

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.19º - Direito à dedução.

Assunto: Importação de matérias primas destinadas a transformação - direito à dedução

Processo: 28215, com despacho de 2025-05-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica ao processamento de [] medicinal, aplicável a opções terapêuticas, recebendo e armazenando, nas suas instalações, [] medicinal (doravante "matérias-primas") de vários produtores de países terceiros (doravante "clientes"), para processamento nos seus laboratórios.
2. Acrescenta que, após o aludido processamento, procede à distribuição das matérias-primas para os destinatários estabelecidos em Estados-Membros da União Europeia e em países terceiros, emitindo-lhes faturas relativas a essa distribuição.
3. Durante todo este processo, as matérias-primas nunca são propriedade da Requerente, limitando-se a mesma a prestar um serviço de processamento das matérias-primas aos seus clientes (proprietários das matérias-primas).
4. Faz notar que, aliás, caso as matérias-primas apresentem deficiências de qualidade que impeçam o seu processamento, não será responsável pelos seus custos de armazenamento e eliminação, devendo os mesmos ser imputados aos seus clientes.
5. Relativamente à faturação e suporte documental que acompanha a importação das matérias-primas, os clientes (proprietários das matérias-primas) da Requerente têm atuado de acordo com três modelos distintos:
  - (1) Modelo 1: o cliente emite uma fatura em nome da Requerente, que acompanha as matérias-primas no processo de importação;
  - (2) Modelo 2: o cliente emite uma fatura proforma em seu próprio nome (ou seja, em nome do cliente e proprietário das matérias-primas), com indicação de que o destinatário das matérias-primas será a Requerente e com base na qual as matérias-primas são introduzidas em livre prática;
  - (3) Modelo 3: o cliente emite uma fatura proforma em nome da Requerente, com base na qual a mercadoria é introduzida em livre prática.
6. Note-se, ainda, que no âmbito da importação das matérias-primas, a Requerente apresenta-se como declarante, obtendo a documentação de importação em seu nome e constituindo-se como devedora do IVA devido na importação.
7. A fim de cumprir diligentemente com os requisitos formais exigidos na prossecução da sua atividade, a Requerente questionou-se sobre a possibilidade de proceder à importação das matérias-primas por meio dos Modelos 2 e 3 acima referidos, designadamente como faturas proforma emitidas a título definitivo a titular a importação, sem que seja necessária a sua substituição por faturas.
8. Por entender que, no momento do desalfandegamento, a importação de matérias-primas sob análise não configura uma efetiva transmissão de bens, a Requerente entende que, ao proceder ao desalfandegamento nas condições supra identificadas, está a atuar em conformidade com as disposições legais aplicáveis, garantindo a regularidade e transparência na sua atividade.

9. Por outro lado, no Modelo 1, pese embora as matérias-primas sejam faturadas à Requerente, no momento da expedição das mesmas para os seus destinatários finais, esta emite uma fatura ao cliente (proprietário das matérias-primas) pelo exato valor que lhe foi faturado pelo mesmo, de forma a neutralizar o valor de uma mercadoria que nunca foi sua propriedade.

10. Adicionalmente, considerando o volume significativo de importações efetuadas pela Requerente no âmbito da sua atividade, optou pelo regime de pagamento do imposto devido pelas importações de bens na declaração periódica do IVA, em todos os modelos acima descritos.

11. Tal opção permite à Requerente evitar o pagamento imediato do imposto no momento do desalfandegamento das matérias-primas.

12. Para além da necessidade de confirmação da conformidade dos Modelos de suporte documental da importação das matérias-primas acima referidos (concretamente, dos Modelos 2 e 3 que são suportados em faturas proforma), a Requerente pretende obter confirmação de que o IVA que suporta na importação daqueles bens que são usados nas suas prestações de serviços, é dedutível nos termos gerais.

## II - JUSTIFICAÇÃO DO CARÁCTER URGENTE DO PEDIDO

13. A Requerente alega encontrar-se a negociar um contrato de processamento de [] medicinal com uma entidade de grande dimensão estabelecida num Estado terceiro, pelo que a possibilidade de recurso a faturas proforma para desalfandegamento de matérias-primas permitirá evitar atrasos significativos que poderiam comprometer celeridade dos serviços que presta, colocando-a numa posição de maior poder negocial e tornando-a mais atrativa para o aludido fornecedor.

14. Assim, alega ser fundamental obter, um esclarecimento imediato sobre a possibilidade de proceder ao desalfandegamento das matérias-primas com recurso a faturas proforma, de modo a garantir segurança jurídica no âmbito das negociações em curso.

15. Simultaneamente, ao passar a prestar serviços a um fornecedor de grande dimensão, a Requerente prevê ver um aumento significativo dos custos relacionados com a importação das matérias-primas, pelo que considera crucial, nesta fase, confirmar a dedutibilidade do IVA suportado na importação.

## III - SÍNTESE DA PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO APRESENTADA

### DA ADMISSIBILIDADE DE FATURAS PROFORMA A TÍTULO DEFINITIVO NA IMPORTAÇÃO

16. Com a publicação da Circular n.º 37/2011, Série II de 13 de maio de 2011, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo ("DGAIEC"), a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) aprovou as instruções relativas aos requisitos a que devem obedecer as faturas comerciais a apresentar com as declarações aduaneiras de importação e exportação.

17. Na importação, para o desalfandegamento de mercadorias efetivamente transmitidas, são aceites faturas proforma a título provisório, nos casos em que se aguarda a confirmação de determinados elementos, por exemplo, referentes à quantidade, qualidade, valor ou modalidade de pagamento.

18. Ainda, no âmbito da importação, a fim dar a conhecer à AT o valor dos bens importados, aceitam-se faturas proforma a título definitivo para o desalfandegamento de mercadorias que não respeitem a uma efetiva transmissão (i.e., bens que não foram objeto de uma venda). A este respeito, a AT refere uma lista não exaustiva de

circunstâncias em que as mercadorias importadas são consideradas como não tendo sido objeto de uma venda e consequentemente, são admitidas faturas proforma a título definitivo, que abrange, nomeadamente, situações em que as mercadorias são importadas por intermediários para venda posterior à importação.

19. Ora, a Requerente alega que não pode deixar de encontrar no ponto anterior, alguma aproximação ao seu caso, uma vez que no entendimento da AT as mercadorias importadas por intermediários para venda posterior à importação deverão ser entendidas como "(...) mercadorias que, no momento do desalfandegamento, não foram objeto de uma venda, mas expedidas pelo fornecedor estrangeiro (situado em país terceiro) para o seu agente, que as coloca em armazém após importação, e depois as vende por conta e risco dos fornecedores" - cf. Circular n.º 37/2011, Série II de 13 de maio de 2011, da DGAIEC.

20. Ora, assumindo a Requerente unicamente o papel de agente facilitador das vendas entre os clientes (proprietários das matérias-primas) e os seus clientes, atuando no âmbito do processamento de melhoria da qualidade das matérias-primas, sem nunca adquirir a propriedade destas ou a responsabilidade pelos riscos inerentes a essas operações, não deverá deixar de ser aceite a apresentação de faturas proforma, a título definitivo, para o desalfandegamento das matérias-primas por si importadas.

21. Da mesma forma, a fatura proforma, acompanhada do recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação das matérias-primas pela Requerente e que é emitido em seu nome, será um suporte documental bastante para garantir o direito à dedução do IVA da importação pela Requerente.

#### DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA SUPOSTADO NA IMPORTAÇÃO

22. O Código do IVA estabelece, no seu artigo 19.º, n.º 1, alínea b), que o IVA devido pela importação pode ser objeto de dedução, só conferindo esse direito, o imposto mencionado no recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos termos do n.º 2 do aludido preceito.

23. Para tal, somente se demanda, segundo o CIVA, que o sujeito passivo tenha em seu nome e em sua posse, para além da declaração aduaneira, o recibo de pagamento do imposto ou os documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa.

24. No que diz respeito às formalidades impostas para o exercício do direito à dedução do IVA, a AT entendeu, no âmbito do processo n.º 25426, de 20/02/2024, que face às disposições do sistema comum do imposto, o direito à dedução deve ser exercido pela pessoa em nome de quem é feita a declaração aduaneira, desde que o seu enquadramento em sede do IVA o permita e estejam reunidas as demais condições formais e temporais, devendo, para o efeito, estar na posse dos documentos que conferem tal direito.

25. Ora, a declaração aduaneira é o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria, determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar.

26. Conforme referido, a Requerente, apresentando-se como declarante, obtém a documentação de importação das matérias-primas em seu nome e constitui-se devedora do imposto.

27. Aliás, segundo a Requerente, o ponto comum aos três modelos de atuação, está no facto de esta obter a documentação necessária para a importação das matérias-primas, em seu nome.

28. Relativamente à utilização das matérias-primas para o fim das suas operações tributadas, dúvidas não se colocam relativamente ao cumprimento deste critério, na medida em que estas são utilizadas direta e imediatamente na realização das suas operações tributáveis.

29. Refira-se que as matérias-primas não são só utilizadas na realização das operações tributáveis da Requerente, como o seu processamento constitui o objeto principal dessas operações de modo que não poderia haver uma conexão operacional mais imediata.

30. A verdade é que, cumpridas as formalidades e sendo as matérias-primas o principal objeto da sua atividade tributada (i.e. os serviços de processamento das matérias-primas), não deverá sobrepor-se o facto de a Requerente não ser proprietária destas.

31. Atendendo ao disposto supra, o facto de a Requerente não ser proprietária das matérias-primas que importa não deve obstar ao direito à dedução do IVA por si suportado na operação de importação dessas matérias-primas, utilizadas para a execução dos serviços prestados aos seus clientes.

32. Pelo que, em suma, a Requerente conclui que deverão ser aceites faturas proforma, a título definitivo, para o desalfandegamento das matérias-primas importadas e de que estão cumpridas as exigências formais e o critério da utilização das matérias-primas importadas para os fins das suas operações tributáveis, podendo, como tal, beneficiar do direito à dedução do IVA suportado na importação daquelas matérias-primas.

#### IV - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

##### a. Caracterização da Requerente

33. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, por opção, desde 2020-01-01, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução, pela atividade principal de "fabricação de medicamentos", CAE 021201, e pelas atividades secundárias de "cultura de especiarias, plantas aromáticas, medicinais e farmacêuticas", CAE 001280, "fabricação de produtos farmacêuticos de base", CAE 021100. Indica, ainda, que optou pelo pagamento do IVA nas importações na Declaração Periódica de IVA.

##### b. Quadro legal aplicável

###### Conceito de importação de bens

34. Conforme decorre do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IVA (CIVA), "[c]onsidera-se importação a entrada em território nacional de: a) Bens originários procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática."

35. O conceito de importação de bens constante naquela norma, implica a passagem fronteiriça dos bens e a sua consequente entrada no território nacional, pelo que o critério de conexão relevante tem subjacente uma relação direta e objetiva com o território nacional.

36. No entanto, nem toda a entrada de bens no território nacional implica, para efeitos do IVA, que se esteja perante uma operação considerada como importação de bens.

37. Assim, para que a importação seja qualificada como tal, é necessário que os bens sejam originários ou procedentes de países ou territórios terceiros e não detenham ainda o estatuto aduaneiro de "mercadorias comunitárias", isto é, que os bens não se encontrem em livre prática no território da Comunidade.

38. Por outro lado, ainda que os bens satisfaçam aquelas condições, não basta que deem entrada no território nacional para que se considere efetuada a importação. É, ainda, necessário que, quando da sua entrada, os bens não sejam colocados em qualquer um dos regimes ou procedimentos aduaneiros referidos no n.º 2 do artigo 5.º do CIVA, caso em que a importação só se verifica quando os bens forem introduzidos no consumo.

39. As importações de bens, estão, assim, sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, conforme prevê a alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, definindo o n.º 2 do mesmo artigo o conceito de "País terceiro" e "Território terceiro".

#### Direito à dedução

40. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, nomeadamente o imposto devido pela importação de bens.

41. Por seu turno, e neste caso particular, só confere o direito à dedução o imposto mencionado nos recibos de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa, conforme resulta da alínea b) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA.

42. Ou seja, os sujeitos passivos com enquadramento no regime normal do IVA podem deduzir o imposto pago pela importação de bens, desde que tenham na sua posse a declaração aduaneira feita em seu nome, na qual conste o valor do IVA pago, o número e data de movimento de caixa, e se verifiquem as demais condições formais e temporais. Podem, ainda, retirar do Portal das Finanças, na qual conste o valor do IVA pago, o número e a data do movimento de caixa e os demais elementos necessários à dedução do imposto.

43. Por conseguinte, o direito à dedução pertence à pessoa em nome de quem é feita a declaração aduaneira, desde que o seu enquadramento em sede do IVA o permita e estejam reunidas as demais condições formais e temporais, devendo, para o efeito, estar na posse dos documentos que conferem tal direito.

44. A respeito das condições para o exercício do direito à dedução, a Requerente alega que as matérias-primas são não só utilizadas na realização das operações tributáveis, mas que o respetivo processamento constitui o objeto principal dessas operações, assumindo um "papel de agente facilitador das vendas entre os clientes (proprietários das matérias-primas) e os seus clientes".

45. Com efeito, afigura-se que o importador pode ser o proprietário dos bens ou qualquer outra pessoa que de forma legítima e com interesse nos efeitos do regime aduaneiro possa dispor dos mesmos para os sujeitar ao regime declarado.

46. Efetivamente, de acordo com o explanado no presente pedido a Requerente refere que realiza apenas operações de "processamento de melhoria da qualidade das matérias-primas".

47. Por outro lado, sendo a Requerente o destinatário dos bens, constitui-se como o importador, ainda que à data aqueles não fossem sua propriedade.

48. Assim, o imposto suportado nesta operação confere o direito à dedução, desde que mencionado nos documentos a que alude a alínea b) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, em nome e na posse da Requerente.

49. De outra índole, no que toca à admissibilidade de aceitação de uma fatura proforma a apresentar com a declaração aduaneira de importação, cumpre chamar à colação o disposto na Circular n.º 37/2011, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a qual esclarece que, em regra, na importação aqueles documentos são aceites a título provisório, devendo, obrigatoriamente, ser substituídos por faturas definitivas e apresentadas à Alfândega (cfr. ponto 3.1.1, do título 3.1, do capítulo 3, «Facturas "pró-forma"» da Circular).

50. Contudo, de acordo com aquela doutrina administrativa, para o "desalfandegamento de mercadorias que não respeitem a uma efetiva transmissão (bens que não foram objeto de venda), aceitam-se faturas "pró-forma" a título definitivo, a fim de dar a conhecer à administração aduaneira o valor dos bens importados, independente da operação beneficiar ou não da isenção/suspensão do IVA".

51. Acrescentando-se, seguidamente alguns exemplos de casos em que é admissível a

entrega de uma fatura "pró-forma", a título definitivo.

52. É o que sucede quando estão em causa "[m]ercadorias importadas por intermediários para venda posterior à importação", situação em que as mercadorias que, no momento do desalfandegamento, não foram objeto de venda, mas expedidas pelo fornecedor estrangeiro (situado em país terceiro) para o seu agente, que coloca em armazém após a importação, e depois as vende por conta e risco dos fornecedores (cfr. ponto iii da alínea a) do subcapítulo 3.1.2, do título 3.1, do capítulo 3 «Facturas "pró-forma"»).

53. Assim, na situação em apreço, não obstante a Requerente não realizar apenas serviços de intermediação ("papel de agente facilitador das vendas entre os clientes (proprietários das matérias-primas) e os seus clientes"), mas também de "processamento de melhoria da qualidade das matérias-primas", afigura-se que tal facto não descaracteriza a operação em termos de fazer afastar a similitude com o exemplo sura enunciado, pelo que se afigura, que também neste caso, é admissível a título definitivo a fatura proforma.

54. Por outro lado, considerando que a importação de bens está sujeita ao cumprimento das formalidades previstas na regulamentação da União para o regime aduaneiro de introdução em livre prática, o sistema declarativo aduaneiro continua a dispor dos elementos que integram o valor tributável do IVA devido pela importação de bens, a constituir nos termos do artigo 17.º do CIVA.

55. O valor tributável do IVA devido pela entrada dos bens, em qualquer um dos casos, é constituído nos termos do n.º 1 do artigo 17.º do CIVA, o qual dispõe que aquele "é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor". Acrescendo, ainda, àquele valor, na medida em que nele não estejam compreendidos, os elementos enunciados no n.º 2 da supra indicados na norma.

56. Por seu turno, sobre o pagamento do imposto na modalidade prevista no n.º 8 do artigo 27.º do CIVA, importa realçar que tal possibilidade está limitada aos sujeitos passivos que: "a) [s]e encontrem abrangidos pelo regime de periodicidade mensal previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º; b) Tenham a situação fiscal regularizada; c) Pratiquem exclusivamente operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução, sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter meramente acessório;".

57. Conforme já referido, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, por opção, realizando operações que conferem direito à dedução do imposto, nas quais se inclui a importação de bens, pelo que o tipo de operações realizadas em nada impede o exercício da opção de pagamento na modalidade prevista no n.º 8 do artigo 27.º do CIVA.

58. Considerando que a importação de bens está sujeita ao cumprimento das formalidades previstas na regulamentação da União para o regime aduaneiro de introdução em livre prática, o sistema declarativo aduaneiro continua a dispor dos elementos que integram o valor tributável do IVA devido pela importação de bens, a constituir nos termos do artigo 17.º do CIVA.

59. Ou seja, mesmo optando pela liquidação do IVA das importações na declaração periódica, o valor tributável da importação continua a ser determinado pela alfândega, sendo este o valor a inscrever naquela declaração.

## V - CONCLUSÃO

60. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas pela Requerente, cabe concluir o seguinte:

(i) A alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, dispõe que para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, nomeadamente, o devido pela importação de bens.

(ii) Resulta da alinha b) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA que os sujeitos passivos, com enquadramento no regime normal do IVA, podem deduzir o imposto pago pela importação de bens, desde que tenham na sua posse a declaração aduaneira feita em seu nome, na qual conste o valor do IVA pago, o número e data de movimento de caixa, e se verifiquem as demais condições formais e temporais. Podem, ainda, retirar do Portal das Finanças, na qual conste o valor do IVA pago, o número e a data do movimento de caixa e os demais elementos necessários à dedução do imposto.

(iii) Sendo as matérias-primas importadas objeto de "operações de processamento de melhoria da respetiva qualidade", efetuadas pela Requerente, consubstanciando estas prestações de serviços tributadas, e desde que cumprido o disposto na já enunciada alinha b) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, afigura-se que o IVA suportado com a importação daqueles bens confere o direito à dedução, ainda que a Requerente não seja proprietários dos mesmos, e limitando-se a prestar um serviço que os tem por objeto.

(iv) A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, por opção, realizando operações que conferem direito à dedução do imposto, nas quais se inclui a importação de bens, pelo que o tipo de operações realizadas em nada impede o exercício da opção de pagamento do IVA na declaração periódica, nos termos do n.º 8 do artigo 27.º do CIVA, sendo este o valor tributável a inscrever naquela declaração, nos termos do artigo 17.º do mesmo código, determinado pela alfândega.

(v) No que toca à admissibilidade de aceitação de uma fatura proforma emitida a título definitivo a apresentar com a declaração aduaneira de importação, atendendo ao disposto na Circular n.º 37/2011, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, afigura-se que não obstante a Requerente não realizar apenas serviços de intermediação, mas também de "processamento de melhoria da qualidade das matérias-primas", tal facto não é de molde a descaracterizar a operação em termos de afastar a paridade verificada com o exemplo enunciado no ponto iii da alínea a) do subcapítulo 3.1.2, do título 3.1, do capítulo 3 «Facturas "pró-forma"», da referida Circular, afigurando-se, assim, que é admissível a título definitivo a fatura proforma no caso em apreço.

61. Por todo o exposto, afigura-se, assim, que a fatura proforma, acompanhada do recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação das matérias-primas pela Requerente e que é emitido em seu nome, constitui um suporte documental bastante para permitir o direito à dedução do IVA da importação pela Requerente, conforme já fundamentado na presente informação.