

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 15.º

Assunto: Isenções - Operações relacionadas com regimes suspensivos - Entrepasto fiscal - Bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar

Processo: **n.º 12478**, por despacho de 25-10-2017, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Introdução

1. A Requerente solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre a aplicação da isenção do IVA prevista no n.º v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IVA (CIVA) às transmissões de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar sujeitas ao regime de entreposto fiscal nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

Factos

2. A Requerente é uma sociedade comercial com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal, que no exercício da sua atividade principal, "COMÉRCIO POR GROSSO NÃO ESPECIALIZADO", CAE 46900, realiza operações que conferem direito à dedução.

3. Em concreto, a Requerente exerce as atividades de exportação, importação, trading e representações: bebidas, produtos alimentares, têxteis, calçado, produtos cerâmicos, eletrodomésticos, produtos de beleza e abastecimento a navios.

4. A Requerente é detentora de um entreposto fiscal de armazenagem registado nos termos do CIEC, para armazenagem de álcool e bebidas alcoólicas.

5. Com a entrada em vigor da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, novos produtos passaram a estar sujeitos a imposto especial de consumo, nomeadamente as bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, face ao disposto no artigo 87.º-A do CIEC.

6. Com a entrada em vigor da Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, que procedeu à regulamentação do regime de produção, armazenamento e circulação de bebidas não alcoólicas, a Requerente requereu a inclusão das bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar na autorização do entreposto fiscal de armazenagem de que é titular, tendo o mesmo sido deferido em 18 de agosto de 2017.

7. A Requerente pretende, assim, saber qual o tratamento em sede de IVA que deve ser dado às transmissões de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar, integradas no âmbito do mesmo entreposto fiscal autorizado para o armazenamento de álcool e bebidas alcoólicas, no sentido de saber se é aplicável a isenção prevista no n.º v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do

CIVA.

Direito aplicável

8. Cumpre começar por fazer um breve percurso pela disciplina jurídica dos diferentes regimes fiscais aplicáveis ao IVA e aos IEC, procedendo-se, seguidamente, ao enquadramento legal das operações que constituem o objeto da presente informação vinculativa.

IVA

9. O artigo 15.º, n.º 1, alíneas a) e b), n.º v), do CIVA prevê a isenção do imposto nas importações e transmissões de bens colocados em regime de entreposto não aduaneiro, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem nesse regime.

10. Nos termos da alínea d) do mesmo artigo, estão isentas do IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços a eles diretamente ligadas, efetuadas nos locais ou sob o regime de entreposto não aduaneiro, enquanto se mantiverem naquela situação.

11. Estabelece o n.º 6 do mesmo artigo que "o imposto é devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a quem os faça sair, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiverem naquele regime."

12. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 3 do referido artigo, consideram-se entrepostos não aduaneiros, os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do CIEC, cuja redação é a seguinte:

"1 - A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente."

13. Dos preceitos acima referenciados, conclui-se que:

– as transmissões de bens que se destinem a ser colocados num dos locais autorizados no âmbito do CIEC e não se destinem a utilização definitiva ou consumo final podem aproveitar a isenção do IVA prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA;

– as transmissões de bens realizadas enquanto os mesmos se mantiverem sujeitos ao regime de entreposto fiscal podem ser isentas do IVA por aplicação da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, ainda que sejam deslocados de um entreposto fiscal para outro local de igual estatuto;

– o IVA torna-se devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto fiscal a quem os faça sair, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas realizadas enquanto os bens se mantiveram naquele regime, face ao disposto no n.º 6 do mesmo preceito.

IEC

14. Por força do artigo 24.º do CIEC, considera-se "entreposto fiscal":

"(...) o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, nas condições estabelecidas no presente Código e demais legislação complementar."

15. De acordo com o n.º 1 do artigo 87.ºA do CIEC estão sujeitos a IEC os seguintes produtos, genericamente designados por bebidas não alcoólicas:

a) As bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202;

b) As bebidas abrangidas pelos códigos NC 2204, 2205, 2206 e 2208, com um teor alcoólico superior a 0,5 % vol. e inferior ou igual a 1,2 % vol.;

c) Concentrados, sob a forma de xarope ou pó, destinados à preparação, de bebidas previstas nas alíneas anteriores, nas instalações do consumidor final ou de retalhista." (sublinhado Nosso).

16. No que respeita à produção e armazenagem das bebidas não alcoólicas mencionadas no artigo acima transcrito, dispõe o artigo 87.º-D o seguinte:

"A produção e a armazenagem de bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto, devem ser efetuadas em entreposto fiscal, aplicando-se com as necessárias adaptações o disposto em relação às bebidas alcoólicas, podendo os respetivos requisitos ser simplificados por portaria do membro do Governo com a tutela da área das finanças." (sublinhado Nosso).

17. Sobre a circulação de tais produtos, prevê o artigo 87.º-E o seguinte:

1 - As bebidas não alcoólicas podem circular, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal, de um local de importação ou entrada no território nacional, para:

a) Um entreposto fiscal;

b) Um destinatário registado;

c) Outro Estado membro ou, no caso de exportação, a estância aduaneira de saída, desde que provenientes de um entreposto fiscal.

2 - A circulação referida no número anterior é efetuada a coberto de um documento comercial que permita a correta identificação dos produtos, o qual substitui, para efeitos do presente Código, as referências ao documento administrativo eletrónico e ao documento de acompanhamento simplificado.

3 - As regras especiais aplicáveis à circulação das bebidas não alcoólicas são definidas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças." (sublinhado Nosso).

18. Em observância ao disposto no n.º 3 do artigo 87.º-E transcrito no precedente ponto, a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, regulamenta o regime de produção, armazenagem e circulação de bebidas não alcoólicas, nos termos previstos nos artigos 87.º-D e 87.º-E do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, na redação dada pelo artigo 212.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

19. Nos termos do artigo 3.º da citada Portaria,

"1 - A produção e armazenagem de bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal,

nos termos previstos na presente portaria.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por entreposto fiscal o local autorizado pela estância aduaneira competente, onde são produzidas, armazenadas, recebidas ou expedidas bebidas não alcoólicas. " (sublinhado Nosso)

20. Prevê, ainda, o artigo 4.º do mesmo diploma os seguintes tipos de entreposto fiscal:

"1 - Os entrepostos fiscais de bebidas não alcoólicas podem ser de produção ou de armazenagem.

2 - Consideram-se entrepostos fiscais de produção os locais autorizados para a produção, armazenagem, receção e expedição de bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto.

3 - Consideram-se entrepostos fiscais de armazenagem os locais autorizados para a armazenagem, receção e expedição de bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto." (sublinhado Nosso).

21. Por sua vez, o artigo 8.º da Portaria dispõe sobre o funcionamento do entreposto fiscal de armazenagem o seguinte:

"1 - Nos entrepostos fiscais de armazenagem podem ser recebidas e armazenadas bebidas não alcoólicas, tendo em vista a sua posterior expedição ou introdução no consumo.

2 - (...)

3 - Nos entrepostos fiscais de armazenagem também podem ser armazenadas bebidas não alcoólicas isentas ou não sujeitas a imposto, desde que sejam separadas contabilisticamente das restantes."

22. No que respeita às entradas e saídas das bebidas não alcoólicas do entreposto fiscal estabelece o artigo 9.º da Portaria que:

"1 - A entrada de bebidas não alcoólicas em entreposto fiscal, em regime de suspensão do imposto, deve efetuar-se a coberto de uma declaração de receção.

2 - A saída de bebidas não alcoólicas do entreposto fiscal deve efetuar-se, consoante o caso, ao abrigo de:

a) Declaração de saída, em caso de expedição em regime de suspensão do imposto;

b) Declaração de introdução no consumo (DIC).

3 - As bebidas não alcoólicas já introduzidas no consumo só podem reentrar no entreposto fiscal mediante comunicação prévia ou, não sendo esta possível, até ao final do dia útil seguinte, à estância aduaneira competente e através da respetiva declaração de reentrada, efetuando-se as devidas anotações na contabilidade de existências." (sublinhado Nosso).

23. Dos preceitos legais acima expostos resulta que as bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes estão sujeitas a IEC, face à norma de incidência objetiva, artigo 87.º-A, aditada ao CIEC, pelo artigo 212.º da Lei n.º 42 /2016, de 28 de dezembro, cuja produção, armazenamento, circulação com suspensão do IEC devem obedecer aos termos dos artigos 87.º-B a 87.º-F do CIEC e às regras e

procedimentos especiais definidos na Portaria n.º 32/2017.

24. Tendo a Portaria como objetivo simplificar as regras e procedimentos a observar pelos operadores económicos do setor, face ao disposto no CIEC relativamente às bebidas alcoólicas, ressalta, com interesse para a questão em análise, que as bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto, possam circular a coberto de um documento comercial que permita identificar os produtos, em substituição do documento administrativo eletrónico e do documento de acompanhamento simplificado, conforme prevê o n.º 2 do seu artigo 87.º-E, transcrito no precedente ponto 14..

25. O que impõe, nestes casos, que no documento comercial (fatura, por exemplo) seja indicado, para além dos elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a identificação dos locais de carga e de descarga, portanto dos entrepostos fiscais de origem e de destino/entrega, das bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto.

26. Estando o transmitente obrigado a comprovar as transmissões de bens isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, deve o adquirente, para efeitos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, emitir uma declaração, na qual deve ser referido o destino que irá ser dado aos bens, na medida em que, neste caso, há dispensa do documento administrativo eletrónico e do documento de acompanhamento simplificado.

Conclusão

27. Face ao explanado, afigura-se concluir o seguinte:

– A confirmar-se que os produtos em causa são bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, portanto, sujeitas a IEC, as transmissões de bens realizadas pela Requerente, para entrega num outro entreposto fiscal autorizado nos termos do CIEC, podem beneficiar da isenção do IVA por enquadramento na:

i. alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, desde que as bebidas não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e se mantenham sujeitas ao regime de entreposto fiscal/regime suspensivo. O elemento relevante é, pois, a situação ou regime a que estão sujeitas.

ii. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o transmitente deve emitir uma fatura nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA e, neste caso, indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto a "alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA", ou equivalente e identificar os locais de carga e de descarga das bebidas não alcoólicas, em regime de suspensão do imposto.

iii. Para efeitos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, o adquirente deve, para entrega ao transmitente, emitir uma declaração e identificar o destino que irá ser dado aos bens, uma vez que a circulação de bebidas não alcoólicas em suspensão de imposto está dispensada do documento administrativo eletrónico e de acompanhamento simplificado.

iv. O IVA é devido e exigível à saída dos bens dos regimes de entreposto fiscal, devendo o valor tributável do IVA incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram naqueles regimes, e ainda o montante do IEC, quando devido.

v. Como nota final, refere-se o dever de observar as regras e procedimentos definidos em legislação específica, CIEC e Portaria n.º 32/2017, em particular as previstas para a entrada e saída de bebidas não alcoólicas em suspensão de imposto do entreposto fiscal, bem como para a circulação das mesmas.