

**A NOVA FACTURA:
ALTERAÇÃO DOS SEUS ELEMENTOS,
A AUTO-FACTURAÇÃO E A FACTURA ELECTRÓNICA**

JOAQUIM PEDRO LAMPREIA

**Vieira de Almeida & Associados
Sociedade de Advogados**

A transposição da Directiva n.º 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, originou várias alterações às normas que regem o sistema de facturação vigente em Portugal.

Em consequência, foram modificados os elementos que devem constar da factura, introduziu-se um sistema de auto-facturação e de facturação por terceiros e foi estabelecido um verdadeiro sistema de facturação electrónica.

O presente artigo analisa estas alterações, procurando minimizar o impacto causado pela introdução de um novo elemento nas facturas, contribuir para a utilização dos sistemas de auto-facturação e de facturação electrónica, e ainda apontar algumas deficiências e erros na transposição da Directiva.

The Council Directive 2001/115/CE of 20 December 2001 was implemented by Decree-Law 256/2003 of 21 October, which lead to several amendments to the Portuguese invoicing rules. Changes include the details required on invoices, the introduction of a system of self-billing and outsourcing of invoices and the effective establishment of electronic invoicing.

This article provides an analysis to the amendments, and aims to minimize the impact caused by the inclusion of a new detail on invoices, to contribute to the application of the self-billing and electronic invoicing systems and to point out to some deficiencies made in the implementation of the Directive.

ÍNDICE:

1 – Introdução; 2 – Transposição da Directiva n.º 2001/115/CE; 3 – Alteração dos elementos da factura; a) A alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA; b) Consequências da introdução da alínea f); c) Outras menções; 4 – A auto-facturação e a facturação por terceiros; a) Conceito e

consagração legal; b) Condições de implementação; 5. – A factura electrónica; a) Conceito e vantagens; b) A factura electrónica de matriz nacional; c) O regime actual.

1. INTRODUÇÃO

As normas legais que regem o sistema de facturação em Portugal parecem ter o condão de lançar na confusão milhares de empresas e operadores económicos, sempre que são submetidas a qualquer alteração legislativa, por mais simples que esta seja.

Com efeito, o acompanhamento do quotidiano das empresas ensina-nos que poucas áreas são tão “melindrosas” como a respeitante ao seu sistema de facturação, onde qualquer alteração de pormenor pode provocar numa perturbação de enormes e desproporcionadas dimensões. Esta poderá ser uma das razões pelas quais as disposições legais referentes à facturação terem estado a salvo das constantes e inúmeras alterações legislativas que assolam a fiscalidade nacional.

Embora a constância das normas sobre facturação seja, em si mesma, positiva, a mesma encerra uma progressiva desadequação dessas normas à evolução entretanto ocorrida no comércio jurídico. Esta desadequação terá sido potenciada pela aparente relutância do legislador em promover a simplificação e modernização do actual sistema de facturação – porventura temendo que tal pudesse redundar na criação de oportunidades para defraudar o Estado, tal como será evidenciado adiante.

Neste contexto, foi necessária a transposição de uma Directiva Comunitária para que se operasse um conjunto de alterações legislativas ao sistema de facturação vigente, obrigando à introdução no Código do IVA de novas formas de facturação (como o sistema de facturação electrónica, a auto-facturação e a facturação por terceiros) e fazendo com que certas obrigações obsoletas fossem finalmente revogadas, como seja o caso de algumas menções obrigatórias nas facturas que já não faziam qualquer sentido numa economia que se pretende moderna.

Estas alterações legislativas, que serão o objecto da presente análise, foram introduzidas no Código do IVA pelo Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro (“Decreto-Lei n.º 256/2003”), tendo entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004.

Este Decreto-Lei transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro¹, que altera a Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio², tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.

Como consequência da transposição da mencionada Directiva, e apesar da sua relativa simplicidade, é já possível avaliar, junto dos agentes económicos, o enorme efeito perturbador causado por algumas das alterações agora introduzidas na legislação interna portuguesa.

Por outro lado, ficou também patente a cautelosa recepção dada pela maior parte destes agentes a algumas importantes novas formas de facturação agora consagradas no Código do IVA, como é o caso do sistema de facturação electrónica.

Por último, é de referir que alguns aspectos introduzidos no Código do IVA encontram-se em contradição com o disposto na Directiva n.º 2001/115/CE, fruto de uma deficiente transposição da mesma.

O presente artigo visa, pois, analisar as alterações recentemente introduzidas ao regime da facturação, procurando minimizar o “efeito perturbador” de alguns dos seus elementos e contribuir para a desmistificação e utilização das novas formas de facturação consagradas na legislação interna – sem contudo deixar de apontar os aspectos que representam uma violação da Directiva ora transposta.

2. TRANSPOSIÇÃO DA DIRECTIVA N.º 2001/115/CE

Podemos distinguir três grupos de alterações introduzidas pela transposição da Directiva n.º 2001/115/CE: (i) alteração dos elementos que devem obrigatoriamente constar das facturas; (ii) introdução do recurso à auto-facturação e à facturação por terceiros; e (iii) a possibilidade de transmitir e conservar a factura através de meios electrónicos.

¹ JO L 15 de 17.01.2002, p. 24.

² A comumente designada por “Sexta Directiva”.

Conforme explica o preâmbulo da Directiva n.º 2001/115/CE, as condições aplicáveis à facturação que constavam da Sexta Directiva eram pouco numerosas, deixando aos Estados-Membros a possibilidade de determinar os elementos essenciais dessas condições. Acresce que tais condições não se encontravam adaptadas ao desenvolvimento das novas tecnologias e métodos de facturação. Esta conjugação de factores levou ao entendimento generalizado de que era necessário efectuar uma alteração às regras vigentes.

A necessidade de se proceder a uma alteração das condições aplicáveis à facturação a nível comunitário foi oficialmente referida pela primeira vez no âmbito da iniciativa SLIM (Simplificação da Legislação no Mercado Interno)³. Com efeito, o relatório da Comissão sobre esta iniciativa⁴, elaborado em 1997, refere que o sistema de IVA comunitário em vigor naquela data impunha excessivos custos e constrangimentos às empresas e que a excessiva complexidade das regras existentes nos diversos Estados-Membros desencorajava as trocas comerciais entre estes.

Com base neste diagnóstico, o relatório SLIM recomendou que fossem estabelecidos, a nível comunitário, os elementos que devem obrigatoriamente constar da factura e que fossem determinados, ao mesmo nível, os requisitos jurídicos e técnicos para a utilização da factura electrónica.

Posteriormente, em Junho de 1998, o Conselho Ecofin debruçou-se sobre as implicações em sede de IVA decorrentes do comércio electrónico, chegando à conclusão que o desenvolvimento deste tipo de comércio tornava necessário o estabelecimento de um enquadramento jurídico para a utilização da factura electrónica, sobretudo para garantir a possibilidade de controlo por parte das administrações tributárias nacionais.

Em Agosto de 1999, a PricewaterhouseCoopers apresentou à Comissão Europeia o seu Relatório Final sobre Facturação⁵, que incidiu sobre os requisitos impostos pelos Estados-Membros aos seus sistemas de facturação e à elaboração da factura electrónica. Pode-se afirmar que este Relatório representa a base da Directiva n.º 2001/115/CE, uma vez que as sugestões dele constantes foram, em

³ Esta iniciativa foi criada pela Comissão Europeia com o objectivo de reforçar o mercado único através da identificação dos procedimentos a adoptar para simplificar e melhorar a qualidade das normas comunitárias.

⁴ Versão inglesa disponível no seguinte endereço: http://europa.eu.int/comm/internal_market/simplification/docs/com1997-618/com1977-618_en.pdf

⁵ Versão inglesa disponível no seguinte endereço: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/frenchpublications/reports_studies/taxation/final_report_pwc.pdf

grande medida, seguidas na Proposta de Directiva apresentada pela Comissão e, subsequentemente, na própria Directiva.

Com efeito, seguindo grande parte das recomendações constantes do Relatório Final sobre Facturação, a Comissão Europeia apresentou uma Proposta⁶ para alterar as normas da Sexta Directiva referentes à facturação. Ao expor os seus motivos, a Comissão refere a necessidade de se proceder a uma harmonização das menções obrigatórias nas facturas e as condições nas quais são permitidas a facturação electrónica e a auto-facturação. Posteriormente, o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social emitiram pareceres altamente favoráveis a esta Proposta de Directiva.

A Directiva n.º 2001/115/CE foi emitida em 22 de Dezembro de 2001 e publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias em 17 de Janeiro de 2002.

3. ALTERAÇÃO DOS ELEMENTOS DA FACTURA

a) A alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA

A transposição da Directiva n.º 2001/115/CE originou a introdução da alínea f) no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA.

Apesar do cariz aparentemente simples desta alteração, a mesma veio trazer relevantes consequências directas e indirectas para os sujeitos passivos, algumas das quais de difícil resolução, como, aliás, muitos operadores económicos puderam recentemente constatar.

Dispõe esta nova alínea que as facturas ou documentos equivalentes⁷ devem agora conter, além dos elementos obrigatórios que já se encontravam previstos, o seguinte:

“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.

⁶ JO C 96 de 27.03.2001, p. 145.

⁷ Sempre que se refira a facturas estar-se-á a fazer referência igualmente aos documentos equivalentes à factura, ou seja, aos documentos (e às mensagens, no caso das facturas electrónicas) que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão (artigo 28.º n.º 13 do Código do IVA).

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.”.

Não se pode afirmar que a segunda parte desta alínea f) constitua uma verdadeira inovação, uma vez que o regime nela previsto resultava já implicitamente da alínea d) do n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA. Na verdade, os sujeitos passivos encontravam-se já obrigados a indicar de forma separada na factura, por força dessa alínea, a quantidade e denominação dos bens transmitidos ou serviços prestados, o preço e a taxa aplicável, quando tais bens ou serviços estivessem sujeitos a taxas diferentes de IVA, sob pena de toda a operação ser tributada à taxa mais elevada⁸.

Assim, a novidade agora introduzida reporta-se à obrigação imposta na primeira parte desta alínea f). Com efeito, e diferentemente do que acontecia até à transposição da Directiva, a factura tem agora de incluir (i) a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente; (ii) em que os serviços foram realizados; ou (iii) em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, sempre que essa data não coincida com a da emissão da factura.

A primeira dificuldade com que o sujeito passivo se debate quando pretende elaborar a factura de acordo com o disposto na alínea f) é saber qual é, efectivamente, a data relevante a ter em conta para efeitos desta alínea.

Antes de mais, importa clarificar que a obrigação de incluir na factura a data mencionada na alínea f) é totalmente diferente da obrigação de incluir a data da sua emissão, sendo que a obrigação de incluir na factura a data da sua emissão encontra-se consagrada no Código do IVA desde o início da sua vigência⁹. A própria alínea f) estabelece, aliás, a complementaridade destas duas datas, uma vez que a data em que a operação foi realizada ou o pagamento foi efectuado apenas terá de ser incluída na factura no caso da mesma não coincidir com a data da respectiva emissão.

⁸ Esta questão foi objecto do despacho do Subdirector-Geral de 17.12.1985, Informação n.º 267, Proc. 30, EN 4231/85, do SIVA, citado por Emanuel Vidal Lima, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, 9ª edição (2004), pág. 485.

⁹ Por força do corpo do n.º 5 do artigo 35.º

Tendo em conta que esta alínea estabelece que as datas relevantes são as datas “*em que os bens foram colocados à disposição do adquirente*” ou em que “*os serviços foram realizados*”, é necessário apurar, no âmbito do Código do IVA, o significado destas duas expressões.

Como bem esclarece o ofício-circulado n.º 30072, emitido pela Direcção de Serviços do IVA, em 28 de Junho de 2004, a resposta a esta questão encontra-se no artigo 7.º do Código do IVA. É, pois, com base neste artigo que se torna possível aferir, na maior parte das situações, quais as datas que devem ser incluídas na factura, uma vez que o mesmo estabelece em que momento se consideram os bens colocados à disposição e os serviços realizados.

Tomando em consideração a lei e o ofício-circulado acima mencionado, indicam-se de seguida, com referência às operações mais comuns, as datas relevantes para efeitos da alínea f) do artigo 35.º:

- (i) Nas transmissões de bens que impliquem transporte ou expedição: a data do início do respectivo transporte ou expedição¹⁰;
- (ii) Nas transmissões de bens com instalação ou montagem por parte do fornecedor: a data da conclusão da instalação ou montagem¹¹;
- (iii) Nas prestações de serviços: a data em que o serviço foi concluído;
- (iv) Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos: deve constar da factura o período a que se refere o respectivo pagamento¹²;

¹⁰ A data relevante é a que consta do documento que acompanha a mercadoria em circulação, nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do Regime de Bens em Circulação, aprovado pelo D.L. n.º 147/2003, de 11 de Julho. Esta interpretação é sancionada pelo ofício-circulado n.º 30072, que por sua vez se baseia no despacho emitido pelos Serviços do IVA em 16.09.1993, no qual é consagrado o entendimento de que o bem considera-se posto à disposição do adquirente na data do início do respectivo transporte (despacho citado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *CIVA e Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 4ª edição (1997), pág. 171).

¹¹ Data aplicável mesmo nas situações em que os bens sejam objecto de transporte ou expedição.

¹² Esta solução foi proposta no mencionado ofício-circulado n.º 30072, embora não decorra, em bom rigor, directamente da lei. Com efeito, estabelece o n.º 3 do artigo 7.º do Código do IVA que, naqueles casos, os bens consideram-se postos à disposição e as prestações de serviços consideram-se realizadas “*no termo do período a que se refere cada pagamento*”. Ora, assim sendo, a alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º apenas obriga que conste da factura a data do termo do período a que se refere cada pagamento e não todo o período a que se refere o pagamento. No entanto, questões de clareza na elaboração da factura militam em favor da solução constante do ofício-circulado.

- (v) Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado em cujo contrato não se encontra estipulado qualquer periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses: deve constar da factura o período de 12 meses respectivo¹³.

Para além das situações acima mencionadas, o ofício-circulado n.º 30072 explicita as datas que deverão constar da factura quando os bens são transmitidos ao abrigo de um contrato de comissão, quando as mercadorias são entregues à consignação e quando é utilizada a facturação global prevista no n.º 6 do artigo 28.º do Código do IVA.

É de referir igualmente que em situações de facturação antecipada (ou seja, sempre que a factura é emitida em momento anterior à data da colocação dos bens à disposição do adquirente ou da realização do serviço) não deve figurar qualquer data na factura ao abrigo da alínea f), uma vez que à data da emissão da factura as operações subjacentes não foram ainda realizadas.

Pelo contrário, sempre que exista um pagamento antecipado, ou seja, um pagamento efectuado antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços, a factura respectiva deve conter a data desse pagamento, solução que decorre directamente da alínea f).

Uma vez explicitada a forma de determinar a data exigida pela alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º, torna-se mais fácil compreender o alcance e objectivo desta norma.

Tal como dispõe o artigo 7.º do Código do IVA, a data da colocação dos bens à disposição do adquirente, a data em que o serviço foi realizado e a data do pagamento antecipado são os momentos relevantes para que o IVA se torne exigível. Assim sendo, podemos concluir que a alínea f) impõe a inclusão na factura da data da exigibilidade do IVA liquidado.

Dispõe igualmente esta alínea que 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 deve ser incluída apenas se não coincidirem com a data da emissão da factura.

¹³ No entanto, no caso de transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado em cujo contrato não se encontra estipulado qualquer periodicidade de pagamento, mas em que sejam efectuados pagamentos antes de decorrido o prazo de 12 meses, deve constar da factura a data do pagamento (por consequência do disposto na última parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA).

Podemos agora compreender também a razão desta ressalva e a desnecessidade de incluir a data em situações de facturação antecipada. É que, nestes casos, a data relevante para a exigibilidade do imposto é a própria data de emissão da factura (cfr. artigo 7.º e 8.º do Código do IVA), sendo indiferente para este efeito qual o momento da realização da operação subjacente.

Apesar do acima exposto, existirão porventura operações em que não será possível determinar qual a data da entrega dos bens ou da realização dos serviços. A Directiva n.º 2001/115/CE contempla estas situações ao estabelecer que deve constar da factura “*a data em que for efectuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços, (...) na medida em que a referida data seja determinável e diferente da data de emissão da factura*”¹⁴. Desta forma, a Directiva apenas impõe aos sujeitos passivos que incluam a mencionada data na factura quando a mesma seja determinável.

Estranhamente, a alínea f) do n.º 5 do Código do IVA não faz qualquer referência à eventual impossibilidade de determinar esta data. Consideramos, pois, ter havido uma deficiente transposição da Directiva no que diz respeito a esta questão.

Consequentemente, e tendo em conta o princípio do primado do direito comunitário sobre o direito infra-constitucional¹⁵, entendemos que a alínea f) deve ser interpretada em conformidade com o disposto na Directiva n.º 2001/115/CE, pelo que a obrigatoriedade de incluir na factura a data de conclusão da operação apenas será exigível “*na medida em que a referida data seja determinável*”¹⁶.

b) Consequências da introdução da alínea f)

Conforme estipula o n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA, só confere o direito à dedução o imposto mencionado em facturas passadas em forma legal. Esclarece o n.º 6 do mesmo artigo que, para efeitos do exercício à dedução, consideram-se passadas em forma legal as facturas que contenham os elementos previstos no artigo 35.º do mesmo Código.

¹⁴ Artigo 22.º alínea b) da Sexta Directiva, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 2001/115/CE.

¹⁵ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra (2002), pág. 71.

¹⁶ Apesar desta conclusão poder parecer óbvia, não se pode deixar de assinalar que a mesma encerra efeitos práticos de grande consequência. Com efeito, uma factura na qual não conste a data mencionada na alínea f) não poderá ser considerada como estando em incumprimento do disposto nessa alínea (por força da própria Directiva), caso essa ausência seja devida à indeterminabilidade da data.

Ora, como resulta expressamente do corpo do n.º 5 do artigo 35.º, a data mencionada na alínea f) é um dos elementos que deve constar da factura. Tautologicamente, podemos concluir que uma factura que não cumpra o disposto na alínea f) não contém todos os elementos previstos no artigo 35.º e, conseqüentemente, essa factura não poderá ser considerada como passada em forma legal, não conferindo, como tal, o direito à dedução do IVA nela mencionado.

É, portanto, da máxima importância que o adquirente dos bens ou serviços confira se as facturas que lhe são emitidas cumprem o disposto na alínea f), sob pena de ver recusado o direito à dedução do IVA nelas mencionado.

Para além da consequência directa da não dedutibilidade do IVA mencionado em facturas que não cumpram o disposto na alínea f) do n.º 5 do artigo 35.º, existem também consequências indirectas, para o emitente da factura, decorrentes do cumprimento do disposto na referida alínea.

Nos termos utilizados no Relatório Final sobre Facturação apresentado à Comissão Europeia em 1999, a inclusão na factura da data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou em que o serviço foi realizado é necessária *“por forma a permitir que as autoridades tributárias determinem a data em que o IVA se tornou exigível”* e exerçam um *“controle simples, eficiente e efectivo”*.

Com efeito, a inclusão da data referida na alínea f) permite à administração tributária conferir facilmente a data em que o IVA se tornou exigível, já que a alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IVA estipula que o imposto se torna exigível no momento em que termina o prazo previsto para a emissão da factura, caso este não seja respeitado.

Desta forma, é necessário verificar qual o prazo estabelecido na lei para a emissão da factura. Ora, o n.º 1 do artigo 35.º prevê que esta emissão deve ter lugar, o mais tardar, no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º. No caso de pagamentos antecipados, dispõe a mesma norma que o factura deve ser emitida na data da percepção do montante em causa.

Uma vez que *“o momento em que o imposto é devido”* coincide, como vimos, com a data que deve ser incluída na factura, nos termos da alínea f), será possível à administração tributária, pela simples comparação entre a data de emissão da factura e a data incluída nos termos da alínea f), verificar se a factura foi ou não emitida dentro do prazo legal, ou seja, até ao quinto dia útil seguinte à data inscrita nos termos da alínea f) (ou no próprio dia da percepção do montante, no caso de pagamento antecipado).

Caso a factura não tenha sido emitida no prazo legal, o imposto respectivo torna-se exigível no último dia daquele prazo, independentemente da factura ser ou não emitida posteriormente.

Refira-se, no entanto, que o regime acima exposto não contém qualquer novidade, uma vez que o mesmo resulta da aplicação de normas do Código do IVA que não sofreram qualquer alteração em virtude da transposição da Directiva n.º 2001/115/CE.

Contudo, a inclusão na factura da data estabelecida na alínea f) vem tornar mais fácil o controle, por parte da administração tributária, do momento em que o imposto se tornou exigível, uma vez que coloca em evidência, na própria factura, o cumprimento ou incumprimento do prazo legal pelo sujeito passivo na emissão da factura.

Como consequência pelo incumprimento do prazo legal de cinco dias úteis (ou no próprio dia da percepção do montante, no caso de pagamento antecipado) para a emissão da factura, o sujeito passivo sujeita-se à aplicação de uma coima cujo valor poderá variar entre € 100 e € 5.000, nos termos do Regime Jurídico das Infracções Tributárias.

No entanto, o incumprimento do prazo legal de emissão da factura poderá acarretar outras consequências. A este respeito, refira-se que o sujeito passivo tem a obrigação de entregar ao Estado o montante do imposto que seja exigível, tal como dispõe o n.º 1 do artigo 26.º do Código do IVA. Desta forma, a emissão da factura após o prazo legal (ou seja, após o momento da exigibilidade do imposto) poderá levar a que o sujeito passivo não entregue no momento devido o imposto a liquidar. Tal facto poderá dar origem ao pagamento de juros compensatórios nos termos do n.º 1 do artigo 89.º do Código do IVA¹⁷.

Por último, refira-se que a emissão da factura fora do prazo legal não interfere com o direito à dedução do imposto nela mencionada, uma vez que tal prazo de emissão não constitui, como é óbvio, um “elemento” que a factura “deva conter”. Desta forma, interpretando correctamente o n.º 6 do artigo

¹⁷ E ainda à aplicação das coimas que ao caso couberem.

19.º do Código do IVA, não se poderá alegar que a emissão fora do prazo legal é obstáculo ao exercício do direito à dedução por parte do adquirente dos bens ou serviços.

Tendo em conta a importância que o cumprimento do prazo legal para a emissão da factura parece assumir face à introdução da alínea f) no n.º 1 do artigo 35.º do Código do IVA, deverá ser tida em conta a faculdade de requerer perante o Ministro das Finanças um prazo mais dilatado de facturação, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo. No entanto, esta faculdade apenas poderá ser concedida relativamente a operações que, “pela sua natureza”, não possam cumprir o prazo legal de emissão de cinco dias úteis após a data da exigibilidade do imposto.

Outra possibilidade que poderá ser explorada é a da emissão de facturas globais, tal como disposto no n.º 6 do artigo 28.º do Código do IVA.

c) *Outras menções*

No caso de sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que tenham nomeado representante fiscal nos termos do artigo 29.º do Código do IVA, impõe o novo n.º 9 do artigo 35.º deste diploma que seja mencionada nas facturas o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio, bem com o número de identificação fiscal do referido representante fiscal.

É de salientar que, uma vez que estes são elementos que devem constar das facturas nos termos do mencionado artigo 35.º, a sua omissão poderá impedir a dedução do IVA por parte do adquirente dos bens ou serviços, nos termos do artigo 19.º do Código do IVA.

No entanto, será necessário distinguir entre as situações de representação fiscal referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 29.º do Código do IVA. O n.º 1 daquele artigo estabelece que os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal mas com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro têm a faculdade de nomear representante fiscal, enquanto que o n.º 2 impõe a referida nomeação aos sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer desses Estados.

Assim, quando está em causa a situação referida no mencionado n.º 2, caberá ao adquirente verificar se constam das facturas os mencionados elementos relativos ao representante fiscal do sujeito passivo¹⁸, sob pena da não dedutibilidade do imposto.

No entanto, quando está em causa a situação regulada pelo n.º 1, o sujeito passivo não residente poderá nomear representante em Portugal mas optar por facturar directamente ao adquirente sem a intervenção daquele¹⁹. Neste caso, entendemos que o adquirente poderá deduzir o IVA mencionado nas facturas, mesmo que as mesmas não incluam os elementos referentes ao representante fiscal nomeado. Isto, quando o adquirente não tenha tomado conhecimento de que existia representante fiscal nomeado²⁰.

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 256/2003 veio também alterar o n.º 5 do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

Este artigo estipula que a numeração e a impressão das facturas estão sujeitas às regras previstas no artigo 5.º, no n.º 7 do artigo 6.º, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º e nos artigos 9.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho. Estas diversas disposições estabelecem as seguintes obrigações adicionais:

- (i) As facturas devem ser numeradas seguida e tipograficamente ou processadas por computador, com uma ou mais séries convenientemente referenciadas²¹;
- (ii) a numeração deve ser aposta no acto de impressão, ser progressiva e não conter mais de 11 dígitos²²;

¹⁸ Uma vez que o sujeito passivo não indica sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado-Membro da Comunidade.

¹⁹ E sem efectuar a comunicação da nomeação de representante prevista no n.º 4 do artigo 29.º do Código do IVA.

²⁰ Nesta situação não existe perigo de perda de receita, uma vez que o sujeito passivo não residente emite a factura indicando para o efeito o número de identificação fiscal válido do Estado-Membro em que tenha a sede, estabelecimento estável ou domicílio.

²¹ Cfr. n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho. A obrigação de processar os documentos em três exemplares estabelecido na mesma norma não é aplicável às facturas, uma vez que não diz respeito à numeração e impressão destas e vai contra o estabelecido no n.º 4 do Código do IVA, que estabelece que as facturas devem ser processadas em duplicado. No que diz respeito à obrigação de numerar sequencialmente as facturas, em uma ou mais séries, esta encontra-se igualmente estabelecida no artigo 45.º n.º 2 do Código do IVA.

²² Cfr. n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

- (iii) Os sujeitos passivos que utilizem facturas cujo conteúdo seja processado por computador são obrigados a manter em boa ordem até final do 4.º ano seguinte ao da sua emissão os suportes informáticos relativos à análise, programação e execução dos respectivos tratamentos²³;
- (iv) A impressão de facturas só pode ser efectuada em tipografias devidamente autorizadas pelo Ministro das Finanças, podendo os sujeitos passivos optar pelo processamento dos referidos documentos através de computador, desde que utilizem um software que garante a sua numeração sequencial e o comuniquem previamente à direcção de finanças do distrito da sua sede;²⁴
- (v) As tipografias que efectuem a impressão das facturas devem cumprir vários requisitos²⁵.

Da análise das obrigações acima mencionadas, resulta que foram finalmente eliminadas algumas obrigações que se encontravam em vigor por força do disposto na anterior redacção do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

Com efeito, a partir de 1 de Janeiro de 2004, deixou de ser necessário incluir nas facturas a menção à autorização ministerial e designação da tipografia e a menção “*factura processado por computador*”. Na verdade, a manutenção da obrigação de incluir tais menções nas facturas violaria indubitavelmente o disposto na Directiva n.º 2001/115/CE, uma vez que este diploma estabelece uma lista harmonizada de elementos que devem constar das facturas, referindo expressamente que são “*as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado*”²⁶.

Apesar de se aplaudir a eliminação destes arcaísmos, parece evidente que o legislador nacional deveria ter ido mais longe. Isto porque as obrigações descritas nos pontos (iii), (iv) e (v) *supra* revelam-se não menos desfasadas, mas também porque a sua admissibilidade para efeitos de IVA levanta muitas dúvidas face às disposições da Directiva n.º 2001/115/CE, como se verá de seguida.

²³ Cfr. n.º 7 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

²⁴ Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

²⁵ Cfr. artigos 9.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

²⁶ Cfr. primeiro parágrafo da alínea b) do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, com a alteração introduzida pela Directiva n.º 2001/115/CE.

Mais do que estabelecer uma lista harmonizada de menções que devem constar das facturas, a Directiva em questão impôs um verdadeiro sistema comum de facturação aplicável nos diversos Estados-Membros.

Conforme refere o Parecer do Comité Económico e Social acima mencionado, “*é necessário harmonizar as condições aplicáveis à facturação, independentemente de esta se fazer em suporte de papel ou electrónico, para assegurar o bom funcionamento do mercado único*”²⁷. Na mesma linha, a Proposta de Directiva do Conselho apresentada pela Comissão refere que a existência de quinze legislações diferentes em matéria de facturação constitui um entrave à prática levada a cabo por grande grupos de confiarem a uma única das suas sucursais a tarefa de emitir as facturas por conta de todo o grupo, independentemente do local de estabelecimento das diversas empresas, dificultando-se assim injustificadamente a redução de custos e o aumento de competitividade inerentes a este procedimento.

Foi assim que a Directiva n.º 2001/115/CE estabeleceu todo um sistema comum de facturação, identificando os aspectos sobre os quais os Estados-Membros poderiam estabelecer normas diferenciadas (como relativamente ao prazo para a emissão de factura ou sobre a questão da auto-facturação, conforme será referido adiante).

Ora, as obrigações impostas pelo legislador nacional referidas nos pontos (iii), (iv) e (v) *supra* não são enquadráveis neste sistema harmonizado de facturação.

Com efeito, estas obrigações haviam sido estabelecidas pela legislador nacional ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva, que possibilitava aos Estados-Membros a criação, nas suas legislações internas, de outras obrigações relativas ao sistema de facturação que considerassem necessárias para assegurar a cobrança correcta do imposto e evitar a fraude.

No entanto, a Directiva n.º 2001/115/CE aditou um novo parágrafo ao citado n.º 8, segundo o qual “*a faculdade prevista no primeiro parágrafo não poderá ser utilizada para impor obrigações suplementares às fixadas no n.º 3*”.

E, perguntar-se-á, o que serão as obrigações referidas nos pontos (iii), (iv) e (v) *supra* senão obrigações suplementares às fixadas no n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva?

Atente-se que estas obrigações, para além de obsoletas, têm o condão de impedir que o sistema de facturação em Portugal esteja em harmonia com o resto da Europa. Acresce também que as obrigações

²⁷ Cfr. ponto 4.4.1. do mencionado Parecer.

em causa não se adequam às regras relativas à facturação electrónica e à auto-facturação e facturação por terceiros²⁸.

Face ao exposto, entende-se possível defender que as obrigações estabelecidas no n.º 7 do artigo 6.º, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º e nos artigos 9.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, não são aplicáveis para efeitos de IVA²⁹ por força do segundo parágrafo do n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva, ao contrário do estabelecido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 256/2003.

Refira-se, no entanto, que a harmonização levada a cabo pela Directiva n.º 2001/115/CE é limitada às questões relativas ao IVA. Conforme é referido na conclusão da Proposta de Directiva do Conselho, os elementos a constar das facturas (e demais obrigações) impostos pelos Estados-Membros em outras áreas que não o IVA³⁰ não são abrangidas pelas disposições desta Directiva.

4. A AUTO-FACTURAÇÃO E A FACTURAÇÃO POR TERCEIROS

a) *Conceito e consagração legal*

No processo de facturação “clássico”, o fornecedor de bens ou prestador de serviços emite as facturas aos seus clientes. No entanto, em certo tipo de relações económicas, este esquema de facturação não é economicamente o mais eficiente. Desta constatação surgiram dois processos alternativos que agora obtiveram plena consagração no Código do IVA: a auto-facturação e a facturação por terceiros.

²⁸ A este propósito, é curioso analisar o que o Comité Económico e Social referiu no seu Parecer emitido em 2001: “*Alguns Estados-Membros exigem actualmente facturas a emitir pelos fornecedores aprovadas pelas administrações fiscais nacionais. O Comité entende que, quando a factura satisfaz o disposto na Directiva, deveria ser permitido ao contribuinte escolher a forma do documento em que a informação está impressa. De qualquer forma, aquela exigência é incompatível com o conceito de facturação electrónica.*”.

²⁹ No que diz respeito às obrigações estabelecidas nos artigos 9.º a 12.º do referido Decreto-Lei (e mencionadas no ponto (v) *supra*, pode-se argumentar, em sentido contrário, que as mesmas não contendem com a Directiva, uma vez que disciplinam apenas a actividade das tipografias e não o sistema de facturação. No entanto, não se vislumbra como é que estas obrigações possam ser ainda aplicáveis face às normas relativas à facturação por terceiros, conforme se verá adiante.

³⁰ Esta questão é referida no ponto 4.5. do Relatório Final sobre Facturação. Como exemplos, refira-se as normas que regem a elaboração dos documentos de transporte de bens em circulação e a obrigação constante do n.º 5 do artigo 66.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A auto-facturação pode ser definida como a elaboração e emissão de facturas por parte do próprio adquirente dos bens ou serviços.

Por outro lado, a facturação por terceiros reporta-se à elaboração e emissão de facturas efectuada por um terceiro, em nome e por conta do fornecedor de bens ou do prestador de serviços³¹.

É igualmente possível vislumbrar um processo de facturação que combine estas duas modalidades: a auto-facturação por terceiros, que consiste na elaboração e emissão de facturas por um terceiro (em nome e por conta do fornecedor de bens ou do prestador de serviços), mas a pedido do adquirente no âmbito da auto-facturação.

Conforme é referido no Relatório Final sobre Facturação, certos sectores económicos em vários países europeus foram procedendo a uma alteração gradual do processo de facturação clássico, no qual o fornecedor de bens ou prestador de serviços factura o adquirente.

No que diz respeito à auto-facturação, existem várias razões economicamente válidas para que a emissão de facturas seja colocada a cargo do adquirente³². Da mesma forma, a facturação por terceiros tem vindo a ser adoptada na Europa, sobretudo por grandes grupos económicos, que “delegam” numa única sociedade do grupo a função de facturar todos os clientes.

Após verificarem que cada Estado-Membro impunha condições diferentes para o recurso à auto-facturação e à facturação por terceiros (condições essas que tornavam praticamente impossível a sua utilização no espaço intracomunitário), as instâncias europeias decidiram harmonizar e simplificar o recurso a estas formas de facturação. Este desiderato foi alcançado pela Directiva n.º 2001/115/CE.

Não existia, em Portugal, qualquer disposição legal que possibilitasse o recurso à auto-facturação, resultando simplesmente da alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA que a obrigação de emitir facturas competia ao fornecedor. No entanto, a Direcção de Serviços do IVA vinha autorizando a prática da auto-facturação, após requerimento dos interessados e sob a condição de serem cumpridos vários condicionalismos³³.

³¹ Designado por *outsourcing of invoicing*, em inglês.

³² Como por exemplo, um grande volume de negócios ou o facto do adquirente estar na posse dos elementos necessários à facturação.

³³ Cfr. Informação n.º 1707, emitida pela Direcção de Serviços do IVA em 12.07.2001.

Actualmente, o Código do IVA, por força da transposição da Directiva n.º 2001/115/CE, prevê expressamente a possibilidade do recurso à auto-facturação e à facturação por terceiros³⁴.

Uma vez que a facturação por terceiros não levanta qualquer problema ao nível da segurança do imposto, a lei não estabelece quaisquer requisitos ou condições para a sua implementação. No entanto, o mesmo não se passa com a auto-facturação.

Com efeito, a auto-facturação permite que o adquirente deduza o imposto mencionado em facturas que ele próprio emitiu. Conforme refere a Proposta de Directiva elaborada pela Comissão, “o risco de uma facturação abusiva pelo cliente tendo em vista deduzir um imposto que nunca pagou não deve ser subestimado”³⁵.

Assim sendo, a implementação de um sistema de auto-facturação foi rodeada de especiais cautelas, sobre as quais nos debruçaremos de seguida.

b) Condições de implementação

Em consonância com o estipulado na Directiva n.º 2001/115/CE, o Código do IVA³⁶ faz depender o recurso à auto-facturação do cumprimento das seguintes condições:

- (i) Existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços, por um lado, e o adquirente dos mesmos, pelo outro;
- (ii) A prova, por parte do adquirente, que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

Antes de mais, refira-se que o não cumprimento destas duas condições impede o direito à dedução do IVA mencionado nas facturas emitidas ao abrigo da auto-facturação, conforme dispõe expressamente o n.º 5 do artigo 19.º do Código deste imposto.

³⁴ Cfr. n.º 14 do artigo 28.º do Código do IVA *in fine*.

³⁵ A Proposta de Directiva acrescenta ainda que “este risco é ainda maior no âmbito de uma entrega intracomunitária, dado que, neste caso, o cliente é simultaneamente o devedor do imposto”, raciocínio que é igualmente aplicável nos demais casos de *reverse-charge*.

³⁶ Cfr. artigo 35.º n.º 11.

Mas, para compreender em que consiste o mencionado “acordo prévio” e a dita “prova”, é necessário recorrer às normas da Directiva.

De acordo com a Directiva n.º 2001/115/CE, os Estados-Membros podem determinar os termos e as modalidades das duas condições acima mencionadas. Ora, o legislador nacional apenas refere que o acordo prévio deve ser celebrado sob a “forma escrita”, nada acrescentando sobre o processo de aceitação de cada factura que deve ser estabelecido entre os sujeitos passivos e os seus clientes que realizam a auto-facturação.

Tendo tal em conta, pode entender-se que a condição referida em (i) implicará apenas a celebração de um simples acordo escrito prévio, no qual fique expresso que ambas as partes dão o seu assentimento à emissão de facturas (e de documentos equivalentes), por parte do adquirente.

No diz respeito à condição mencionada em (ii), parece-nos que o adquirente, após emitir cada factura ao abrigo do acordo prévio de auto-facturação, deverá manter na sua posse o original da factura e enviar o respectivo duplicado ao fornecedor, que o deverá manter no seu arquivo³⁷.

No entanto, a lei exige que o adquirente possua “prova” de que o fornecedor tomou conhecimento de cada factura e aceitou o seu conteúdo. Ora, uma vez que o legislador nacional não estabeleceu os procedimentos de aceitação de cada factura emitida ao abrigo do acordo de auto-facturação, deverá entende-se que qualquer meio de prova poderá ser utilizado para este efeito. Desta forma, até disposição legal em contrário, parece que bastará uma simples declaração enviada pelo fornecedor³⁸ ao adquirente, referindo expressamente a aceitação de cada factura emitida nestes termos.

Uma vez que o exercício do direito à dedução do IVA mencionado nas facturas emitidas ao abrigo da auto-facturação está dependente desta prova, o adquirente não deverá proceder à dedução do imposto sem que primeiro obtenha a mencionada declaração da parte do fornecedor. Assim sendo, é do interesse do adquirente que a declaração de aceitação da factura seja emitida com brevidade pelo fornecedor³⁹.

³⁷ Cumprindo-se, desta forma, o estipulado no n.º 4 do artigo 35.º do Código do IVA.

³⁸ Esta declaração poderá, em nosso entendimento, ser efectuada através de, por exemplo, um fax ou e-mail enviado pelo fornecedor em que este expressamente refira a sua concordância com o teor da factura em causa. O Relatório Final sobre Facturação recomendou que o silêncio do fornecedor fosse considerado como uma declaração de aprovação da factura (pág. 48 do Relatório). No entanto, esta solução não parece ter sido adoptada pelo legislador nacional, que estabeleceu a necessidade de uma “prova” e não atribuiu ao silêncio efeito declarativo.

³⁹ Faz, por este motivo, todo o sentido que as partes estipulem o prazo de emissão, por parte do fornecedor, da declaração

No que diz respeito às restantes obrigações constantes do Código do IVA, importa referir que as facturas elaboradas com recurso à auto-facturação devem cumprir os mesmos requisitos das facturas emitidas de forma “clássica” e conter todos os elementos mencionados no artigo 35.º deste Código.

Relativamente à necessidade de eventuais autorizações, o Código do IVA estabelece apenas a necessidade de uma autorização prévia, por parte da Direcção-Geral dos Impostos, quando o adquirente dos bens ou serviços que pretende elaborar as facturas não disponha de sede ou estabelecimento estável em qualquer Estado-Membro de UE. Conclui-se assim que não existe qualquer necessidade de obter autorização ou sequer de comunicar às autoridades fiscais o recurso à auto-facturação, nas restantes situações.

Uma dificuldade de ordem prática que se poderá levantar a propósito da auto-facturação está relacionada com a numeração sequencial das facturas, já que existe o dever, a cargo do fornecedor, de numerar sequencialmente, em uma ou mais séries convenientemente referenciadas e de manter todas as suas facturas (quer tenham sido por si emitidas ou emitidas pelo adquirente no âmbito da auto-facturação ou por terceiros no âmbito da facturação por terceiros) e ainda de conservar os seus duplicados na respectiva ordem, conjuntamente com os duplicados dos exemplares que tiverem sido anulados ou inutilizados, como estabelece o n.º 2 do artigo 45.º do Código do IVA.

Ora, considere-se uma hipótese em que o fornecedor estabeleça acordos de auto-facturação com vários clientes: uma vez que o fornecedor necessita de numerar todas as suas facturas (quer estas sejam elaborados por si, quer sejam elaboradas pelos seus clientes ou por terceiros) sequencialmente, poderá afigurar-se praticamente impossível incluir na mesma série de numeração as facturas elaboradas no âmbito da “auto-facturação”.

Como forma de solucionar esta dificuldade prática, entendemos que será conveniente que o fornecedor crie uma série de numeração sequencial nova para cada um dos seus clientes que elaborem facturas no âmbito da auto-facturação. Deste modo, o fornecedor terá todas as suas facturas (quer tenham sido por si elaboradas ou pelos seus clientes) numeradas sequencialmente, de acordo com a lei.

de aceitação de cada factura no seu acordo prévio sobre auto-facturação.

Por último, sublinhe-se que a responsabilidade pela emissão das facturas elaboradas no âmbito da auto-facturação, assim como pela veracidade do seu conteúdo e pelo pagamento do respectivo imposto, cabe ao sujeito passivo de imposto, isto é, ao fornecedor dos bens ou serviços (com as excepções que já decorriam com respeito às facturas emitidas da forma tradicional), conforme se encontra expresso no n.º 3 do artigo 72.º do Código do IVA.

5. A FACTURA ELECTRÓNICA

a) *Conceito e vantagens*

A definição de facturação electrónica foi consagrada na Directiva n.º 2001/115/CE. Refere esta Directiva que por transmissão e armazenagem de uma factura por via electrónica entende-se “*a transmissão ou a colocação à disposição do destinatário e a armazenagem efectuadas mediante equipamento electrónico de processamento (incluindo a compressão digital) e armazenagem de dados, utilizando o fio, a rádio, meios ópticos ou outros meios electromagnéticos*”⁴⁰.

Conforme foi acima mencionado a propósito dos antecedentes da Directiva n.º 2001/115/CE, desde 1997 que as instâncias europeias têm vindo a referir a necessidade de estabelecer um enquadramento comum a todos os Estados-Membros que possibilite a utilização generalizada da factura electrónica.

Com efeito, o Relatório Final sobre Facturação dedica um extenso capítulo a este assunto. Segundo este Relatório, é infundado o medo de que a segurança e o controlo das facturas electrónicas seja inferior às suas congéneres em papel, uma vez que as novas tecnologias podem garantir a integridade, autenticidade, “verificabilidade” e “auditabilidade” das facturas electrónicas de uma forma bastante mais completa do que é possível em relação às facturas em suporte de papel.

Acrescenta o Relatório que deverá haver um forte incentivo económico à utilização da factura electrónica, uma vez que o custo da emissão de uma factura em suporte de papel cifra-se entre os € 1,13

⁴⁰ Alínea e) do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, conforme aditamento introduzido pela Directiva n.º 2001/115/CE.

e € 1,65, ao passo que o custo de emissão de uma factura electrónica fica apenas entre os € 0,28 e € 0,47⁴¹.

Podemos também descortinar outro motivo por detrás do enorme interesse das instâncias comunitárias na factura electrónica. Com efeito, este meio de facturação é considerado como a forma ideal para ultrapassar as distâncias físicas entre os Estados-Membros, fomentando neste domínio a integração europeia.

A este propósito, podemos verificar que a harmonização das regras de facturação electrónica, conjugada com a auto-facturação e a facturação por terceiros, permite, por exemplo, que os grandes grupos empresariais concentrem com toda a facilidade as suas operações de facturação numa única das suas sucursais (ou a um terceiro), mesmo quando estejam estabelecidas em diferentes Estados-Membros⁴².

Com base nestes dados, o Relatório Final sobre Facturação recomendou uma alteração à Sexta Directiva, no sentido de se estabelecer um enquadramento jurídico desta forma de facturação idêntico em todos os Estados-Membros. Este enquadramento comum foi alcançado pela Directiva n.º 2001/115/CE.

b) *A factura electrónica de matriz nacional*

A transposição da Directiva n.º 2001/115/CE para o ordenamento jurídico interno implicou a revogação da infeliz e criticável legislação anteriormente publicada em Portugal sobre a facturação electrónica.

A intenção de introduzir a factura electrónica em Portugal foi primeiramente abordada na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, que preconizou a implementação das novas tecnologias de comunicação nos sistemas tributários. Posteriormente, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 115/98, de 1 de Setembro, referiu a adopção e consagração futura da factura electrónica.

⁴¹ Valores de 1999.

⁴² Esta possibilidade de utilização dos sistemas combinados de facturação electrónica, auto-facturação e facturação por terceiros é expressamente referida pelo Comité Económico e Social no seu Parecer.

Essa consagração veio a ter lugar em 1999, com a publicação do Decreto-Lei n.º 375/99, de 18 de Setembro, que estabeleceu o regime da facturação electrónica e o princípio da equiparação entre a factura electrónica e a factura em papel. No entanto, e apesar de um preâmbulo altamente elogioso e incentivador, uma atenta análise deste diploma fazia temer pela aplicabilidade prática deste regime, tantas eram as cautelas e possíveis sanções que o legislador anunciava para a sua utilização.

A entrada em vigor da facturação electrónica ficava ainda dependente de regulamentação complementar posterior.

Foi a publicação desta regulamentação complementar, através do Decreto-Regulamentar n.º 16/2000, de 2 de Outubro, que confirmou o infeliz destino da facturação electrónica de matriz nacional: tinha sido criado um “nado-morto”, estrangulado por uma teia de burocracia e receios.

Com efeito, era tal o emaranhado de condições e de requisitos impostos por este Decreto-Regulamentar que uma leitura, ainda que meramente superficial, do diploma era suficiente para desencorajar a intenção de implementar este sistema⁴³.

Mas a inépcia do legislador nesta matéria não ficou por aqui: mesmo que alguma empresa temerária pretendesse ainda utilizar um sistema de facturação electrónica, teria de aguardar pela publicação de uma Portaria que aprovaria os modelos de formulários necessários para solicitar a devida autorização à administração tributária. Esta Portaria viria a ser publicada apenas em 2002⁴⁴, completando assim a legislação de matriz nacional sobre esta matéria.

No momento em que a legislação portuguesa sobre facturação electrónica ficou finalmente completa (cinco anos após a Resolução do Conselho de Ministros que a mencionou pela primeira vez), era já um dado garantido que a mesma teria de ser profunda e radicalmente alterada por força da transposição da Directiva n.º 2001/115/CE, que impedia os Estados-Membros de estabelecer condições e requisitos adicionais aos expressamente mencionados na Directiva.

Com efeito, o Decreto-Lei n.º 256/2003, que transpôs aquela Directiva, veio “cortar o mal pela raiz” ao revogar, no seu artigo 6.º, toda a legislação acima mencionada sobre facturação electrónica. Foi

⁴³ Apenas a título de exemplo, refira-se que o pedido de autorização a apresentar pelos sujeitos passivos junto da administração tributária tinha de conter mais de dez elementos, entre eles o *“modelo de contrato eventualmente a celebrar (!) para o fornecimento de soluções de apoio à facturação electrónica”*.

⁴⁴ Portaria n.º 52/2002, de 12 de Janeiro.

a assunção, por parte do legislador, de que era impossível conciliar as condições verdadeiramente kafkianas estabelecidas no regime português com as disposições da Directiva sobre o mesmo assunto.

Não podemos deixar de efectuar uma apreciação muito crítica às opções tomadas pelo legislador nacional na implementação do regime anterior à transposição da Directiva n.º 2001/115/CE. Na verdade, o sem número de requisitos e condições que foram impostos aos sujeitos passivos apenas encontram explicação num profundo temor em relação às novas tecnologias. Como bem refere o Relatório Final sobre Facturação apresentado à Comissão Europeia, *“a preferência que as empresas e as autoridades tributárias possam ainda ter pelas facturas em papel só podem ser explicadas pelo facto psicológico de que estas são objectos materiais, enquanto as facturas electrónicas são imateriais e pressupõe uma grande confiança na infra-estrutura de software e hardware”*. Por tudo o que acima ficou dito, pode concluir-se que o legislador português tardou em encontrar essa confiança⁴⁵.

c) O regime actual

No que diz respeito ao sistema de facturação electrónica, a Directiva n.º 2001/115/CE visou estabelecer um equilíbrio eficaz entre, por um lado, a simplicidade, a flexibilidade e a neutralidade tecnológica e, por outro, a segurança e a fiabilidade necessárias ao controlo por parte das administrações tributárias.

Em relação aos valores primeiramente mencionados, é de referir que a Directiva impediu os Estados-Membros de estabelecer a necessidade de uma qualquer autorização para implementar um sistema de facturação electrónica. No entanto, a Directiva efectua uma cedência em prole da segurança reivindicada pelas administrações tributárias, permitindo que os Estados sujeitem, até 31 de Dezembro de 2005, esta implementação a uma comunicação prévia⁴⁶.

⁴⁵ É curioso verificar também que, em 1999, apenas Portugal e a Grécia não dispunham de um regime de facturação electrónica em vigor (cfr. Anexo 3 do Relatório Final sobre Facturação).

⁴⁶ Esta possibilidade que a Directiva confere aos Estados de estabelecer uma comunicação prévia de carácter transitório foi concedida a pensar nos Estados menos “habitados” às novas tecnologias, como dá a entender a Proposta de Directiva elaborada pela Conselho (cfr. Ponto 3.1.3.).

Em Portugal, esta obrigação de comunicação prévia encontra-se estabelecida no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 265/2003, de 21 de Outubro.

Refere este artigo que a utilização do sistema de transmissão de facturas ou documentos equivalentes por via electrónica está condicionada à prévia comunicação à Direcção-Geral dos Impostos. Uma vez que não é estabelecida a forma como essa comunicação prévia deve ser efectuada, entendemos que bastará uma declaração escrita, por parte do sujeito passivo, dirigida à Direcção-Geral dos Impostos, referindo a intenção de utilizar um sistema de facturação electrónica⁴⁷.

Em relação às condições técnicas, foi estabelecido no n.º 10 do artigo 35.º do Código do IVA que as facturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por meios electrónicos, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante (i) assinatura electrónica avançada ou (ii) intercâmbio electrónico de dados (EDI).

Uma vez que o sistema EDI é de elevado custo e de grande complexidade técnica, a sua utilização poderá constituir um enorme encargo para as pequenas e médias empresas. Assim sendo, os apologistas da factura electrónica prevêem que a utilização de um simples sistema de e-mail com assinatura electrónica avançada⁴⁸ será o meio mais utilizado pela generalidade dos operadores económicos⁴⁹.

No que diz respeito a obrigações adicionais, estabelecem o n.º 3 do artigo 45.º e o n.º 3 do artigo 48.º do Código do IVA que tanto o emitente como o receptor das facturas electrónicas devem conservar, em suporte de papel, listagens dessas facturas por cada período de tributação. No entanto, esta obrigação não consta da Directiva n.º 2001/115/CE, excepto quando os sujeitos passivos utilizem o sistema EDI.

Uma vez que a Directiva estabelece expressamente que *“os Estados-Membros não poderão impor aos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços nos seu território o cumprimento de qualquer outra obrigação ou formalidade relativa à utilização de um sistema de*

⁴⁷ Com efeito, resulta claramente da Directiva que a utilização de um sistema de facturação electrónica não poderá estar dependente de qualquer outra condição específica. Assim sendo, a administração tributária não poderá exigir que esta comunicação prévia inclua dados ou informações sobre o sistema a implementar. Por outro lado, os sujeitos passivos não necessitam de aguardar por qualquer autorização (ou reacção) da parte da administração tributária após a comunicação prévia.

⁴⁸ Os requisitos da assinatura electrónica avançada encontram-se estipulados na alínea c) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de Agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 62/2003, de 3 de Abril.

⁴⁹ Cfr. Relatório Final sobre Facturação.

*transmissão de facturas por via electrónica*⁵⁰, estas normas, ao estabelecerem a obrigatoriedade de possuir listagens em papel para sujeitos passivos que utilizem um sistema baseado na assinatura electrónica avançada, encontram-se em violação da referida Directiva⁵¹.

O sistema de facturação electrónica imposto aos Estados-Membros pela Directiva n.º 2001/115/CE contém outra vantagem: a flexibilização das normas de arquivamento das facturas.

Com efeito, o n.º 3 do artigo 52.º do Código do IVA impõe que os sujeitos passivos de IVA domiciliados no território nacional mantenham os livros, registos e demais documentos em instalação situada em território nacional, excepto se o arquivamento for efectuado por meio electrónicos. Ora, uma vez que apenas as facturas transmitidas electronicamente podem ser arquivadas em suporte electrónico, como dispõe o n.º 4 do artigo 52.º, só estas podem ser arquivadas fora do território nacional.

No entanto, o referido n.º 4 do artigo 52.º estabelece também que o arquivamento em suporte electrónico das facturas electrónicas só pode ser efectuado quando se encontre garantido o “*acesso completo e em linha aos dados e assegurada a integridade da origem e do seu conteúdo*”.

Esta norma constitui um erro grave na transposição da Directiva n.º 2001/115/CE, já que a Directiva estabelece que os Estados-Membros poderão impor aos sujeitos passivos apenas duas obrigações: (i) a de armazenarem as facturas no seu território caso essa armazenagem não seja efectuada por um meio electrónico que garanta o acesso completo e em linha aos dados em causa e (ii) a de armazenar as facturas na forma original em que tenham sido transmitidas⁵².

No entanto, o Decreto-Lei n.º 265/2003 vai mais longe: para além de estabelecer que apenas as facturas emitidas electronicamente podem ser arquivadas em suporte electrónico (o que a Directiva permite), refere ainda que este armazenamento só pode ser efectuado caso se encontre garantido o acesso completo e em linha dos dados.

Ora, como se referiu, esta obrigatoriedade de garantir o acesso em linha dos dados só pode ser exigido, nos termos da Directiva, aos sujeitos passivos que pretendam armazenar as facturas fora do

⁵⁰ Cfr. 4º parágrafo da alínea c) do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 2001/115/CE.

⁵¹ O disposto na Directiva teve como intenção expressa impedir a tentação dos Estados-Membros onerar a facturação electrónica com outras condições, obrigações e requisitos.

⁵² Cfr. Alínea d) do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 2001/115/CE.

território nacional. Como é referido na Directiva, sempre que as facturas estejam armazenadas em território nacional, a legislação nacional apenas pode obrigar a que as facturas sejam colocadas à disposição das autoridades competentes “*num prazo razoável*”, quer sejam armazenadas electrónica ou fisicamente.

Resulta do exposto que a obrigação de garantir o acesso completo e em linha das facturas armazenadas electronicamente estabelecida no n.º 4 do artigo 52.º do Código do IVA encontra-se em clara violação do disposto na Directiva e é inaplicável aos sujeitos passivos que armazenem as facturas em território nacional, por força do princípio da aplicação directa das normas desta Directiva no que diz respeito à facturação electrónica.

Resta referir ainda que foi estabelecida a necessidade de obter autorização prévia junto da Direcção-Geral dos Impostos para se proceder ao arquivamento em suporte electrónico de facturas fora do território da Comunidade Europeia⁵³.

Por último, aguarda-se com alguma expectativa a publicação da “*legislação especial [para] a regulamentação dos aspectos relacionados com o quadro legal relativo às especificações de natureza informática e técnica*”, referida no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 256/2003.

Em rigor, uma vez que a Directiva n.º 2001/115/CE impede expressamente os Estados-Membros de estabelecerem quaisquer outras obrigações ou formalidades relativas à facturação electrónica, não se compreende muito bem quais serão as “*especificações de natureza informática e técnica*” que restam para regulamentar. Sobre este aspecto, no entanto, há que salientar que a Directiva admite que os Estados-Membros exijam que a assinatura electrónica seja baseada num certificado qualificado⁵⁴ e criado por um dispositivo seguro de criação de assinaturas⁵⁵. Esta faculdade não foi adoptada pelo legislador nacional, mas poderá vir a sê-lo na legislação especial mencionada no preâmbulo.

⁵³ Sendo esta obrigação imposta em conformidade com o disposto na Directiva n.º 2001/115/CE.

⁵⁴ A definição constante da alínea q) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de Agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 62/2003, de 3 de Abril.

⁵⁵ A definição encontra-se na alínea j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de Agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 62/2003, de 3 de Abril.

Apesar das dúvidas suscitadas relativamente a algumas das soluções adoptadas pelo legislador português aquando da transposição da Directiva⁵⁶, é importante salientar que os sujeitos passivos têm à sua disposição, desde 01 Janeiro de 2004, um enquadramento legal completo, simples, muito flexível e de grande utilidade prática estabelecido no Código do IVA sobre esta matéria, cujas vantagens do ponto de vista económico são evidentes.

⁵⁶ Dúvidas essas que não impedem de forma alguma nem prejudicam a aplicação do regime de facturação electrónica estabelecido. Quanto à legislação especial referida no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 256/2003, é de salientar que esta não poderá impor novas obrigações adicionais que não se encontrem previstas na Directiva.