

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v)
- Assunto: Circulação de produtos, sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC), em regime suspensivo com destino a um local de entrega direta.
- Processo: n.º 3806, por despacho de 2012-11-07, do SDG do IVA, por delegação do Director-Geral.
- 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.

Objeto do pedido

1. A Requerente solicita informação vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobre a aplicação da isenção do IVA prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v) do Código do IVA (CIVA) na circulação de produtos, sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC), em regime suspensivo com destino a um local de entrega direta, designado pelo depositário autorizado destinatário.

No essencial, o que a Requerente pretende saber é se com a entrada em vigor do n.º 4 do artigo 35.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), a gasolina e gasóleo que saem do entreposto fiscal de que é titular, em regime suspensivo de IEC, para entrega direta num local que não é entreposto fiscal, designado pelo depositário autorizado destinatário, beneficiam de isenção do IVA ao abrigo do artigo 15.º do CIVA.

Enquadramento legal e respetiva análise

2. 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.

3. 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."*

4. 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."*

5. 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."

6. Estando em causa a entrega de produtos sujeitos a IEC num local que não é entreposto fiscal, importa ter presente os termos do artigo 35.º do CIEC, que prevê o seguinte: "1 — A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, efetua-se de um entreposto fiscal para: a) Outro entreposto fiscal; (...). 2 — A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, efetua-se ainda de um local de importação, por um expedidor registado, para: a) Um entreposto fiscal; (...) 4 — Nos casos referidos na alínea a) do n.º 1 e na alínea a) do n.º 2, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto para um local de entrega direta designado pelo depositário autorizado e situado em território nacional."

7. De acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 9.º, o momento da introdução no consumo corresponde "na situação referida no n.º 4 do artigo 35.º, ao momento da receção dos produtos no local de entrega direta."

8. No que se refere à formalização da introdução no consumo, estabelece o artigo 10.º o seguinte: "1 — A introdução no consumo deve ser formalizada através da declaração de introdução no consumo (DIC) ou, no ato de importação, através da respetiva declaração aduaneira. 2 — A DIC é processada por transmissão eletrónica de dados, salvo no caso dos particulares, que continuam a poder apresentar a DIC em suporte de papel. 3 — A DIC deve ser processada até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo. 4 — Em derrogação ao disposto no número anterior, a DIC pode ser processada com periodicidade mensal, até ao dia 5 do mês seguinte, para os produtos tributados à taxa zero ou isentos, ou até ao 5.º dia útil do 2.º mês seguinte, para a eletricidade. 5 — Para efeitos do presente Código, considera-se estância aduaneira competente a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico ou o entreposto fiscal, consoante o caso, ou outro local sujeito a controlo aduaneiro."

9. Dos preceitos legais expostos resulta, em sede do IVA, que:

i) os bens sujeitos ao regime de entreposto fiscal e enquanto nele se mantiverem gozam de isenção do imposto, entendendo-se, como tal, a entrada dos bens num local previamente autorizado nos termos do CIEC para produção, transformação ou armazenagem para posterior comercialização, mediante o cumprimento das condições estabelecidas na regulamentação aplicável aos IEC. Daí que a isenção do IVA seja também aplicável aos bens sujeitos a IEC que circulam entre entrepostos fiscais, qualquer que seja a qualidade do adquirente dos bens.

ii) o facto gerador ocorre com a saída dos bens do regime de entreposto fiscal, momento em que se torna devido e exigível o IVA, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram sujeitos ao regime, e ainda o montante do IEC, quando devido.

10. Das normas transcritas nos precedentes pontos 4. ao 8. resulta, para efeitos de IEC, que: **i)** a produção, transformação, detenção e armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, só é possível nos locais previamente autorizados, e sob o controlo aduaneiro; **ii)** o depositário autorizado pode designar um local de entrega direta dos produtos sujeitos a IEC, situado no território nacional, em regime de suspensão do imposto, para a receção efetiva desses produtos; **iii)** após receção dos bens no local de entrega direta, o depositário autorizado deve proceder à sua imediata introdução no consumo, através da declaração de introdução no consumo (DIC), o mais tardar até ao final do dia útil seguinte; **iv)** o local de entrega direta não tem estatuto de entreposto fiscal, sendo qualquer local, previamente comunicado à estância aduaneira competente, onde o depositário autorizado rececione os produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto.

11. Face ao explanado, conclui-se que os regimes, do IVA e de IEC, não são totalmente coincidentes, no sentido de que a saída dos bens de um entreposto fiscal para entrega num local não autorizado nos termos do artigo 21.º do CIEC, isto é, destinados a um local não reconhecido como entreposto fiscal, não se afigura subsumível na isenção prevista no artigo 15.º do CIVA, considerando que estamos perante um regime de suspensão de IEC na circulação dos produtos, que opera por equiparação do local de entrega directa a um entreposto fiscal.

12. Quer isto dizer que, utilizado o regime previsto no n.º 4 do artigo 35.º do CIEC, a exigibilidade do IEC e do IVA ocorrem em momentos diferentes, considerando que: - para efeitos de IEC, a introdução no consumo ocorre no momento da receção efetiva dos produtos no local de entrega direta designado pelo depositário autorizado, a quem compete processar a DIC até ao final do dia útil seguinte ao da receção dos produtos, conforme resulta da conjugação dos artigos 9.º, n.º 2, alínea d) e 10.º, n.º 3, ambos do CIEC; enquanto, - para efeitos de IVA, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que ocorre a saída do regime de entreposto fiscal dos bens sujeitos a IEC, a quem os faça sair desse regime, por força do n.º 6 do artigo 15.º do CIVA.

13. Reportando-se à situação concreta, verifica-se, pois, que a saída dos produtos, gasolina ou gasóleo, do regime de entreposto fiscal acontece com o abastecimento do camião-cisterna, momento em que ocorre a transferência da propriedade e dos riscos inerentes à detenção dos produtos, para um local de entrega que não é entreposto fiscal, designado pelo depositário autorizado destinatário. É neste momento que se verifica a saída dos bens do regime para efeitos do IVA e, conseqüentemente, o facto gerador e a exigibilidade do imposto, devido por quem os faça sair do regime, por força do n.º 6 do artigo 15.º do CIVA, ainda que os produtos continuem em suspensão de IEC, ao abrigo do n.º 4 do artigo 35.º do CIEC.

14. Por conseguinte, cabe ao depositário autorizado expedidor, no caso, ao Requerente, proceder à liquidação do IVA devido pela transmissão dos bens sujeitos a IEC ao seu cliente, também depositário autorizado, devendo observar o disposto nos artigos 15.º, n.º 6 e 16.º, n.º 5, alínea a), ambos do CIVA.

Conclusão

15. A isenção do IVA prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v) do CIVA é aplicável aos bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto fiscal e enquanto se mantiverem nesse regime, não se considerando como tal a circulação dos bens para entrega num local não autorizado nos termos do artigo 21.º do CIEC.

16. A qualidade do adquirente não é condição para efeitos da isenção de IVA, mas tão só a situação ou o regime em que se encontram os bens, razão pela qual as vendas sucessivas dos bens sujeitos a imposto especial de consumo, enquanto permaneçam no entreposto fiscal, beneficiam da isenção do IVA contemplada no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v, do CIVA.

17. O regime do IVA não acompanha a disciplina dos impostos especiais de consumo, particularmente no que respeita ao regime previsto no n.º 4 do artigo 35.º do CIEC, que consigna a possibilidade de um depositário autorizado expedir bens, em regime de suspensão do imposto, para entrega direta num local designado pelo depositário autorizado destinatário, situado em território nacional, devendo, para o efeito, processar a DIC até ao final do dia útil seguinte ao da receção efetiva dos produtos.