolas [22], e art. 4º do *regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias* [23], devem ser numeradas sequencialmente numa série especial e conter a menção «Exigibilidade de caixa».

iii) Bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades
No âmbito do *regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades* [24] - art. 6º -, as facturas relativas às transmissões efectuadas ao abrigo do *regime especial de tributação da margem*, emitidas pelos sujeitos passivos revendedores, devem conter a menção «Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão», «Regime da margem de lucro - Objectos de arte» ou «Regime da margem de lucro - Objectos de colecção e antiguidades» conforme os casos.

iv) Agências de viagens

As facturas relativas a prestações de serviços abrangidas pelo regime especial das agências de viagens [25] estão obrigadas a conter a menção «Regime da margem de lucro – Agências de viagens».

f) Conteúdo: menções especiais

Nas situações em que o destinatário ou adquirente for o devedor do imposto, as facturas emitidas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços deve conter a expressão «IVA – autoliquidação» [26], o mesmo se aplicando às facturas emitidas com renúncia à isenção quando o adquirente seja um sujeito passivo dos mencionados no art. 2º/1 do CIVA.

A mesma menção - «IVA – autoliquidação» - deve ser aposta no caso das facturas relativas às transmissões de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, abrangidas pelo *regime especial aplicável ao ouro para investimento* [27].

Simplificando, podemos elaborar o seguinte quadro das menções especiais a inserir nas facturas, à luz dos critérios de harmonização comunitária das mesmas, tendo em conta as alterações:

²² Aprovado em anexo ao Decreto-Lei nº 418/99, de 21 de Outubro.

²³ Aprovado em anexo à Lei nº 15/2009, de 1 de Abril.

²⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de Outubro.

²⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de Julho.

²⁶ Servem de exemplo os casos de aquisição de serviços de construção civil; aquisição de suporta; direitos de emissão de gases com efeito de estufa.

²⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 362/99, de 16 de Setembro.

Operação	Norma aplicável	Menção a inserir
Factura elaborada pelo adquirente	art. 36º/11/c) do CIVA	"Autofacturação"
O devedor do imposto é o destinatário ou adquirente	art. 2º/1/i),j) e l) do CIVA art. 6º/6/a) do CIVA [a contrario]	"IVA – autoliquidação"
Regime especial do ouro para investimento	art. 5º/4 e art. 10º/2 do anexo ao DL nº 362/99, de 16/09	
Regime especial das agências de viagens e circuitos turísticos	art. 6º/2 do DL 221/85, de 03/07	"Regime da margem de lucro – agências de viagens"
Regime especial de tributação de bens e, segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades	art. 6º/1 do anexo ao DL 199/96, de 18/10	"Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão"; - "Regime da margem de lucro - Objetos de arte"; - "Regime da margem de lucro – Objetos de colecção e antiguidades"
Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas	art. 7º/1 do anexo ao DL 204/97, de 09/08	"Exigibilidade de caixa"
Regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas de bens às cooperativas agrícolas	art. 5º/1 do anexo ao DL 418/99, de 21/10	
Regime especial de exigibilidade do IVA nos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias	Anexo à Lei nº 15/2009, de 01/04	
Regime especial de isenção – art. 53º do CIVA	art. 57º do CIVA	"IVA – regime de isenção"
Regime especial dos pequenos retalhistas – art. 60º do CIVA	art. 62º do CIVA	"IVA – não confere direito à dedução"
Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicáveis aos revendedores	art. 72º/4 do CIVA	"IVA – não confere direito à dedução"

3.8. PRAZO DE EMISSÃO

Relativamente ao prazo de emissão deve observar-se o seguinte:

- As facturas e notas de devolução devem ser emitidas o mais tardar até ao 5º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido (art. 36º/1/a) e 36º/3 do CIVA);
- Em caso de prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro estado membro as facturas devem ser emitidas o mais tardar no 15º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido (art. 36º/1/b) do CIVA);

- Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efectuada, bem como no caso em o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido.

3.9. EMISSÃO E PROCESSAMENTO DAS FACTURAS

O regime jurídico-tributário agora instituído permite que as *facturas* e as *facturas simplificadas* possam ser processadas por meios informáticos, através do uso de adequado *programa informático de facturação*, *documento impresso tipograficamente* ou *outro meio electrónico*, designadamente pelo recurso às tradicionais *máquinas registadoras*, *terminal electrónico* e *balança electrónica*, desde que respeita algumas condições estabelecidas.

No caso de utilização da *plataforma electrónica*, que passa a substituir o antes denominado *recibo electrónico*, poderão ser emitidos três tipos de documentos:

- factura
- factura-recibo e
- recibo de Quitação (para dar quitação relativamente às facturas emitidas) ^[28].

3.10. COMUNICAÇÃO DE EMISSÃO DE FACTURAS

Apesar da razoável margem de liberdade quanto aos meios de emissão e processamento das facturas, mantém-se a obrigação de comunicação das mesmas à AT, independentemente dos meios utilizados. Naturalmente que para a hipótese de não serem produzidas com recurso a meios informáticos de facturação, a obrigação em causa haverá de ser cumprida por inserção manual das mesmas através do portal AT, procedimento este que tem de ser cumprido até ao dia 25 do mês seguinte ao mês da emissão dos documentos em apreço ^[29]. Já agora, diga-se de passagem, que a referida comunicação de cada um dos documentos, haverá de conter as informações seguintes:

²⁸ Note-se que esta metodologia permitirá, na prática, proceder à uniformização da terminologia contabilística habitualmente usada nas sociedades (com contabilidade organizada) e nos empresários em nome individual, em particular nos profissionais liberais.

²⁹ Naturalmente que a opção dependerá sempre da escolha do sujeito passivo. Todavia, em função das quantidades de documentos a comunicar, isto é, da quantidade de facturas emitidas, parece-nos que a tendência será para a recomendação prática do recurso a programa informático de facturação.

- identificação do cliente caso este se tenha identificado;
- o valor sujeito a IVA;
- as respectivas taxas e valor;
- os totais do documento e,
- se foro o caso, a indicação do motivo de aplicação de isenção de IVA.

Assim, a comunicação pode ser efectuada por uma das seguintes vias:

- Transmissão electrónica de dados:
 - Em *tempo real*, integrada em programa de facturação electrónica;
 - Diferida, mediante remessa (*upload*) de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT) ^[30];
- Por inserção directa no portal das finanças ^[31].

Note-se que não é possível alterar a via de comunicação no decurso do ano civil e que os sujeitos passivos obrigados a produzir o SAF-T, não dispõem desta última opção pelo que têm de optar pela transmissão electrónica de dados, numa das duas modalidades possíveis.

Por outro lado, quanto a prazos, a comunicação deve ser efectuada até ao dia 8 do mês seguinte ao da emissão da factura.

Pelo que vimos de referir parece ser recomendável a opção por solução informática de processamento e emissão de documento comprovativo das transacções efectuadas pela empresa, assumida esta a forma colectiva ou singular, opção que, em qualquer caso, deverá estar plenamente operacional

³⁰ A realização da comunicação através de *upload* do ficheiro SAF-T (PT) comportará, em termos estritamente práticos, a realização de várias tarefas sequenciais ou, se preferirmos, a observação de um procedimento que tentaremos descrever muito sucintamente de seguida. Ocorrendo o uso deste método extrair-se-á do ficheiro SAF-T (PT) do *software* de faturação e a comunicação das faturas, a efectuar mensalmente, compreenderá a realização das seguintes tarefas:

- Acesso ao Portal das Finanças usando o NIF e a senha de acesso do sujeito passivo;
- Escolha, no respectivo menu, da opção para entrega de elemento de faturas;
- Selecionando de seguida o ficheiro SAF-T (PT) a enviar;
- No passo seguinte o ficheiro será objecto de uma pré-validação e, não sendo detectado qualquer problema, permitir-se-á a respectiva submissão;
- Após submissão do ficheiro este será enviado à AT;
- No final deve ser emitida uma mensagem indicativa da realização da operação com êxito.

É possível, e é recomendável seja realizada, a consulta dos ficheiros SAF-T (PT) enviados a fim de se proceder à verificação do respectivo estado de envio para confirmar se é de *sucesso*. Outros estados possíveis são: *pendente*, *rejeitado* e *integrado parcialmente*.

³¹ Trata-se aqui de uma opção por método de inserção manual dos elementos das faturas no Portal das Finanças. A comunicação por este método parece-nos ser apenas aceitável (recomendável) para entidades que emitam um número muito reduzido de faturas. Embora não

desde o dia 1 de Janeiro de 2013 afim de lhe possível a execução prática da recolha electrónica de dados de facturação possibilitadores do cumprimento da obrigação de comunicação a que nos referimos acima. Se assim não for, se não estiverem providas de adequado sistema de recolha de informação necessária à comunicação em causa, as empresas arriscam ver-se confrontadas com o cometimento de infracção fiscal decorrente de a não conseguirem efectuar em tempo útil [32].

Importa ter em devida conta a estatuição da obrigação acessória (art. 46º/1 do CIVA), muitas vezes esquecida na prática, que consubstancia uma delimitação do registo contabilístico das transacções diárias pelo valor total das contraprestações recebidas, restringindo-o apenas a *particulares*, isto é, a entidades que não são sujeitos passivos. Aqui, nestes casos, haverá tão só a identificação do destinatário como sendo ou não sujeito passivo de IVA. Ora, na hipótese deste ser sujeito passivo de IRS, o número de identificação fiscal não é suficiente para tal distinção. Para os sujeitos passivos de IRS a única ferramenta disponível para o efeito consiste em usar o acesso ao portal da AT, via consulta de clientes/fornecedores. A generalidade dos actuais sistemas que conhecemos e que permitem a emissão de *facturas simplificadas* não têm características e funcionalidades que lhes permita realizar, nos extractos diários que produzem, as operações realizadas com sujeitos passivos e com *particulares* (não sujeitos passivos).

Um outro aspecto para o qual imposta chamar a atenção reside na circunstancia de poder estar posta em crise a obrigação de entrega do mapa recapitulativo referente a clientes, que em 2013 será de 3.000,00 € conforme proposta de lei do orçamento do estado, pese embora esta obrigação não se verificar para alguns bens e prestações de serviços, designadamente com as seguintes despesas:

existam restrições ao uso deste método em função do volume de facturas emitidas, cremos que para as entidades que verifiquem um mais elevado volume de emissão destes documento é de recomendar que procedam à comunicação através de um dos métodos anteriores.

³² Note-se que o não cumprimento destas obrigações preenche os pressupostos sobre o qual repousa a infracção fiscal contra-ordenacional punível com coimas, que vão de 50,00 € a 5.750,00 € para pessoas singulares e de 100,00 € a 11.500,00 € para pessoas colectivas [cfr. art. 117º/5 do RGIT].

- Combustíveis normalmente utilizados em viaturas automóveis;
- Transporte e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;
- Alojamento, alimentação, bebidas e tabacos, despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;
- Divertimentos e luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.