

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 15º e DL198/90
Assunto: Isenções. Operações realizadas para e no interior do Entrepasto Fiscal não Aduaneiro
Processo: nº 3907, por despacho de 2012-12-11, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
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.

1. A requerente, enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade mensal, pelo exercício da atividade principal de "produção de vinhos comuns e licorosos" e, secundária, de "outras actividades de embalagem", vem expor e requerer nos seguintes termos:

"(...) Tem entreposto fiscal" e pretende "saber quando aplicar o DL 198/90 e Artº 15º do CIVA [Código do IVA] (...)".

"1- Um caso concreto (...): vende mercadoria a um cliente, que por sua vez a vende a outro terceiro, que a exporta. A (...) [requerente] emite o EDA [Trata-se do e-DA, um documento administrativo eletrónico que serve de base para os movimentos de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC) em regime de suspensão de imposto] em nome do consumidor final (o destinatário final...). A factura emitida pela (...) [requerente] é isenta de IVA? Isentas de IVA, ao abrigo do artº 15º do CIVA, ou do Dec Lei 198/90?

2- Quando usar a isenção ao abrigo do artº 15º do CIVA, ou do Dec Lei 198/90?

3- De salientar que nestes circuito a mercadoria não sofre qualquer alteração (quantidades, embalagens...) e vai ser expedida a partir da origem (...) [requerente] para o destinatário final (país terceiro).

4- A mercadoria não chega a sair do entreposto fiscal."

2. A situação reportada no ponto anterior resume-se, grosso modo, a três operações de comercialização de vinhos, a saber: duas transmissões de bens enquanto os mesmos se encontram num entreposto fiscal, seguidas de uma outra para um país terceiro (exportação) à saída do mencionado entreposto. O objeto do presente pedido consiste na definição do enquadramento em IVA das operações descritas.

3. O vinho, a mercadoria a transmitir nas operações elencadas, está sujeito a um imposto especial de consumo (IEC), o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), como determina o art.º 1.º do Código dos IEC (CIEC), que se transcreve: *"O presente Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código) estabelece o regime dos impostos especiais de consumo harmonizados pelo Direito Comunitário, considerando-se como tais: a) O imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA) (...)."*

4. É o n.º 1 do art.º 66.º deste Código, que se ocupa da incidência objetiva do IABA, que discrimina deste modo a abrangência deste tributo: *"O imposto incide sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool."*

5. Como vimos atrás (pontos 1 e 2), o vinho é produzido ou colocado num entreposto fiscal. A este respeito, o art.º 21.º do CIEC refere: "1 — A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efectuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente. 2 — Para efeitos do presente Código, entende-se por «regime de suspensão do imposto» o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos."

6. Como complemento desta norma, o n.º 1 do art.º 24.º do CIEC define a noção de entreposto fiscal nos seguintes moldes: *"Para efeitos do presente Código, entende-se por «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."*

7. No que concerne, ainda, à figura jurídico-tributária do entreposto fiscal, o n.º 2 deste art.º 24.º consigna: *"A constituição do entreposto fiscal depende de pedido dirigido à estância aduaneira em cuja jurisdição se situam as respectivas instalações, efectuado mediante preenchimento de formulário disponibilizado no sítio da Internet da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo [Autoridade Tributária e Aduaneira, atualmente] (...)".*

8. Quanto ao conceito de depositário autorizado, o n.º 1 do art.º 22.º do CIEC explicita-o deste modo: *"Constitui depositário autorizado a pessoa singular ou colectiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto."*

9. No caso em apreço, pelo que antecede, pode concluir-se que o vinho colocado pela requerente (depositário autorizado) em entreposto fiscal se encontra em regime não aduaneiro de suspensão do IABA. Tal facto é determinante para o seu enquadramento em IVA, como adiante veremos.

10. Efetivamente, o n.º 1 do art.º 15.º do CIVA, o qual se ocupa das isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos, esclarece que: *"Estão isentas do imposto as operações a seguir indicadas, desde que os bens a que se referem não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto estes se mantiverem nas respectivas situações: (...) b) As transmissões de bens que se destinem a ser: (...) v) Colocados em regime de entreposto não aduaneiro; (...) d) As transmissões de bens e as prestações de serviços a eles directamente ligadas, efectuadas nos locais ou sob os regimes referidos na alínea b), enquanto se mantiverem numa das situações ali*

mencionadas; (...)"

11. O n.º 3 deste artigo adita que: *"Para efeitos do disposto no n.º v) da alínea b) do n.º 1, consideram-se entrepostos não aduaneiros: a) Os locais autorizados nos termos do art.º 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo; (...)"*.

12. Os preceitos legais transcritos nos pontos precedentes (10 e 11) merecem-nos algumas breves notas de clarificação relativamente a certas particularidades enunciadas. Referindo-nos, em particular, ao corpo do n.º 1, considera-se que um bem tem utilização definitiva ou consumo final quando, embora utilizado no processo de fabrico, não se incorpora no bem final.

13. Por conseguinte, as isenções contempladas no art.º 15.º do CIVA, nomeadamente as transmissões de bens e as prestações de serviços a eles diretamente ligadas, realizadas sob o regime de entreposto não aduaneiro, ou, segundo a terminologia do CIEC (pontos 5 a 8), entreposto fiscal, enquanto se mantiverem nessa situação, abrangem: — os produtos sujeitos aos impostos especiais sobre o consumo: — os bens e matérias-primas que entram nos entrepostos para incorporarem aqueles produtos durante o seu processo de fabrico, por exemplo: mosto, vinho, rolhas, rótulos, invólucros de venda ao público (garrafas, caixas, etc.).

14. Contrariamente, estão excluídos destas isenções os bens subsidiários ou de consumo, que não incorporam fisicamente os produtos finais, embora sejam utilizados no processo produtivo, tal como acontece com os bens do ativo imobilizado. Estão em causa bens que têm uma utilização definitiva ou consumo final nos entrepostos não aduaneiros: os estrados, os suportes utilizados na fixação de mercadorias, outros equipamentos ou maquinismos, viaturas, edifícios, etc.

15. Importa referir, finalmente, quanto aos normativos ínsitos no citado art.º 15.º, o seu n.º 6, que prescreve: *"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."* Aqui deve ter-se em conta a possibilidade de uma isenção que opere no momento da saída destes bens do regime suspensivo assinalado, como ocorre com a que beneficia a exportação, a qual abordaremos a seguir.

16. De facto, a alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA isenta do imposto: *"As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste"*.

17. No respeitante às obrigações acessórias referentes às operações que antecedem, destacam-se os n.ºs 8 e 9 do art.º 29.º do CIVA. A primeira destas normas consagra que: *"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 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."* Em contrapartida, o n.º 9 estatui que: *"A falta de documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto"*

correspondente."

18. O requerente questiona também sobre os contornos da eventual aplicabilidade do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, às operações enumeradas. Muito embora não o cite expressamente, pode inferir-se, pela matéria envolvida, que é o art.º 6.º do diploma que está em causa, assunto que explanaremos nos pontos subsequentes a partir da redação que lhe foi conferida pelo art.º 125.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012.

19. Este artigo consubstancia o regime especial de isenção nas vendas efetuadas por fornecedores de exportadores nacionais, o qual prevê, desde que verificados alguns pressupostos, a isenção de IVA na venda imediatamente anterior à exportação. O seu n.º 1 dispõe que: "Estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por factura, efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional, exportadas no mesmo Estado, desde que: a) A aceitação da declaração aduaneira de exportação ocorra até 30 dias, a contar da data da factura emitida pelo fornecedor; b) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação; e c) O certificado comprovativo da exportação (CCE) seja entregue ao fornecedor no prazo de 90 dias, a contar da data da factura por ele emitida.

20. Aos requisitos exigidos no ponto anterior, o n.º 2 deste preceito acrescenta o elenco dos locais nos quais devem ser apresentadas as mercadorias, como se referencia: "*As mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação, devendo as mesmas ser apresentadas num dos locais a seguir referidos, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira de exportação: a) Instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos; b) Porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada; c) Armazém de exportação; d) Entrepasto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais de consumo previsto no artigo 15.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*"

21. Reunidos os quesitos para a aplicação do regime vertido no decreto-lei sob análise, a isenção não é, ainda assim, obrigatória. É o exportador nacional que, no momento da apresentação da declaração aduaneira de exportação à alfândega, formaliza a opção por este regime especial através do preenchimento da respetiva casa 30C, a qual só é preenchida quando esse mesmo exportador pretende que o certificado de exportação, devidamente validado pelos serviços aduaneiros, lhe seja disponibilizado, ou ao seu representante, em suporte de papel ou eletrónico, para posterior entrega ao fornecedor das mercadorias.

22. Não obstante, no que concerne ao caso vertente, em que as operações que antecedem a exportação estão isentas de imposto pelo facto das mercadorias objeto de transmissão se encontrarem em entreposto fiscal, o decreto-lei sob análise não é aplicável. A sua eventual aplicação equivaleria à sobreposição de dois regimes distintos com o mesmo objetivo, ou, por outras palavras, a isentar, por via de legislação complementar o que já está isento por via da disciplina do imposto plasmada no competente Código.

23. Em síntese e como conclusão final relativa ao esclarecimento das questões formuladas pela requerente, interessa reter, antes de mais, que as duas primeiras transmissões do vinho, enquanto o mesmo se encontra no entreposto fiscal, são isentas de IVA ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do art.º 15.º do CIVA. A terceira e última transmissão, sob a forma de exportação, beneficia da isenção do imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º daquele Código. Ambas as isenções estão, contudo, dependentes de comprovação através dos documentos alfandegários apropriados, como determina o n.º 8 do art.º 29.º do CIVA. Em contrapartida, no quadro jurídico-tributário delineado, o Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, não é aplicável.