

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 36º e 40º

Assunto: Faturas – Gasóleo colorido, adquirido pelos portadores de cartão microcircuito (emitido para beneficiários de isenção ou redução de ISP)

Processo: nº 6231, por despacho de 2014-04-28, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

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.

**1.** A requerente, enquadrada no regime normal de tributação, de periodicidade mensal, pelo exercício, a título principal, da atividade de comércio a retalho de flores, plantas, sementes e fertilizantes, em estabelecimentos especializados e, a título secundário, da atividade de comércio a retalho de combustível para veículos a motor, em estabelecimentos especializados, vem expor e requerer nos seguintes termos: *«Tendo esta Cooperativa um posto de abastecimento devidamente licenciado e realizando operações de venda de combustíveis líquidos aos seus associados — gasóleo colorido, os quais possuem cartão microcircuito (emitido para beneficiários de isenção ou redução de ISP), vimos pela presente solicitar esclarecimento sobre os elementos necessários que devem constar dos documentos que são emitidos aquando dessas vendas.*

*Esta cooperativa usa FA [fatura], FR [fatura-recibo] e FS [fatura simplificada] — assim em cada um dos casos quais os elementos que devemos obrigatoriamente preencher, sendo que sabemos que o n.º de cartão tem que constar dos mesmos?*

*A principal dúvida reside se a identificação do cliente (nome, morada e NIF) é sempre obrigatória, mesmo que não emitamos uma FA, ou seja, podemos emitir FS / FR nestas situações, como nos outros casos em geral, atendendo ao DL 197/2012, ou nestes casos é sempre necessário emitir FA?*

*E se podemos usar FR e FS estão dispensados os campos do nome e NIF do cliente, apesar de termos que indicar o n.º do cartão microcircuito?*

*Por outro lado, em termos fiscais é necessário guardar o talão POS [«point of sale», expressão inglesa que deve traduzir-se para a língua portuguesa como «posto de venda»] que é emitido aquando da venda com o cartão microcircuito?*

*Se sim, durante quanto tempo?»*

**2.** As questões colocadas prendem-se, por um lado, com os requisitos a que deve obedecer a emissão da fatura que serve de suporte a cada abastecimento de gasóleo colorido e marcado e, por outro lado, com os aspetos relativos à eventual obrigação de arquivar e conservar os talões emitidos aquando da aquisição daquele combustível nos terminais postos de venda (point of sale, na terminologia do n.º 3 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio).

Este diploma estabelece as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e os respetivos mecanismos de controlo, tendo em vista a correta afetação do produto aos destinos que beneficiam de isenção ou de aplicação de taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), nos termos previstos no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

**3.** No tocante à eventual obrigação de arquivo e conservação do «talão POS» para efeitos fiscais, a informação de tal matéria insere-se no âmbito das atribuições cometidas à Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos, pelo que a requerente deve remeter àquele serviço a correspondente dúvida, suscitada no presente pedido.

**4.** A transmissão de gasóleo colorido e marcado está sujeita ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e é regulada, no que concerne à redução da taxa, pelo artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

**5.** Citam-se, a propósito, o números 3 e 5 daquele artigo: «[...] 3 — O gasóleo colorido e marcado só pode ser consumidos por: a) Motores estacionários utilizados na rega; b) Embarcações referidas nas alíneas c) e h) do n.º 1 do artigo 89.º; c) Tratores agrícolas, ceifeiras-debulhadoras, motocultivadores, motoenxadas, motoceifeiras, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanheiras-condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos, incluindo os utilizados para a atividade aquícola, aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e do mar; d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro; e) Motores fixos; f) Motores frigoríficos autónomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósitos de combustível separados, e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis), nos termos a definir em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e dos transportes. [...] 5 — O gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo. [...]» .

**6.** O «cartão electrónico» referido no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC é o denominado cartão de microcircuito, como esclarece a mencionada Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, no seu n.º 5.º, nos seguintes moldes: «5.º O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR [Direção-Geral de Agricultura e do Desenvolvimento Regional], através dos quais são registadas todas as transacções de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS).»

**7.** A obrigação de faturação associada às transações referenciadas no ponto precedente está explicitada no n.º 8.º daquela Portaria, como se transcreve: «8.º O registo no sistema informático, através dos terminais POS, de cada abastecimento efectuado, não dispensa a emissão de respectiva factura [...], emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito.»

**8.** A obrigação específica aludida na disposição transcrita está, aliás, em consonância com a obrigação genérica dos sujeitos passivos de IVA estatuída na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), a saber: «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 efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços».

**9.** No que respeita aos requisitos a que deve obedecer a emissão de faturas, os mesmos estão elencados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, como, seguidamente, se transcreve:

«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; 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.

**10.** Importa salientar que, no caso sob análise, os sócios da Cooperativa, lavradores e adquirentes do gasóleo colorido e marcado, são sujeitos passivos do IVA na aceção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, a qual diz textualmente: «1 — São sujeitos passivos do imposto: a) 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)».

**11.** Nesta conformidade, a Cooperativa, ao vender o gasóleo colorido e marcado aos sócios titulares do cartão de microcircuito, deve emitir uma fatura por cada abastecimento, no integral respeito pelas regras plasmadas no n.º 8.º da Portaria n.º 361-A/2008 e nas correspondentes prescrições do CIVA.

**12.** Neste sentido, é imprescindível atender-se, igualmente, às particularidades que enformam a obrigação de faturação no contexto do Regime de Tributação dos Combustíveis Líquidos Aplicável aos Revendedores, compreendido entre os artigos 69.º e 75.º do CIVA.

**13.** Deste modo, mencionam-se, pela sua pertinência, os n.ºs 2 a 4 do artigo 72.º do citado Código: «2 — O direito à dedução referido no número anterior só pode ser exercido com base em faturas passadas na forma legal, podendo, porém, os elementos relativos à identificação do adquirente, com exceção do número de identificação fiscal, ser substituídos pela simples indicação da matrícula do veículo abastecido. 3 — As faturas emitidas pelos revendedores devem conter a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante de imposto correspondente ou, em alternativa, a indicação do preço com a inclusão do imposto e da taxa aplicável. 4 — No caso de entregas efetuadas por revendedores por conta dos distribuidores, as faturas emitidas pelos revendedores devem conter a menção 'IVA — não confere direito à dedução' ou expressão similar.»

**14.** Conjugando o n.º 8.º da Portaria que vimos referindo com os artigos 36.º e 72.º do CIVA, pode desde já concluir-se que o nome, firma ou denominação social do adquirente, bem como o seu número de identificação fiscal devem constar nas faturas a processar na situação exposta. A sede ou domicílio deste podem ser omitidos, desde que seja indicada a matrícula do veículo abastecido. O preço pode apresentar-se líquido de imposto ou com imposto incluído; no primeiro caso, deve apor-se o correspondente montante de imposto. Todos os restantes itens contidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA devem ser escrupulosamente cumpridos. Verificando-se a ocorrência específica reportada no n.º 4 do artigo 72.º do CIVA, a fatura emitida pela Cooperativa deve conter a menção 'IVA — não confere direito à dedução' ou expressão similar.

**15.** No que diz respeito à possibilidade ou não de emitir fatura-recibo ou fatura simplificada na situação em apreço, deve reter-se que a primeira destas figuras é aplicável quando a operação é liquidada a pronto pagamento e que o seu processamento se rege pelos requisitos exigíveis para a fatura.

**16.** Já no concernente à figura designada como fatura simplificada, o processamento da mesma obedece a quesitos distintos dos anteriormente referidos, observando-se no n.º 2 do artigo 40.º do CIVA (que se ocupa deste tipo de faturas), por comparação com a fatura ou a fatura-recibo, uma redução de elementos a considerar no seu preenchimento.

**17.** Assim, os elementos que, obrigatoriamente, devem ser incluídos numa fatura simplificada não satisfazem plenamente a previsão estatuída no n.º 8.º da Portaria atrás citada, porquanto, relativamente àquele documento, no que se refere ao sujeito passivo adquirente, apenas se exige o seu número de identificação fiscal e não a sua identificação nominal.

**18.** Por tudo o que antecede, concluímos:

18.1. Quando a Cooperativa vende gasóleo colorido e marcado aos sócios, nas condições atrás descritas, tal transmissão deve ser suportada pela emissão de uma fatura ou fatura-recibo, nas quais devem constar os nomes e números de identificação fiscal destes. A sede ou domicílio do adquirente podem ser omitidos, desde que seja indicada a matrícula do veículo abastecido. O preço pode constar líquido de imposto ou com imposto incluído; se líquido de imposto, deve indicar-se o montante de imposto devido. Todos os restantes itens elencados no artigo 36.º do CIVA devem ser escrupulosamente cumpridos.

18.2. Nas condições particulares enunciadas no n.º 4 do artigo 72.º do CIVA, a fatura ou fatura-recibo a emitir deve conter ainda a menção 'IVA — não confere direito à dedução' ou expressão similar.

18.3. A fatura simplificada, cujos requisitos obrigatórios não contemplam o nome nem o domicílio do adquirente que seja sujeito passivo, não reúne os pressupostos que permitam a sua utilização no caso sob análise.