

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 14º; 29º
- Assunto: Exportações - Comprovativo da isenção nas operações – bens em segunda mão
- Processo: nº 3092, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-05-24.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - SITUAÇÃO APRESENTADA

1. A sociedade requerente, sujeito passivo de IVA, tem como atividade a correspondente ao CAE 047790 "Comércio a Retalho de Artigos em Segunda Mão" e encontra-se enquadrada para efeitos de IVA, no regime normal, de periodicidade mensal, desde 2008.01.01.

2. Solicita informação vinculativa relativamente aos procedimentos necessários à comprovação da isenção nas operações de exportação, explicitando que:

"O artº 29º, nº 8 do CIVA estabelece que "As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do nº 1 do artigo 14º do CIVA e das alíneas b), c), d) e e) do nº 1 do artigo 15º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.

Nos termos da lei, a exportação dá-se quando o bem "é expedido ou transportado para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste" (artigo 14º, nº 1, alínea a) do CIVA), ou seja, o bem pode ser expedido para fora da Comunidade em qualquer dos países membros e não apenas de Portugal, ainda que se trate de um sujeito passivo português.

Assim, nos casos em que a exportação tem lugar de outro país membro, o documento alfandegário bastante é aquele que é considerado bastante para o efeito no país em causa ou é o documento equivalente ao que seria exigido em Portugal?

Concretizando: em Inglaterra os documentos que são considerados bastantes para comprovar a exportação são o "Certificate of Shipment" e "Proof of export" (...) são estes documentos os suficientes para comprovar a exportação para efeitos da isenção a que um sujeito passivo português tem direito?

Salvo melhor opinião, não temos dúvida que assim seja, pois essa interpretação é a única que está de acordo com a Directiva IVS, na qual são

proibidas quaisquer discriminações em resultado da nacionalidade dos sujeitos passivos."

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DAS EXPORTAÇÕES

3. O conceito de exportação não se encontra especificamente definido em sede do imposto sobre o valor acrescentado, tanto em termos legislativos comunitários como nacional, estando, contudo, assegurado por lei que as formalidades na exportação de bens em sede de IVA adotam as que estão previstas na legislação aduaneira.

4. A nível comunitário, relativamente a operações de exportação, o artigo 278º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, refere que "O disposto nos artigos 279º e 280º é aplicável às operações de exportação de bens em livre prática expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro com destino a um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade."

5. Dispõe o artº 279º que "*As formalidades relativas à exportação dos bens referidos no artigo 278º para fora do território da Comunidade são as mesmas que as previstas nas disposições aduaneiras comunitárias em vigor respeitantes à exportação de bens para fora do território aduaneiro da Comunidade.*"

6. Relativamente às isenções na exportação, estabelece o artº 146º da mesma Diretiva, que:

"1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respectivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com excepção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado; (...)"

7. Na legislação nacional, o artº 14º do CIVA materializa essa isenção, isentando as operações de exportação, da seguinte forma:

"1 - Estão isentas de imposto:

a) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;

b) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efectuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com excepção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes

com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro; (...)".

8. O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado circunscreve o âmbito territorial da aplicação das disposições relativas ao IVA. Subsidiariamente, demarca a zona geográfica de onde a saída de mercadorias, para efeitos de IVA, se considera como exportação, ao definir, nas alíneas c) e d) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA, "País Terceiro" e "Território Terceiro".

9. Embora as exportações sejam consideradas operações tributáveis em sede do IVA, respeitando o princípio do destino, tornam-se operações isentas do imposto, com base no n.º 1 do art.º 14.º do CIVA. Assim, a uma transmissão de bens no território nacional para um adquirente estabelecido num dos territórios considerados fiscalmente "terceiro", aplicam-se as formalidades da exportação.

10. De acordo com o disposto no n.º 8 do art.º 29.º do citado Código, *"As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado."*

11. De salientar que este dispositivo legal é uma condição de funcionamento das isenções a que se referem os art.ºs 14.º e 15.º do CIVA, pelo que a falta de observância desta condição, torna exigível o imposto. Aquela disposição visa acautelar a fraude fiscal, dado estar-se na presença de uma situação de não liquidação de imposto, a qual reveste carácter excepcional do domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

12. Tanto mais que o n.º 9 do citado art.º 29.º estabelece que a falta dos documentos comprovativos referidos no n.º 8 determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

III - DOCUMENTAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES

A) Em termos aduaneiros

13. De acordo com o Código Aduaneiro Comunitário (CAC) a exportação é um dos regimes aduaneiros enunciados no n.º 16 do art.º 4.º, em que seguindo o sentido aduaneiro dado à operação de exportação, a sua aplicação é condicionada por:

- i) Que as mercadorias sejam comunitárias;
- ii) Que se destinem a abandonar o território aduaneiro Comunitário.

14. Com base no n.º 4 do art.º 161.º do CAC, regra geral, as mercadorias com destino à exportação são objeto de uma declaração de exportação junto da alfândega, declaração essa que obedece aos procedimentos consagrados no respetivo manual.

15. A declaração de exportação, nos termos do n.º 5 do art.º 161.º do CAC, deve, em princípio, ser apresentada na estância aduaneira competente para a fiscalização do local onde o exportador estiver estabelecido ou onde as mercadorias forem embaladas ou carregadas para o transporte de

exportação, salvo nos casos especialmente previstos nos artigos 790º e 791º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC).

16. Conforme prevê o artº 790º das DACAC, se, por motivo de organização administrativa, não puder ser aplicado o disposto no nº 5, primeira frase, do artigo 161º do código, a declaração pode ser entregue em qualquer estância aduaneira competente para a operação respetiva no Estado-membro em causa.

17. Nos termos do artº 791º das DACAC, por razões devidamente justificadas, uma declaração de exportação poderá ser aceite:

i) por uma estância aduaneira distinta da referida no nº 5 do artº 161º do código CAC;

ii) por uma estância aduaneira distinta da referida no artigo 790º. Nesse caso, as operações de controlo relativas à aplicação de medidas de proibição e de restrição deverão ter em conta o carácter excecional da situação.

18. Quando a declaração de exportação for efetuada por meio de Documento Administrativo Único, nos termos do nº 1 do artº 792º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), o respetivo exemplar 3 será guardado junto da escrita do interessado, para documentação da operação de exportação, isenta de IVA nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 14º do CIVA, que foi efetuada.

19. Estabelece o artigo 793º das DACAC, que no âmbito do procedimento normal o exemplar 3 do Documento Administrativo Único ou o documento de acompanhamento referido no nº 2 do artº 792º bem como as mercadorias às quais foi concedida autorização de saída para exportação, são apresentados conjuntamente à estância aduaneira de saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade.

20. Nos termos do nº 2 do mesmo artigo, a estância aduaneira de saída é a última estância aduaneira antes da saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade. Não obstante o referido, a estância aduaneira de saída será uma das seguintes:

"(...) b) A estância aduaneira competente no local onde as mercadorias são tomadas a cargo, ao abrigo de um contrato de transporte único para o transporte para fora do território aduaneiro da Comunidade, pelas empresas de caminhos de ferro, as autoridades postais ou as companhias aéreas ou marítimas, desde que se respeitem as seguintes condições:

i) As mercadorias saíam do território aduaneiro da Comunidade por via ferroviária, postal, aérea ou marítima;

ii) O declarante ou o seu representante solicitem que as formalidades referidas no nº 2 do artigo 793ºA ou no artigo 796-D sejam cumpridas nessa estância."

21. Tal como é referido no artigo 793º A, estão ainda previstos mecanismos na legislação aduaneira, nomeadamente no ponto 1 em que a estância aduaneira de saída realiza os apropriados controlos, antes da saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade, principalmente para assegurar que as mercadorias apresentadas correspondem às declaradas.

22. Resulta, assim, que na generalidade das exportações efetuadas por via rodoviária e as que, sendo efetuadas por outras vias, não decorram de um

contrato de transporte único, a estância aduaneira de saída não coincide com a estância aduaneira de exportação, competindo àquela, a confirmação da saída das mercadorias do território da Comunidade.

23. Nas operações de exportação em que a saída dos bens se processa por outro Estado membro e na impossibilidade dos operadores apresentarem o exemplar 3 do Documento Administrativo Único visado pela estância de saída, o exportador ou o declarante podem fornecer, à estância aduaneira de exportação, as provas alternativas previstas no nº 4 do artº 796º-DA das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, que podem ser consideradas de forma isolada ou em conjunto:

- a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;
- b) A prova de pagamento ou fatura ou nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado-Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;
- e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.

24. Assim, quando suceda, como no caso apresentado, que a estância aduaneira de exportação, onde o exportador estiver estabelecido, na qual é apresentada a declaração respetiva e cumpridas as formalidades inerentes à exportação, não coincida com a estância aduaneira de saída e esta última se situa noutro Estado membro, não competirá aos serviços aduaneiros nacionais a verificação da saída efetiva dos bens do território aduaneiro da Comunidade.

B) Em termos fiscais

25. A disposição legal do nº 8 do artº 29º do CIVA, faz referência aos "documentos alfandegários apropriados" como forma de comprovar a isenção nas exportações, sendo estes na maioria dos casos, o exemplar 3 do Documento Administrativo Único.

26. Os sujeitos passivos exportadores nacionais devem obter os documentos alfandegários apropriados, devidamente visados pelos serviços, ou seja, devem estar na posse de documento oficial certificado da saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade.

27. Assim, desde que a exportação das mercadorias se tenha, efetivamente, produzido e o exportador possua o mencionado exemplar do Documento Administrativo Único, ou, na impossibilidade de o obter tenha fornecido as provas a que se refere o nº 4 do artº 796º-DA, já referido no ponto 23 da presente informação, a comprovação da isenção prevista na alínea a) do nº 1 do artº 14º do CIVA fica efetivada.

IV – CONCLUSÕES

28. Face ao referido anteriormente, extraem-se as seguintes conclusões:

i) É do âmbito das competências das alfândegas o controlo da operação de exportação, propriamente dita, enquanto regime aduaneiro de saída das mercadorias do território da Comunidade, nomeadamente, o controlo sobre as mercadorias e também os controlos documentais sobre as declarações para exportação.

ii) Também a operação de exportação, em sede de IVA, contempla formalidades, obrigações fiscais, nomeadamente a declaração aduaneira de exportação, no ato de cada operação.

iii) Assim, os valores das exportações realizadas devem ser fundamentados pelos documentos legais de suporte das mesmas operações (declaração aduaneira de exportação) devidamente visada e na posse do exportador.

29. No entanto, na operação de exportação em que a mesma se processa por outro Estado membro, como sucede no caso apresentado, o exportador deve estar apto à comprovação da isenção estabelecida na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, tal como é exigida pelo n.º 8 do art.º 29.º do mesmo diploma legal, na forma prescrita no ponto 27 da presente informação.