

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA; RBC

Artigo: n.º 4, do art. 3.º; n.º 7 do art. 5.º; n.º 2 do artigo 7.º; todos do RBC

Assunto: RBC – DT – Responsabilidade pelas infrações, na emissão do documento de transporte, pelo documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens e na exibição do doc.

Processo: **nº 12160**, por despacho de 2017-11-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

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

1. A requerente, enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de transportes rodoviários de mercadorias, vem expor e requerer nos seguintes termos:

«1. Dispõe o artº 7º, nº 1, do RBC, que a empresa transportadora deve exigir sempre aos remetentes dos bens, sujeitos passivos de IVA, o original e o duplicado do documento de transporte ou, sendo caso disso, o código de identificação atribuído aquando da comunicação por transmissão eletrónica de dados. Contrariamente à entidade fiscalizadora, Guarda Nacional Republicana, não tem a empresa transportadora acesso ao volume de negócios do remetente dos bens, para exigir o código AT, no caso de aquela ultrapassar 100 000,00 €.

Assim, quando receciona uma guia de transporte em papel, como salvaguardar a sua responsabilidade? Exigir do remetente dos bens uma declaração em como não está sujeita à comunicação de dados via eletrónica e conseqüentemente ao fornecimento do código AT? De quem é a responsabilidade pela prática da infração: Apenas do remetente dos bens ou de ambos?

2. Outra situação concreta que a GNR, também incute a responsabilidade da infração enquanto empresa transportadora, tem a ver com a comunicação eletrónica propriamente dita, da entidade remetente dos bens, quando comunica por via telefone, sem justificação para o efeito, fornecendo posteriormente ao transportador, o código AT. De quem é a responsabilidade pela prática da infração: Apenas do remetente dos bens? Ou de ambos?

3. A empresa quando efetua um transporte de bens excluídos pelo artº 3º, do RBC, nomeadamente paletes e não leva qualquer declaração da empresa remetente que comprove tal situação, de quem é a responsabilidade pela prática da infração: Apenas do remetente dos bens ou de ambos?

4. A empresa quando transporta bens acompanhados por guia de transporte emitida em papel estando o remetente dos bens obrigado à emissão de guia com saída de computador, de quem é a responsabilidade pela prática da infração: Apenas do remetente dos bens ou de ambos?»

2. A matéria que constitui o objeto do presente pedido encontra-se regulada no Regime de Bens em Circulação (RBC), aprovado em anexo ao Decreto-Lei

n.º 147/2003, de 11 de julho.

3. Efetivamente, no que concerne à determinação dos responsáveis pela prática das infrações reportadas, deve ter-se em conta algumas das disposições legais do referido diploma, que analisaremos nos pontos subsequentes.

4. Assim, relativamente ao ponto 1 do pedido, começa por esclarecer-se: «Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à AT [Autoridade Tributária e Aduaneira] os elementos dos documentos processados [...] antes do início do transporte.» (n.º 5 do art.º 5.º do RBC). Neste contexto, por «sujeitos passivos» deve entender-se «remetentes».

5. De acordo com as definições estabelecidas nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 2.º do RBC considera-se:

«d) «Remetente», a pessoa singular ou coletiva ou entidade fiscalmente equiparada, que, por si ou através de terceiros em seu nome e por sua conta, coloca os bens à disposição do transportador para efetivação do respetivo transporte ou de operações de carga, o transportador quando os bens em circulação lhe pertencam ou, ainda, outros sujeitos passivos quando os bens em circulação sejam objeto de prestação de serviços por eles efetuada;

e) «Transportador» a pessoa singular ou coletiva ou entidade fiscalmente equiparada que, recebendo do remetente ou de anterior transportador os bens em circulação, realiza ou se propõe realizar o seu transporte até ao local de destino ou de transbordo ou, em caso de dúvida, a pessoa em nome de quem o veículo transportador se encontra registado, salvo se o mesmo for objeto de um contrato de locação financeira, considerando-se aqui o respetivo locatário[...].»

6. A comunicação mencionada no ponto 4 da presente informação é efetuada por transmissão eletrónica de dados para a AT nos casos em que os documentos de transporte não são processados em papel, ou seja, quando as vias de emissão são as previstas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 5.º do RBC, como refere a alínea a) do n.º 6 do artigo 5.º do citado diploma.

7. Quando a comunicação dos elementos dos documentos de transporte é realizada por transmissão eletrónica de dados para a AT, esta entidade atribui um código de identificação ao documento (n.º 7 daquele artigo 5.º).

8. O n.º 8 do mesmo artigo acrescenta: «Nos casos referidos no número anterior, sempre que o transportador disponha de código fornecido pela AT, fica dispensado de se fazer acompanhar de documentos de transporte.»

9. Por outro lado, o n.º 10 deste artigo 5.º consigna: «A comunicação prevista nos números 5 e 6 não é obrigatória para os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento, tenham um volume de negócios inferior ou igual a € 100 000.»

10. O n.º 11 do mesmo artigo tipifica uma outra circunstância de dispensa de comunicação dos elementos dos documentos de transporte, nos seguintes moldes:

«11 — Nos casos em que a fatura serve também de documento de transporte e seja emitida pelos sistemas informáticos previstos nas alíneas a) a d) do n.º 1, fica dispensada a comunicação prevista no n.º 6, devendo

a circulação dos bens ser acompanhada da respetiva fatura emitida.»

11. Para completar este enquadramento e, especificamente, no que se refere às exclusões das obrigações de comunicação, deve atender-se ao n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 161/2013, de 23 de abril, que prescreve: «São excluídos das obrigações de comunicação [...] os documentos de transporte em que o destinatário ou adquirente seja consumidor final.»

12. No respeitante ao circuito e validade dos documentos de transporte, os n.ºs 5 e 7 do artigo 6.º do RBC estabelecem:

«5 — Os exemplares dos documentos de transporte referidos no n.º 2 do artigo anterior [três exemplares dos documentos de transporte emitidos por qualquer via legal, com exceção dos que sejam emitidos por via eletrónica] são destinados:

a) Um, que acompanha os bens, ao destinatário ou adquirente dos mesmos;

b) Outro, que igualmente acompanha os bens, à inspeção tributária, sendo recolhido nos atos de fiscalização durante a circulação dos bens pelas entidades referidas no artigo 13.º, e junto do destinatário pelos serviços da AT.

c) O terceiro, ao remetente dos bens.

[...]

7 — Nos casos referidos nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo anterior [documentos de transporte emitidos por qualquer via legal prevista no RBC, com exceção dos que sejam emitidos em papel], consideram-se exibidos os documentos comunicados à AT desde que apresentado o código atribuído de acordo com o n.º 7 do mesmo artigo.»

13. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 7.º do RBC consagra: «Os transportadores de bens, seja qual for o seu destino e os meios utilizados para o seu transporte, devem exigir sempre aos remetentes dos mesmos o original e o duplicado do documento referido no artigo 1.º [documento de transporte] ou, sendo caso disso, o código referido no n.º 7 do artigo 5.º».

14. À obrigação do transportador aludida no ponto anterior, segue-se a disposição prevista no n.º 2 do mencionado artigo 7.º, segundo o qual:

«2 — Tratando-se de bens importados em Portugal que circulem entre a estância aduaneira de desalfandegamento e o local do primeiro destino, o transportador deve fazer-se acompanhar, em substituição do documento referido no número anterior, do documento probatório do desalfandegamento dos mesmos.»

15. Ainda o mesmo artigo 7.º, no n.º 3, explicita:

«3 — Quando o transporte dos bens em circulação for efetuado por transportador público regular de passageiros ou mercadorias ou por empresas concessionárias a prestarem o mesmo serviço, o documento de transporte ou código referido no n.º 7 do artigo 5.º pode acompanhar os respectivos bens em envelope fechado, sendo permitida a abertura às autoridades referidas no artigo 13.º [entidades fiscalizadoras].»

16. No concernente às infrações detetáveis no decurso da circulação de bens, devem reter-se algumas normas prescritas no artigo 14.º do RBC, que seguidamente se transcrevem:

«1 — A falta de emissão ou de imediata exibição [...] dos documentos referidos no artigo 1.º [documento de transporte] e no n.º 2 do artigo 7.º [documento probatório do desalfandegamento dos bens] [...] fazem incorrer os infratores nas penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, aplicáveis, quer ao remetente dos bens, quer ao transportador que não seja transportador público regular de passageiros ou mercadorias ou empresas concessionárias a prestar o mesmo serviço.

[...]

5 — Sempre que o transportador dos bens em circulação em situação irregular não identifique o seu remetente, ser-lhe-á imputada a respetiva infração.

[...]

7 — Somente são aplicáveis as sanções referidas no presente artigo quando as infrações forem verificadas durante a circulação dos bens.

[...]

8 — Sempre que aplicável, considera-se falta de exibição do documento de transporte a não apresentação imediata do código previsto no n.º 7 do artigo 5.º»

17. Por tudo o que antecede, relativamente ao ponto 1 do pedido, podemos concluir que o transportador deve exigir ao remetente dos bens o original e o duplicado do documento de transporte ou o código referido no n.º 7 do artigo 5.º do RBC. Esta exigência é da responsabilidade do transportador e este só deve iniciar o transporte quando estiver na posse do documento de transporte (original e duplicado) ou daquele código ou, ainda, sendo caso disso, do documento probatório do desalfandegamento

18. O transportador deve ainda exibir, às entidades fiscalizadoras mencionadas no n.º 1 do artigo 13.º do RBC (AT e a unidade com as atribuições tributárias, fiscais e aduaneiras, da Guarda Nacional Republicana), o duplicado do documento de transporte ou o código fornecido pela AT ou, se aplicável, o documento probatório do desalfandegamento dos bens.

19. Nesta conformidade, a responsabilidade do transportador pelas eventuais infrações cometidas no quadro normativo analisado encontra-se limitada ao âmbito descrito nos pontos precedentes (16 e 17). Já o remetente é o responsável por todas as irregularidades que digam respeito à emissão dos documentos ou à opção de fazer acompanhar os bens em circulação pelo código nos termos previstos no n.º 8 do artigo 5.º, isto é, em substituição do documento de transporte. A este propósito, chama-se a atenção para o facto de a utilização do citado código como alternativa ao documento de transporte ser uma prerrogativa do remetente e não propriamente uma obrigação, de harmonia com o presente quadro legal. Quer isto dizer que o remetente pode estar na posse do aludido código e não o entregar sequer ao transportador. Neste caso, os bens são acompanhados pelo documento de transporte.

20. No tocante ao ponto 2 do pedido, a alínea b) do n.º 6 do artigo 5.º dispõe, efetivamente, que a comunicação dos elementos dos documentos de transporte pode ser efetuada por via diversa da anteriormente enunciada (transmissão eletrónica de dados), a saber:

«b) Através de serviço telefónico disponibilizado para o efeito, com indicação dos elementos essenciais do documento emitido, com inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte, nos casos da alínea e) do n.º 1 [emissão em papel] ou, nos casos de inoperacionalidade do sistema informático de comunicação, desde que devidamente comprovado pelo respetivo operador.»

21. Como vimos atrás, a obrigação de comunicação é dos sujeitos passivos, isto é, dos remetentes dos bens, pelo que a responsabilidade pelo seu incumprimento ou pelo seu cumprimento irregular apenas lhes pode ser assacada, sendo os transportadores totalmente isentos de responsabilidade no que concerne a esta matéria.

22. No que respeita ao ponto 3 do pedido, a questão reportada está contemplada nos números 3 e 4 do artigo 3.º do RBC, que prescrevem:

«3 — Relativamente aos bens referidos nos números anteriores, não sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte nos termos do presente diploma, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, pode exigir-se prova da sua proveniência e destino.

4 — A prova referida no número anterior pode ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino.»

23. Muito embora o diploma sob análise seja omissivo em matéria de responsabilidade no que se refere ao incumprimento das normas ínsitas no ponto anterior, toda a disciplina do RBC indicia que o transportador, após exigir ao remetente dos bens o documento de transporte ou o código atribuído pela AT nos termos atrás explicitados, sem que aquele satisfaça a sua exigência, deve, então, exigir-lhe o documento mencionado no número 4 do artigo 3.º

24. Deste modo, podemos agora acrescentar que o transportador não deve iniciar o circuito dos bens sem que lhe tenha sido fornecido o correspondente documento de transporte ou o código atribuído pela AT a tal documento ou, ainda, quando aplicável, o documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência ou destino; este último, nos casos elencados no artigo 3.º do RBC. Não dispondo de nenhum destes documentos, só pode dar início à circulação dos bens, se dispuser de documento probatório de desalfandegamento dos mesmos (na situação específica do prescrito no n.º 2 do artigo 7.º).

25. Nesta decorrência, se o transporte se efetuar sem que os bens se façam acompanhar por nenhum dos documentos enumerados no ponto precedente, a responsabilidade é do transportador, ainda que o remetente tenha incorrido, eventualmente, na infração traduzida pela sua não emissão.

26. Finalmente, no concernente ao ponto 4 do pedido, uma vez que se trata da opção por uma das vias de emissão do documento de transporte, a prática da infração, a ocorrer, apenas deve ser imputada ao remetente, responsável pela execução dos inerentes procedimentos.

27. Em síntese, concluímos:

27.1. As infrações relativas aos procedimentos de emissão e processamento dos documentos de transporte, bem como do documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino (n.º 4 do artigo 3.º do RBC) são da responsabilidade exclusiva do remetente dos mesmos. São, igualmente, da responsabilidade do remetente, as infrações cometidas no âmbito do dever de comunicação à AT dos elementos dos documentos de transporte.

27.2. As infrações respeitantes à realização do transporte dos bens sem que estes se façam acompanhar dos documentos citados no subponto anterior, a menos que disponha, se for esse o caso, de documento probatório do desalfandegamento dos mesmos, são da exclusiva responsabilidade do transportador.

27.3. As infrações relacionadas com o incumprimento do dever de exibição dos documentos de transporte ou do código atribuído pela AT (n.º 7 do artigo 5.º do RBC), ou do documento probatório do desalfandegamento dos bens (n.º 2 do artigo 7.º do RBC) ou, ainda, do documento previsto no n.º 4 do artigo 3.º do RBC são da exclusiva responsabilidade do transportador.

27.4. Mais se releva que o código mencionado no subponto anterior funciona, na disciplina do RBC, aquando da circulação dos bens, como alternativa ao documento de transporte cujos elementos foram comunicados por transmissão eletrónica de dados para a AT. Daqui decorre que, mesmo existindo tal código, desde que os bens sejam acompanhados do respetivo documento, como exposto, não seja obrigatório adicionar-lhes, ainda, aquele código.