

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.14º - Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais
Assunto:	Isenção nas operações sujeitas ao regime aduaneiro da exportação no território nacional - Transmissões de bens efetuadas por um vendedor nacional
Processo:	28398, com despacho de 2025-06-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - Caracterização do Sujeito Passivo 1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a sujeito passivo designada por "Requerente" é para efeitos de IVA enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, por opção, pela realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, que conferem direito à dedução, desde 01.01.2020. 2. Verifica-se, ainda, que exerce como atividade principal a "FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS E PARTES DE ESTRUTURAS", com o CAE 25110, bem como a atividade secundária "PRODUÇÃO DE ELETRICIDADE DE ORIGEM SOLAR", com o CAE 035123. 3. Da mesma consulta observa-se que a Requerente tem enquadramento em sede de IVA para efeitos de atividades relacionadas com a importação e exportação, aquisições e transmissões intracomunitárias. 4. A mesma informa que se dedica ao fabrico e fornecimento de componentes metálicos de grandes dimensões, destinados a mercados fora da União Europeia (UE), especialmente para os Estados Unidos da América. 5. Considera que estas operações configuram exportações diretas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA (CIVA) uma vez que a empresa é responsável pela expedição internacional dos bens. 6. Refere ainda que, por razões operacionais e logísticas, os bens podem permanecer armazenados nas suas instalações sitas em território nacional, após a produção e antes da expedição efetiva e durante um período que pode estender-se por vários meses. Ou seja, os bens mantêm-se sob exclusivo controlo da Requerente, não havendo a entrega física ao cliente, sendo frequente a emissão antecipada da fatura, bem como do pagamento por parte do adquirente, por força das condições contratuais entre as partes. 7. A Requerente refere que esta situação não consubstancia uma colocação à disposição dos bens, nos termos do artigo 7.º do CIVA, nem preenche os pressupostos materiais exigidos para a exigibilidade do imposto, pelo que considera que a transmissão relevante para efeitos de aplicação da isenção apenas se concretiza com a saída física dos bens do território aduaneiro da União (TAU), devidamente comprovada com a certificação de saída emitida pelas autoridades competentes. II - Exposição das questões 8. A Requerente pretende o devido enquadramento em sede de IVA, para as operações a realizar no exercício da sua atividade comercial, tendo, para o efeito, colocado as seguintes questões: 8.1. Qual o prazo considerado razoável para a obtenção da certificação de saída que permita a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, considerando que os bens podem permanecer até um ano em território nacional? 8.2. Na ausência da certificação de saída dentro desse prazo, poderá a Requerente recorrer a outros meios de prova, como contratos, ordens de transporte ou declarações do cliente, para justificar a intenção de exportar e manter a isenção?

8.3. A possibilidade de o cliente inspecionar ou visitar os bens ainda em território nacional compromete o enquadramento da operação como exportação direta isenta de IVA?

8.4. Em termos declarativos, deve a Requerente incluir as faturas na declaração periódica de IVA do mês da sua emissão ou apenas no mês em que reúna a certificação de saída que comprove a exportação efetiva?

8.5. Caso (...) liquide o IVA na declaração periódica no momento da faturação e venha posteriormente a obter a certificação de saída, qual o mecanismo legal aplicável para reaver o IVA liquidado e entregue ao Estado? Deverá ser corrigida a declaração periódica ou poderá ser efetuado pedido de reembolso?

III - Enquadramento legal e análise

9. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeito passivo agindo como tal".

10. Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, (...)".

11. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, estabelece o conceito de transmissão de bens como a "transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

12. O momento da entrega dos bens no território nacional coincide com o facto gerador, tal como resulta do artigo 7.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, enquanto a exigibilidade do imposto ocorre no momento da emissão da fatura que titula a operação, se emitida dentro do prazo legal previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA ou no termo deste prazo se emitida fora do prazo legal.

13. Dispõe, ainda, a alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, que em caso de obrigação de emitir fatura nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível:

"Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior."

14. Do preceito legal acima transcrito, resulta que o montante recebido antes de efetuada a prestação de serviços ou a transmissão de bens, ainda que a título de pagamento parcial/antecipado, implica a liquidação e cobrança do imposto respetivo.

15. Porém, quando esteja em causa a realização de uma operação isenta, como é o caso da exportação direta de bens, o montante recebido como adiantamento implica, obrigatoriamente, a emissão de uma fatura nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, mas não a liquidação do imposto, sob pena de se desvirtuar a filosofia do imposto, ou seja, a sua neutralidade em relação ao comércio internacional que é conseguida através da tributação no país do destino.

16. Face ao exposto, conclui-se, assim, que a transmissão de bens consiste na entrega onerosa de bens corpóreos, ainda que não se verifique a transferência do direito de propriedade dos mesmos, mas apenas o poder de dispor dos mesmos como se fosse o proprietário. Por regra, é uma operação sujeita a imposto em território nacional desde que os bens aqui se situem no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou no momento em que são colocados à disposição do adquirente, no caso de não haver expedição ou transporte, por força do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

17. Quer dizer que a transmissão dos bens aqui localizados pode ocorrer sem que sejam expedidos ou transportados para fora de Portugal, independentemente da pessoa ou entidade a quem são transmitidos disporem, no território nacional, de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.

18. Configurando a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade uma transmissão de bens na aceção do artigo 3.º

do CIVA e sendo esta uma operação tributável por força da regra de incidência objetiva, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, o transmitente está abrangido pela obrigação de faturação face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

19. Quer dizer que o transmitente terá, obrigatoriamente, de emitir uma fatura nos termos da legislação nacional IVA (artigos 35.ºA e 36.º, do CIVA) e liquidar IVA ou isentar a operação, devendo, neste último caso, indicar o motivo justificativo da não liquidação do imposto tal como decorre da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, para além menções consideradas obrigatórias.

20. A fatura que titula a operação deve refletir o(s) adiantamento(s) com o abatimento do(s) respetivo(s) valor(es). No entanto, quando, na emissão da fatura que titula a operação, não tenha considerado o valor do(s) adiantamento(s) efetuado(s), deve proceder à sua retificação emitindo para o efeito um documento retificativo de fatura (nota de crédito) com o valor do(s) adiantamento(s) efetuado(s), o qual deve conter, entre outros elementos, a referência à fatura que titula a operação e os elementos desta que são objeto de alteração. Realça-se que a retificação respeita à fatura que titula a operação e não à(s) fatura(s) que titula(m) o(s) adiantamento(s).

21. Sobre o enquadramento em sede de IVA, refere-se que as transmissões de bens a expedir ou a transportar para fora do TAU, pelo transmitente ou por um terceiro por conta deste, são passíveis de enquadramento na isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que cumpridos os atos e formalidades previstos na regulamentação aduaneira para o regime da exportação.

22. Refira-se, que por força do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, tais operações de exportação isentas de imposto devem ser comprovadas através de documentos aduaneiros nos quais conste a confirmação de saída dos bens do território aduaneiro da União.

23. De notar que o n.º 9 deste mesmo normativo, refere, expressamente, que a falta de documentos comprovativos determina a obrigação, para o transmitente dos bens, de liquidar o correspondente imposto.

24. No caso em apreço, a confirmar-se a realização de transmissões de bens destinados a países terceiros, cuja expedição ou transporte está a cargo da Requerente e a declaração aduaneira de exportação (DAE) a ser entregue em seu nome, pode aplicar-se a isenção prevista na alínea a), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA ainda que a exportação não ocorra imediatamente após a emissão da fatura, considerando a inexistência de um prazo fixado para a efetivação da saída dos bens do TAU após a data de emissão do documento de suporte.

25. Ou seja, a Requerente pode, na qualidade de transmitente dos bens a exportar, não liquidar imposto, na fatura a emitir pelos pagamentos que lhe sejam efetuados antes da data da transmissão, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, nos termos e prazos definidos no artigo 36.º do mesmo Código, independentemente da qualidade do adquirente dos bens, ainda que estes não a solicitem, por prever a exportação e consequentemente a sua tributação no país de destino, assegurando, dessa forma, a neutralidade em relação ao comércio internacional.

26. No caso de pagamento antecipado de parte do preço de venda acordado, sugere-se que, na fatura a emitir, deve referenciar o contrato estabelecido com o seu cliente e aquando da expedição dos bens, para fora do TAU, a Requerente, na qualidade de expedidor/exportador, deve emitir nova fatura pelo valor total da encomenda, a relevar na DAE, procedendo à regularização da fatura emitida pelo pagamento parcial.

27. Realça-se que o documento fiscal de suporte à DAE deve, no entanto, fazer menção ao número e data da fatura emitida pelo montante parcial recebido.

28. Dada a inexistência de um prazo previsto para a realização da exportação de bens após a data de emissão da fatura pelo transmitente (expedidor/exportador), entende-se que a expedição ou transporte das mercadorias para fora do território aduaneiro da União deve ocorrer após o cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para o regime da exportação, nomeadamente após a entrega e aceitação de uma DAE e a aplicação de medidas de política comercial a que os bens possam eventualmente estar

sujeitos.

29. No que respeita à obrigação de faturação deve manter-se a regra da emissão da fatura aquando da transmissão de bens ou pelos pagamentos antecipados, ou seja, pagamentos efetuados antes da transmissão nos prazos definidos no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

30. A fatura, emitida sem liquidação do IVA, deve fazer menção à isenção prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 14.º do CIVA, mas não deve ser relevada na declaração periódica do IVA.

31. Dado que a isenção está dependente da comprovação saída dos bens do TAU, a operação só deve ser relevada na declaração periódica do IVA (campo 8 do quadro 06) quando puder ser comprovada através da declaração aduaneira com a certificação de saída, ato da exclusiva competência das autoridades aduaneiras, por forma a dar cumprimento ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, ou através de outros meios de prova alternativa que comprovem inequivocamente a saída efetiva dos bens do TAU, condição essencial de aplicação da isenção.

IV - Conclusão

32. Face ao exposto, somos de considerar que para as questões elencadas:

i. Q 8.1 - A certificação de saída é um ato da exclusiva competência das autoridades aduaneiras, tendo como pressuposto a entrega, aceitação da DAE e saída efetiva da mercadoria do TAU, nos termos e prazos definidos pela regulamentação comunitária. Sobre esta matéria, a Requerente pode informar-se junto de uma estância aduaneira ou da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira;

ii. Q 8.2 - A prova da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA é, por regra, feita através da DAE com a certificação de saída, por forma a dar cumprimento ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA. No entanto, outros meios de prova alternativa podem comprovar inequivocamente a saída efetiva dos bens do TAU, condição essencial de aplicação da isenção;

iii. Q 8.3 - A isenção prevista para as exportações diretas, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, é aplicável desde que os bens sejam expedidos pelo transmitente ou por um terceiro por conta deste;

iv. Q 8.4 - A fatura, emitida nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, deve mencionar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, a "isenção prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 14.º do CIVA", e só deve ser relevada na declaração periódica aquando da comprovação saída dos bens do TAU, através da declaração aduaneira com a certificação de saída, ato da exclusiva competência das autoridades aduaneiras;

v. Q 8.5 - Na casualidade da fatura emitida, se liquidou o IVA correspondente ao valor efetivamente faturado, há a obrigação de o entregar ao Estado. Posteriormente, na posse da declaração aduaneira com a certificação de saída pode proceder à regularização do IVA, no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, e inscrever o montante do IVA faturado. Está, ainda, obrigado a inscrever o valor do IVA no Subquadro 1-A, na linha correspondente ao artigo 78.º, n.º 3 do CIVA, do Anexo de regularizações do campo 40 (formulário aprovado pela Portaria 221/2017, 12 de agosto).