

Art. 84.º do CIRS – Encargos com Lares
vs.
Art. 29.º do CIVA – Obrigações em Geral

[Duas interpretações, antagónicas, sobre a mesma realidade]

A — Generalidades/Questões prévias.

A “Compra e venda é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço.” ⁽¹⁾

Associada a esta realidade estão, essencialmente, identificados os efeitos referidos pelo artigo 879.º do Código Civil (CC) e, concretamente, a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito, a obrigação de entregar a coisa e a obrigação de pagar o correspondente preço.

Este contrato — de compra e venda —, para além das regras específicas prescritas pelos artigos 874.º e seguintes (ss.) do CC, fica, também, sujeito aos princípios comuns a todos os negócios jurídicos, tal como consagrado nos artigos 217.º e ss. do CC. Assim, a declaração negocial, pode assumir a forma expressa ou tácita ⁽²⁾, sendo que, *“A validade da declaração negocial não depende da observância de forma especial, salvo quando a lei o exigir.”* ⁽³⁾

Sempre que se esteja em presença do cumprimento de uma obrigação, aquele que a cumpre, tem o direito de exigir daquele a quem a prestação é feita, quitação da mesma, a qual deve constar de documento autêntico ou autenticado. ⁽⁴⁾

Estas regras, de cariz civil, serão, também, acolhidas nas normas de carácter tributário que as não contrariem, como são exemplo, para o que agora releva, os artigos 84.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e o artigo 29.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Acresce que, *“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm salvo se outro decorrer diretamente da lei.”* ⁽⁵⁾

Note-se, a título de exemplo, que, o CIVA, tem um conceito específico associado à «transmissão de bens», enformado pelo seu artigo 3.º e outro à «prestação de serviços», este tipificado pelo artigo 4.º, sendo que, em qualquer das hipóteses, é possível identificar os requisitos delimitadores do contrato de compra e venda prescrito pelo artigo 874.º do CC. De facto, quer num ou noutro caso, se pode verificar a transmissão da *“... propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço.”*

De ambas as disposições legais acima citadas — art. 84.º do CIRS e art. 29.º do CIVA —, ressalta, para além do mais, a referência à factura ⁽⁶⁾, razão pela qual se nos afigura dever determo-nos, ainda que brevemente, sobre o conceito que lhe está associado.

A factura deve ser entendida, também para estes efeitos, como o documento, de índole contabilística, que tutela, e atesta, uma transacção comercial e que, por essa razão, terá, ao menos de um dos lados

¹ – Cfr. art. 874.º do CC – Código Civil.

² – Cfr. n.º 1 do art. 217.º do CC.

³ – Cfr. art. 219.º do CC.

⁴ – Cfr. n.º 1 do art. 787.º do CC.

⁵ – Cfr. n.º 2 do art. 11.º da LGT – Lei Geral Tributária.

⁶ – Cfr. alínea a) do n.º 1 do art. 84.º do CIRS e alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA.

do contrato, uma pessoa, singular ou colectiva, que exerce uma actividade comercial, industrial ou de serviços. Atenta esta realidade, poder-se-á afirmar que, uma das finalidades da factura, é a de proporcionar a adequada verificação/fiscalização da operação/contrato que lhe está subjacente. ⁽⁷⁾

Precisamente a este propósito, foi aditado ⁽⁸⁾ ao Código do IVA, pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02, o artigo 35.º-A, que, no seu n.º 1, estatui que “*A emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas no presente Código.*”, razão pela qual, é nossa convicção, que se deve entender que é nas correspondentes regras ínsitas no Código do IVA, que se devem buscar as normas e clarificações atinentes, designadamente, à emissão de facturas que titulem operações tributáveis em território português. ⁽⁹⁾

Por outro lado, a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, na redação que lhe veio a ser dada pelo artigo 16.º do Dec. Lei n.º 197/2012, de 24/08, diploma este que transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 4.º da Diretiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, e a Diretiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de julho, que alteraram a Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, passou a impor, aos sujeitos passivos deste tributo, desde 1 de janeiro de 2013, o dever de “*Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, ...*”. É certo que, em casos específicos, a factura pode ser elaborada pelo próprio adquirente dos bens ou serviços, ou, até, por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo ⁽¹⁰⁾, mas esta é a excepção, sendo que, a regra, é que, tal diligência, seja executada pelo próprio sujeito passivo.

Em todo o caso, da factura, deve constar um conjunto de informações — ou conter um determinado número de requisitos ou elementos — que são, exaustivamente, enunciados pelas várias alíneas do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA ⁽¹¹⁾, da qual se podem respigar o nome, firma ou denominação social e sede ou domicílio do destinatário ou adquirente dos bens ou serviços e o respectivo número de identificação fiscal do mesmo ⁽¹²⁾, a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados ⁽¹³⁾, o preço ⁽¹⁴⁾ e a data em que os bens foram colocados à disposição, ou os serviços foram realizados ⁽¹⁵⁾.

É que, como refere o Supremo Tribunal Administrativo (STA) no Acórdão de 17/02/2009, Proc. 20593, “*... a fatura não se destina só ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto.*”.

⁷ – “*Para efeitos da presente directiva, os Estados-Membros aceitam como factura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato electrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo.*” Cfr. art. 218.º da Directiva 2006/112/CE, de 22/11/2006, sendo que “*É assimilado a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.*” Cfr. art. 218.º da Directiva 2006/112/CE, de 22/11/2006”. O conceito de “Factura” consta, para além do mais, da alínea c) do art. 2.º do decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02, como sendo o documento, em papel ou em formato electrónico, que contenha os elementos referidos nos arts. 36.º ou 40.º do CIVA, ou constitua um documento rectificativo de factura emitida nos termos legais.

⁸ – Acolhendo o artigo 219.º-A da Directiva 2006/112/CE, de 22/11/2006, que tem em vista definir a competência territorial em matéria de facturação.

⁹ – Cfr. Ofício-Circulado n.º 30.211, de 15/03/2019, da Área de Gestão Tributária – IVA, a pág. 5.

¹⁰ – Cfr. n.º 14 do art. 29.º do CIVA.

¹¹ – Em harmonia, aliás, com o art. 226.º da Directiva 2006/112/CE, de 22/11/2006.

¹² – Cfr. alínea a) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA.

¹³ – Cfr. alínea b) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA.

¹⁴ – Cfr. alínea c) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA.

¹⁵ – Cfr. alínea f) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA.

Por último importa notar quais as competências dos serviços, fixadas por oportunidade da publicação da Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12, alterada pelas Portarias n.º 337/2013, de 20/11, e n.º 155/2018, de 29/05.

Assim e para além do mais, à Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, compete “*Coordenar a matéria relativa às garantias respeitante ao tributo que administra, elaborando e difundindo as respetivas instruções.*”⁽¹⁶⁾ e, à Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, compete “*Uniformizar a aplicação das normas fiscais e os procedimentos dos serviços, designadamente, através da sistematização das decisões administrativas e da elaboração de instruções;*”⁽¹⁷⁾.

Ora, atendendo a que, as regras que dispõem sobre a emissão das facturas, está contida no CIVA⁽¹⁸⁾, afigura-se-nos que, a competência para divulgar instruções com vista a dissipar eventuais dúvidas que se prendam com essa área, é da competência da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

B — A posição interpretativa da DSIVA.⁽¹⁹⁾

Com vista a dissipar eventuais dúvidas que pudessem subsistir, com referência à obrigação de emissão de factura e aos elementos que ela deve conter, foi divulgada a Ficha Doutrinária correspondente ao Processo n.º 14.547, com despacho, proferido no uso de poderes subdelegados, da Senhora Directora de Serviços do IVA, datado de 13/11/2018, segundo a qual se podem ver aclaradas as dúvidas correspondentes aos seguintes factos ali elencados.

“I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. *A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que detém uma licença de funcionamento emitida pela Segurança Social, em 11 de junho de 2018.*

2. *Refere que os filhos dos utentes da instituição pretendem que as faturas sejam emitidas com o seu número de identificação fiscal, com a justificação que pagam uma parte da mensalidade.*

3. *A Requerente solicita esclarecimento quanto à possibilidade de emissão de fatura com dados de terceiros e a eventual repercussão desse procedimento na aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA.”*

Da análise, então, levada a efeito, resultou, para além do mais, que:

“...

10. *Quanto ao cumprimento da obrigação de faturação, esclarece-se que a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA determina a obrigação de emissão de fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do CIVA, independentemente da qualidade e adquirente dos bens ou do 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*

¹⁶ – Cfr. alínea n) do n.º 2 do artigo 9.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12.

¹⁷ – Cfr. alínea b) do n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12.

¹⁸ – Cfr. n.º 1 do artigo 35.º-A “A emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas no presente Código.”

¹⁹ – Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

11. *Conforme decorre da norma, a fatura é emitida ao adquirente dos bens ou destinatário dos serviços prestados, ou seja, à contraparte da relação jurídico-tributária, ainda que o pagamento seja total ou parcialmente efetuado por terceiro.*

...”

Resulta, assim, claro, que a *“Fatura é emitida ao adquirente dos bens ou destinatário dos serviços prestados, ou seja, à contraparte da relação jurídico-tributária, ainda que o pagamento seja total ou parcialmente efetuado por terceiro.”* ⁽²⁰⁾

Sucedo, porém, que, esta apreciação, efectuada — e bem, na nossa óptica — pela DSIVA, colide, frontalmente, com a análise que, a propósito do preceituado pelo artigo 84.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), extravasando as suas competências ⁽²¹⁾, é feita pela Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS).

C — A posição/interpretação da DSIRS.

A coberto da Ficha Doutrinária correspondente ao Processo n.º 838/2018, com despacho concordante da Subdiretora Geral do IR, de 27/04/2018, é, claramente, afirmado que *“1. As faturas devem ser emitidas m nome e com o número de identificação fiscal de quem efetivamente procede ao seu pagamento, pelo que o lar, de que o seu pai é utente, deve emitir a fatura em seu nome e com a sua identificação fiscal por ser quem efetivamente suporta o encargo, mas fazendo constar no descritivo da fatura o beneficiário do serviço prestado pela instituição.”*

Repare-se, desde logo, que, a data do despacho proferido pela Senhora Subdiretora Geral do IR, é de 27/04/2018, portanto, anterior, não só ao da publicação do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02 ⁽²²⁾, como, também, ao sancionamento das instruções vertidas na Ficha Doutrinária correspondente ao Processo n.º 14.547, da DSIVA – 13/11/2018 –, mas claramente posterior à redação que foi dada à alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, pelo artigo 16.º do Dec. Lei n.º 197/2012, de 24/08

D — O nosso ponto de vista.

Ora, se bem entendemos a «bondade» da interpretação da DSIRS, não a podemos subscrever por notar a desconformidade com as obrigações impostas aos diversos operadores económicos, e que podemos sintetizar da forma seguinte.

Em **primeiro lugar**, porque a DSIRS não tem, aparentemente, competência para esclarecer sobre a forma e o conteúdo das facturas emitidas em território português, por operadores aqui sediados — e está, como é costume dizer-se, “A meter a foice em seara alheia” —, tal como resulta, não só da análise à posição da DSIVA, como, também, ao diploma que regula as competências de cada um dos serviços que integram a Autoridade Tributária e Aduaneira e ao próprio CIVA.

Em **segundo lugar**, porque é imposta ao prestador do serviço — o Lar —, pelo Código do IVA, uma determinada obrigação a cumprir aquando da emissão das facturas, a qual é susceptível de conduzir, quando desrespeitada — cumprindo, naturalmente, as instruções da DSIRS —, à posição de infractor a essas mesmas normas.

²⁰ – Cfr. o “Assunto” da Ficha Doutrinária parcialmente transcrita.

²¹ – Cfr. alínea b) do n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12.

²² – Sendo que, o artigo 35.º-A do CIVA, aditado por este diploma legal, ter entrado em vigor no dia 16/02/2019 – Cfr. n.º 1 do art. 45.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02.

Em **terceiro lugar**, por poder conduzir ao contencioso entre o emitente da factura — o Lar — e o familiar da pessoa a quem o serviço é prestado — o utente desse mesmo Lar —, já que, o que é solicitado, aparentemente, não pode ser satisfeito, sendo que, a explicação poderá não ser, pacificamente, acolhida.

Em **quarto lugar**, na medida em que, a emissão da factura nos moldes aventados pela DSIRS, poderá levar ao contencioso entre o emitente da factura — o Lar — e a entidade que, legalmente, tem a obrigação de verificar o cumprimento das normas legais e, concretamente, das respeitantes ao CIVA — a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Em bom rigor e tal como é esclarecido pelo Ofício-Circulado n.º 20.211, de 15/03/2019, da Área de Gestão Tributária – IVA, a propósito do aditamento, ao CIVA, do artigo 35.º-A,

“...

Esta norma acolhe o artigo 219.º-A da Diretiva IVA e define a competência territorial em matéria de faturação, clarificando as situações em que a emissão de fatura está sujeita às regras estabelecidas no Código do IVA.

Como regra geral, a emissão de faturas que titulem operações localizadas no território nacional (aqui tributáveis) está sujeita às regras do Código do IVA.

...”

Acresce a tudo isto que, da nossa óptica, é, também e principalmente, a **imagem dos serviços da AT** que fica molestada pela falta de sintonia, ou harmonia, quanto à mesma matéria, entre duas Direcções de Serviços integrantes da mesma entidade, no caso a DSIVA e a DSIRS.

Por nós, resta apenas acrescentar que perfilhamos, por entendermos mais conforme à integralidade dos conceitos em confronto ⁽²³⁾, a posição subscrita pela DSIVA. Não é que não entendamos o que pretende a DSIRS, antes é, simplesmente, pelo facto de estarmos convictos de que, o legislador, ao estatuir como fez no que concerne ao artigo 84.º do CIRS, estava — como não podia deixar de estar — ciente de todas as implicações de que daí adviriam e, designadamente, do facto de, com alguma frequência, poder não ser aceites como dedutíveis em IRS — mesmo por o não deverem ser —, algumas despesas que, alegadamente, tenham sido suportadas por pessoa diversa daquela a quem é prestado o serviço de acolhimento no Lar.

É que, nem todas as despesas incorridas ao longo do período de tributação, pelo sujeito passivo de IRS, são susceptíveis de influenciar a liquidação deste tributo. Umas são-no, outras sê-lo-ão apenas numa determinada medida e com limite legalmente definido e, ainda, outras não são, sequer, consideradas para esse efeito.

Elaborado em Julho de 2019 por:

António dos Santos Rocha, Chefe de Divisão da AT, Aposentado; e

Eduardo José Martins Brás, Chefe de Finanças da AT.

²³ – Mas também porque, por ser posterior, deve, ao menos, derrogar a orientação da DSIRS.