

Ofício Circulado N.º: 25015, de 2023-12-28

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.ª:

Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – VALOR TRIBUTÁVEL NA IMPORTAÇÃO DE BENS – ARTIGO 17.º DO CÓDIGO DO IVA.
TABELA COM VALORES MÉDIOS OPTATIVOS DAS DESPESAS ACESSÓRIAS.

O valor tributável do IVA na importação de bens é constituído pelo valor aduaneiro, adicionado de outros elementos, incluindo as despesas acessórias, na medida em que nele não estejam compreendidos, conforme prevê o artigo 17.º do Código do IVA.

Considerando que nem sempre é conhecido, no momento da importação, o valor real de todas as despesas acessórias, são, nesse caso, utilizados valores médios optativos.

A tabela optativa das despesas acessórias foi divulgada através da Circular n.º 4/2002, Série II, de 18 de janeiro, entretanto atualizada pela Circular n.º 8/2009, Série II, de 14 de janeiro, da então Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Face ao período de tempo decorrido, mostra-se necessário atualizar os valores médios optativos das despesas acessórias que se encontram em vigor.

Considerando o crescimento exponencial do comércio eletrónico na Europa e no Mundo no contexto da globalização, do desenvolvimento tecnológico e digitalização dos processos de compra, que se traduz na preferência pelo comércio online em relação ao retalho físico.

Considerando, ainda, a evidente necessidade de se adaptar a tabela dos valores médios optativos à realidade atual, face aos efeitos do crescimento do comércio internacional de pequenas remessas.

Procede-se, por razões de clareza e sistematização do quadro regulamentar, à divulgação das presentes instruções.

A tabela optativa das despesas acessórias a que se refere o Anexo II produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2024.

São revogadas as Circulares n.º 4/2002, Série II e 8/2009, série II, de 18 e 14 de janeiro, respetivamente.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral

Anexo I

Valor tributável do IVA

1. Enquadramento legal

O artigo 17.º do Código do IVA (CIVA) determina que o valor tributável dos bens é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor¹, devendo incluir, na medida em que nele não estejam compreendidos, todos os encargos que sejam devidos antes ou em virtude da importação, bem como o valor das operações a que os mesmos foram sujeitos até àquele momento.

Ou seja, o valor tributável do IVA deve incluir:

- Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA;
- As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transporte e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território aduaneiro da União se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere o artigo 14.º, n.º 1, alínea t), do CIVA;
- O valor das operações a que se referem os artigos 14.º, n.º 1, alínea p) e 15.º, n.º 1, alíneas b) a e), ambos do CIVA.

2. Elementos a adicionar ao valor aduaneiro

2.1. Impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos

No valor tributável do IVA devem ser incluídos, entre outros impostos e taxas, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo e o imposto sobre os veículos, devidos pela importação, sendo irrelevante o facto do pagamento não ser efetuado em simultâneo.

Por sua vez, não possuem a natureza de impostos ou encargos devidos antes ou em virtude da própria importação e, conseqüentemente, não são de incluir no valor tributável:

- O montante previsto no n.º 2 do artigo 678.º-B do Regulamento das Alfândegas, para as mercadorias abandonadas;

¹ Cf. artigos 69.º a 76.º do Código Aduaneiro da União (CAU).

- Os juros compensatórios;
- Os juros de mora.

2.2. Despesas acessórias

As despesas acessórias a incluir no valor tributável do IVA são as verificadas até:

- ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional;
- outro lugar de destino no território aduaneiro da União se este for conhecido no momento da importação.

a) Lugar de destino dos bens situado em território nacional

De acordo com o artigo 17.º, n.º 3, do CIVA, considera-se lugar de destino dos bens, em território nacional, aquele que se encontre documentalmente comprovado perante os serviços aduaneiros, isto é, o que vem mencionado no documento de transporte a coberto do qual os bens são importados, por exemplo, a guia de transporte rodoviário (CMR); a carta de porte aéreo (Air Waybill-AWB); ou o conhecimento de embarque marítimo (bill of lading).

Todavia, a indicação do lugar de destino no documento de transporte pode não relevar para efeitos do cálculo das despesas acessórias.

Em termos práticos, o lugar de destino no interior do país é o local onde se encontram os bens no momento da apresentação da declaração aduaneira de importação, sendo de incluir no valor tributável do IVA todas as despesas acessórias efetuadas até esse local.

b) Lugar de destino dos bens situado noutro Estado-Membro

Quando o lugar de destino dos bens se situa noutro Estado-Membro e seja conhecido no momento da importação, incluem-se no valor tributável do IVA as despesas acessórias correspondentes ao trajeto entre o lugar de importação e o Estado-Membro de destino².

2.2.1. Serviços a considerar como despesas acessórias

a) Comissões

O valor tributável do IVA inclui todo o tipo de comissões.

O mesmo não se verifica no valor aduaneiro que apenas integra a comissão de venda³, enquanto remuneração auferida pelo comissionista⁴.

² Estas situações verificam-se quando o importador utiliza a isenção prevista no artigo 16.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, que se refere às importações isentas de IVA, em virtude dos bens se destinarem a outro Estado-Membro.

³ Cf. artigo 71.º, n.º 1, alínea a), subalínea i), do CAU.

⁴ Consideram-se comissionistas de vendas, as pessoas que, por conta do vendedor, procuram clientes, aceitam encomendas e por vezes asseguram a armazenagem e entrega das mercadorias.

Comissões auferidas pelos serviços de mediação na importação de bens, concedidas diretamente pelo fornecedor estrangeiro

Para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA, o sujeito passivo, habilitado por meio adequado, deve fazer prova de que o valor da comissão, pelo serviço de mediação, foi tido em conta no valor tributável do IVA no momento da importação de bens.

Considera-se meio de prova adequado a observância de qualquer um dos procedimentos a seguir indicados:

- i. na nota de crédito ou documento equivalente, referente à comissão de mediação na importação, emitida pelo fornecedor estrangeiro ao comissionista, deve constar a menção de que o valor da comissão foi incluído na(s) fatura(s) correspondente(s) à venda dos bens, bem como a indicação do número(s) e data(s) da(s) respetiva(s) fatura(s); ou
- ii. na correspondência expedida pelo fornecedor estrangeiro ao comissionista deve constar a indicação de que a comissão atribuída foi incluída na fatura emitida ao cliente nacional/importador, bem como o respetivo número, data e valor faturado.

Note-se que as despesas de instalação e montagem das mercadorias após a importação não constituem despesas acessórias, pelo facto daqueles serviços serem realizados em momento posterior à importação.

b) Transporte e seguro

O valor tributável do IVA inclui todas as despesas de transporte e seguro que se verifiquem até ao primeiro lugar de destino dos bens, tal como referenciado na alínea a) do ponto 2.2.

No entanto, por força do disposto no artigo 17.º, n.º 2, alínea b), do CIVA, não integram o valor tributável do IVA as despesas de transporte de bens entre as Ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como entre essas Regiões e o Continente, ou qualquer outro Estado-Membro, e vice-versa, por beneficiarem da isenção do IVA, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea t), do referido código.

Mercadorias em grupagem

Se estiver em causa o transporte de mercadorias em grupagem devem ser tidos em conta os lugares sucessivos de destino e de rutura de carga até ao fim do transporte e incluir, no valor tributável, as despesas de transporte e seguro, proporcionais ao valor e percurso em relação a cada partida.

Note-se que enquanto o valor tributável do IVA inclui todas as despesas de transporte e seguro que se verifiquem até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, o valor aduaneiro inclui as despesas de transporte, seguro,⁵ ocorridas até ao local de introdução dos bens no território aduaneiro da União.

Transporte subsequente à importação de bens, no território nacional, até às instalações do importador

O custo do transporte subsequente no interior do país até às instalações do importador, apenas deve incluir o valor tributável do IVA na importação, nos casos em que é pago pelo fornecedor estrangeiro e, por isso, tenha sido considerado na fatura ou noutro documento de suporte à operação, apresentada para efeitos do desalfandegamento da mercadoria.

Nos restantes casos, o IVA devido pelo serviço de transporte no interior do país, correspondente ao percurso entre o primeiro lugar de destino no território nacional e as instalações do importador, deve ser objeto de liquidação nos termos gerais do CIVA.

Transporte subsequente à importação de bens com destino a outro Estado-Membro

Nos casos em que o lugar de destino dos bens se situa noutro Estado-Membro, situação mencionada na alínea b) do ponto 2.2., o importador⁶ deve incluir no valor tributável do IVA o custo do transporte efetuado desde o território nacional até ao Estado-Membro de destino.

c) Outras despesas

No valor tributável do IVA devem ainda ser incluídas outras despesas, por exemplo:

- descarga; carga; paralisação do contentor; manuseamento; armazenagem; desconsolidação; levante; embalagem; pesagem; despesas de terminal; taxas de uso de porto; paletização; selagem de volumes; emissão/cancelamento/retificação de título de depósito; manutenção no território aduaneiro; tratamento de diversa documentação.
- taxa de apresentação à alfândega prevista no artigo 31.º da Convenção Postal Universal.

Note-se que o serviço prestado pelo despachante oficial ou outra entidade no âmbito do procedimento declarativo, junto da administração aduaneira, é uma operação sujeita a imposto nos termos gerais do CIVA. Ou seja, o imposto devido pelo serviço prestado deve ser liquidado na fatura, a emitir ao representado, e pago ao Estado através da declaração periódica.

2.2.2. Tabela optativa das despesas acessórias

⁵ Cf. artigo 71.º, n.º 1, alínea e), do CAU.

⁶ Pessoa que sujeita a mercadoria ao regime de introdução em livre prática e 'no consumo'.

Quando, no momento da importação, o declarante está na posse de todos os elementos que possibilitem determinar o valor real das despesas acessórias efetivas deve incluir esse valor na base tributável do IVA, apresentando os documentos comprovativos sempre que os serviços aduaneiros o exijam.

Nas situações em que, no momento da importação, ainda não seja conhecido o valor real das despesas acessórias, por não se encontrar mencionado em fatura ou não existir prova de que faz parte do valor da mesma, devem ser utilizados os valores médios constantes da tabela em Anexo II.

O valor tributável do IVA na importação de bens inclui as despesas reais **ou** os valores médios optativos das despesas acessórias, não sendo possível a sua utilização em simultâneo.

A isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f) do CIVA apenas é aplicável relativamente às despesas cujo montante tenha sido efetivamente considerado no valor tributável do IVA.

Havendo lugar à utilização da tabela optativa das despesas acessórias, a alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA não é aplicável.

Neste sentido, as entidades que prestem serviços relacionados com as despesas acessórias (por exemplo, entrepositários; transitários; agentes de navegação marítima e aérea) apenas podem invocar nas faturas, emitidas ao importador, a isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA, quando o valor tributável do IVA na importação tiver sido determinado com base nos valores reais das referidas despesas.

Os serviços prestados após o desalfandegamento não podem entrar no valor tributável do IVA na importação, sendo, por isso, sujeitos a imposto nos termos gerais do CIVA.

Sempre que seja aplicável a isenção, os importadores ('Destinatários' das mercadorias) devem declarar, às entidades que prestam os serviços, que tais despesas acessórias foram incluídas no valor tributável do IVA na importação de bens.

2.2.3. Despesas acessórias a considerar relativamente ao modo de transporte "propulsão própria"

Nos casos em que o transporte dos bens é assegurado por um meio de transporte do destinatário dos bens, apenas devem ser consideradas, sempre que existam, as despesas acessórias reais. Ou seja, os valores da tabela optativa das despesas acessórias não são aplicáveis.

2.3. Outras despesas

O valor tributável do IVA na importação de bens deve, quando for o caso, incluir as despesas suportadas com as operações relacionadas com bens sujeitos a determinadas situações ou regimes aduaneiros suspensivos, a que se referem os artigos 14.º, n.º 1, alínea p) e 15.º, n.º 1, alíneas b) a e), ambos do CIVA, nomeadamente os transportes e as operações acessórias que estejam diretamente relacionadas com:

- ✓ o regime de trânsito externo;
- ✓ o regime de trânsito interno;
- ✓ importação temporária com isenção total de direitos;
- ✓ a colocação de bens:
 - em depósito temporário;
 - numa zona franca;
 - em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo;
 - Incorporados para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação, equipamento ou abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente;
 - em regime de entreposto não aduaneiro.

A título exemplificativo, referem-se os seguintes casos:

i. Produtos compensadores resultantes de operações de aperfeiçoamento ativo⁷

Nesse caso, a base tributável dos produtos compensadores declarados para livre prática e consumo é constituída pelo valor do produto compensador. Isto é, na determinação do valor tributável do IVA releva o valor do produto acabado, resultado da operação de aperfeiçoamento.

Contrariamente, o valor aduaneiro, em regra, é determinado com base nos elementos de tributação das mercadorias aplicáveis à data de aceitação da declaração aduaneira de sujeição das mercadorias ao regime de aperfeiçoamento ativo.

⁷ Esse regime permite a não sujeição dos direitos de importação, de outras imposições previstas noutras disposições em vigor aplicáveis, onde se inclui o IVA, e de medidas de política comercial, na medida em que estas não proibam a entrada das mercadorias no território aduaneiro da União ou a sua saída desse território.

As operações de aperfeiçoamento podem abranger, por exemplo: complemento de fabrico de mercadorias, incluindo a sua montagem, reunião e adaptação a outras mercadorias; transformação; inutilização e reparação de mercadorias, incluindo a sua restauração e afinação (artigo 5.º, n.º 37, do CAU).

- ii. Mercadorias **declaradas para** introdução em livre prática e no consumo **à saída do regime de entreposto aduaneiro**, que foram objeto de transmissões enquanto permaneceram sujeitas ao regime

A base tributável do IVA é, neste caso, constituída pelo:

- **valor dos bens na última transmissão realizada;**
- o custo das **prestações relacionadas com manipulações usuais** destinadas a assegurar a conservação dos bens durante o período da armazenagem, a melhorar a sua apresentação ou qualidade comercial ou a preparar a sua distribuição ou revenda.

3. Elementos a excluir do valor tributável

As reduções de preço resultantes do desconto por pagamento antecipado, bem como os descontos, qualquer que seja a sua denominação, concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que se realiza a importação, podem não integrar o valor tributável do IVA desde que no momento em que se realiza a operação tais montantes figurem, separadamente, na fatura, tal como resulta do artigo 17.º, n.º 4, do CIVA.

Na prática, convirá aplicar a regulamentação relativa ao valor aduaneiro.

4. Regime de aperfeiçoamento passivo - valor tributável na reimportação

De acordo o artigo 17.º, n.º 5 do CIVA, o valor tributável na reimportação de bens exportados temporariamente para fora do território aduaneiro da União e que aí tenham sido objeto de trabalhos de preparação, transformação ou complemento de fabrico, é o que corresponder à operação efetuada no país terceiro determinado de harmonia com o disposto nos números 1 a 4 do mesmo artigo.

Assim, nestas situações, o valor tributável é constituído pelo montante faturado pelo prestador de serviços situado em país terceiro, adicionado dos direitos aduaneiros e demais encargos devidos, assim como das despesas acessórias.

As operações de reparação, transformação ou complemento de fabrico, realizadas fora do território aduaneiro da União, nos bens que foram exportados temporariamente da UE, devem ser tratadas como prestações de serviços⁸ e, conseqüentemente, tributadas de acordo com as regras de localização vigentes⁹.

⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

⁹ Cf. artigo 6.º do CIVA.

O que significa que, caso o destinatário do serviço prestado seja um sujeito passivo em território nacional, o imposto é aqui devido pelo facto do prestador dos serviços não ter no território aduaneiro da União a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta o domicílio a partir do qual os serviços são prestados¹⁰.

¹⁰ Cf. artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA.

Anexo II

Tabela optativa das despesas acessórias

VIAS		Valor por 100 kg ou fração
Marítima	Granéis	€ 0,73
	Outros	€ 1,35
Rodoviária	Mercadorias apresentadas nas instalações do importador	€ 0,59
	Carregamento completo (desalfandegamento junto da estância aduaneira sem operações de descarga)	€ 0,97
	Outros	€ 6,60
Férrea		€ 0,97
Aérea	Carga geral	€ 36,56
		Valor até 30kg
		€ 10,96
	Carga expresso	
	Valor até 10 kg se o valor intrínseco não exceder € 150	
	€ 3,65	