

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 14.º DL n.º 198/90, de 19/07
- Assunto: Facturação - A clientes do território nacional, respeitantes a transmissões de bens que se destinam a exportação - Menção à isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
- Processo: n.º 2064, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-06-09.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

O presente pedido de informação vinculativa prende-se com a possibilidade de as facturas emitidas pela consulente a clientes com sede no território nacional, respeitantes a transmissões de bens que se destinam a exportação, poderem fazer menção à isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA).

### DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. No âmbito da sua actividade a consulente transmite com regularidade bens que se destinam a exportação, sendo as respectivas facturas emitidas quer directamente aos clientes finais com sede em países terceiros, aplicando nestes casos a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, quer a clientes com sede em território nacional.
2. Relativamente à transmissão de bens com destino a exportação, a entidades nacionais, entende a consulente que existem apenas duas situações possíveis no que diz respeito ao regime de IVA a aplicar, conforme condições previamente acordadas, ou seja:
  - a) Emissão de facturas com liquidação de IVA; e
  - b) Emissão de facturas com isenção de IVA ao abrigo do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, concedida nas condições enunciadas na lei, mediante os procedimentos a cumprir pelos intervenientes de acordo com as instruções enunciadas na Circular n.º 71/2010, Série II, de 13 de Agosto de 2010, nomeadamente através da emissão, atestação pela alfândega e entrega, dentro dos prazos previstos, do Certificado Comprovativo de Exportação.
3. No entanto, a consulente foi informada de que a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) pretende a alteração de determinadas facturas, emitidas no corrente ano, onde consta a aplicação da isenção de IVA no regime atrás identificado. Salienta, contudo, que a pretensão daquela Direcção-Geral não lhe foi comunicada directamente, tendo sido solicitada quer pelo seu transitário, quer pelo cliente a quem as facturas foram emitidas.

4. De acordo com o que lhe foi transmitido, a consulente deveria ter em consideração duas situações distintas:

i) Sendo a factura emitida a uma entidade nacional e os bens tiverem como destino um país fora do território nacional, se o despacho de exportação for efectuado através dessa factura, esta deve mencionar "Isenção de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA (Decreto-Lei n.º 96/2004 de 23 de Abril)".

ii) Sendo a factura emitida a uma entidade nacional, os bens se destinarem a um país fora do território nacional e o despacho de exportação for efectuado com a factura emitida pelo cliente da consulente e, conseqüentemente, com pedido de emissão de Certificado Comprovativo de Exportação, então a factura da consulente deve mencionar "Isenção de IVA ao abrigo do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho".

5. Neste sentido e segundo as alegações constantes no presente pedido, pretende a DGAIEC que se proceda à alteração do motivo justificativo da isenção constante nas facturas emitidas pela consulente que foram utilizadas em despachos de exportação.

6. Vem, assim, a consulente, solicitar confirmação sobre a possibilidade de enquadrar, nos termos da legislação em vigor, as facturas emitidas nas condições mencionadas em i) na isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, de acordo com o solicitado pela DGAIEC.

#### **BREVE REFERÊNCIA À CIRCULAR N.º 71/2010 SÉRIE II DA DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO (DGAIEC)**

7. Face às alterações introduzidas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE para 2010), ao artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho - diploma que prevê a isenção do IVA nas transmissões de bens efectuadas em território nacional por um fornecedor a um exportador nacional - e à necessidade de uniformizar a aplicação deste regime de isenção, foram publicadas em anexo à Circular n.º 71/2010 SÉRIE II, da DGAIEC, instruções de aplicação da isenção prevista no citado normativo.

8. A aplicação da isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, ao fornecedor do exportador assenta num sistema que tem por base a emissão, atestação pela alfândega e entrega ao fornecedor, de certificados que comprovem a efectiva saída dos bens do território aduaneiro/exportação - Certificados Comprovativos da Exportação (CCE). Estes CCE, após serem devidamente visados pela alfândega, atestam a transmissão isenta do fornecedor ao exportador, por aplicação do regime.

9. Em termos gerais, a aplicação desta isenção traduz-se por:

- Opção pelo regime, na data da apresentação da declaração aduaneira de exportação, por parte do exportador da mercadoria;
- Emissão do CCE em suporte de papel;
- Apresentação do CCE em suporte de papel e respectiva atestação pela alfândega;

- Entrega ao fornecedor do exportador do CCE, visado pela alfândega, sendo este o documento comprovativo da transmissão isenta pelo fornecedor ao exportador nacional.

**10.** Este regime de isenção pressupõe, assim, a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens:

i) uma transmissão de bens em território nacional, em que o adquirente é um exportador, seguida de

ii) uma transmissão a um adquirente situado num país/território terceiro - exportação, sendo esta última operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

**11.** Deste modo, cada caso de aplicação deste regime tem subjacente a existência de duas facturas, estando, quer o fornecedor do exportador quer o exportador, obrigados, pela alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, à emissão de facturas referentes às operações efectuadas, devendo as mesmas conter os elementos obrigatórios previstos no artigo 36.º do mesmo diploma.

#### **ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO EM SEDE DE IVA**

**12.** Não existe, no Código do IVA, um conceito definido para exportação. O termo abrange, em génese, a saída de mercadorias do território aduaneiro da Comunidade. De facto e embora o artigo 14.º do Código encerre no seu título a expressão "exportações", o corpo do artigo não a utiliza.

**13.** Segundo a legislação aduaneira, "exportação" configura um regime aduaneiro sujeito, como tal, às regras alfandegárias, nomeadamente ao Código Aduaneiro Comunitário (CAC).

**14.** Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, estão isentas de imposto *"As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste"*.

**15.** Determina o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA que as operações isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º (entre outras ali referidas) devem ser comprovadas através de documentos aduaneiros apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declaração emitida pelo adquirente dos bens, indicando o destino que lhes irá ser dado. A falta de tais documentos comprovativos implica, para o transmitente dos bens, a obrigação de liquidar o imposto correspondente, em conformidade com o estabelecido no n.º 9 do mesmo artigo.

**16.** Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, vem estender a possibilidade de isenção de IVA às transmissões de bens efectuadas em território nacional a exportadores nacionais, observadas que sejam as condições ali especificadas.

**17.** De acordo com o n.º 3 deste normativo, tal isenção *"deve ser invocada na declaração aduaneira de exportação, até ao momento da sua entrega, mediante a aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira e a comunicação, por qualquer via, dos elementos do certificado comprovativo da exportação"*.

**18.** De acordo com o seu n.º 4, o certificado comprovativo da exportação, onde devem constar os elementos enumerados nas suas alíneas a) a g),

deve ser devidamente visado pelos serviços aduaneiros e entregue pelo exportador ao fornecedor, tendo em conta que, quando os elementos exigidos nas alíneas e), f) e g) que se referem, respectivamente, ao meio de transporte, marca e número do contentor ou vagão (quando for o caso) e ao número e data de aceitação da declaração de exportação, não forem conhecidos no momento da entrega da declaração aduaneira de exportação devem, tal como determina o n.º 5, ser fornecidos pelo exportador no mais curto período de tempo que não pode exceder 60 dias.

**19.** O visto mencionado no citado n.º 4 destina-se a comprovar os elementos constantes da declaração aduaneira de exportação e será aposto pelos serviços aduaneiros, desde que as mercadorias tenham saído do território aduaneiro da Comunidade no mesmo prazo de 60 dias.

**20.** No entanto, se findo o prazo de 90 dias a contar da data da factura emitida pelo fornecedor, este não estiver na posse do certificado visado pelos serviços aduaneiros deve, no prazo referido no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, proceder à liquidação do imposto, debitando-o ao exportador em factura ou documento equivalente emitido para o efeito.

**21.** Chama-se, contudo, a atenção para o disposto nos n.ºs 9 e 10 do art.º 6.º do citado Decreto-Lei, segundo os quais, nas transmissões de bens abrangidas por este artigo, o fornecedor pode, desde logo, proceder à liquidação do imposto devido, obrigando-se à sua restituição se o exportador lhe entregar o certificado comprovativo da exportação, devidamente visado. Nesta situação, o fornecedor pode proceder à respectiva regularização, no prazo estabelecido no n.º 2 do art.º 98.º do CIVA, desde que possua prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.

## CONCLUSÃO

**22.** Decorre das normas legais anteriormente mencionadas que a isenção de IVA na esfera do transmitente dos bens, quer se trate da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, quer da isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, fica sempre condicionada à exportação devidamente documentada.

**23.** Tal significa que nos casos em que se verifique a expedição ou transporte dos bens para fora da Comunidade e o transmitente se encontre na posse de documento alfandegário apropriado, comprovativo da saída dos bens do território comunitário, a operação configura uma exportação isenta, devendo na factura a emitir constar, conforme determina a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção "alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA", como motivo justificativo da não aplicação do imposto.

**24.** Por seu lado, caso a operação se consubstancie numa transmissão de bens efectuada em território nacional a um exportador nacional, em que se verifiquem cumpridas as condições estabelecidas no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, na factura a emitir deve constar, para efeitos da já mencionada alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção "Isenção de IVA ao abrigo do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho".

**25.** Pelo exposto e no que respeita à questão que a consulente pretende ver confirmada, referida no ponto 6 desta informação e que implica a alteração do motivo justificativo da isenção constante em facturas que foram utilizadas em despachos de exportação (passando a constar nas mesmas a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA ao invés da isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho), deve a consulente solicitar à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, o necessário esclarecimento sobre a eventual aplicação de tal procedimento.