

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.15º - Isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos
- Assunto: Regularização de IVA por aplicação de isenção confirmada após emissão da fatura
- Processo: 29266, com despacho de 2026-01-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
- I - Caracterização do Sujeito Passivo e enquadramento factual
    1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a sujeito passivo designada por "Requerente" está, para efeitos de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal para a realização de operações de importação, exportação, aquisições e transmissões intracomunitárias, que conferem direito à dedução, desde 01.04.1987.
    2. Verifica-se, ainda, que exerce como atividade principal a "FABRICAÇÃO DE VIDRO DE EMBALAGEM", com o CAE 23131, no âmbito da qual fabrica embalagens de vidro, como garrafas e boiões, para acondicionar e conservar alimentos e bebidas.
    3. No que se refere à questão central do pedido em que a Requerente diz ter emitido, pela transmissão de bens destinados a dar entrada num entreposto fiscal, uma fatura com liquidação de IVA, à taxa de 23%, e não isenta ao abrigo do n.º v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, pelo facto de no momento da transmissão não se verificarem os pressupostos de aplicação da isenção, ou seja, entre a data de faturação e a de expedição/entrada em entreposto fiscal existir um hiato temporal que pode demorar alguns meses.
    4. A Requerente esclarece que em momento posterior, no momento da expedição e obtenção da documentação comprovativa de chegada dos bens ao entreposto fiscal (e-DA e guia de transporte), ao se verificar que estavam reunidas as condições para aplicação da referida isenção, emitiram uma nota de crédito com referência à fatura anteriormente emitida, procedendo-se, de seguida, à regularização do IVA liquidado ao cliente.
  - II - Exposição das questões
    5. 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:
      - 7.1. À possibilidade de aplicação da isenção prevista na alínea v) do nº1 do Artigo 15º do CIVA (a priori antes da expedição/entrega do bem) apenas com a documentação contratual que o bem/mercadoria se destina um entreposto fiscal;
      - 7.2. Ao enquadramento da situação descrita no artigo 78.º do CIVA;
      - 7.3. À data do documento e ao valor correspondente à base de incidência da regularização a considerar no anexo do campo 40 da declaração periódica de IVA;
      - 7.4. À eventual necessidade de entrega de declaração de substituição.
  - III - Enquadramento legal e análise
    6. A questão colocada prende-se com a aplicação do artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v, do CIVA, segundo o qual estão isentas do imposto as transmissões de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final, enquanto se mantiverem nesse regime.
    7. A isenção abrange não só os bens sujeitos a IEC, mas também os que vão ser fisicamente incorporados nos bens produzidos no entreposto não aduaneiro ou os que, não sendo objeto de transformação ou complemento de fabrico, aguardam nesse

regime a posterior comercialização. É o caso das matérias-primas (incorporadas ou a incorporar fisicamente nos produtos fabricados) e dos bens adquiridos para complemento de fabrico, ou seja, os que não têm consumo final nos entrepostos não aduaneiros. Por exemplo, uvas para utilização no fabrico de vinho; ou garrafas de vidro para acondicionamento do vinho produzido e posterior comercialização.

8. Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alíneas a) e b), n.º v), do CIVA estão isentas do imposto as importações e transmissões de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, tal como definido no n.º 3 do mesmo preceito legal, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem nesse regime, bem como ainda as prestações de serviços conexas com estas transmissões de bens.

9. De acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º do CIVA consideram-se entrepostos não aduaneiros "Os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo;"

10. Nos termos do artigo 21.º do CIEC "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."

11. Face ao exposto conclui-se que a venda de bens destinados a um local com estatuto de entreposto não aduaneiro /fiscal concedido nos termos do CIEC está isenta de IVA ao abrigo do artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v do CIVA, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final.

12. Assinala-se que, para efeitos da referida isenção, as transmissões de bens isentas ao abrigo da referida norma devem ser comprovadas, por força do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, através dos documentos aduaneiros 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.

13. A falta destes documentos comprovativos determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente (cf. n.º 9 do artigo 29.º do CIVA).

14. 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".

15. 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 extractivas, agrícolas e as das profissões livres, (...)".

16. 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".

17. 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.

18. Dispõe, ainda, a alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, que em caso de obrigação de emitir fatura em resultado do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível.

19. Ora, a confirmar-se a transmissão de bens nos termos do artigo 3.º do CIVA, a transmitente deve emitir uma fatura nos termos e prazos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, incluindo o montante do imposto devido ou no caso de não o incluir deve, nesse caso, indicar o motivo justificativo da não liquidação.

20. Assim, quando esteja em causa a realização de uma operação isenta, como é o caso da venda de bens destinados à sua colocação num entreposto fiscal, a fatura a emitir não liquida imposto, mas indica o motivo justificativo da não aplicação, tal como prevê a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

21. Note-se que é inexistente um prazo legal entre a emissão de fatura e a expedição / entrega dos bens para entrega no EF, mas a isenção assenta na expedição a partir do lugar onde se encontram os bens no momento da sua colocação à disposição do adquirente para entrega direta/descarga no local reconhecido como entreposto fiscal nos termos do CIEC.

22. A operação só deve ser relevada na declaração periódica do IVA (campo 8 do quadro 06) quando a transmissão de bens isenta tiver sido efetivada, ou seja, os bens tenham sido colocados à disposição do cliente e expedidos ou transportados para entrada no entreposto fiscal e o vendedor esteja na posse de documentos comprovativos dessa entrega e de declaração emitida pelo adquirente, assinada pelos dois e com indicação do destino, por forma a dar cumprimento ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

23. Na situação descrita pelo Requerente, tendo ocorrido a transmissão das embalagens pela qual emitiu a correspondente fatura e liquidou o imposto à taxa de 23%, pretende agora a Requerente saber como regularizar o IVA liquidado, entregue ao Estado e posteriormente restituído ao cliente o montante equivalente ao imposto qual o procedimento a observar em situações futuras.

24. Para regularizar a situação por forma a isentar a operação, importa referir que a emissão de notas de crédito e anulação e/ou correção de faturas é efetuada nos termos da lei, no caso, do CIVA, sendo que na situação em apreço, presume-se que se tratam de faturas já relevadas nas respetivas de declarações periódicas, face à obrigação de entrega do imposto liquidado ao Estado.

25. Assim, à luz do estipulado no artigo 29.º n.º 7 do CIVA que "quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura", considerando-se como documentos retificativos das faturas as notas de débito e as notas de crédito, conforme decorre dos Ofícios Circulados n.º 30136/2012, de 19/11, e n.º 30141/2013, de 04/01 (disponíveis no Portal das Finanças).

26. A regularização do imposto pode ser feita no campo 40, do quadro 06 da declaração periódica respeitante ao período em que emitiu a nota de crédito e 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, bem como indicar a data de emissão daquele documento regularizado, conforme instruções de preenchimento (formulário aprovado pela Portaria 221/2017, 12 de agosto, com as alterações previstas na Portaria n.º 339/2023, de 7 de novembro), relevando aqui a prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado.

#### IV - Conclusão

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

i. Q 7.1 - De acordo com o n.º v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens que se destinem a ser colocadas em regime de entreposto não aduaneiro desde que os bens a que se referem não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto estes se mantiverem nas respetivas situações;

ii. Q 7.2 - 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 no n.º v) da alínea b), do n.º 1, do artigo 15.º do CIVA"

iii. Q 7.3 - 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 dos documentos que comprovem a entrega dos bens no local autorizado nos termos do CIEC e da declaração emitida pelo destinatário 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, e a indicar a data de emissão daquele documento regularizado, conforme instruções de preenchimento (formulário aprovado pela Portaria 221/2017, 12 de agosto, com as alterações previstas na Portaria n.º 339/2023, de 7 de novembro).

iv. Q 7.4 - Não carece de procedimento de entrega da declaração periódica de substituição do IVA, correspondente ao período em que se deu a exigibilidade do imposto.