

RECIBO-VERDE ELETRÓNICO *VERSUS* FATURA-RECIBO: BREVES NOTAS SOBRE UMA ALTERAÇÃO MERAMENTE PSICOLÓGICA

Pelo Dr. João T. C. Batista Pereira⁽¹⁾

SUMÁRIO:

1. Regime aplicável aos devedores acessórios dos prestadores independentes de serviços a partir de 1 de janeiro de 2013. 2. Deveres acessórios dos prestadores independentes de serviços a partir de 1 de janeiro de 2013. 3. Regime aplicável aos deveres acessórios dos prestadores independentes de serviços até 31 de dezembro de 2012. 4. Uma alteração meramente psicológica. 5. Um sistema de caixa (por enquanto) ilegal.

O *novo regime da faturação*, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 197/2012 e pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, ambos de 24 de agosto, veio vedar aos sujeitos passivos a possibilidade de cumprirem dos respetivos deveres acessórios em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), através da emissão de *documentos equivalentes à fatura*. Sem mais, esta alteração implicaria que um vasto universo de prestadores de serviços, entre os quais muitos advogados, deixasse de poder utilizar (apenas) os chamados *recibos-verdes eletrónicos*, previstos no artigo 115.º, n.º 1, alínea *a*), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) como vinha fazendo até então.

⁽¹⁾ Advogado associado da Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, R.L.

Neste contexto, e após alguma hesitação, a Administração tributária optou por modificar o modelo oficial do recibo-verde, *con-volando* este documento em *fatura-recibo* e garantindo, desta forma, a continuidade da sua *dupla utilização*⁽²⁾. Tomadas no seu conjunto, estas medidas são alterações de soma nula. No entanto, as aparentes alterações no regime vieram contribuir para a desconstrução da errada perceção que a generalidade destes sujeitos passivos tinha relativamente à função dos recibos-verdes e à dispensa de emissão de faturas comuns.

1. Regime aplicável aos deveres acessórios dos prestadores independentes de serviços a partir de 1 de janeiro de 2013

De acordo com a sua atual redação, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, o artigo 29.º do Código do IVA determina que os sujeitos passivos que não pratiquem exclusivamente operações isentas estão *sempre* obrigados a emitir uma fatura — ou uma fatura simplificada, nos casos previstos no artigo 40.º do referido diploma — *por cada transmissão de bens ou prestação de serviços*, bem como *pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços*.

A fatura e a fatura simplificada são documentos de conteúdo parcialmente vinculado, devendo conter, respetivamente, todos os elementos obrigatórios enunciados no artigo 36.º, n.º 5 e no artigo 40.º, n.ºs 2 e 3, do Código do IVA. Além disso, quando não se refiram a prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro Estado membro⁽³⁾, as faturas e as faturas simplificadas devem ser emitidas (i) até ao *quinto dia útil seguinte ao da data da realização da prestação de serviços* ou (ii) nos casos em

(2) Cf. Portaria n.º 426-B/2012, de 28 de dezembro.

(3) Caso em que devem ser emitidas até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido, nos termos do artigo 7.º do Código do IVA [cf. artigo 36.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA].

que o pagamento dos serviços é efetuado antes ou no momento da sua prestação, *na data do recebimento* [cf. artigo 36.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IVA].

Os prazos de faturação previstos no artigo 36.º do Código do IVA são consentâneos com o sistema de entrega deste imposto ao Estado: de acordo com o disposto nos artigos 7.º e 8.º do mesmo diploma, o imposto torna-se devido antes ou no momento da realização da operação, sendo irrelevante se o pagamento for protelado para um período posterior.

No que concerne à tributação do rendimento, o artigo 3.º, n.º 6, do Código do IRS estabelece que os rendimentos profissionais e empresariais dos sujeitos passivos integrados no *regime simplificado* de determinação do rendimento tributável ficam sujeitos a IRS:

- (i) *desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente; ou*
- (ii) *desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, quando não for obrigatória a sua emissão.*

Para garantir o controlo da obtenção dos rendimentos de categoria B e, bem assim, da sua localização temporal, os sujeitos passivos que auferam rendimentos resultantes do *exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza*, ou decorrentes da *propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico*, quando sejam os *seus titulares originários*, devem:

- (iii) emitir um *recibo* de modelo oficial pelo recebimento de qualquer quantia relacionada com as prestações de serviços efetuadas, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas [cf. artigo 115.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS]; ou

- (iv) emitir uma *fatura*, nos termos previstos no Código do IVA por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas, cumulativamente com um *documento de quitação*⁽⁴⁾ [cf. artigo 115.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS].

O *recibo de modelo oficial* a que se refere o artigo 115.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS é o documento até agora conhecido por *recibo-verde* e cuja nova denominação é *fatura-recibo*. O modelo oficial⁽⁵⁾ inclui os elementos obrigatórios de uma *fatura* e, bem assim, os dados relativos às retenções na fonte em sede de IRS, o que significa que, em princípio *pode ser, efetivamente, utilizado com a dupla função de fatura, para efeitos de IVA, e de recibo de modelo oficial, para efeitos de IRS*, como, aliás, sempre aconteceu até ao presente⁽⁶⁾. Nota-se, todavia, que o atual modelo de *fatura-recibo* mantém a referência à *quantia recebida*, de onde resulta que o emitente declara já ter recebido a soma devida pelo adquirente⁽⁷⁾. Neste contexto, entende-se que a dupla utilização da *fatura-recibo* estará limitada aos casos em que o pagamento dos serviços for feito dentro do respetivo prazo de emissão.

2. *Fatura-recibo ou fatura comum?*

Em face do regime acima descrito, em especial das normas respeitantes aos prazos de emissão e à função dos vários documentos mencionados, perfilam-se duas hipóteses distintas.

Hipótese 1: O prestador de serviços — o **Advogado A** — não está sujeito ao regime de contabilidade organizada em sede de IRS,

(4) O *documento de quitação* mencionado no artigo 115.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS corresponde a um simples reconhecimento escrito do cumprimento da obrigação de entrega de determinada quantia, nos termos do disposto no artigo 787.º do Código Civil.

(5) Cuja atual versão foi aprovada pela Portaria n.º 426-B/2012, de 28 de dezembro.

(6) *V.*, *infra*, ponto 3.

(7) Cf. Portaria n.º 426-B/2012, de 28 de dezembro.

não atingiu, em 2012, um volume de negócios superior a dez mil euros e preenche os demais requisitos de isenção de IVA, previstos no artigo 53.º do respetivo Código⁽⁸⁾. Nesta hipótese, relativamente frequente, o **Advogado A** estará dispensado da obrigação de emitir fatura (cf. artigo 29.º, n.º 3, do Código do IVA). Restar-lhe-á, portanto, a necessidade de cumprir os deveres acessórios para efeitos de IRS, imposto que recairá sobre o seu rendimento apenas no momento do pagamento (cf. artigo 6.º, n.º 3, do Código do IRS).

Nestas circunstâncias, o **Advogado A** deve emitir uma *fatura-recibo*, através do sistema integrado no *portal das finanças*, no momento do recebimento dos seus honorários, fazendo referência à isenção de IVA no campo próprio. Pese embora a designação deste documento no novo modelo, ele não será emitido pelo **Advogado A** com a função de *fatura*, mas como uma mera declaração de recebimento de uma determinada quantia, ou seja, exclusivamente como *recibo*⁽⁹⁾.

Hipótese 2: Os serviços são prestados pelo **Advogado B**, que não beneficia da isenção prevista no artigo 53.º do Código do IVA, e que, por esse motivo, está obrigado a emitir faturas dentro do respetivo prazo legal por todas as prestações de serviços que realizar.

Neste caso, o momento relevante para efeitos de declaração e entrega do IVA e, bem assim, para efeitos de tributação do rendimento auferido pelo **Advogado B** em sede de IRS *será o momento da prestação dos serviços e não a data do pagamento dos honorários*.

Assim sendo, se o pagamento dos serviços prestados for efetuado dentro do prazo de emissão da fatura⁽¹⁰⁾, o **Advogado B** tem

(8) Isto é: não pratica operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exerce qualquer atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do Código do IVA (referente ao sector dos resíduos).

(9) O Advogado A não está obrigado a emitir a *fatura-recibo* no prazo legal de emissão das faturas, o que não levanta qualquer dificuldade na gestão dos tributos por parte da Administração tributária, uma vez que a operação está isenta de IVA e só é tributada em sede de IRS no momento do pagamento.

(10) Como acima se indicou, quando não se referirem a prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro Estado membro, as faturas e as faturas simplificadas devem ser emitidas (i) até ao quinto dia útil seguinte ao da data da realização prestação de serviços ou (ii) nos casos em que o pagamento dos serviços é feito antes ou no

a faculdade de, dentro daquele prazo, emitir uma *fatura-recibo* através do *portal das finanças*⁽¹¹⁾.

Se, diferentemente, o pagamento dos serviços prestados pelo **Advogado B** for remetido para um momento posterior ao do termo do prazo de emissão da fatura, aquele sujeito passivo deve emitir uma *fatura comum*, através do sítio *e-fatura* ou de um sistema de faturação certificado, acompanhada de um documento de quitação, a emitir no momento do recebimento⁽¹²⁾.

Sublinha-se, por fim, que nem o **Advogado A**, nem o **Advogado B**, estão impedidos de emitir uma *fatura comum*, seguida de uma *fatura-recibo*, a título de documento de quitação. Neste caso, a fatura-recibo não assumirá a sua normal dupla função, e deverá incluir, no campo em aberto referente aos serviços prestados, a referência à fatura antes emitida. Todavia, considerando que, muito provavelmente, a Administração tributária somará automaticamente, para efeitos de apuramento do IVA liquidado e do rendimento auferido, as matérias tributáveis incluídas nas faturas comuns e nas faturas-recibo, será aconselhável evitar o uso destes últimos como documento de quitação.

momento da sua prestação, na data do recebimento [cf. artigo 36.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*) do Código do IVA].

⁽¹¹⁾ Em alternativa, o Advogado B pode emitir uma fatura comum, através do sítio *e-fatura* ou de um sistema de faturação certificado, caso em deverá, ainda, emitir um documento de quitação aquando do recebimento dos honorários.

⁽¹²⁾ A este propósito vale a pena referir que, nos casos em que o Advogado A decide emitir voluntariamente uma fatura a pedido de um determinado cliente, ficará nas mesmas circunstâncias que o Advogado B no que respeita ao cumprimento dos deveres acessórios. Não obstante, sublinha-se também que a Administração tributária tem entendido que, nos casos em que os sujeitos passivos emitem, para determinada prestação de serviços, uma fatura comum a pedido dos adquirentes, mas não estão obrigados à emissão relativamente a todas as operações que realizam, a tributação do rendimento não é antecipada para o momento da emissão da fatura (neste sentido, v. a informação emitida no âmbito do processo n.º 993/12, com Despacho concordante do Senhor DIRETOR-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA).

3. Regime aplicável aos deveres acessórios dos prestadores independentes de serviços até 31 de dezembro de 2012

Aqui chegados, impõe-se, com vista a identificar, de forma mais clara, as alterações efetivamente promovidas pela alteração legislativa em análise, recapitular o regime vigente até 31 de dezembro de 2013.

Na redação em vigor até 31 de dezembro de 2012, o artigo 29.º do Código do IVA permitia aos sujeitos passivos que, em alternativa à *emissão de fatura*, emitissem um *documento equivalente*, i.e., um documento que contivesse todos os elementos obrigatórios da fatura. Nestas circunstâncias, os recibos-verdes de modelo oficial eram (corretamente) admitidos pela Administração tributária como *documento equivalente* à fatura para efeitos de cumprimento dos deveres acessórios dos sujeitos passivos em sede de IVA. Além dos recibos-verdes, também as notas de honorários e os laudos eram, desde que numerados, geralmente aceites como documentos equivalentes à fatura.

Coerentemente, o artigo 115.º, n.º 1, do Código do IRS também admitia que, em alternativa à emissão de recibo-verde ou da fatura, os sujeitos passivos que auferissem rendimentos da categoria B emitissem um *documento equivalente*, no prazo de emissão da fatura, seguido de *documento de quitação*, no momento do recebimento.

O recibo de modelo oficial previsto no artigo 115.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS não era designado *fatura-recibo*, mas *recibo-verde eletrónico*. No mais, aquele documento era idêntico ao atual, contendo todos os elementos obrigatórios das faturas e fazendo referência à *quantia recebida*. Podia, portanto, ser utilizado com a mencionada *dupla função (i) de documento equivalente à fatura, para efeitos de IVA; e (ii) de recibo, para efeitos de IRS nas mesmas circunstâncias em que acontece, atualmente, com as faturas-recibo*.

Neste contexto, os recibos-verdes do anterior modelo podiam ser utilizados com a mencionada *dupla função (i) de documento equivalente à fatura, para efeitos de IVA; e (ii) de recibo, para efei-*

tos de IRS nas mesmas circunstâncias em que acontece, atualmente, com as *faturas-recibo*.

O regime relativo à determinação do momento da declaração e da entrega do IVA ao Estado não se alterou: estas obrigações sempre nasceram com a realização das operações e não com o (posterior) pagamento por parte do adquirente. O IRS, por seu turno, também já incidia sobre os rendimentos da categoria B nos termos acima indicados, ou seja, *desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares*.

4. Uma alteração meramente psicológica

Posto isto, impõe-se concluir que, na prática, os deveres acessórios que hoje recaem sobre os prestadores independentes de serviços eram os que já decorriam do regime vigente até 31 de dezembro de 2012. Retomando as hipóteses acima analisadas, mas considerando agora o regime antigo, verifica-se que:

Na primeira hipótese, o **Advogado A** já estava dispensado de emitir fatura para efeitos de IVA, uma vez que praticava exclusivamente operações isentas, e já era obrigado a emitir, para efeitos de tributação em sede de IRS, um recibo-verde eletrónico, através do sistema integrado no *portal das finanças*, no momento do recebimento dos honorários (momento relevante para a tributação do seu rendimento).

Na segunda hipótese, se o pagamento dos serviços prestados fosse efetuado dentro do prazo de emissão de fatura, o **Advogado B** podia optar entre emitir uma fatura-recibo ou emitir uma fatura comum, sendo que, nesta última situação, teria de emitir um documento de quitação no momento do recebimento dos respetivos honorários. Se o pagamento dos serviços prestados pelo **Advogado B** só fosse feito depois do fim do prazo de emissão da fatura, aquele sujeito passivo devia emitir uma fatura comum, seguida de um documento de quitação, no momento do recebimento.

5. Um sistema de caixa (por enquanto) ilegal

Se a Administração tributária não tivesse *convolado* os recibos-verdes eletrónicos em *faturas-recibo*, garantindo a continuidade da sua *dupla utilização*, estes documentos passariam, por via da nova redação do artigo 29.º do Código do IVA, a ser utilizáveis apenas pelos sujeitos passivos não obrigados à emissão de fatura em sede de IVA (como o **Advogado A**). Todos os outros teriam de emitir, para cada operação efetuada, uma fatura comum, através do sítio *e-fatura* ou de um sistema de faturação certificado, acrescida de um documento de quitação.

Este efeito era absolutamente desnecessário, uma vez que o objetivo das alterações ao regime de faturação — nomeadamente das que resultam do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, que veio impor aos sujeitos passivos de IVA a comunicação eletrónica de todas as faturas à Administração tributária — foi precisamente estender à emissão das faturas as regras já antes aplicáveis aos recibos-verdes eletrónicos.

Mas, sendo assim, o que justifica a perceção generalizada de que o regime aplicável aos prestadores independentes de serviços, nomeadamente aos advogados, mudou substancialmente?

Muito provavelmente, o entendimento (errado) de que, à luz do regime aplicável até 31 de dezembro de 2012, a emissão de recibos-verdes dispensava (sempre) o sujeito passivo de cumprir os prazos de emissão da fatura. Acompanhando a ideia de que, por ser um *documento equivalente*, o recibo-verde era a fatura dos trabalhadores independentes, foi surgindo a convicção generalizada de que aqueles não estavam sujeitos ao prazo de emissão da fatura, uma vez que o recibo-verde só deveria ser emitido no momento do pagamento.

Este entendimento, sem qualquer base legal, tinha (e tem) consequências graves na gestão do IRS e do IVA. É que, nos casos (muito frequentes) em que o pagamento não era efetuado dentro do prazo de emissão da fatura, os prestadores independentes de serviços beneficia(va)m de um *sistema de caixa* contrário à lei, quer em sede de IRS, quer em sede de IVA.

Muito embora, como acima se assinalou, o regime aplicável aos deveres acessórios que impendem sobre os prestadores inde-

pendentes de serviços não tenha mudado substancialmente, a discussão em torno das alterações legislativas veio chamar a atenção para a ilegalidade desta prática antiga, a que a Administração tributária nunca deu qualquer relevância e que distorce gravemente o sistema de tributação das operações e dos rendimentos por elas gerados, com implicações, igualmente sérias, na concorrência entre operadores económicos.

Curiosamente, esta aparente alteração de regime que pode produzir uma verdadeira alteração da perceção dos sujeitos passivos sobre as suas obrigações acessórias ocorre num momento em que, precisamente por via da entrada em vigor do novo regime da faturação (e, em especial, das obrigações de comunicação de toda a faturação à Administração tributária), o legislador criou condições para a adoção, a prazo, de um *sistema (legal) de caixa* em sede de IVA.

O novo regime da faturação tornará significativamente mais barata e mais eficiente a fiscalização das operações por parte da Administração tributária, deixando o cruzamento de informação aritmética para os sistemas informáticos.

A serem reais os dados sobre a evasão fiscal que recorrentemente chegam a público, o aumento do controlo das operações permitirá alargar a base tributável de IVA, IRS e IRC. Além disso, dará condições à Administração tributária — que passa a ter conhecimento imediato da realização das operações, podendo, posteriormente, controlar os respetivos pagamentos — para fiscalizar um sistema de entrega do imposto centrado no pagamento (*em caixa*) e não na faturação.

A possibilidade de os Estados membros aplicarem o *sistema de caixa* em sede de IVA a sujeitos passivos com volumes de negócios reduzidos foi inscrita em 2010 no artigo 167.º-A da *Diretiva IVA*⁽¹³⁾ e consta, igualmente, da autorização legislativa vertida no artigo 241.º da Lei do Orçamento do Estado para 2013⁽¹⁴⁾. Nos termos desta norma, o Governo está autorizado a criar um *sistema de caixa* opcional e aplicável apenas a sujeitos passivos com um

(13) Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

(14) Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

volume de negócios não superior a quinhentos mil euros, que admitam o acesso às respetivas contas bancárias. Refira-se, a este respeito, que as críticas produzidas pelas associações empresariais, a propósito da restrição da aplicação do regime a sujeitos passivos com um volume de negócios relativamente baixo não têm em conta que, de acordo com o mencionado artigo 167.º-A da Diretiva IVA, os Estados membros não estão autorizados a, sem prévia consulta do Comité do IVA, aplicar regimes de caixa a sujeitos passivos com um volume de negócios superior a quinhentos mil euros. Cumprido este pressuposto, o limite pode chegar aos dois milhões de euros. Sublinha-se, em qualquer caso, que, indo o sistema português de controlo da faturação muito para além do que exige a Diretiva IVA, não se veem razões para, uma vez consultado o Comité do IVA, a sua pronúncia não ser positiva.

Janeiro de 2013