

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: DL n.º 147/2003, de 11/07

Artigo: 1.º, 2.º, 3.º,

Assunto: RBC – DT - circulação de tabaco para destruição, no trajeto entre o entreposto fiscal e o local onde vai ser inutilizado.

Processo: n.º 5599, por despacho de 2013-11-08, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Objeto do pedido

1. A Requerente, na qualidade de advogada do seu cliente, que é um titular de entrepostos fiscais autorizados nos termos do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), doravante designado como Depositário Autorizado, que tem como atividade principal o “comércio por grosso de tabaco”, solicita informação vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobre a aplicação do Regime de Bens em Circulação (RBC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, à circulação de tabaco para destruição, no trajeto entre o entreposto fiscal e o local onde vai ser inutilizado.

Situação factual

2. No exercício da atividade principal, o Depositário Autorizado dedica-se à compra e venda, importações e exportações, armazenamento, transporte e distribuição de tabaco, tanto de matéria-prima como produto final e acessórios relacionados com o seu consumo e distribuição de outros produtos aos vendedores de tabaco e selos e aos diferentes canais de comercialização dos artigos acessórios e complementares do tabaco.
3. No âmbito da sua atividade, o Depositário Autorizado transporta tabaco já introduzido no consumo, que se destina a ser inutilizado sob controlo aduaneiro por ter excedido os prazos legais de comercialização.
4. Para a inutilização e posterior emissão do auto de destruição, o Depositário Autorizado, na qualidade de distribuidor nacional de tabaco das marcas que comercializa,
 - ✓ envia aos grossistas uma comunicação na qual informa o dia em que irá recolher o tabaco com estampilha antiga, cuja quantidade já foi comunicada pelo retalhista;
 - ✓ diligência a recolha do tabaco com estampilhas antigas das instalações dos grossistas localizadas em todo o país;
 - ✓ requer à estância aduaneira competente (EAC) a entrada desse tabaco no seu entreposto fiscal, que apenas pode ocorrer após ser deferido;
 - ✓ requer o agendamento da destruição enviando, para o efeito, o mapa de quantidades de tabaco a inutilizar e, em alguns casos,

requer à GNR o acompanhamento de segurança e desembaraçamento de trânsito nos vários transportes utilizados durante a deslocação para o local da destruição (viaturas seladas pelos funcionários da AT).

5. Outras razões de natureza comercial, previstas na legislação aplicável aos impostos especiais sobre o consumo (IEC), ou estado de conservação podem justificar a inutilização de produtos de tabaco.
6. A circulação desses produtos de tabaco, independentemente da razão da destruição, é permanentemente acompanhada pela Alfândega, na medida em que todo o processo, desde o pedido de destruição, contagens físicas, carga e selagem dos carros, descarga e finalmente, destruição efetiva do tabaco, é supervisionado pela estância aduaneira competente.
7. Perante tal situação de facto, a Requerente pretende ser esclarecida *"sobre se no trajeto entre o entreposto fiscal da exponente e o local de destruição do tabaco, o tabaco que se destina a destruição (por estar excedido o prazo legal de comercialização ou se verificarem outros fundamentos de reembolso dependentes de destruição) tem de ser acompanhado por documento de transporte nos termos previsto no RBC."*

Enquadramento legal e respetiva análise

8. Tendo por referência o pedido concreto, interessa, desde logo, conhecer o âmbito de aplicação o Decreto-Lei n.º 147/2003, definido no seu artigo 1.º, que se pode ler:

"Todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma."

9. Para efeitos do Decreto-Lei n.º 147/2003, a alínea a) do n.º 1 do seu artigo 2.º considera *"«Bens» os que puderem ser objeto de transmissão nos termos do artigo 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;"*.

10. De acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA:

"Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade."

11. Tendo em conta que o tabaco é um bem sujeito a IEC, importa, assim, saber o que ditam as normas gerais e específicas aplicáveis aquele produto, por forma a concluir se é passível de transmissão nos termos do artigo 3.º do CIVA e, com efeito, determinar a aplicação ou não do RBC.

12. No que respeita às condições de comercialização, diz o n.º 1 do artigo 108.º do CIEC que é *"proibida a comercialização no mercado nacional de*

produtos de tabaco que não satisfaçam as condições legalmente exigidas para o efeito, designadamente as que se afastem do quadro de características e do preço de venda ao público, conforme o disposto nos números seguintes."

13. No que respeita ao sistema de selagem, dispõe o artigo 110.º do CIEC que:

"1 — As embalagens de venda ao público de tabaco manufacturado para consumo no território nacional devem ter aposta, antes da sua introdução no consumo e de modo a não permitir a reutilização, uma estampilha especial, cujo modelo e forma de aposição são regulamentados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

(..)

3 — As embalagens de tabaco manufacturado para venda ao público devem ostentar estampilha especial com as características definidas para o ano da respetiva comercialização, sendo proibida a comercialização de produtos que ostentem estampilhas diferentes, salvo nas situações e nos períodos consagrados na portaria prevista no número anterior."

14. As regras de requisição, fornecimento e controlo da estampilha especial para o tabaco manufacturado encontram-se definidas na Portaria n.º 1295/2007, de 1 de outubro, na redação dada pela Portaria n.º 53/2012, de 5 de março.

15. Desse diploma, há, desde logo, a destacar o n.º 1 do artigo 1.º que define o seu âmbito de aplicação, conforme se pode ler:

"A presente portaria aplica-se aos produtos de tabaco manufacturado destinado a ser introduzido no consumo no território nacional, devidamente acondicionado em embalagens de venda ao público, nos termos e nas condições de comercialização estabelecidos pelo Código dos Impostos Especiais de Consumo e restante legislação aplicável."

16. Também, o artigo 14.º estabelece que:

"As estampilhas especiais são obrigatoriamente apostas nas embalagens de produtos de tabaco manufacturado antes de serem declarados para introdução no consumo, nos entrepostos fiscais de produção, nos entrepostos fiscais de armazenagem, nos entrepostos aduaneiros e nas estâncias aduaneiras onde aqueles produtos forem declarados para introdução em livre prática e consumo."

17. Sobre as estampilhas especiais, refere-se que a cor de fundo é fixada através de despacho do Ministro de Estado e das Finanças, sendo diferenciada por ano económico, por força do disposto no artigo 3.º da Portaria n.º 1295/2007.

18. Prevê o artigo 16.º que a "aposição das estampilhas nos módulos de venda ao público deve ser efetuada de modo a não permitir a sua reutilização."

19. No que se refere a inutilização de estampilhas, importa ler o artigo 21.º que dispõe:

“A inutilização de estampilhas deve ser solicitada às autoridades aduaneiras, com indicação do local, data e motivos justificativos, sendo obrigatoriamente efetuada sob controlo presencial daquelas, lavrando-se o respetivo auto, que identificará, designadamente, o tipo de produto, o espaço fiscal e o ano económico a que respeitam as estampilhas, procedendo-se, ainda, ao registo na conta corrente.”.

20. Estabelece o artigo 25.º que:

“As estampilhas especiais não utilizadas até 31 de dezembro do ano a que respeitem devem ser destruídas sob controlo presencial das autoridades aduaneiras, nos termos do n.º 21.º”.

21. A comercialização e venda ao público de produtos de tabaco manufacturado com estampilha especial depois do ano económico em que foi aposta apenas é possível dentro dos prazos fixados no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, de 1 de outubro, na redação dada pelo artigo 1.º da Portaria n.º 250-A/2010, de 3 de maio, conforme prevê o artigo 3.º da Portaria n.º 53/2012, de 5 de Março.
22. Resumidamente, dos preceitos legais acima transcritos resulta que a inutilização de produtos de tabaco, incluindo o já introduzido no consumo, assim como de estampilhas especiais, é um destino previsto e obrigatório sempre que não verifiquem as condições legalmente definidas para a sua comercialização e utilização, no CIEC e demais legislação aplicável.
23. Refere-se, a título exemplificativo, as embalagens de tabaco manufacturado com estampilha especial depois do ano económico em que foi aposta e esgotado o prazo legalmente fixado para a sua comercialização.
24. Por força dos artigos 47.º, n.ºs 3 e 4 do CIEC, a inutilização dos produtos em regime de suspensão de IEC é efetuada sob controlo aduaneiro, previamente autorizada pela estância competente, nos termos do artigo 52.º do mesmo Código.
25. Para o efeito, o tabaco é transportado até ao local de inutilização e na data acordado com a EAC, podendo verificar-se em circulação, por exemplo:
- tabaco já introduzido no consumo, tendo sido objeto de recolha por parte do depositário autorizado;
 - tabaco não declarado para introdução no consumo, apesar de estampilhado por força do disposto no artigo 14.º da Portaria n.º 1295/2007.
 - tabaco não estampilhado, pelo seu estado de deterioração /conservação.
26. Tendo, necessariamente, o tabaco de ser transportado desde o entreposto fiscal para o local de inutilização, independentemente do motivo, questiona-se a aplicabilidade do Decreto-Lei n.º 147/2003 à circulação

desse produto entre os referidos locais.

27. Se por aplicação do CIEC e demais legislação específica, o tabaco que não pode ser objeto de comercialização deve ser inutilizado sob controlo aduaneiro, quer dizer que, em sede de IVA, o mesmo tabaco não pode ser objeto de transmissão nos termos do artigo 3.º do CIVA.

Conclusão

28. O que permite concluir, neste caso, que a circulação de tabaco do entreposto fiscal para o local de inutilização sob controlo aduaneiro, na sequência do cumprimento das regras e formalidades previstas na legislação aplicável, nomeadamente, de autorização da estância aduaneira competente, está excluído do âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 147/2003, definido no seu artigo 1.º.