FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º; 5 e 6 do artigo 7.º; 38.º.
- Assunto: Exigibilidade - Consignação – Matérias primas destinadas à indústria.
- Processo: nº 1084, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-10-01.
- 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 consulente pretende celebrar contratos escritos de fornecimento de matérias-primas com alguns dos seus clientes, sujeitos passivos nacionais, nos termos dos quais essas matérias-primas são colocadas à disposição dos clientes, nas suas instalações, sem que haja transferência de propriedade enquanto as mesmas não forem consumidas e incorporadas no seu processo produtivo. Trata-se de um procedimento de consignação industrial, conhecido por "call-off-stock".
2. Periodicamente, os clientes enviarão à consulente listas de consumos das matérias-primas, que, após conferência, emitirá a correspondente factura.
3. Nos termos dos contratos a celebrar, os bens colocados em consignação nas instalações dos clientes deverão estar devidamente identificados e separados das restantes existências na posse dos mesmos.

PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO DA CONSULENTE

4. Em resumo, pretende que a administração tributária sancione o entendimento de que, à situação descrita, se aplicam as regras de exigibilidade e facturação previstas no Código do IVA relativamente às transferências de bens entre comitente e comissário, incluindo as transferências de mercadorias enviadas à consignação entre consignante e consignatário, de acordo com os números 5 e 6 do artigo 7.º do CIVA.
5. Em seu entender, considera que, embora o sistema "call-off-stock" preveja o consumo dos bens no processo produtivo pelo consignatário, em vez da sua venda a um terceiro, se deve adoptar o regime previsto na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º a ambas as situações, tanto mais que, no caso da sua aplicação ao comércio intracomunitário, a administração fiscal se pronunciou já no sentido de reconhecer um regime de consignação, não apenas quando o operador B (consignatário) vende os bens em consignação, como quando os retira do stock que lhe foi colocado à disposição, em função das suas necessidades. A este propósito, junta, como documento de suporte do alegado, uma cópia da informação n.º com despacho concordante de, desta Direcção de Serviços.
6. Em conclusão, solicita que seja sancionado o seguinte entendimento: "Os contratos de fornecimento de matérias-primas a celebrar pela (consulente) com alguns dos seus clientes nacionais, mediante os quais as matérias-primas serão colocadas à disposição dos clientes nas respectivas instalações,

localizadas em território nacional, verificando-se que a propriedade das referidas matérias-primas apenas se transfere da (consulente) para os clientes à medida que as matérias forem consumidas e incorporadas pelos clientes no seu processo produtivo configuram um contrato de consignação atípica, aos quais se aplicam as regras de exigibilidade e facturação previstas no Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativamente às transferências de bens entre comitente e comissário; Nessa medida, considera-se que o facto gerador do imposto corresponde ao momento do consumo/incorporação no processo produtivo do consignatário, e não no momento da transferência dessas matérias-primas para as instalações do cliente".

ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES

7. De harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, as transferências de mercadorias enviadas à consignação, entre o consignante e o consignatário, constituem transmissões de bens tratadas no contexto de transferências de bens entre comitente e comissário. De harmonia com o n.º 5 do artigo 7.º, o imposto é devido e torna-se exigível, nestas operações, no momento em que o comissário, ou consignatário, põe os bens à disposição do seu adquirente. Determina também a alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º, conjugada com o n.º 6 do artigo 7.º, que, pela não devolução, no prazo de um ano a contar da data de entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação, o imposto é devido e exigível no termo desse prazo.

8. De harmonia com o artigo 38.º do CIVA, há obrigação de emissão de factura pelas mercadorias enviadas à consignação, em dois momentos distintos:

a) no prazo de cinco dias úteis a contar do envio à consignação (sem liquidação do imposto e com a menção de que são mercadorias à consignação);

b) no prazo de cinco dias úteis a contar do momento em que o imposto se torna exigível, nos termos dos números 5 ou 6 do artigo 7.º do CIVA. A factura emitida aquando da exigibilidade do imposto deve sempre fazer apelo à factura emitida aquando do envio das mercadorias à consideração, por força do n.º 2 do mesmo artigo 38.º.

9. Efectivamente, a entrega de mercadorias à consignação configura uma transmissão de bens efectuada em suspensão de imposto até ao momento em que as mesmas são vendidas pelo consignatário, ou até ao termo do prazo de um ano desde a respectiva entrega, consoante o que ocorrer em primeiro lugar.

10. As normas legais referidas contemplam a consignação de bens ou mercadorias para venda, enquanto existências, sendo omissas quanto à consignação de bens para consumo ou incorporação pelo consignatário no seu processo produtivo. A consulente pretende a extensão do procedimento de envio à consignação a esta última realidade, invocando a posição que a administração fiscal adoptou relativamente situações idênticas no âmbito de operações intracomunitárias.

11. Note-se que, em rigor, a figura da entrega de bens à consignação entre

Estados membros diferentes não é de aplicação directa, na legislação do IVA. Com efeito, ocorre sempre uma aquisição intracomunitária sujeita às regras gerais de tributação, na esfera do consignante (que, para o efeito, se regista ou nomeia representante no território nacional), aplicando-se, em seguida e já no âmbito de operações internas, as regras previstas nas alíneas c) ou d) do n.º 3 do artigo 3.º. Depois e à medida em que o consignatário vende os bens a um terceiro, ocorre a exigibilidade do imposto nos termos do n.º 5 do artigo 7.º, tal como sucede entre sujeitos passivos nacionais.

12. Relativamente às operações de consignação no comércio intracomunitário, esta Direcção de Serviços pronunciou-se no sentido de dar ao denominado "call-off-stock" o mesmo tratamento dado à consignação para venda, como refere a consulente. Não se afiguram razões para tomar posição diferente no âmbito do comércio interno, tanto mais que uma tal posição introduziria uma distorção na neutralidade do imposto, entre operadores nacionais e operadores intracomunitários.

13. Assim, corrobora-se a pretensão da consulente, de que, às operações referidas, se aplica o procedimento relativo ao envio de mercadorias à consignação.

CONCLUSÃO

14. De harmonia com o referido, a consulente deve proceder de acordo com o seguinte:

- i) A entrega de matérias-primas pela consulente nas instalações dos seus clientes, no âmbito dos contratos de fornecimento a celebrar com estes, segundo os quais a respectiva propriedade apenas se transfere à medida em que tais matérias-primas são consumidas e incorporadas pelos clientes no seu processo produtivo, configura uma transmissão de bens entregues à consignação, à qual se aplicam, com as necessárias adaptações, o disposto nas alíneas c) e d) do n.º 3 do artigo 3.º e a regra de exigibilidade do imposto prevista nos números 5 e 6 do artigo 7.º, ambos do Código do IVA;
- ii) Por estas operações, a consulente está obrigada a emitir factura ou documento equivalente com os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º, nos prazos e termos previstos nos números 1 e 2 do artigo 38.º, também do CIVA;
- iii) Para efeitos de verificação do momento a que se refere o n.º 5 do artigo 7.º e a correspondente emissão de factura ou documento equivalente nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 38.º, deve a consulente estar na posse de documento emitido pelo seu cliente, no qual conste a data em que utilizou, ou afectou de algum modo os bens ao consumo no seu processo produtivo, devendo o mesmo conter, também, menção da factura emitida aquando da entrega dos referidos bens à consignação.