

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 3.º, 7.º, 8.º, 29.º, 36.º, 40.º....

Assunto: Faturas – Exigibilidade do imposto – Faturas globais - Fornecimento de leite sujeito a classificação laboratorial em data posterior à emissão da fatura

Processo: n.º 5557, por despacho de 2013-10-29, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. O requerente, pretende a qualificação jurídico-tributária da seguinte situação factual:

1.1 O sujeito passivo, enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal, de periodicidade trimestral, para o exercício da atividade "Criação de Bovinos para Produção de leite" (CAE principal 01410), fornece diariamente à Indústria de Laticínios determinada quantidade de leite da sua produção.

1.2 No decorrer desse fornecimento, emite uma informação de pagamento referente às entregas mensais efetuadas, com data do final do mês.

1.3 No entanto, por razões laboratoriais e de classificação, esta informação de pagamento só é conhecida e entregue entre os dias 6 e 10 do mês seguinte ao do referido fornecimento, uma vez que só nessa data é que o sujeito passivo, produtor do leite, tem conhecimento do preço a faturar.

2. Neste contexto, pretende ser esclarecido relativamente à data que deve constar na fatura a emitir pelo sujeito passivo produtor.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DO REQUERENTE

3. A dúvida do requerente respeita ao cumprimento do prazo para emitir a fatura, referido na alínea a) do n.º 1 do art.º 36.º do Código do IVA, ou seja, *"o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º"*.

4. Defende a aplicação do n.º 7 do artigo 7.º à situação apresentada, que, segundo a sua interpretação, remete a exigibilidade, neste caso, para a data em que é conhecido o preço do leite a pagar ao produtor.

5. Pelo que, considera que o prazo dos cinco dias úteis para emitir fatura é subsequente ao conhecimento do preço do leite.

6. Acrescenta que, nestes termos, "são emitidas as faturas (com e sem autofaturação) datadas do final de cada mês correspondente às entregas diárias daquele mês."

III - ANÁLISE JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

7. Os artigos 7.º e 8.º do Código do Imposto Sobre O Valor Acrescentado (CIVA) estabelecem as regras que determinam quando é que nasce a obrigação de liquidação do imposto (facto gerador) e quando é que esse imposto é exigível por parte do Estado (exigibilidade).

8. Regra geral, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, estes dois momentos são coincidentes, e no caso das transmissões de bens o imposto é devido e torna-se exigível "no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente" (alínea a).

9. Contudo, estão previstas naquele artigo algumas regras específicas que pretendem dar resposta a problemas que podem surgir na determinação do facto gerador e exigibilidade, isto é, pretendem concretizar em que momento se considera que os bens são postos à disposição do adquirente.

10. É o caso do n.º 7, que determina que *"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."*

11. Nesta regra específica, o facto gerador e a exigibilidade são coincidentes, mas ambos diferidos para o momento da produção dos efeitos translativos do contrato.

12. O preceito reporta-se a determinados contratos especiais, nomeadamente «vendas a contento» ou «vendas sujeitas a prova», modalidades contratuais cujas definições encontramos no Código Civil (artigos 923.º e ss).

13. Em termos civilísticos, uma venda a contento corresponde a uma compra e venda, feita sob reserva de a coisa agradar ao comprador, que vale como proposta de venda, que se considera aceite se depois de entregue a coisa ao comprador este não se pronunciar dentro do prazo de aceitação.

14. Na venda sujeita a prova a coisa é entregue à experiência, para ser adquirida se tiver a idoneidade ou as qualidades asseguradas pelo vendedor (Cfr artigo 925.º do Código Civil: *"A venda sujeita a prova considera-se feita sob a condição suspensiva de a coisa ser idónea para o fim a que é destinada e ter as qualidades asseguradas pelo vendedor, excepto se as partes a subordinarem a condição resolutiva."*).

15. Estes contratos para se considerarem perfeitos, isto é, para produzirem os seus efeitos translativos, necessitam da aceitação do adquirente.

16. Naturalmente que então o n.º 7 do artigo 7.º do CIVA excepciona os casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do art.º 3.º do mesmo Código, que prevêm as figuras dos contratos de locação-venda e vendas a prestações, respetivamente.

17. Compreende-se a exclusão na medida em que, nestes casos, apesar de o direito de propriedade não ser transferido no momento da entrega dos bens (e por isso são consideradas operações assimiladas a transmissão de bens), na primeira situação existe uma "cláusula vinculante" de transferência de propriedade, e, na segunda, prevê-se a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço.

18. Além das regras especiais previstas no artigo 7.º do CIVA, importa ter em atenção o artigo 8.º que derroga a regra contida nesse artigo sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emissão de uma fatura, nos termos do artigo 29.º, que acaba por constituir o regime-regra.

19. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA *"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: 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 efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;"* (Redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de agosto, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013)

20. Nos casos previstos no n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, o facto gerador e exigibilidade ocorrem em momentos distintos, porquanto o imposto torna-se exigível: *"a) Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão; b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina; c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior."*

21. A sua aplicação tem de ser conjugada, então, com a leitura do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA que estabelece o prazo de emissão das faturas: *"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;"* (...)

22. Não obstante, *"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 transacção 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"* (n.º 6 do art.º 29.º do CIVA).

23. Ainda assim, em termos de exigibilidade determina o n.º 2 do art.º 36.º que *"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."*

IV - APRECIÇÃO DO PEDIDO

24. Considerando a análise efetuada, o enquadramento proposto pelo requerente, nomeadamente a aplicação do n.º 7 do art.º 7.º do CIVA, para o

caso apresentado, não se afigura como o mais adequado.

25. Embora não se tenha conhecimento do tipo de contrato celebrado entre os sujeitos passivos, não parece tratar-se de uma das modalidades contratuais analisadas supra, em que a aceitação pelo adquirente do leite entregue está dependente dos resultados laboratoriais e de classificação, havendo uma verdadeira opção de compra.

26. Por conseguinte, tem aplicação a regra geral prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 7.º quanto ao facto gerador.

27. À luz desta regra geral, o imposto é devido no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente e, por sua vez, é exigível na data de emissão da fatura, caso o prazo para a sua emissão seja respeitado, ou no 5º dia útil seguinte ao momento em que é devido, no caso de não ser respeitado, conforme regras previstas no art.º 8.º do CIVA.

28. Dado que por razões laboratoriais e de avaliação o sujeito passivo apenas tem conhecimento do preço a faturar no final do mês pode recorrer à faturação mensal, sem prejuízo do cumprimento das regras mencionadas nos pontos 21 e 22 da presente informação.

29. Assim, de acordo com essas regras o processamento das faturas globais não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

30. Em suma, se apenas entre os dias 6 e 10 do mês seguinte o produtor tem conhecimento do preço definitivo a constar da fatura, como é descrito nos factos, tal não obsta a que proceda à emissão de fatura dentro do prazo legal (até ao 5º dia útil seguinte ao termo do mês) com base num preço estimado.

31. Posteriormente, quando for determinado o preço definitivo dos bens entregues e faturados e houver alterações a efetuar deve ser emitido o respetivo documento retificativo (nota de crédito ou nota de débito), nos termos do n.º 7 do art.º 29.º do CIVA: "7 - 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. (Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)"

32. O documento retificativo deve conter os elementos exigidos pelo n.º 6 do art.º 36.º do CIVA, nomeadamente a data e número sequencial, bem como a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados, além dos elementos a que se refere a alínea a) do número 5 do art.º 36.º do CIVA.

V – CONCLUSÃO

33. Nos termos e com os fundamentos expostos, conclui-se que o enquadramento tributário correto para o caso apresentado pelo requerente é o seguinte:

- i) O imposto é devido no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, nos termos da regra geral da al. a) do n.º 1 do art.º 7.º do CIVA;
- ii) O sujeito passivo pode recorrer ao processamento de faturas globais

respeitantes a cada mês 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;

iii) O imposto é exigível até ao 5º dia útil seguinte ao termo do mês a que respeita a fatura global processada, de acordo com a leitura conjugada do disposto no n.º 1 do art.º 8.º com o n.º 2 do art.º 36.º, ambos do CIVA.

iv) O desconhecimento do preço definitivo do bem entregue não obsta à emissão da fatura dentro do prazo legal, na medida em que pode ser emitida com base num preço estimado e, posteriormente, ser emitido o respetivo documento retificativo (nota de crédito ou nota de débito), segundo o n.º 7 do art.º 29.º e n.º 6 do art.º 36.º, ambos do CIVA.