



# **MANUAL DO IVA**

## **- Vertente Aduaneira -**

**Abril de 2010**

(Revisto e continuado em Fevereiro de 2011)



ÍNDICE

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Pág. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Nota prévia</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                         | 6    |
| <b>Abreviaturas / siglas utilizadas</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                    | 8    |
| <b>CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                    | 9    |
| 1. Elementos do imposto .....                                                                                                                                                                                                                                                                    | 9    |
| 2. Características do imposto .....                                                                                                                                                                                                                                                              | 11   |
| 3. Conceito de importação em sede do IVA .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 13   |
| <b>CAPÍTULO II – ISENÇÕES DO IVA NA IMPORTAÇÃO</b> .....                                                                                                                                                                                                                                         | 17   |
| 1. Objecto .....                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 17   |
| 1.1. Restrições decorrentes da orgânica da DGAIEC .....                                                                                                                                                                                                                                          | 17   |
| 1.1.1. Quadro orgânico .....                                                                                                                                                                                                                                                                     | 17   |
| 1.1.2. Competências na área do IVA .....                                                                                                                                                                                                                                                         | 18   |
| 1.1.3. Competências na importação de mercadorias .....                                                                                                                                                                                                                                           | 19   |
| 1.2. Restrições decorrentes do mecanismo do IVA .....                                                                                                                                                                                                                                            | 19   |
| 2. Isenções previstas no CIVA .....                                                                                                                                                                                                                                                              | 23   |
| 2.1. Importações isentas por equiparação a transmissões isentas no território nacional .....                                                                                                                                                                                                     | 24   |
| 2.2. Importações especificamente isentas .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 26   |
| 2.3. Outras importações isentas .....                                                                                                                                                                                                                                                            | 36   |
| 3. Isenções previstas em legislação avulsa .....                                                                                                                                                                                                                                                 | 38   |
| 3.1. Conferidas ao abrigo do DL n.º 31/89, de 25 de Janeiro .....                                                                                                                                                                                                                                | 38   |
| 3.2. Regime de isenção na importação de bens transportados na bagagem pessoal dos viajantes – artigo 116.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009 .....                                                                                                                                         | 75   |
| 3.3. Regime de isenção aplicável às pequenas remessas sem carácter comercial enviadas de particular a particular – DL n.º 398/86, de 26 de Novembro .....                                                                                                                                        | 80   |
| 3.4. Ouro para investimento – DL n.º 362/99, de 16 de Setembro .....                                                                                                                                                                                                                             | 82   |
| 4. Quadro comparativo das isenções do IVA com as franquias aduaneiras .....                                                                                                                                                                                                                      | 84   |
| <b>CAPÍTULO III – Isenção do IVA prevista no artigo 16.º do RITI - Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro Estado-Membro</b> .....                                                                                                                                   | 89   |
| 1. Enquadramento legal .....                                                                                                                                                                                                                                                                     | 89   |
| 1.1. Condições a observar .....                                                                                                                                                                                                                                                                  | 89   |
| 1.1.1. No momento da importação .....                                                                                                                                                                                                                                                            | 89   |
| 1.1.2. No momento posterior à importação .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 93   |
| 1.2. Procedimentos .....                                                                                                                                                                                                                                                                         | 93   |
| 1.2.1. Sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro .....                                                                                                                                                                                                                                      | 94   |
| 1.2.2. Preenchimento da declaração aduaneira .....                                                                                                                                                                                                                                               | 94   |
| 1.2.3. Pedido de isenção .....                                                                                                                                                                                                                                                                   | 97   |
| 1.2.4. Apresentação de prova do transporte imediato para outro EM - Garantia .....                                                                                                                                                                                                               | 97   |
| 1.2.5. Validação do número de identificação para efeitos do IVA no VIES .....                                                                                                                                                                                                                    | 98   |
| 2. Quadro resumo .....                                                                                                                                                                                                                                                                           | 99   |
| 3. Importações de bens realizadas por entidades que beneficiam do procedimento da declaração sob forma simplificada .....                                                                                                                                                                        | 101  |
| 4. Devedores .....                                                                                                                                                                                                                                                                               | 103  |
| 5. Documentos comprovativos do transporte ou expedição das mercadorias para outro EM .....                                                                                                                                                                                                       | 104  |
| 6. Questões suscitadas .....                                                                                                                                                                                                                                                                     | 107  |
| <b>Situação A</b> – Entrada no território nacional de mercadorias provenientes de países terceiros para entrega isenta num outro EM, em que o importador utiliza um número de identificação para efeitos do IVA português .....                                                                  | 107  |
| <b>Situação B</b> – Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro EM, realizada por uma entidade estabelecida noutro EM e registada para efeitos do IVA em território nacional, que utilizou para o efeito o número português, iniciado por “98” .....                     | 107  |
| <b>Situação C</b> - Introdução em livre prática de mercadorias provenientes da China e subsequente expedição para um sujeito passivo estabelecido noutro EM, em que o importador pretende utilizar o número de identificação para efeitos do IVA atribuído por um EM diferente de Portugal ..... | 108  |
| <b>Situação D</b> – Importação de bens e subsequente transferência dos mesmos bens para outro                                                                                                                                                                                                    |      |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| EM, por uma entidade que não possui um registo para efeitos do IVA em território nacional .....                                                                                                                                                                                                                                                                          | 110        |
| <b>Situação E</b> – Importações de bens realizadas por entidades que beneficiam do procedimento da declaração sob forma simplificada .....                                                                                                                                                                                                                               | 110        |
| <b>Situação F</b> - Importação de bens seguida de uma expedição ou transporte para outro EM, cuja entrega é efectuada num armazém,<br>– pertencente ao adquirente final dos bens ou a terceiro, em que a morada indicada para o efeito não consta no VIES; <b>ou</b><br>– pertencente a terceiro, que se dedica à actividade logística e não integra o sistema VIES .... | 111        |
| <b>Situação G</b> – Entrada em território nacional de mercadorias provenientes das Canárias, acompanhada de um documento COT2LF, com destino a outro EM .....                                                                                                                                                                                                            | 112        |
| <b>Situação H</b> – Operações em que o circuito da facturação não acompanha o movimento físico das mercadorias, envolvendo três operadores de três EM diferentes – operações triangulares ..                                                                                                                                                                             | 113        |
| <b>Situação I</b> – Importação de uma aeronave ou embarcação de recreio, realizada por um sujeito passivo registado para efeitos do IVA em Espanha, e subsequente expedição para aquele EM com isenção do IVA, ao abrigo do artigo 16.º do RITI .....                                                                                                                    | 115        |
| <b>CAPÍTULO IV – MEIOS DE TRANSPORTE – importação e transacções intracomunitárias .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>117</b> |
| <b>1. Importação .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>117</b> |
| 1.1. Conceito.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 117        |
| 1.2. Facto gerador e exigibilidade.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 118        |
| 1.3. Taxas.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 120        |
| 1.4. Valor tributável .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 121        |
| 1.5. Liquidação e pagamento .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 123        |
| 1.5.1. Rectificação do valor tributável do IVA, devido na importação de veículos sujeitos a ISV .....                                                                                                                                                                                                                                                                    | 123        |
| 1.5.2. Prazos de pagamento.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 124        |
| <b>2. Aquisições intracomunitárias .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>126</b> |
| 2.1. Conceito .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 126        |
| 2.2. Meios de transporte – conceito e sua classificação .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 127        |
| 2.3. Liquidação e cobrança do IVA .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 130        |
| 2.3.1. Competências .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 130        |
| 2.3.2. Formalidades – Pedido de legalização e regularização fiscal .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 130        |
| 2.3.3. Valor Tributável .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 132        |
| 2.3.4. Taxas .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 132        |
| 2.3.5. Liquidação e pagamento do IVA .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 133        |
| 2.3.6. Liquidação adicional .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 135        |
| 2.3.7. Quadro resumo .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 135        |
| 2.4. Factura e seus elementos .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 137        |
| 2.4.1. Elementos da factura .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 137        |
| 2.4.2. Facturas que suportam as vendas de meios de transporte usados .....                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 139        |
| 2.4.3. Inexistência ou incoerência de elementos considerados obrigatórios nas facturas de suporte às aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos .....                                                                                                                                                                                                     | 140        |
| <b>3. Embarcações de recreio adquiridas noutro EM .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>141</b> |
| 3.1. Embarcações de recreio transportadas por outro meio de transporte .....                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 142        |
| 3.2. Embarcações de recreio que se deslocam pelos seus próprios meios .....                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 143        |
| 3.3. Estatuto aduaneiro comunitário .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 144        |
| 3.4. Locação de embarcações de recreio que envolve mais de um EM .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 146        |
| Quadro - resumo .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 151        |
| <b>4. Isenções do IVA .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>152</b> |
| 4.1. Isenções na importação e aquisição intracomunitária de meios de transporte .....                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 152        |
| 4.2. Entidade competente para a apreciação dos pedidos de isenção – alienação do veículo antes de decorrido o prazo legalmente fixado .....                                                                                                                                                                                                                              | 154        |
| <b>5. Questões suscitadas .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>159</b> |
| <b>Situação A</b> - Liquidação e cobrança do IVA efectuada por um sujeito passivo de outro EM, na venda de um meio de transporte novo a um particular com destino a Portugal .....                                                                                                                                                                                       | 159        |
| <b>Situação B</b> – Liquidação do IVA nos casos de transformação ou alteração de veículos .....                                                                                                                                                                                                                                                                          | 159        |
| <b>Situação C</b> – Consignação .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 160        |
| <b>Situação D</b> – Veículo automóvel novo obtido num sorteio, por particular, noutro EM .....                                                                                                                                                                                                                                                                           | 161        |
| <b>Situação E</b> – Transmissão “ <i>mortis causa</i> ” de veículo automóvel adquirido com isenção do IVA por pessoa com deficiência motora .....                                                                                                                                                                                                                        | 162        |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Situação F</b> – Aquisição de veículos automóveis novos efectuada por pessoas com deficiência que pretendem “extras” .....                                                                                                                                                                                                                                         | 163 |
| <b>Situação G</b> – Veículos automóveis novos, portadores de matrículas especiais / temporárias atribuídas noutra EM .....                                                                                                                                                                                                                                            | 163 |
| <b>Situação H</b> – Veículos automóveis novos portadores de matrículas de expedição /exportação atribuídas noutra EM – determinação do valor tributável .....                                                                                                                                                                                                         | 166 |
| <b>Situação I</b> – Legalização de meios de transporte novos, portadores de matrícula de série normal, sem alteração de titularidade, provenientes de outra EM .....                                                                                                                                                                                                  | 167 |
| <b>Situação J</b> – Veículo automóvel construído pelo proprietário (particular) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 168 |
| <b>CAPÍTULO V – EXPORTAÇÃO</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 170 |
| 1. <b>Exportação, operação em tema</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 170 |
| 2. <b>Exportação, na expressão aduaneira</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 172 |
| 3. <b>Exportação, na expressão fiscal do IVA</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 176 |
| 4. <b>Exportação, operação isenta de IVA</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 178 |
| 5. <b>Exportação, operação documentada</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 182 |
| 5.1. Exportação, operação efectuada através de Declaração de Exportação, pelo vendedor ou por sua conta.....                                                                                                                                                                                                                                                          | 182 |
| 5.2. Exportação, operação sujeita a outras obrigações declarativas.....                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 186 |
| 6. <b>Exportação, na forma em que os bens são transportados por adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional - alínea b), n.º 1, artigo 14.º do DL n.º 295/87, de 31 de Julho</b> .....                                                                                                                                                        | 189 |
| 6.1. Âmbito de aplicação.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 190 |
| 6.2. Condições de aplicação do regime.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 190 |
| 6.3. Modalidade da isenção.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 194 |
| 6.4. Procedimentos dos serviços aduaneiros.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 196 |
| 6.5. Excepções ao regime.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 201 |
| <b>Quadro 1A</b> – Condições relativas aos bens.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 202 |
| <b>Quadro 1B</b> – Condições relativas aos viajantes.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 203 |
| <b>Quadro 1C</b> – Condições relativas às facturas.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 204 |
| <b>Quadro 2</b> – Valor mínimo das aquisições de bens, para efeitos de reembolso do IVA, por viajante não residente na União Europeia, transportados na sua bagagem pessoal, segundo o Estado membro da aquisição.....                                                                                                                                                | 205 |
| 7. <b>Operações assimiladas a exportação</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 206 |
| 7.1. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca.....                                                                                                                                    | 206 |
| 7.2. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira.....                                                                                                                                                                                                                                                  | 209 |
| 7.3. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações de guerra.....                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 211 |
| 7.4. Na forma de “abastecimentos de bordo” de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional.....                                                                                                                                                                                                   | 212 |
| 7.5. Outras operações assimiladas a exportação.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 214 |
| 7.5.1. Transmissões de objectos incorporados nas seguintes embarcações: marítimas de alto-mar, de salvamento, de assistência marítima ou de pesca costeira .....                                                                                                                                                                                                      | 214 |
| 7.5.2. Transmissão dos objectos incorporados em aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração .....                                                                                                                                                                                                                                                         | 216 |
| 7.5.3. Transmissões de bens efectuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, cuja isenção resulte de acordos e convénios internacionais celebrados por Portugal .....                                                                                                                                                                                      | 217 |
| 7.5.4. Transmissão de bens destinadas a organismos internacionais reconhecidos, ou a membros dos mesmos organismos, nos limites fixados .....                                                                                                                                                                                                                         | 219 |
| 7.5.5. Transmissões de bens efectuadas no âmbito do Tratado do Atlântico Norte às forças armadas dos outros Estados que são Partes no referido Tratado, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa ..... | 220 |
| 7.5.6. Transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para fora da Comunidade no âmbito das suas actividades humanitárias, caritativas ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito à isenção .....                                                                                                                        | 221 |



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 7.6. Operações relacionadas: Transportes internacionais e outras.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 222        |
| 7.6.1. Operações acessórias directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º .....                                                                                                      | 222        |
| 7.6.2. Transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro Estado membro, e vice-versa .....                                                                                                                                                                                                                                 | 223        |
| 7.6.3. Transmissões para o Banco de Portugal de ouro em barra ou em outras formas não trabalhadas .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 223        |
| 7.6.4. Transmissões de bens destinadas às forças armadas de qualquer outro Estado que seja parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o Estado membro da Comunidade Europeia para o qual os bens são expedidos ou os serviços prestados, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanham, ou para o aprovisionamento das respectivas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa ..... | 224        |
| <b>Quadro 3 – Operações isentas equiparadas a exportação, na forma de fornecimentos a embarcações e aeronaves .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>225</b> |
| <b>8. Exportação, na forma de regime especial de isenção nas vendas efectuadas por fornecedores a exportadores nacionais – Artigo 6.º do DL n.º 198/90, de 19 de Junho.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>226</b> |
| 8.1. Descrição do regime .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 226        |
| 8.2. Condições para aplicação do regime .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 230        |
| 8.3. Procedimentos a cumprir .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 233        |
| 8.4. Prazos .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 240        |
| 8.5. Casos específicos de aplicação do regime .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 242        |
| 8.6. Alteração dos elementos a constar do CCE .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 251        |
| 8.7. Mercadorias declaradas para exportação com benefício do regime, sujeitas à inspecção pré-embarque .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 252        |
| <b>ANEXOS .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>253</b> |
| <b>Anexo I</b> <a href="#">CIVA e RITI</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>254</b> |
| <b>Anexo II</b> Legislação avulsa .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>255</b> |
| 1. <a href="#">Artigo 101.º da Reforma Aduaneira</a> , aprovada pelo DL n.º 46311, de 27 de Abril de 1965, com a última alteração introduzida pelo artigo 66.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro .....                                                                                                                                                                                                                                                           |            |
| 2. <a href="#">DL n.º 143/86</a> , de 16 de Junho .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |            |
| 3. <a href="#">DL n.º 398/86</a> , de 26 de Dezembro .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |            |
| 4. <a href="#">DL n.º 31/89</a> , de 25 de Janeiro .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |            |
| 5. <a href="#">Artigo 6.º do DL 198/90, de 19 de Junho</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |            |
| 6. <a href="#">DL n.º 199/96</a> , de 18 de Outubro .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |            |
| 7. <a href="#">DL n.º 362/99</a> , de 16 de Setembro .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |            |
| 8. <a href="#">Artigo 116.º da Lei do OE/2009</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |            |
| 9. <a href="#">Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |            |
| <b>Anexo III</b> <a href="#">Anexo ao Regulamento (CEE) n.º 2288/83</a> da Comissão, de 29 de Julho.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>256</b> |
| <b>Anexo IV</b> Regulamento (CE) N.º 1186/2009, do Conselho, de 16 de Novembro de 2009 – <a href="#">Anexo II - A</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>257</b> |
| <b>Anexo V</b> <a href="#">Lista das moedas de ouro, válida para o ano de 2011</a> (Jornal Oficial, Série C, n.º 322, de 27 de Novembro de 2010) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>258</b> |
| <b>Anexo VI</b> <a href="#">Menções utilizadas nas facturas de venda de meios de transporte usados, emitidas pelos sujeitos passivos dos diferentes EM</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>259</b> |
| <b>Anexo VII</b> <a href="#">Formulário DAEA (mod. 22.4046) e instruções de preenchimento</a> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>260</b> |
| <b>Bibliografia</b> .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>261</b> |



### **Nota prévia**

O [Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado](#)<sup>1</sup>, em vigor desde 1 de Janeiro de 1986, constitui o suporte da disciplina jurídica do imposto, tendo como ponto de referência basilar o sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado, regulado por várias directivas do Conselho da União Europeia<sup>2</sup>.

Porém, são escassas as normas que naquele Código dispõem sobre operações de natureza aduaneira, comparativamente com as outras operações que também integram a base de incidência do imposto.

A limitação referida, agravada pelas especificidades da legislação aduaneira comunitária, conduziu a que os serviços centrais da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo tenham vindo a ser confrontados, ao longo dos anos, com questões suscitadas por diversas entidades.

Com o objectivo de responder às solicitações apresentadas, cedo se constatou a necessidade de se proceder à elaboração das diversas instruções entretanto divulgadas, tendo em vista esclarecer e uniformizar a aplicação do regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado, vertente aduaneira.

A publicação do presente manual insere-se neste contexto, promovendo a harmonização de procedimentos, ao sistematizar e actualizar, num único documento, as instruções contidas em várias comunicações avulsas. Aproveita-se, ainda, a oportunidade para se proceder à divulgação de alguns entendimentos relativos a questões que, nos últimos tempos, foram suscitadas junto destes serviços, igualmente com o objectivo de uniformizar a aplicação dos mecanismos do imposto.

<sup>1</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

<sup>2</sup> Assume especial relevo a [Directiva 2006/112/CE do Conselho](#), de 28 de Novembro, com efeito a partir de 1 de Janeiro de 2007, que revogou a vulgarmente designada por “6.ª Directiva - IVA” (Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977).



Face à abrangência das matérias do Imposto sobre o Valor Acrescentado, vertente aduaneira, procede-se à publicação faseada do manual. Na presente revisão são incluídos dois novos temas *“Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro Estado-Membro isenta do IVA, ao abrigo do artigo 16.º do RITI”* e *“Exportação”*, apresentando o manual, até à presente data, a estrutura seguinte:

Capítulo I — Enquadramento geral;

Capítulo II — Isenções do IVA na importação;

Capítulo III — Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro Estado-Membro isenta do IVA, ao abrigo do artigo 16.º do RITI;

Capítulo IV — Meios de transporte – importação; transacções intracomunitárias;

Capítulo V — Exportação

Para facilitar a consulta e acessibilidade *on-line*, o manual apresenta hiperligações, nomeadamente para aceder a diplomas legais e formulários que vão sendo assinalados ao longo do texto.

O conteúdo do presente manual não dispensa a consulta dos textos legais nele mencionados.



### **ABREVIATURAS/SIGLAS UTILIZADAS**

|               |                                                                        |
|---------------|------------------------------------------------------------------------|
| <b>CAC</b>    | Código Aduaneiro Comunitário                                           |
| <b>CE</b>     | Comunidade Europeia                                                    |
| <b>CEE</b>    | Comunidade Económica Europeia                                          |
| <b>CISV</b>   | Código do Imposto sobre os Veículos                                    |
| <b>CIVA</b>   | Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado                           |
| <b>CPPT</b>   | Código de Procedimento e de Processo Tributário                        |
| <b>CRP</b>    | Constituição da República Portuguesa                                   |
| <b>DACAC</b>  | Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário               |
| <b>DAEA</b>   | Declaração Aduaneira de Embarcações e Aeronaves                        |
| <b>DAU</b>    | Documento Administrativo Único                                         |
| <b>DAV</b>    | Declaração Aduaneira de Veículos                                       |
| <b>DCV</b>    | Declaração Complementar de Veículos                                    |
| <b>DGAIEC</b> | Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo |
| <b>DGCI</b>   | Direcção-Geral dos Impostos                                            |
| <b>DL</b>     | Decreto-Lei                                                            |
| <b>EM</b>     | Estado-Membro                                                          |
| <b>IEC</b>    | Imposto/s Especial/ais sobre o Consumo                                 |
| <b>INAC</b>   | Instituto Nacional de Aviação Civil                                    |
| <b>IVA</b>    | Imposto sobre o Valor Acrescentado                                     |
| <b>RITI</b>   | Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias                        |
| <b>SFA</b>    | Sistema de Fiscalidade Automóvel                                       |
| <b>SGD</b>    | Sistema de Geração Documental                                          |
| <b>STADA</b>  | Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira               |
| <b>TAC</b>    | Território Aduaneiro da Comunidade                                     |
| <b>TN</b>     | Território Nacional                                                    |



## CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL

Para esta abordagem ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, IVA, considerou-se necessário confrontar algumas particularidades no domínio deste imposto, como se provirá a seguir.

### 1. Elementos do imposto

#### a) Facto gerador

De uma forma genérica, qualquer imposto pressupõe a existência de um facto a tributar pelo Estado, definido como tal por meio de uma lei e que, uma vez verificado, faz nascer a respectiva obrigação.

O facto constitutivo da obrigação ao imposto designa-se por facto gerador do imposto ou pressuposto da obrigação tributária.

#### b) Exigibilidade

Corresponde ao momento a partir do qual o imposto se torne exigível, ou seja, a data a partir da qual o Estado pode exigir o pagamento do imposto devido ou a partir da qual existe a obrigação de entrega do imposto.

#### c) Incidência

No facto gerador do imposto pode considerar-se dois elementos: o objectivo e o subjectivo. O primeiro, surge ligado ao facto tributário em si – **o que** está sujeito a imposto, independentemente da sua ligação a um sujeito; o elemento subjectivo é o que relaciona determinado sujeito com o elemento objectivo – **quem** está sujeito a imposto.

As normas de incidência atendem:

- às condições apresentadas pelo seu elemento objectivo – incidência real;
- às condições apresentadas pelo seu elemento subjectivo – incidência pessoal.

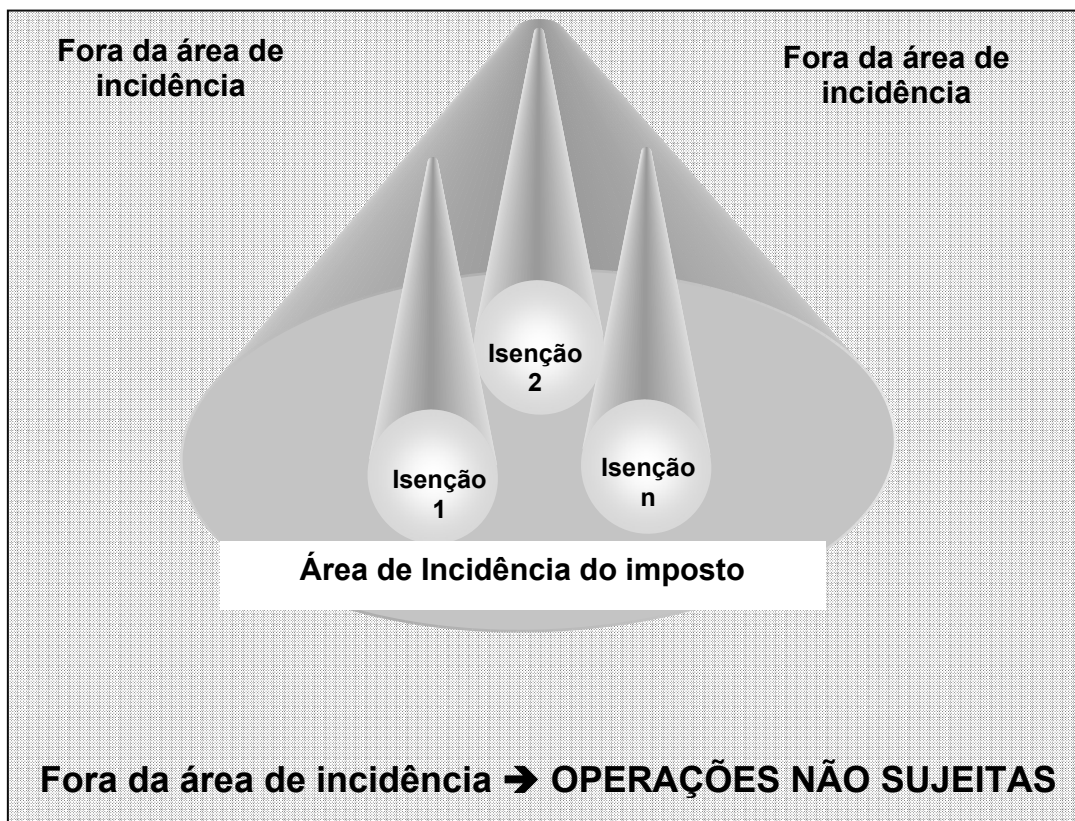


Tanto o elemento objectivo como o subjectivo do facto gerador do imposto podem ser considerados na sua forma positiva como na sua forma negativa. Nesta última, identifica-se a situação de não sujeição, ou seja, fica de fora da incidência do imposto.

- d) **As isenções** referem-se, pelo contrário, a situações que estão dentro da área de incidência, por conseguinte sujeitas a imposto, mas que um facto autónomo impede de serem tributadas.

Conforme este facto autónomo se dirija ao elemento objectivo ou ao elemento subjectivo assim estaremos, respectivamente, em presença de uma isenção objectiva ou real ou de uma isenção subjectiva ou pessoal. As isenções pertencem ao grupo dos benefícios fiscais.

Esquemáticamente, poderemos representar as isenções:



- c) Refere-se a **matéria colectável**, relativa às normas que regulam a quantificação do imposto e a determinação do respectivo montante, em concreto.

## 2. Características do imposto<sup>3</sup>

As características do IVA são aqui genericamente enunciadas:

É um imposto **geral** sobre o consumo.

Diz-se geral, porque não discrimina os bens sobre os quais incide, revelando-se na operação económica de consumo de bens e serviços.

Toma-se aqui o termo geral por oposição a específico ou especial que, em termos de impostos sobre o consumo, designa um imposto que abrange o consumo de determinados bens, como o imposto sobre o tabaco ou o imposto sobre as bebidas alcoólicas. Também, o Imposto sobre os Veículos Automóveis pode

<sup>3</sup> Com base na Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro.



classificar-se como especial, dado incidir especificamente sobre os veículos automóveis.

É um imposto **plurifásico**.

Aplica-se nas várias fases do circuito económico, desde a produção/aquisição intracomunitária/importação, consoante os casos, até ao consumo final.

A entrega do imposto ao Estado é repartida e ocorre em cada uma daquelas fases do circuito económico.

A repercussão do imposto, por acção do mecanismo adoptado acaba por ocorrer num só momento – o da última venda, e é materialmente suportado pelo seu adquirente final, aquele que já não beneficia do direito à dedução.

É um imposto **sem efeitos cumulativos**.

Cada sujeito passivo entrega ao Estado o montante calculado sobre o valor das vendas que efectua e é ressarcido no valor do imposto relativo às correspondentes aquisições a montante.

É um imposto determinado, segundo o **método subtractivo indirecto**.

O cálculo do imposto é feito em cada fase do circuito económico e cada entrega ao Estado é relativa às operações efectuadas num período de referência e corresponde ao acréscimo de valor (valor acrescentado) dado ao bem (ou contributo de valor dado pelos vários agentes económicos intervenientes).

Aritmeticamente, corresponde ao montante de imposto sobre o valor das vendas menos o montante do imposto pago sobre o valor das correspondentes aquisições.

É um imposto **que incide sobre** as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no território nacional a título oneroso por um sujeito passivo do imposto agindo como tal<sup>4</sup>, incluindo as importações<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Cf. alínea a) do artigo [1.º do CIVA](#).

<sup>5</sup> Cf. alínea b) do artigo [1.º do CIVA](#).



As operações tributáveis no âmbito do CIVA e do RITI correspondem a:

Transmissões de bens<sup>6</sup>

Prestações de Serviços<sup>7</sup>

Contam-se como operações tributáveis as seguintes operações internacionais:

Importações

Aquisições intracomunitárias de bens

Aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos

O **sujeito passivo** do IVA é a pessoa singular ou colectiva que desenvolve com carácter de habitualidade e independência uma actividade de transmissão de bens ou prestação de serviços:

– São sujeitos passivos do IVA:

– Pessoas singulares;

– Pessoas colectivas que exerçam actividades económicas não isentas;

– Pessoas que pratiquem uma só operação tributável;

– Importadores;

– Pessoas que mencionem indevidamente IVA nas facturas;

– Pessoas que realizem operações intracomunitárias nos termos do RITI.

### 3. Conceito de importação em sede de IVA

Para efeitos do IVA, a **importação** é tida como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de:

- **países terceiros** e que não se encontrem em livre prática, ou, tenham sido colocados em livre prática<sup>8</sup> nesses países, no âmbito de acordos de união aduaneira.

<sup>6</sup> Cf. alínea b) do artigo [3.º do CIVA](#).

<sup>7</sup> Cf. alínea b) do artigo [4.º do CIVA](#).

<sup>8</sup> Um dos regimes aduaneiros enumerados no n.º 16, do artigo 4.º, do [CAC](#), definido pelo artigo 79.º do mesmo código, o qual considera “.../...em livre prática, o bem a que já foi conferido o estatuto



Os bens procedentes de Principado de Andorra, República de S. Marinho ou da Turquia são considerados como provenientes de países terceiros, ainda que nesses países tenham sido colocados em livre prática ao abrigo de acordos de união aduaneira.

– **territórios terceiros** e que se encontrem em livre prática.

Considera-se territórios terceiros<sup>9</sup>:

As Ilhas Canárias;  
Os Departamentos Ultramarinos Franceses;  
O Monte Atos;  
As Ilhas Anglo-Normandas, ou Ilhas do Canal (Guernsey, Alderney, Sark e Herm);  
As Ilhas Aland.

Para efeitos do IVA, os bens provenientes do Principado do Mónaco e da Ilha de Man são considerados como provenientes, respectivamente, da França e do Reino Unido.

Os bens procedentes das zonas de soberania do Reino Unido situadas em Akrotiri e Dhekelia, são considerados como procedentes do Chipre.

Actualmente, a União Europeia apresenta-se, em termos de integração, conforme o mapa seguinte:

*aduaneiro de mercadoria comunitária, mediante o cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para a importação de mercadorias, nomeadamente, a aplicação dos direitos legalmente devidos”.*

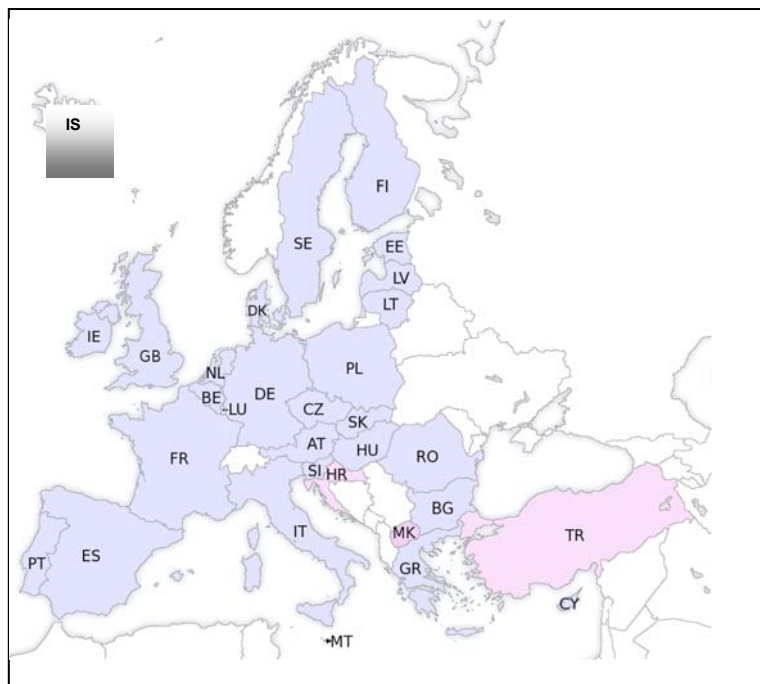
<sup>9</sup> Cf. alínea d), n.º 2, do artigo 1.º do CIVA.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                               |    |                   |
|-------------------------------|----|-------------------|
| <a href="#">Alemanha</a>      | DE | } Estados-membros |
| <a href="#">Áustria</a>       | AT |                   |
| <a href="#">Bélgica</a>       | BE |                   |
| <a href="#">Bulgária</a>      | BG |                   |
| <a href="#">Chipre</a>        | CY |                   |
| <a href="#">Dinamarca</a>     | DK |                   |
| <a href="#">Eslováquia</a>    | SK |                   |
| <a href="#">Eslovénia</a>     | SI |                   |
| <a href="#">Espanha</a>       | ES |                   |
| <a href="#">Estónia</a>       | EE |                   |
| <a href="#">Finlândia</a>     | FI |                   |
| <a href="#">França</a>        | FR |                   |
| <a href="#">Grécia</a>        | GR |                   |
| <a href="#">Hungria</a>       | HU |                   |
| <a href="#">Irlanda</a>       | IE |                   |
| <a href="#">Itália</a>        | IT |                   |
| <a href="#">Letónia</a>       | LV |                   |
| <a href="#">Lituânia</a>      | LT |                   |
| <a href="#">Luxemburgo</a>    | LU |                   |
| <a href="#">Malta</a>         | MT |                   |
| <a href="#">Países Baixos</a> | NL |                   |
| <a href="#">Polónia</a>       | PL |                   |
| <a href="#">Portugal</a>      | PT |                   |
| <a href="#">Reino Unido</a>   | GB |                   |
| <a href="#">Rep. Checa</a>    | CZ |                   |
| <a href="#">Roménia</a>       | RO |                   |
| <a href="#">Suécia</a>        | SE |                   |
| <a href="#">Macedónia</a>     | MK | } Em negociação   |
| <a href="#">Croácia</a>       | HR |                   |
| <a href="#">Turquia</a>       | TR |                   |
| <a href="#">Islândia</a>      | IS | Em Pré-negociação |





**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

**TERRIT. GEOPOLÍTICO**

Inclui:

**EM**, em geral, englobando:

- da **DK**:  
Ilhas Faroé e Gronelândia
- da **DE**:  
Helgoland  
Buesingen
- da **GR**:  
Monte Atos
- da **ES**:  
Ilhas Canárias  
Ceuta e Melilha
- da **FR**:  
Guadalupe, Martinica,  
Reunião e Guiana Francesa  
Territórios Ultramarinos  
Mayotte  
São Pedro e Miquelon
- da **IT**:  
Município de Livigno  
Munic. de Campione d'Italia  
Ág. Territ. do Lago Lugano
- da **NL**:  
Aruba  
Antilhas Holandesas
- da **FI**:  
Ilhas Aland
- do **RU**:  
Man  
Ilhas Anglo-Normandas  
Gibraltar, Santa Helena e  
suas dependências, Territ. Britân,  
do Oc.Índico  
Ilhas Turk e Caicos  
Ilhas Caimão  
Ilha Monserrate  
Ilhas Virgens Britânicas  
Ilhas Falkland; Ilhas Pitcairn  
Territ. Britân. no Antárctico  
Bermudas; Anguilha

**TERRIT. ADUANEIRO**

Inclui:

**EM**, em geral, englobando:

- da **GR**:  
Monte Atos
- da **ES**:  
Ilhas Canárias
- da **FR**:  
Guadalupe, Martinica,  
Reunião e Guiana Francesa
- da **FI**:  
Ilhas Aland
- do **RU**:  
Man  
Ilhas Anglo-Normandas

Não inclui:

- da **DK**:  
Ilhas Faroé e Gronelândia
- da **DE**:  
Helgoland, Buesingen
- da **ES**:  
Ceuta e Melilha
- da **FR**:  
Territórios Ultramarinos  
Mayotte  
São Pedro e Miquelon
- da **IT**:  
Município de Livigno  
Munic. de Campione d'Italia  
Ág. Territ. do Lago Lugano
- da **NL**:  
Aruba  
Antilhas Holandesas
- do **RU**:  
Gibraltar, Santa Helena e  
suas dependências,  
Territ. Britân, do Oc.Índico  
Ilhas Turk e Caicos  
Ilhas Caimão  
Ilha Monserrate  
Ilhas Virgens Britânicas  
Ilhas Falkland; Ilhas Pitcairn  
Territ. Britân. no Antárctico  
Bermudas; Anguilha

**TERRIT. FISCAL**

Inclui:

**EM**, em geral, englobando:

- do **RU**:  
Ilha de Man

Não inclui:

- da **GR**:  
Monte Atos
- da **ES**:  
Ilhas Canárias
- da **FR**:  
Guadalupe, Martinica,  
Reunião e Guiana Francesa
- da **DK**:  
Ilhas Faroé e Gronelândia
- da **DE**:  
Helgoland, Buesingen
- da **ES**:  
Ceuta e Melilha
- da **FR**:  
Territórios Ultramarinos  
Mayotte  
São Pedro e Miquelon
- da **IT**:  
Município de Livigno  
Munic. de Campione d'Italia  
Ág. Territ. do Lago Lugano
- da **NL**:  
Aruba  
Antilhas Holandesas
- da **FI**:  
Ilhas Aland
- do **RU**:  
Ilhas Anglo-Normandas  
Gibraltar, Santa Helena e  
suas dependências,  
Territ. Britân, do Oc.Índico  
Ilhas Turk e Caicos  
Ilhas Caimão  
Ilha Monserrate  
Ilhas Virgens Britânicas  
Ilhas Falkland; Ilhas Pitcairn  
Territ. Britân. no Antárctico  
Bermudas; Anguilha



## CAPÍTULO II – ISENÇÕES DO IVA NA IMPORTAÇÃO

### 1. Objecto

Este capítulo pretende sistematizar as isenções do IVA, conferidas pela DGAIEC, no exercício das competências que detém.

Impõe-se, para tal sistematização, delimitar o objecto da abordagem, segundo as seguintes restrições:

- **Restrições decorrentes da orgânica da DGAIEC**, procurando isolar o objecto de estudo quanto às competências funcionais;
- **Restrições decorrentes do mecanismo do IVA**, fazendo uma caracterização muito genérica do mesmo, para, então se chegar às isenções que se pretende apurar, consideradas, a seguir, separadamente.

#### 1.1. Restrições decorrentes da orgânica da DGAIEC

##### 1.1.1. Quadro orgânico

O DL n.º 82/2007, de 29 de Março define quanto à sua natureza, missão, atribuições, órgãos, organização interna, princípios e instrumentos de gestão, a DGAIEC.<sup>10</sup>

A Portaria n.º 349/2007, de 30 de Março fixa a estrutura nuclear dos serviços e as competências das respectivas unidades orgânicas.

Segundo a base legal mencionada, a estrutura da DGAIEC, consubstancia-se em dois tipos de unidades: as direcções de serviços e as alfândegas.<sup>11</sup>

Dentre as direcções de serviços definidas como unidades orgânicas da DGAIEC inscreve-se a [Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos](#)

<sup>10</sup> O conjunto dos diplomas que constituem a [lei orgânica da DGAIEC](#) está disponível para consulta.

<sup>11</sup> Cf. [Portaria n.º 349/2007](#), de 30 de Março, artigo 1.º, n.º 1.



[Automóveis e o Valor Acrescentado](#), que administra o imposto sobre os veículos automóveis, e o IVA no âmbito das atribuições desta direcção-geral.<sup>12</sup>

### 1.1.2. Competências na área do IVA

O IVA é genericamente gerido pela DGCI,<sup>13</sup> responsável pela execução da política fiscal definida para este imposto, reservando-se à DGAIEC, através da sua unidade [Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado](#), a intervenção na sua área de competências.

Assim:

**Cabe especificamente à DGAIEC**, a elaboração de estudos e instruções de aplicação do regime do IVA:

- na importação de mercadorias;
- nas transacções intracomunitárias cuja cobrança seja da competência da DGAIEC.

Além destas incumbências, devem os serviços da DGAIEC colaborar com os serviços competentes na execução da política fiscal definida.

Ao divulgar-se este conjunto de informações sobre **isenções do IVA**, a sua análise confinar-se-á às que se inserem **na área de competências**, ou seja, essencialmente, na importação e em algumas operações intracomunitárias em que, por lei, esteja a sua intervenção determinada.

Objectivamente:

Respeitando o acima enunciado, verifica-se que:

- as competências da DGAIEC, as mesmas respeitam a “mercadorias”, enquanto,
- o IVA abrange, tanto “transacções de bens” como “prestações de serviços”,

<sup>12</sup> Cf. [Portaria n.º 349/2007](#), de 30 de Março, artigo 7.º, n.º 1.

<sup>13</sup> A unidade orgânica competente para a gestão do IVA é a [Direcção de Serviços do IVA](#), da DGCI, de acordo com o artigo 5.º da [Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março](#).



ficando fora do âmbito de intervenção da DGAIEC:

- as “prestações de serviços”, pela restrição da respectiva competência, circunscrita a mercadoria”, enquanto bem corpóreo, que pode ser trocada por outro.<sup>14</sup>

Ficam igualmente fora da área de intervenção da DGAIEC as isenções relativas a operações de transmissão que se realizem fora do seu âmbito geográfico, como é o caso da generalidade das transacções nacionais e intracomunitárias.

### 1.1.3. Competências na importação de mercadorias

As isenções do IVA na importação inscrevem-se no âmbito das competências da DGAIEC. Terá, então, de se ter presente a noção de importação contida no Código do IVA.<sup>15</sup>

Para efeitos deste imposto, a **importação** é tida como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de:

- **países terceiros** e que não se encontrem em livre prática, ou, tenham sido colocados em livre prática<sup>16</sup> nesses países, no âmbito de acordos de união aduaneira.
- **territórios terceiros** e que se encontrem em livre prática.

## 1.2. Restrições decorrentes do mecanismo do IVA

As isenções do IVA referem-se, tal como nos outros impostos, a situações que, embora sujeitas a imposto, um facto autónomo impede de serem tributadas. Consoante este facto autónomo se dirija ao elemento objectivo ou ao elemento subjectivo assim estaremos, respectivamente, em presença de uma isenção objectiva ou real ou de uma isenção subjectiva ou pessoal.

<sup>14</sup> Figueiredo, Cândido de, Dicionário Cândido de Figueiredo, edição de 1913.

<sup>15</sup> Cf. artigo [5.º do CIVA](#).

<sup>16</sup> Um dos regimes aduaneiros enumerados no n.º 16, do artigo 4º, do [Código Aduaneiro Comunitário](#), definido pelo artigo 79º do mesmo código, o qual considera “.../...em livre prática, o bem a que já foi conferido o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária, mediante o cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para a importação de mercadorias, nomeadamente, a aplicação dos direitos legalmente devidos”.



Pode, ainda, a isenção ser modelada em função dos dois elementos em simultâneo tratando-se, então, de uma isenção mista.

As isenções pertencem ao grupo dos benefícios fiscais.

As operações **isentas** no âmbito do IVA podem ser:

– **Isenções incompletas ou sem direito à dedução a montante,**

como as isenções nas operações internas,<sup>17</sup> em que os sujeitos passivos não facturam imposto, mas não beneficiam de crédito pelo imposto suportado nas aquisições de inputs necessários ao exercício das suas actividades.

**Exemplo:**

A entidade A, uma Universidade de Lisboa, importa dos Estados Unidos um aparelho multifunções, destinado a testar células fotovoltaicas, no âmbito do desenvolvimento das suas actividades de investigação e ensino.

A entidade importadora dedica-se a uma actividade isenta, ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

**Pergunta:** Dedicando-se a universidade, entidade importadora, a uma actividade isenta haverá lugar a isenção do IVA na importação de um bem, invocando a alínea a) do artigo 13.º do CIVA, segundo a qual estão isentas “*As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta do imposto*”?

**Resposta:**

Ainda que a entidade desenvolva uma actividade isenta, ao abrigo do ponto 9. do artigo 9.º do CIVA,<sup>18</sup> tal significa que o sujeito passivo (ao caso, a universidade) não liquidará imposto nas vendas (transmissões) e prestações de serviços que realiza (neste caso, o ensino), **não havendo, porém, direito a qualquer benefício no imposto suportado pelas suas aquisições/importações.** Trata-se de uma isenção incompleta: isenta nas operações a jusante (transmissões), mas com IVA suportado nas operações de aquisição, a montante.

Concretamente, a aquisição em causa, caso se realizasse no mercado interno também daria lugar à liquidação de imposto.

Esta importação, enquanto aquisição (a um país fiscalmente terceiro) trata-se de uma operação tributável, efectuada por um sujeito passivo considerado isento.

<sup>17</sup> Consignadas no artigo [9.º do CIVA](#).

<sup>18</sup> Segundo o qual, “*As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam, o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes*”.



**Resumidamente:**

Não havendo, conforme se refere atrás, lugar a isenção, caso a operação se realizasse no mercado interno, igualmente, na importação não poderá aplicar-se a isenção, invocando a alínea a) do artigo 13.º do CIVA, pelo que deverá ser liquidado o respectivo IVA.

As operações **isentas** no âmbito do IVA podem, igualmente, ser:

– **Isenções completas, com direito à dedução nas operações a montante**, como são as exportações,

as quais viabilizam o direito à dedução ou reembolso do IVA suportado nas aquisições de bens ou de serviços necessários à própria operação – isenção, com crédito do imposto a montante.

Dito doutro modo:

as isenções completas, como as exportações, constituem transmissões/vendas isentas<sup>19</sup> e com direito à dedução<sup>20</sup> nas aquisições a montante.<sup>21</sup>

**É sobre algumas das isenções do IVA – as da competência DGAIEC, que irá tratar-se.<sup>22</sup>**

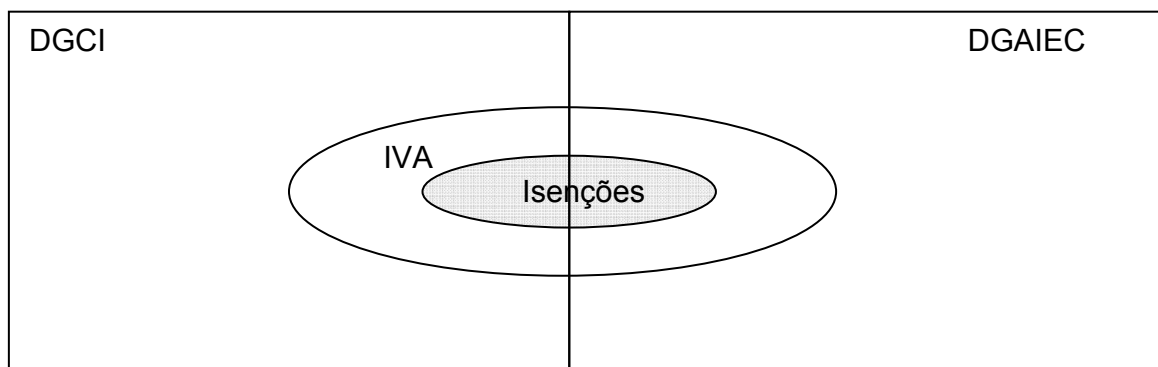
**Esquemáticamente**, poderá representar-se o objecto deste capítulo, como segue:

<sup>19</sup> Cf. artigo alínea I), n.º 1, do [artigo 20º do CIVA](#).

<sup>20</sup> Cf. artigo [19.º do CIVA](#).

<sup>21</sup> Previstas nos artigos 13.º e 15.º do CIVA.

<sup>22</sup> Vide páginas 22 e seguintes.



Os dois planos rectangulares correspondem à área de competências de cada uma das entidades: DGCI e DGAIEC.

A área exteriormente limitada por uma elíptica maior, corresponde à matéria do IVA e estende-se pelas áreas de competências de cada uma das duas direcções-gerais. A área limitada exteriormente por uma elíptica menor corresponde à matéria das isenções do IVA - área cinzenta, da figura -, matéria que se estende pelas áreas de competências, tanto da DGCI como da DGAIEC.

A área de isenções que irá ser analisada corresponde à área de isenções do IVA inscrita no rectângulo da DGAIEC (área da semi-elíptica menor, da direita).



## 2. Isenções previstas no CIVA

As isenções do IVA nas operações de importação, conferidas no âmbito das competências da DGAIEC têm por base legal o CIVA, complementado por outros diplomas que disciplinam regimes especiais.

*O conceito de importação de bens para efeitos de IVA, já tratado anteriormente, é dado pelo [artigo 5.º do CIVA](#), reforçando-se o entendimento exposto atrás, sobre importações.<sup>23</sup>*

*Nas importações, o IVA e os direitos aduaneiros são exigíveis no mesmo momento, ainda que não ocorra dívida de direitos.<sup>24</sup>*

*Na prática, para efeitos de IVA a importação corresponde à introdução no consumo do bem.*

*Para efeitos de tributação em IVA, não releva o facto de a operação de importação se tratar ou não de uma operação onerosa, sendo, igualmente considerada como importação uma aquisição efectuada a título gratuito.*

Nas operações de importação o imposto é devido por quem realiza a importação, independentemente de se tratar, ou não, de um sujeito passivo do imposto. Assim não acontece nas transmissões realizadas no mercado interno.

Na importação, não releva o facto de se tratar ou não de um sujeito passivo, porque quem deve o imposto são as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens.

*Ao abordar-se as isenções na importação, sempre que forem tratadas questões ligadas a meios de transporte, será feita a ligação às isenções, ao abrigo do artigo 14.º do CIVA, conferidas a transportes internacionais. Igualmente, há que não perder de vista o que se passa a nível de isenções no mercado interno, uma vez*

<sup>23</sup> Vide, página 13 e seguintes.

<sup>24</sup> Cf. alínea c) do [artigo 7.º do CIVA](#).



*que são declaradas como isentas na importação as operações cuja transmissão seja também isenta no mercado interno.<sup>25</sup>*

O [Artigo 13.º](#) do CIVA é especificamente dedicado a “isenções na importação”. A primeira abordagem que se faz às isenções na importação definitiva de bens consagradas na alínea a) do ponto 1. do artigo 13.º do Código do IVA corresponde a:

**“operações cuja transmissão seja isenta no território nacional”.**

Destas, interessa seleccionar quais as que terão aplicação nas importações definitivas de bens e serão, por conseguinte, da responsabilidade das alfândegas. Há que separar as isenções conferidas a prestações de serviços, das isenções conferidas às transmissões de bens, para, isolando estas últimas, nos situarmos na esfera de competências detidas pelas alfândegas.

## **2.1. Importações isentas por equiparação a transmissões isentas no território nacional.**

Isolando, das isenções tratadas no artigo 9.º do CIVA, as isenções concedidas a transmissões de bens, apura-se os seguintes bens cuja transmissão é objectivamente isenta:

### **2.1.1. Órgãos, sangue e leite humanos.<sup>26 27</sup>**

Relativamente ao sangue humano, a isenção restringe-se a sangue e seus derivados, obtidos por processos mecânicos sem adição de outras substâncias.

Não se estende a isenção aos produtos sanguíneos destinados a análises clínicas, designadamente, a grupos e factores sanguíneos, porque estes produtos sanguíneos não são constituídos exclusivamente de sangue humano, contendo, também, outras matérias.

<sup>25</sup> Vide, alínea a), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>26</sup> Cf. n.º 4 do [artigo 9.º](#) do CIVA.

<sup>27</sup> Esta formulação adoptada na legislação nacional corresponde à transposição da alínea d), do artigo 132.º, da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro, segundo a qual “Os estados-membros isentam .../... as entregas de órgãos, sangue e leite humanos”.



**2.1.2. Selos do correio** em circulação e **valores selados**,<sup>28</sup> desde que a transmissão seja efectuada pelo respectivo valor facial.<sup>29</sup>

**2.1.3. Bens relacionados com a actividade bancária ou assimilada:**

- **Cheques;**
- **Divisas, notas bancárias e moedas**, que sejam meios legais de pagamento, **com excepção** das moedas e notas que não sejam normalmente utilizadas como tal ou que tenham interesse numismático;
- **Acções, obrigações e outros títulos;**
- **Títulos públicos ou privados.**<sup>30 31</sup>

Nos termos do regime especial aplicável ao ouro para investimento,<sup>32</sup> as moedas de ouro deixaram de beneficiar da isenção do IVA anteriormente prevista, no entendimento de que este tipo de moedas não constitui um meio de pagamento actualmente utilizado; poderão, no entanto, usufruir de isenção ao abrigo do regime especial aplicável ao ouro para investimento desde que cumpram os requisitos deste regime.

A importação de papel-moeda em folha (notas bancárias) pode aproveitar a isenção consignada neste normativo, **desde que** seja efectuada pelo Banco de Portugal, no âmbito das competências que por lei lhe estão cometidas.

As notas bancárias, em princípio, são consideradas como meio legal de pagamento, desde que estejam em circulação.

<sup>28</sup> Cf. n.º 24 do [artigo 9.º](#) do CIVA.

<sup>29</sup> Esta formulação adoptada na legislação nacional corresponde à transposição da alínea h), do artigo 135.º, da Directiva 112/2006/CE do Conselho, de 28 de Novembro, segundo a qual “Os estados-membros isentam as seguintes operações de entrega.../... As entregas, pelo seu valor facial de selos de correio, de selos fiscais e de outros valores similares”.

<sup>30</sup> Vide n.º 27 do [artigo 9.º](#) do CIVA, na redacção dada pelo [DL n.º 362/99](#), de 16 de Setembro. Todavia, as moedas de ouro podem beneficiar de isenção do IVA ao abrigo do DL n.º 362/99, desde que cumpram os requisitos relativos ao conceito de ouro para investimento, cf. página 76.

<sup>31</sup> Esta formulação adoptada na legislação nacional corresponde à transposição das alíneas c), d) e e), do n.º 1, do artigo 135.º, da Directiva 112/2006/CE do Conselho, de 28 de Novembro.

<sup>32</sup> Aprovado pelo [DL n.º 362/99](#), de 16 de Setembro.



O seu enquadramento na alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA tem subjacente o fim a que se destinam e o facto de não poderem ser objecto de comercialização.

## 2.2. Importações, especificamente isentas<sup>33</sup>

### 2.2.1. Embarcações e outros bens nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração, incluindo o equipamento de pesca<sup>34</sup>

A isenção conferida a embarcações é condicionada, relativamente aos bens a isentar.

Condições a observar, relativamente aos bens a isentar.<sup>35</sup>

A isenção abrange apenas as importações das embarcações.<sup>36</sup>

- que se encontrem afectas à navegação marítima em alto mar, devendo ainda, assegurar o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;
- de salvamento, assistência marítima e pesca costeira.

Esta isenção opera, não só relativamente à importação das mencionadas embarcações, como se estende também aos seguintes bens:<sup>37</sup>

- aos objectos nelas incorporados;
- aos objectos que não estando incorporados, sejam utilizados para a exploração económica das mesmas. Verificando-se que os bens são utilizados na exploração económica da embarcação (isenta), deve considerar-se a isenção aplicável, relativamente a esses bens.

<sup>33</sup> Este grupo compreende as isenções conferidas ao abrigo do n.º 1 do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>34</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA

<sup>35</sup> A cópia do DAU destinada ao importador fará prova suficiente da operação de importação isenta de que o bem foi objecto, nos termos e condições previstas no n.º 8 do [artigo 29.º](#) do CIVA.

<sup>36</sup> A definição dos tipos de embarcações abrangidas pela isenção na importação é dada pelas alíneas d) e e), do n.º 1, do [artigo 14.º](#) do CIVA.

<sup>37</sup> Nos termos das indicações expressas na [informação vinculativa](#) disponível.



### 2.2.2. Bens destinados a transformações, reparações, operações de manutenção de embarcações<sup>38</sup>

Esta isenção é limitada aos bens que se destinem às embarcações dos tipos abrangidos pelas alíneas d) e e) do [artigo 14.º](#) do CIVA.

Abrange, ainda, bens destinados à reparação e conservação dos objectos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados para a sua exploração.

Esta isenção é condicionada, relativamente aos bens a isentar.

Condições a observar, relativamente aos bens a isentar:<sup>39</sup>

A isenção abrange apenas os bens de equipamento e materiais necessários às reparações destinados a embarcações.<sup>40</sup>

- que se encontrem afectas à navegação marítima em alto mar, devendo ainda, assegurar o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;
- de salvamento, assistência marítima e pesca costeira.

Os bens adquiridos devem, inequivocamente, destinar-se à reparação das embarcações acima tipificadas, sem o que não haverá lugar à isenção.

Complementarmente, poderá consultar-se o [ofício circulado](#) produzido na DGCI sobre este assunto.

<sup>38</sup> Cf. alínea a), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>39</sup> A cópia do DAU destinada ao importador fará prova suficiente da operação de importação isenta de que o bem foi objecto, nos termos e condições previstas no n.º 8 do [artigo 29.º](#) do CIVA.

<sup>40</sup> A definição dos tipos de embarcações abrangidas pela isenção na importação é dada pelas alíneas d) e e), n.º1, do [artigo 14.º](#) do CIVA.



Esta isenção é condicionada, relativamente aos sujeitos da operação.

Condições a observar, relativamente ao sujeito da operação:

- Beneficia da isenção do IVA a importação efectuada directamente pelo reparador, armador ou proprietário da embarcação, excluindo-se da isenção de imposto as importações realizadas por intermediários.

O importador deve fazer prova da sua qualidade de reparador, armador ou proprietário da embarcação em causa, bem como do destino dos bens importados, mediante a apresentação dos documentos adequados ao caso.

Complementarmente, poderá consultar-se a [informação vinculativa](#)<sup>41</sup> produzida na DGCI sobre a aquisição de materiais a incorporar na construção de embarcações.

Segundo este entendimento:

No que se refere às **aquisições de materiais destinados à construção de embarcações**, esta operação não está abrangida por nenhum normativo de isenção;<sup>42</sup> a isenção pode aplicar-se apenas às embarcações cujo destino se conhece.

Para bens destinados a uma embarcação cujo destino é desconhecido, não se considera a aplicação da isenção, uma vez que o que está em causa será o licenciamento da embarcação e não exclusivamente as suas características.

Dois casos de bens destinados a duas embarcações do mesmo tipo, em tese, poderão ter tratamento fiscal diferente: uns com isenção, outros sem isenção, tudo dependendo de ser ou não conhecido o destino da embarcação a que se destinem.

<sup>41</sup> Vide, [Ficha doutrinária DGCI, 2005](#).



### 2.2.3. Aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional<sup>43</sup> e dos objectos nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração<sup>44</sup>

A isenção conferida a aeronaves é condicionada, relativamente aos bens a isentar.

Condições a observar, relativamente aos bens a isentar:<sup>45</sup>

- Aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional;

As companhias de navegação aérea devem exhibir o original ou fotocópia autenticada da declaração emitida pelo Instituto Nacional de Aviação Civil, a certificar que se dedicam principalmente ao tráfego internacional.<sup>46</sup> A declaração é válida pelo período nela estabelecido, devendo juntar-se cópia ao respectivo processo de importação.

- Objectos nelas incorporados.

Para efeitos de **classificação de uma companhia de navegação aérea como dedicando-se principalmente ao tráfego internacional**, tem sido adoptado o critério do volume de negócios. Assim, considera-se como principalmente dedicada ao tráfego internacional a companhia de navegação aérea cujo volume de negócios de tráfego internacional é superior a 50% do volume de negócios total.<sup>47</sup>

Para efeitos do IVA, é assimilado a tráfego internacional o transporte de pessoas com proveniência ou com destino às Regiões Autónomas e, ainda, o transporte de pessoas entre as ilhas das mesmas Regiões, face ao disposto no n.º 4 do artigo 14.º do CIVA.

<sup>42</sup> Nomeadamente, pela alínea f), n.º 1, do artigo [14.º do CIVA](#).

<sup>43</sup> Cf. se encontram definidas pela alínea g), n.º 1, do artigo [14.º do CIVA](#).

<sup>44</sup> Cf. alínea c), n.º 1, [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>45</sup> A cópia do DAU destinada ao importador fará prova suficiente da operação de importação isenta de que o bem foi objecto, nos termos e condições previstas no n.º 8 do [artigo 29.º](#) do CIVA.

<sup>46</sup> Cf. alínea c), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>47</sup> Cf. [entendimento](#) n.º 24, divulgado pela DGCI "A locação de aeronaves beneficia da isenção da al. g) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, desde que o locatário seja uma companhia de navegação aérea que se dedique principalmente ao tráfego internacional, entendendo-se como tais aquelas cujo volume de negócios de tráfego internacional é superior a 50% do volume de negócios total".



#### 2.2.4. Bens destinados a transformações, reparações e operações de manutenção de aeronaves

Esta isenção é limitada aos bens que se destinem às aeronaves dos tipos referidos na alínea g) do n.º 1. do [artigo 14º](#) do CIVA.

Abrange, no entanto, bens destinados à reparação e operações de manutenção dos objectos incorporados nessas aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração.<sup>48</sup>

Esta isenção é condicionada, relativamente aos bens a isentar.

Condições a observar, relativamente aos bens a isentar.<sup>49</sup>

- Bens destinados a aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional.
- Bens destinados à reparação e operações de manutenção dos objectos incorporados nessas aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração.

Complementarmente, poderá consultar-se o [ofício circulado](#) produzido na DGCI sobre este assunto.

Esta isenção é ainda condicionada, relativamente ao sujeito da operação.

Condições a observar, relativamente aos sujeitos a isentar:

- A importação dos bens destinados a transformações, reparações e operações de manutenção de aeronaves, apenas beneficia da isenção do IVA se efectuada directamente pelo reparador ou proprietário da aeronave, excluindo-se as realizadas por intermediários.

<sup>48</sup> Cf. alínea g), n.º 1, do [artigo 14.º](#) do CIVA.

<sup>49</sup> A cópia do DAU destinada ao importador fará prova suficiente da operação de importação isenta de que o bem foi objecto, nos termos e condições previstas no n.º 8 do [artigo 29º](#) do CIVA.



**2.2.5. Bens de abastecimento** de embarcações e aeronaves que, desde a entrada em território nacional até à chegada ao porto ou aeroporto nacionais de destino e durante a permanência nos mesmos pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efectuem navegação marítima internacional ou de aviões que efectuem navegação aérea internacional.<sup>50</sup>

A isenção conferida a bens de abastecimento é condicionada.

Condições a observar, relativamente aos bens de abastecimento a isentar:

Devem estar incluídos num dos grupos seguintes:<sup>51</sup>

- Provisões de bordo, considerando-se como tais os produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros;\*
- Combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo;\*\*
- Produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo.

\*Esta isenção não é aplicável a provisões de bordo que se encontrem nas seguintes embarcações:<sup>52</sup>

- As que estejam a ser desmanteladas ou utilizadas em fins diferentes da realização dos que são próprios da navegação marítima internacional, enquanto durarem tais circunstâncias;
- As utilizadas como hotéis, restaurantes ou casinos flutuantes ou para fins semelhantes, durante a sua permanência num porto ou em águas territoriais ou interiores do território nacional;
- As de recreio, durante a sua permanência num porto ou em águas territoriais ou interiores do território nacional;
- As de pesca costeira;
- As de guerra com pavilhão português.

\*\*Igualmente, esta isenção não é aplicável a:

- Combustíveis e carburantes que não sejam os contidos nos depósitos normais.

<sup>50</sup> Cf. alínea d), n.º 1, [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>51</sup> De acordo com a definição dada pelo n.º 3 do artigo [14.º do CIVA](#).

<sup>52</sup> Cf. n.º 3 do [artigo 13.º](#) do CIVA.



#### **2.2.6. Produto da pesca resultante das capturas efectuadas por armadores de navios e que não tenha sido objecto de operações de transformação<sup>53</sup>**

A isenção conferida a bens de abastecimento é condicionada.

Condições a observar cumulativamente, em relação aos bens a isentar:

- Os produtos de pesca não devem ter sido objecto de operações de transformação;
- Os produtos devem ser resultantes de capturas efectuadas pelo armador do navio;
- Os produtos de pesca devem não ter sido, ainda, objecto de qualquer transmissão.

Não se considera como operações de transformação as operações destinadas a conservar os produtos para comercialização, se forem efectuadas em momento anterior à sua primeira transmissão.<sup>54</sup>

Condições a observar em relação ao sujeito:

- A importação deve ser efectuada por um armador de navio.

#### **2.2.7. Ouro importado pelo Banco de Portugal<sup>55</sup>**

Trata-se de uma isenção mista, no sentido em que a mesma abrange objectivamente um bem – o ouro, assim como, simultaneamente, condiciona o sujeito da operação – o Banco de Portugal.

Condições a observar em relação ao sujeito:

- A importação deve ser efectuada pelo Banco de Portugal

#### **2.2.8. Gás, importado através do sistema de distribuição de gás natural, e electricidade<sup>56</sup>**

<sup>53</sup> Cf. alínea e), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>54</sup> Vide, alínea e), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.



Condições a observar em relação aos bens:

- No caso do gás, apenas pode habilitar-se à isenção aquele que for importado através do sistema de distribuição de gás natural.

**2.2.9. Triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio das pessoas com deficiência,**<sup>57</sup> de acordo com os condicionalismos previstos no [CISV](#),<sup>58</sup> devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos naquele código.

Esta isenção também abrange os **quadriciclos** motorizados, desde que possuam características específicas que permitam a sua utilização pelas pessoas com deficiência.

Relativamente à apreciação de pedidos de isenção de imposto sobre operações que envolvam estes bens, a competência da DGAIEC vai além das operações de importação, estendendo-se quer às transmissões realizadas no território nacional quer às aquisições intracomunitárias.<sup>59</sup>

A **alienação** destes veículos, importados com isenção do IVA, **antes de decorridos cinco anos**, contados a partir da data em que ocorreu a sua importação,<sup>60</sup> implica o pagamento do IVA correspondente ao preço de venda. O montante do IVA a cobrar não poderá ser inferior ao que resulta da aplicação ao preço do veículo novo à data de venda (com exclusão do IVA), das percentagens referidas no n.º 2 do artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho.

<sup>55</sup> Cf. alínea h), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>56</sup> Cf. alínea i), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA..

<sup>57</sup> Cf. alínea j), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>58</sup> CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho.

<sup>59</sup> Cf. n.º 8 e n.º 1, do artigo [15.º do RITI](#).

<sup>60</sup> Conforme o disposto no n.º 9 do artigo 15.º do CIVA.

Este preceito também se aplica aos veículos para uso próprio de pessoas com deficiência, adquiridos noutro EM.



As percentagens referidas no artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho,<sup>61</sup> são as que constam do quadro seguinte:

| <u>Anos a partir da aquisição</u> | <u>Percentagens</u> |
|-----------------------------------|---------------------|
| 1.º e 2.º .....                   | Totalidade          |
| 3.º .....                         | 75                  |
| 4.º .....                         | 50                  |
| 5.º .....                         | 25                  |

O pagamento do imposto devido deve efectuar-se junto da alfândega competente para a cobrança do ISV.

Após cinco anos, contados a partir da data em que ocorreu a importação, tratar-se-á de uma venda nas condições idênticas à de um veículo sem características específicas que permitam a sua utilização pelas pessoas com deficiência – sem liquidação de imposto.

O sistema fiscal consagra, assim, um benefício para que as pessoas, com determinado grau e tipo de deficiência, possam adquirir um veículo motorizado ou uma simples cadeira de rodas sem motor, a fim de se tornarem o mais independente possível de terceiros, se integrarem e participarem na sociedade.

#### **2.2.10. Bens reimportados no estado em que foram exportados, por parte de quem os exportou, e que beneficiem de franquias aduaneiras<sup>62</sup>**

Condições a observar, cumulativamente, em relação aos bens de retorno, para poderem beneficiar da isenção:

- Sejam reimportados pela mesma entidade que procedeu à sua exportação;
- Beneficiem de franquias de direitos aduaneiros.

Esta isenção prossegue a isenção dos direitos aduaneiros na reimportação de uma mercadoria, ao abrigo do artigo 185.º do CAC, apenas com a excepção prevista na alínea g) do artigo 13.º do CIVA, que exige que o reimportador coincida com o exportador da mercadoria.

<sup>61</sup> Na redacção dada pelo DL n.º 296/2001, de 21 de Novembro.

<sup>62</sup> Cf. alínea g), n.º 1, do [artigo 13.º](#) do CIVA.



A regulamentação aduaneira não obriga, para efeitos de aplicação da franquia de direitos, a que as mercadorias de retorno sejam reintroduzidas no território aduaneiro da comunidade pela mesma entidade que procedeu à sua exportação.

Em resumo:

- Caso a situação beneficie de isenção de direitos aduaneiros, apenas é necessário comprovar que o reimportador coincide com o exportador para que a mercadoria beneficie igualmente da isenção do IVA, na sua reimportação.



### 2.3. Outras importações isentas<sup>63</sup>

O número 2. do artigo 13.º e o artigo 15.º do CIVA tratam das isenções do IVA conferidas às importações de bens, a saber:

**a) O número 2. do artigo 13.º do CIVA é dirigido a:**

- importações no âmbito de **acordos e convénios internacionais** de que Portugal seja parte, nas condições e limites acordados;<sup>64</sup>
- importações no âmbito das **relações diplomáticas e consulares** que beneficiem de franquia aduaneira,<sup>65</sup> ou seja, dos privilégios concedidos às representações diplomáticas e consulares, observando as regras adoptadas pelo direito comunitário a nível das franquias aduaneiras;<sup>66</sup>

As isenções de IVA neste grupo de importações estão condicionadas à verificação de reciprocidade entre Portugal e o país a que pertence a respectiva representação diplomática ou consular.

- importações por **organizações internacionais reconhecidas por Portugal**<sup>67</sup> e, bem assim, pelos membros dessas organizações, ficando essas importações sujeitas aos limites e condições fixados nas convenções internacionais que instituíram as referidas organizações ou nos acordos de sede;
- importações no âmbito do **Tratado do Atlântico Norte**, pelas forças armadas dos outros Estados que são Partes do referido Tratado, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou

<sup>63</sup> Este grupo compreende as isenções conferidas ao abrigo do n.º 2 do [artigo 13.º](#) do CIVA. <sup>64</sup> Cf alínea a), n.º 2, [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>65</sup> Cf alínea b), n.º 2, [artigo 13.º](#) do CIVA.

<sup>66</sup> Cf. [DL n.º 143/86](#), de 16 de Junho, com a redacção dada pelo [DL n.º 296/2001](#).

<sup>67</sup> Cf alínea c), n.º 2, [artigo 13.º](#) do CIVA.



cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa.<sup>68</sup>

**b) Isenções concedidas ao abrigo do [Artigo 15.º](#), n.º 1, alínea a)**

Estão isentas de IVA as importações de bens colocados em **regime de entreposto não aduaneiro**, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem sob esse regime. O regime de entreposto não aduaneiro<sup>69</sup> é aplicável aos bens sujeitos a IEC, nos termos do respectivo Código.

Considera-se que um bem tem **utilização definitiva ou consumo final** quando, embora utilizado no processo de fabrico, não se incorpora no bem final.

Por conseguinte, a isenção contemplada no artigo 15.º do CIVA abrange:

- os produtos sujeitos aos impostos especiais sobre o consumo;
- e
- os bens e/ou matérias-primas que entram nos entrepostos para incorporarem aqueles produtos, durante o seu processo de fabrico, por exemplo: crude, nafta, ramos de tabaco, cigarros, açúcar, mosto, vinho, rolhas, rótulos, invólucros de venda ao público (maços, garrafas, caixas).

Contrariamente, estão excluídos desta isenção os bens subsidiários ou de consumo, que não incorporam fisicamente os produtos finais, embora sejam utilizados no processo produtivo, tal como acontece com os bens do activo imobilizado.<sup>70</sup> Estão em causa bens que têm uma utilização definitiva ou consumo final nos entrepostos não aduaneiros, como por exemplo: os estrados, os filtros, os suportes utilizados no enrolamento, na dobragem ou na fixação de mercadorias.

<sup>68</sup> Cf alínea d), n.º 2, [artigo 13º](#) do CIVA.

<sup>69</sup> Este regime também se aplica aos bens descritos no Anexo C ao CIVA, no entanto é inexistente a sua regulamentação interna.

<sup>70</sup> “Activo imobilizado corpóreo - Bens tangíveis, móveis ou imóveis, os quais estão registados no imobilizado de uma empresa, com carácter de permanência superior a um ano e são por aquela utilizados na sua actividade operacional.”, in [Glossário Fiscal, IAPMEI](#).



### 3. Isenções previstas em legislação avulsa

#### 3.1. Conferidas ao abrigo do [Decreto-Lei n.º 31/89](#), de 25 de Janeiro

O DL n.º 31/89, de 25 de Janeiro fixa o regime de **isenção do IVA na importação definitiva de bens**.

Este decreto-lei teve por base a [Directiva n.º 83/181/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983](#),<sup>71</sup> que estabelece disposições fiscais comunitárias em matéria de isenção do IVA na importação definitiva de bens que provenham de países terceiros.<sup>72</sup>

Este diploma corresponde, em matéria de direitos aduaneiros, ao [Regulamento \(CE\) n.º 1186/2009 do Conselho, de 16 de Novembro de 2009](#),<sup>73</sup> embora existam situações de não coincidência entre os dois regimes.

As isenções do IVA na importação têm um procedimento comum, relativamente ao preenchimento da declaração aduaneira de importação, que é:

**– menção “IVA” na casa 44 da respectiva adição.**

Esta menção significa que a importação dos bens a que a declaração reporta é uma operação isenta de IVA. A menção “IVA” combinada com o código nacional constante na segunda subcasa da casa 37, relativa a “Regime”, permite apurar o regime específico de isenção do IVA aplicável.<sup>74</sup>

**Quando existe equiparação entre a isenção do IVA e as franquias aduaneiras** previstas no Regulamento (CE) N.º 1186/2009, os interessados devem cumprir as formalidades constantes das instruções de aplicação daquele regulamento, sem prejuízo do que se encontra estabelecido na legislação fiscal.

<sup>71</sup> Tem igualmente por base a Directiva n.º 68/297/CEE do Conselho, de 19 de Junho de 1968, relativa às isenções fiscais aplicáveis às importações de combustível contido nos reservatórios dos veículos comerciais.

<sup>72</sup> Esta directiva foi revogada pela Directiva n.º 2009/132/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, que a codifica.

<sup>73</sup> Nos termos do respectivo artigo 1.º, o Regulamento (CE) N.º 1186/2009 do Conselho, de 16 de Novembro de 2009, “*determina os casos em que, devido a circunstâncias especiais, é concedida franquia de direitos de importação .../... quando as mercadorias são introduzidas em livre prática.../...*”.

<sup>74</sup> Cf. [Manual da Declaração Aduaneira de Importação](#)



Sempre que, para beneficiar da isenção do IVA ao abrigo do DL n.º 31/89, seja exigida a aprovação prévia das entidades importadoras pelo Ministro das Finanças, consideram-se como válidas as aprovações efectuadas no âmbito do regulamento acima identificado.

**Nas situações em que não existe equiparação entre a isenção fiscal e a franquia aduaneira** e a competência para a sua atribuição seja do verificador, o interessado deve formular o pedido de isenção do IVA na “folha de pedidos” ou em qualquer outro documento aceite, junto à declaração aduaneira.

Do DL n.º 31/89, apura-se os seguintes bens cuja importação é isenta:

### **3.1.1. Bens pessoais pertencentes a particulares que transferem a sua residência habitual de um país terceiro para o território nacional<sup>75</sup>**

#### **i. Condições a observar:**

##### **Relativamente aos bens:**

- Sejam bens pessoais.

Considera-se como bens pessoais, nomeadamente:

- O recheio de casa;
- Os velocípedes e os motociclos, os veículos rodoviários a motor e respectivos reboques, as caravanas, as habitações móveis, os barcos de recreio e os aviões de turismo;
- As provisões de casa que correspondam a um abastecimento familiar normal, os animais domésticos e os cavalos de sela, assim como os instrumentos portáteis de artes mecânicas ou de profissões liberais necessários ao exercício da profissão do interessado.<sup>76</sup>

- Tenham estado na posse do proprietário e, no caso de bens não consumíveis, por si utilizados durante pelo menos seis meses, antes da data em que deixou de ter a sua residência habitual naquele país.

<sup>75</sup> Cf. artigos 2.º a 10.º do DL n.º 31/89.

<sup>76</sup> Cf. alínea b), n.º 2 e n.º 3, do artigo 1.º do DL n.º 31/89.



- Se destinem a ser utilizados para os mesmos fins na sua residência normal em território nacional.
- Tenham sido adquiridos nas condições gerais de tributação do país de onde são enviados.

Esta condição exclui do benefício de isenção na importação os bens que tenham, na origem, sido exportados com benefícios fiscais.

Relativamente ao proprietário dos bens:

- Que o proprietário tenha residido fora da Comunidade pelo menos doze meses consecutivos.<sup>77</sup>

Contudo, as autoridades competentes podem conceder **derrogações** a essa imposição temporal, de doze meses consecutivos, desde que a intenção do interessado tenha sido claramente a de residir fora do território aduaneiro da Comunidade<sup>78</sup> durante um período mínimo de doze meses.

A legislação de alguns países restringe o tempo de permanência das pessoas no seu território a períodos limitados, findos os quais as pessoas devem sair do país; Nestas situações:

- contabiliza-se o tempo total de permanência no país terceiro, devendo a sua soma perfazer os doze meses, tendo por base os contratos de trabalho ou os recibos dos salários, e o certificado emitido pela entidade consular competente.

Os processos de pedidos de isenção deverão ser apreciados com a apresentação de:

- Fotocópia dos contratos de trabalho ou dos recibos dos salários;  
e
- Documento emitido pelas autoridades administrativas locais que ateste os períodos em que o interessado permaneceu nesse país.

Sempre que na apreciação de um processo sejam suscitadas dúvidas quanto ao facto da permanência sazonal decorrer da legislação em vigor no país de proveniência, os serviços aduaneiros devem exigir elementos complementares de prova.

<sup>77</sup> Cf. artigo 4.º do DL n.º 31/89.



**ii. Condições particulares relativas aos meios de transporte**<sup>79</sup>

Os meios de transporte incluídos nos bens pessoais pertencentes a particulares que transferem a sua residência habitual de um país terceiro para o território nacional, haverá ainda que reforçar o seguinte:

- Que o proprietário esteja habilitado para a sua condução.

A expressão “**legalmente habilitado**”<sup>80</sup> é mencionada a propósito da isenção aplicável na “importação de veículos rodoviários a motor, de barcos de recreio e de aviões de turismo, a isenção só será concedida se o particular interessado estiver legalmente habilitado para a sua condução, governo ou pilotagem, respectivamente”:

Considera-se como cumprida a condição de “legalmente habilitado” quando o interessado apresente uma carta de condução, que o habilite a conduzir no país de proveniência ou no território nacional.

A referida condição deve verificar-se na data em que o particular cancele a sua residência em país terceiro.

- Que o período de 6 meses de **utilização**<sup>81</sup> do meio de transporte seja contado:
  - a partir da data constante do título de registo de propriedade ou do livrete, ou, na sua falta, do documento equivalente.
  - nos contratos de leasing, a partir do início do contrato, não obstante a transferência do direito de propriedade do veículo,

<sup>78</sup> Nos termos da alínea e), n.º 2, do artigo 1.º do DL n.º 31/89, «Comunidade», designa “o território dos Estados membros em que vigora o sistema comum de IVA”.

<sup>79</sup> Com exclusão dos meios de transporte comerciais face ao disposto na alínea c) do artigo 5.º do DL n.º 31/89. Sobre a definição de “meio de transporte comercial”, segundo o n.º 2 do artigo 82.º do mesmo diploma, entende-se por: «Veículo automóvel comercial», “*todo e qualquer veículo rodoviário a motor, incluindo os tractores com ou sem reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, esteja apto e se destine ao transporte, remunerado ou não, de mais de nove pessoas, incluindo o condutor ou de mercadorias, bem como todo e qualquer veículo rodoviário afecto a uma utilização específica diferente do transporte propriamente dito*”.

<sup>80</sup> Mencionada no n.º 3 do artigo 10.º do DL n.º 31/89.

<sup>81</sup> Previsto como tempo de utilização mínimo para os bens pessoais pertencentes a particulares que transferem a sua residência habitual de um país terceiro para o território nacional poderem beneficiar da isenção, ao abrigo do DL n.º 31/89.



do locador para o locatário, apenas se verificar no final do contrato.

Esse período mínimo de 6 meses poderá ser comprovado por meio do seguro do veículo em nome do particular, por exemplo, para o caso de contrato de leasing.

- Que não existe um número limite na importação de meios de transporte

O diploma não estabelece, para efeitos de isenção do IVA, um número limite de meios de transporte, pelo que um particular, por ocasião da transferência de residência habitual para Portugal, pode importar, por exemplo, um ou dois veículos automóveis e/ou um motociclo e uma embarcação de recreio, desde que se dêem por cumpridos os restantes condicionalismos previstos na lei.

### **iii. Estão excluídos da isenção:**

- Os produtos alcoólicos;

Deve entender-se por **produtos alcoólicos**, “.../...cervejas, vinhos, aperitivos que tenham por base o vinho ou o álcool, aguardentes, licores, bebidas espirituosas e outros produtos incluídos nas posições 2203 a 2208 da nomenclatura combinada.”<sup>82</sup>

- O tabaco e os produtos de tabaco;
- Os meios de transporte comerciais;<sup>83</sup>
- Os materiais para uso profissional, com excepção dos instrumentos portáteis de artes mecânicas ou de profissões liberais considerados como bens pessoais.<sup>84</sup>

<sup>82</sup> Nos termos da alínea d), n.º 2, do artigo 2.º do DL n.º 31/89.

<sup>83</sup> Com exclusão dos meios de transporte comerciais face ao disposto na alínea c) do artigo 5.º do DL n.º 31/89. Sobre a definição de “meio de transporte comercial”, segundo o n.º 2 do artigo 82.º do mesmo diploma, entende-se por: «Veículo automóvel comercial», “*todo e qualquer veículo rodoviário a motor, incluindo os tractores com ou sem reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, esteja apto e se destine ao transporte, remunerado ou não, de mais de nove pessoas, incluindo o condutor ou de mercadorias, bem como todo e qualquer veículo rodoviário afecto a uma utilização específica diferente do transporte propriamente dito*”.



#### **iv. Prazos**

Os prazos a tomar em consideração, para efeitos de aplicação da isenção conferida aos bens pessoais por ocasião de transferência de residência são os seguintes:

- Os bens devem ter estado na posse do proprietário e por si utilizados, durante pelo menos seis meses antes da data em que deixou de ter a sua residência habitual naquele país.
- O proprietário deve ter residido fora da Comunidade pelo menos doze meses consecutivos.
- Regra geral, os bens pessoais devem ser declarados para introdução no consumo até ao prazo máximo de um ano a contar da data em que o interessado tenha fixado a sua residência normal em território nacional.<sup>85</sup> A excepção a esta regra ocorrerá apenas para casos devidamente justificados.

Pode a importação dos bens pessoais ser efectuada em uma ou várias vezes, dentro do prazo de doze meses acima mencionado.<sup>86</sup>

Poderá, ainda esta isenção ser concedida antes de o interessado fixar a sua residência normal em território nacional, mediante compromisso por ele assumido de aí se fixar efectivamente no prazo de seis meses, ficando a importação dos bens sujeita à prestação de garantia. A verificar-se a importação antes de o interessado fixar a sua residência normal em território nacional, o prazo de seis meses de utilização na anterior residência será calculado a partir da data de aceitação da declaração para introdução no consumo.<sup>87</sup>

- Os bens pessoais importados com benefício de isenção não podem, durante pelo menos um ano a contar da data de aceitação da declaração aduaneira, ser objecto de cessão a qualquer título (gratuito ou oneroso) nem de locação, excepto nos casos autorizados pelo

<sup>84</sup> Cf. alínea b) do n.º 2 e alínea c) do n.º 3, do artigo 1.º do DL n.º 31/89.

<sup>85</sup> Cf. n.º 1 do artigo 6.º do DL n.º 31/89.

<sup>86</sup> Cf. n.º 2 do artigo 6.º do DL n.º 31/89.

<sup>87</sup> Cf. artigo 8.º do DL n.º 31/89.



Ministro das Finanças. Em caso de alienação<sup>88</sup> dos bens pessoais importados com isenção antes de decorrido um ano, haverá lugar à aplicação do IVA relativo aos bens em causa segundo a taxa em vigor à data da alienação, para tais bens e tomando por base o valor reconhecido ou aceite nessa data pelas autoridades aduaneiras. A aplicação do imposto, neste caso, ocorrerá sem prejuízo de eventual procedimento por infracção fiscal.<sup>89</sup>

Resumidamente, existem três datas fundamentais a considerar na importação destes bens com benefício de isenção:

- Data em que o interessado deixou a residência em país terceiro, para efeitos de contagem de tempo:
  - em que os bens pessoais estiveram na posse e utilização do particular;
  - em que o particular manteve residência em país terceiro.
- Data em que o particular fixou a residência em Portugal, para efeitos de contagem de tempo em que os bens devem ser introduzidos no consumo com benefício de isenção.
- Data de aceitação da declaração de introdução dos bens no consumo, para efeitos de contagem do tempo em que será admitida a respectiva alienação,<sup>90</sup> se for o caso.

### 3.1.2. Bens importados por ocasião do casamento

O enxoval e os bens móveis, ainda que novos, pertencentes a uma pessoa que transfira a sua residência normal de um país situado fora da Comunidade para o território nacional por ocasião do seu casamento beneficiam de isenção de imposto na importação.<sup>91</sup> Essa isenção é condicionada.<sup>92</sup>

<sup>88</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.

<sup>89</sup> Cf. artigo 7.º do DL n.º 31/89.

<sup>90</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.

<sup>91</sup> Cf. n.º 1 do artigo 11.º do DL n.º 31/89.

<sup>92</sup> Cf. artigos 12.º a 15.º do DL n.º 31/89.



**i. Condições a observar:**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

- O enxoval e os bens móveis;<sup>93</sup>
- Os presentes habitualmente oferecidos por ocasião do casamento.<sup>94</sup>

Estes devem

- Ter valor unitário não superior a 1000 euros;
- Oferecidos por pessoas com residência normal fora da Comunidade;
- Destinados a uma pessoa que por ocasião do seu casamento transfira a sua residência normal de um país situado fora da Comunidade para o território nacional.

**Relativamente ao proprietário dos bens:**

- Tenha a sua residência normal fora da Comunidade desde há, pelo menos, doze meses consecutivos.<sup>95</sup>
- Apresente prova de que o casamento se celebrou ou de que foram iniciadas as diligências oficiais para a sua celebração.

**ii. Casos Particulares**

- Em relação aos **bens para os quais se prevêem limites quantitativos** no âmbito da legislação em vigor relativamente ao tráfego internacional de viajantes provenientes de países terceiros. Para estes bens, **a isenção será concedida nos limites aí previstos.**<sup>96</sup>

<sup>93</sup> Cf. n.º 1 do artigo 11.º do DL n.º 31/89.

<sup>94</sup> Cf. n.º 2 do artigo 11.º do DL n.º 31/89.

<sup>95</sup> Cf. alínea a) do artigo 12.º do DL n.º 31/89. Podem, no entanto, ao abrigo desta mesma norma ser concedidas excepções a esta regra, desde que a intenção do interessado tenha sido a de residir fora da Comunidade durante um período mínimo de doze meses.

<sup>96</sup> Cf. n.º 1 do artigo 13.º do DL n.º 31/89.



- Os produtos alcoólicos, o tabaco e os produtos de tabaco estão **excluídos da isenção**.<sup>97</sup>
- Aos **meios de transporte** a incluir, se for o caso, nesta isenção, deverão ser aplicadas as condições a observar pelos meios de transporte incluídos nos bens pessoais de particular por ocasião de transferência de residência.

**iii. Prazos** a tomar em consideração, para efeitos de aplicação da isenção conferida na importação destes bens:

- Os bens devem ser introduzidos no consumo no período compreendido entre **dois meses antes** da celebração do casamento<sup>98</sup> e **quatro meses após** a data da sua celebração.<sup>99</sup> Dentro desse prazo, poderá a importação ser efectuada em uma ou várias vezes.<sup>100</sup>
- Os bens importados com benefício de isenção não podem, durante pelo menos **dois anos** a contar da data de aceitação da declaração aduaneira para introdução no consumo, ser objecto de cessão a qualquer título<sup>101</sup>, excepto nos casos excepcionais devidamente autorizados pelo Ministro das Finanças.

Em caso de alienação dos bens pessoais importados com isenção antes de decorridos os dois anos, haverá lugar à aplicação do IVA relativo aos bens em causa segundo a taxa em vigor à data da alienação, para tais bens e tomando por base o valor reconhecido ou aceite nessa data pelas autoridades aduaneiras. A aplicação do imposto, neste caso, ocorrerá sem prejuízo de eventual procedimento por infracção fiscal.<sup>102</sup>

<sup>97</sup> Cf. n.º 2 do artigo 13.º do DL n.º 31/89.

<sup>98</sup> Neste caso, a importação fica sujeita à prestação de garantia.

<sup>99</sup> Cf. n.º 1 do artigo 14.º do DL n.º 31/89.

<sup>100</sup> Cf. n.º 2 do artigo 14.º do DL n.º 31/89.

<sup>101</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.



### 3.1.3. Bens pessoais adquiridos por via sucessória<sup>103</sup>

*“Os bens pessoais adquiridos, quer por sucessão legal, quer por sucessão testamentária, por uma pessoa singular que tenha a sua residência normal no território nacional”* podem beneficiar de isenção do IVA na importação.

A isenção é condicionada.<sup>104</sup>

#### **i. Condições a observar:**

##### Relativamente aos bens:

Sejam:

##### – Bens pessoais

Considera-se,<sup>105</sup> como bens pessoais, nomeadamente,

- O recheio de casa;
- Os velocípedes e os motociclos, os veículos rodoviários a motor e respectivos reboques, as caravanas, as habitações móveis, os barcos de recreio e os aviões de turismo;
- As provisões de casa que correspondam a um abastecimento familiar normal, os animais domésticos e os cavalos de sela, assim como os instrumentos portáteis de artes mecânicas ou de profissões liberais necessários ao exercício da profissão do interessado.

##### – Bens adquiridos por sucessão legal ou por sucessão testamentária,

Ou seja,

Podem beneficiar do regime de isenção as importações de bens adquiridos nas condições descritas tanto a sucessão ocorra por força da lei, como por vontade expressa do autor do testamento ou do legado.

<sup>102</sup> Cf. artigo 15.º do DL n.º 31/89.

<sup>103</sup> Cf. artigos 16.º a 19.º do DL n.º 31/89.

<sup>104</sup> Cf. artigo 16.º do DL n.º 31/89.

<sup>105</sup> Cf. alínea b) do artigo 1.º do DL n.º 31/89.



Relativamente ao destinatário dos bens:

Seja:

- uma pessoa singular;<sup>106</sup>
- a respectiva residência normal, localizada no território nacional.

**ii. Casos Particulares**

Estão excluídos da isenção:

- Os produtos alcoólicos;
- O tabaco e os produtos de tabaco;
- Os meios de transporte comerciais;<sup>107</sup>
- Os materiais para uso profissional:

Podem, no entanto, beneficiar da isenção na importação os instrumentos portáteis de artes mecânicas ou de profissões liberais necessários para o exercício da profissão da pessoa falecida.

- As matérias-primas e os produtos manufacturados ou semi-manufacturados.

**iii. Prazos**

Para efeitos de aplicação da isenção conferida na importação destes bens, a importação deverá ocorrer até dois anos a contar da posse dos bens podendo ser efectuada em uma ou várias vezes, dentro do prazo referido.<sup>108</sup>

<sup>106</sup> O artigo 19.º do DL n.º 31/89 permite, com as devidas adaptações, estender esta isenção a pessoas colectivas estabelecidas no território nacional que exerçam actividades sem fins lucrativos.

<sup>107</sup> Sobre a definição de “meio de transporte comercial”, segundo o n.º 2 do artigo 82.º do DL n.º 31/89, entende-se por: «Veículo automóvel comercial», “*todo e qualquer veículo rodoviário a motor, incluindo os tractores com ou sem reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, esteja apto e se destine ao transporte, remunerado ou não, de mais de nove pessoas, incluindo o condutor ou de mercadorias, bem como todo e qualquer veículo rodoviário afecto a uma utilização específica diferente do transporte propriamente dito*”.

<sup>108</sup> Cf. artigo 18.º do DL n.º 31/89. Todavia, devido a circunstâncias excepcionais, o director-geral das Alfândegas poderá conceder as prorrogações deste prazo.



### 3.1.4. Enxoval, material escolar e outros bens móveis de estudantes

O enxoval, o material escolar e os bens móveis usados que constituam o mobiliário normal de um quarto de estudante, pertencentes a estudantes que venham residir no território nacional, a fim de aqui efectuarem os seus estudos e que se destinem ao seu uso pessoal beneficiam de isenção de imposto na importação.<sup>109</sup>

Trata-se de uma isenção condicionada.

#### *i. Condições a observar:*

##### *Relativamente aos bens:*

Sejam:

##### – Enxoval

Considera-se como enxoval, a roupa de uso pessoal ou de casa, mesmo nova.<sup>110</sup>

##### – Material escolar

Considera-se como material escolar os objectos e instrumentos, incluindo as máquinas de calcular e de escrever, normalmente utilizados pelos estudantes na realização dos seus estudos.<sup>111</sup>

##### – Bens móveis usados que constituam o mobiliário normal de um quarto de estudante.

##### *Relativamente ao interessado:*

##### – Que se apresente na condição de estudante

Considera-se estudante, uma pessoa inscrita num estabelecimento de ensino, para aí seguir a tempo inteiro os cursos nele ministrados.<sup>112</sup>

<sup>109</sup> Cf. n.º 1 do artigo 20.º do DL n.º 31/89.

<sup>110</sup> Cf. alínea b), n.º 2, do artigo 20.º do DL n.º 31/89.

<sup>111</sup> Cf. alínea c), n.º 2, do artigo 20.º do DL n.º 31/89.

<sup>112</sup> Cf. alínea a), n.º 2, do artigo 20.º do DL n.º 31/89.



## **ii. Particularidades**

Pode ser concedida mais de uma vez por ano escolar, desde que observadas as condições de isenção.<sup>113</sup>

### **3.1.5. Remessas de valor insignificante**

Bens que sejam objecto de remessas cujo valor global não exceda € 22 beneficiam de isenção do IVA na importação.

A isenção é condicionada.<sup>114</sup>

## **i. Condições a observar**

### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Remessas, ou seja, envios para destinatários;
- Bens de valor global igual ou menor que € 22.<sup>115</sup>

Entende-se por “**valor global**”, o correspondente ao valor transaccional (valor de factura), independentemente das condições de entrega.

## **ii. Particularidades**

- Estão excluídos da isenção:
  - Os produtos alcoólicos;
  - Os perfumes e águas-de-colónia;
  - O tabaco e os produtos de tabaco.
- Para se efectuar a cobrança do IVA relativamente às pequenas remessas, o montante de imposto devido tem de ser superior a 10 euros;<sup>116</sup> caso o montante de imposto apurado seja igual ou inferior a 10 euros, não haverá lugar à cobrança.

<sup>113</sup> Cf. artigo 21.º do DL n.º 31/89.

<sup>114</sup> Cf. artigo 22.º do DL n.º 31/89.

<sup>115</sup> Cf. artigo 22.º do DL n.º 31/89, na redacção dada pelo artigo 117.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro de 2008.

<sup>116</sup> Cf. n.º 2 do artigo 22º do DL n.º 31/89, na redacção dada pelo artigo 117º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, segundo o qual “Quando o valor das mercadorias contidas numa remessa



Sempre que o valor de factura seja superior a €22, deverá proceder-se à liquidação do IVA à taxa aplicável às mercadorias em causa.

Caso o resultado obtido para o imposto seja superior a €10, cobra-se o imposto, no montante apurado;

Caso o resultado obtido para o imposto seja igual ou inferior a €10, não é cobrado IVA.

### 3.1.6. Bens de investimento e outros bens de equipamento importados por ocasião de uma transferência de actividades<sup>117</sup>

Os bens de investimento e outros bens de equipamento pertencentes a empresas que cessem definitivamente a sua actividade no país de proveniência para virem exercer uma actividade similar no território nacional podem beneficiar de isenção de IVA na importação.

Esta isenção está condicionada às medidas de política industrial e comercial em vigor, além dos requisitos em relação quer aos bens quer ao sujeito importador.

#### i. Condições a observar

##### Relativamente aos bens:

Sejam:

- bens de investimento e outros bens de equipamento pertencentes a empresas que cessem definitivamente a sua actividade no país de proveniência;
- e
- destinados a empresas que exerçam actividade similar à cessante, no território nacional;
- bens com correspondência quer na natureza quer na dimensão das empresas cessante e destinatária dos bens;

exceder o montante mencionado no número anterior, o IVA não é aplicável quando o valor a cobrar seja igual ou inferior a € 10<sup>17</sup>.

<sup>117</sup> Cf. artigos 24.º a 28.º do DL n.º 31/89.



Caso os bens sejam animais vivos:

a sua importação beneficiará igualmente da isenção, mas apenas no caso de a empresa transferida se tratar de uma exploração agrícola.

Tenham sido efectivamente utilizados na empresa durante pelo menos doze meses antes da data da cessação da sua actividade no país de onde é transferida, salvo os casos justificados por circunstâncias especiais.<sup>118</sup>

Relativamente ao sujeito:

- Prévia entrega da declaração de início de actividade;<sup>119</sup>
- Exercício de uma actividade não isenta nos termos do artigo 9.º do CIVA.

**ii. Particularidades**

Estão excluídos da isenção:<sup>120</sup>

- Os meios de transporte que não tenham o carácter de instrumentos de produção ou de prestação de serviços;
- As provisões de qualquer tipo destinadas a consumo humano ou à alimentação de animais;
- Os combustíveis e as matérias-primas e produtos manufacturados ou semimanufacturados, bem como o gado na posse de comerciantes de gado.

**iii. Prazos**

**Prazos** a serem tomados em consideração para efeitos de aplicação da isenção na importação destes bens:

A isenção só será considerada desde que a introdução no consumo ocorra até doze meses a contar da data da cessação da actividade da empresa no país de proveniência.<sup>121</sup>

<sup>118</sup> Cf. alínea a), n.º 1, do artigo 25.º do DL n.º 31/89.

<sup>119</sup> Cf. prevista no artigo [31.º do CIVA](#).

<sup>120</sup> Cf. artigo 27.º do DL n.º 31/89.

<sup>121</sup> Cf. artigo 28.º do DL n.º 31/89.



### 3.1.7. Animais de laboratório e substâncias biológicas ou químicas destinadas à investigação<sup>122</sup>

Os animais de laboratório e substâncias biológicas ou químicas destinadas à investigação beneficiam de isenção do IVA na importação, desde que sejam importadas exclusivamente para fins não comerciais, por determinadas entidades que tenham por actividade principal o ensino ou a investigação científica e, no caso das substâncias, adicionalmente, constem da lista anexa ao Regulamento (CEE) n.º 2288/83,<sup>123</sup> da Comissão, de 29 de Julho de 1983.<sup>124</sup>

#### **Condições a observar**

##### Relativamente aos bens:

Sejam:

- Animais especialmente preparados para uso laboratorial;
- Substâncias biológicas ou químicas importadas exclusivamente para fins não comerciais, desde que constem da [lista aprovada pela União Europeia](#).

##### Relativamente aos sujeitos:

Estabelecimentos públicos ou de utilidade pública, ou serviços deles dependentes, que tenham como actividade principal o ensino ou a investigação científica;

ou

Estabelecimentos de carácter privado que tenham como actividade principal o ensino ou a investigação científica, devendo, neste caso, ser reconhecidos pelo Ministro das Finanças como competentes para receber estes objectos com isenção.

<sup>122</sup> Cf. artigo 35.º do DL n.º 31/89.

<sup>123</sup> Cf. [anexo III](#), Anexo ao Regulamento (CEE) n.º 2288/83 da Comissão, de 29 de Julho.

<sup>124</sup> Cf. artigo 35.º do DL n.º 31/89.



### 3.1.8. Substâncias terapêuticas de origem humana e reagentes para determinação de grupos sanguíneos e tissulares<sup>125</sup>

As substâncias terapêuticas de origem humana, os reagentes para determinação de grupos sanguíneos e os reagentes para determinação de grupos tissulares beneficiam de isenção na importação, quando destinados a organismos ou laboratórios reconhecidos pelo Ministro das Finanças, para uso exclusivo em fins médicos ou científicos, com exclusão de qualquer operação comercial.

Esta isenção é condicionada.

#### **Condições a observar**

##### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Substâncias terapêuticas de origem humana, reagentes para determinação de grupos sanguíneos ou reagentes para determinação de grupos tissulares;

Considera-se:

«**Substâncias terapêuticas de origem humana**», o sangue humano e os seus derivados (sangue humano total, plasma humano liofilizado, albumina humana e soluções estáveis de proteínas plasmáticas humanas, imoglobina humana e fibrinogénio humano);<sup>126</sup>

«**Reagentes para determinação de grupos sanguíneos**», todos os reagentes de origem humana, vegetal ou outra para a determinação de grupos sanguíneos e a detecção de incompatibilidades sanguíneas;<sup>127</sup>

«**Reagentes para determinação de grupos tissulares**», todos os reagentes de origem humana, animal, vegetal ou outra para determinação de grupos tissulares humanos.<sup>128</sup>

<sup>125</sup> Cf. artigos 36.º a 39.º do DL n.º 31/89.

<sup>126</sup> Nos termos da alínea a), n.º 2, do artigo 36.º do DL n.º 31/89.

<sup>127</sup> Nos termos da alínea b), n.º 2, do artigo 36.º do DL n.º 31/89.

<sup>128</sup> Nos termos da alínea c), n.º 2, do artigo 36.º do DL n.º 31/89.



- Acompanhados de um certificado de conformidade emitido por um organismo habilitado para esse efeito no país de proveniência;
- Contidos em recipientes com um rótulo especial de identificação.

As embalagens especiais indispensáveis para o transporte de substâncias terapêuticas de origem humana ou de reagentes para determinação de grupos sanguíneos ou tissulares, assim como aos solventes e acessórios necessários para a sua utilização eventualmente incluídos nas remessas estão igualmente abrangidos pela mesma isenção.<sup>129</sup>

**Relativamente aos sujeitos:**

- Organismos ou laboratórios reconhecidos pelo Ministro das Finanças, para uso exclusivo em fins médicos ou científicos, com exclusão de qualquer operação comercial;

**3.1.9. Substâncias de referência para controlo da qualidade dos medicamentos<sup>130</sup>**

Esta isenção é condicionada.

**Condições a observar**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Remessas que contenham amostras de substâncias químicas de referência destinadas ao controlo de qualidade das matérias utilizadas no fabrico de medicamentos, autorizadas pela Organização Mundial de Saúde.

**Relativamente aos sujeitos:**

- Reconhecidos pelo Ministro das Finanças como competentes para receber tais remessas com isenção.

<sup>129</sup> Cf. artigo 38.º do DL n.º 31/89.

<sup>130</sup> Cf. artigo 39.º do DL n.º 31/89.



### **3.1.10. Produtos farmacêuticos utilizados por ocasião de manifestações desportivas internacionais<sup>131</sup>**

Os produtos farmacêuticos para medicina humana ou veterinária destinados ao uso de pessoas ou de animais que participem em manifestações desportivas internacionais, no limite das suas necessidades durante a permanência no território nacional podem beneficiar de isenção.

A isenção é condicionada.<sup>132</sup>

#### **Condições a observar**

##### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Produtos farmacêuticos para medicina humana ou veterinária;
- Destinados ao uso de pessoas ou de animais que participem em manifestações desportivas internacionais;
- Limitados às necessidades durante a permanência no território nacional.

##### **Relativamente aos sujeitos:**

- Reconhecidos como participantes em manifestações desportivas internacionais.

### **3.1.11. Mercadorias importadas para a realização de objectivos de carácter geral<sup>133</sup>**

Este grupo corresponde aos bens que podem ser importados com benefício de isenção, desde que não dêem lugar a abusos ou a distorções de concorrência importantes.

<sup>131</sup> Cf. artigo 40.º do DL n.º 31/89.

<sup>132</sup> Cf. artigo 40.º do DL n.º 31/89.

<sup>133</sup> Cf. artigos 41.º a 45.º do DL n.º 31/89.



**i. Condições a observar**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Mercadorias de primeira necessidade importadas para distribuição gratuita a pessoas necessitadas;

Considera-se:

«mercadorias de primeira necessidade» as mercadorias indispensáveis à satisfação das necessidades imediatas das pessoas, tais como géneros alimentícios, medicamentos, vestuário e cobertores.<sup>134</sup>

ou

- Bens de qualquer natureza enviados gratuitamente por uma pessoa ou por um organismo estabelecido fora do território nacional e sem qualquer intenção de ordem comercial;

ou

- Materiais de equipamento e de escritório enviados gratuitamente por uma pessoa ou um organismo estabelecido fora do território nacional, sem qualquer intenção de ordem comercial.

**Relativamente aos sujeitos:**

Sejam:

- Organismos do Estado ou outros organismos com fins caritativos ou filantrópicos reconhecidos pelo Ministro das Finanças.<sup>135 136</sup>

Só serão considerados para efeitos de isenção, os organismos cuja escrita permita às autoridades competentes controlar as operações e que ofereçam todas as garantias consideradas necessárias.

<sup>134</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 41.º do DL n.º 31/89.

<sup>135</sup> Nos termos do artigo 43.º do DL n.º 31/89.

<sup>136</sup> Os organismos com fins humanitários podem beneficiar desta isenção na importação de equipamento e material de escritório.



## **ii. Particularidades**

- Esta isenção não se aplica a:<sup>137</sup>
  - produtos alcoólicos;
  - tabaco e produtos de tabaco;
  - café e chá;
  - veículos a motor, com excepção das ambulâncias.
- Os bens com fins caritativos ou filantrópicos importados com isenção, não podem ser objecto de posterior alienação<sup>138</sup> para fins diferentes dos propostos sem conhecimento da DGAIEC.<sup>139</sup>  
Tal alienação, a ocorrer, ficará sujeita ao pagamento prévio do IVA, de acordo com a taxa em vigor à data da ocorrência desta transmissão.

### **3.1.12. Bens importados em benefício de pessoas deficientes<sup>140</sup>**

Os objectos especificamente concebidos para fins de educação, emprego ou promoção social de invisuais e de outras pessoas física ou mentalmente deficientes, podem beneficiar de isenção do IVA devido na importação desde que se verifiquem alguns requisitos.

#### **i. Condições a observar**

##### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Objectos especificamente concebidos para fins de educação, emprego ou promoção social de invisuais e de outras pessoas física ou mentalmente deficientes.

A isenção estende-se às peças sobressalentes, elementos ou acessórios específicos que se adaptem aos objectos considerados, assim como às ferramentas a utilizar na manutenção, controlo, calibragem ou reparação dos referidos objectos, desde que sejam importados simultaneamente com os

<sup>137</sup> Cf. artigo 42.º do DL n.º 31/89.

<sup>138</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.

<sup>139</sup> Cf. artigo 44.º do DL n.º 31/89.

<sup>140</sup> Cf. artigos 46.º a 48.º do DL n.º 31/89.



objectos mencionados ou, quando importados posteriormente, se reconheça que se destinam a objectos importados anteriormente com isenção ou susceptíveis de dela beneficiarem no momento em que for pedida para aqueles bens.<sup>141</sup>

- Remetidos a título gratuito e sem qualquer fim de ordem comercial por parte do doador.

Relativamente aos sujeitos:

Sejam:

- Instituições ou organizações que tenham como actividade principal a educação ou assistência a pessoas deficientes reconhecidas pelo Ministro das Finanças como competentes para receber os referidos objectos com isenção.

**ii. Particularidades**

Os bens importados, para os fins em causa com benefício de isenção não podem ser objecto de posterior alienação<sup>142</sup> para fins diferentes dos propostos sem prévio conhecimento da DGAIEC.<sup>143</sup> Haverá lugar a pagamento do IVA no momento em que os bens forem utilizados para fins diferentes dos propostos.

<sup>141</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 46.º do DL n.º 31/89.

<sup>142</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.

<sup>143</sup> Cf. artigo 47.º do DL n.º 31/89.



### 3.1.13. Bens importados em benefício de vítimas de catástrofes que afectem o território nacional<sup>144 145</sup>

#### i. Condições a observar

##### Relativamente aos bens:

Sejam:

- Mercadorias destinadas a ser distribuídas gratuitamente às vítimas de catástrofes que afectem o território nacional.
- Mercadorias destinadas a ser postas gratuitamente à disposição das vítimas de tais catástrofes, mantendo-se propriedade dos organismos em causa.
- Mercadorias importadas pelas unidades de socorro para cobrir as suas necessidades durante a sua intervenção.

##### Relativamente aos sujeitos:

- Organismos com fins caritativos ou filantrópicos reconhecidos pelo Ministro das Finanças.

A isenção só será concedida às entidades cuja escrita permita às autoridades fiscais a fiscalização das suas operações e ofereçam todas as garantias consideradas necessárias.<sup>146</sup>

Os organismos que deixem de satisfazer as condições requeridas para beneficiarem da isenção ou que tenham em vista a utilização das mercadorias importadas com isenção para fins diferentes dos previstos pelo referido artigo devem informar desse facto a DGAIEC.<sup>147</sup>

<sup>144</sup> Cf. artigos 49.º a 55.º do DL n.º 31/89.

<sup>145</sup> Nos termos do artigo 51.º do DL n.º 31/89, a concessão da isenção fica dependente de decisão da Comissão das Comunidades Europeias.

Enquanto se aguarda a notificação da decisão da Comissão pode ser autorizada a importação das mercadorias para os fins previstos suspendendo-se a aplicação do IVA, mediante compromisso de o organismo importador proceder ao respectivo pagamento, no caso de a isenção não ser concedida.

<sup>146</sup> Nos termos do artigo 52.º do DL n.º 31/89.

<sup>147</sup> Nos termos do artigo 55.º do DL n.º 31/89.



**ii. Particularidades**

- Estão excluídos da isenção os materiais e equipamentos destinados à reconstrução das zonas sinistradas.<sup>148</sup>
- Os bens importados, para os fins em causa com benefício de isenção não podem ser objecto de posterior alienação<sup>149</sup> para fins diferentes dos propostos sem prévio conhecimento da DGAIEC.<sup>150</sup> Haverá lugar a pagamento do IVA no momento em que os bens forem utilizados para fins diferentes dos propostos.

**3.1.14. Importações efectuadas no âmbito de determinadas relações internacionais<sup>151</sup>**

Este grupo corresponde aos bens que podem ser importados com benefício de isenção, desde que obedeçam a uma condição geral:

- Serem importações efectuadas no âmbito das relações internacionais.
- Compreende três subgrupos:
  - a) **Condecorações e recompensas concedidas a título honorífico<sup>152</sup>**
  - b) **Ofertas recebidas no âmbito das relações internacionais<sup>153</sup>**
  - c) **Mercadorias destinadas a uso de soberanos e de chefes de Estado<sup>154</sup>**

sendo as respectivas especificações tratadas separadamente.

**a) Condecorações e recompensas concedidas a título honorífico<sup>155</sup>**

A sua importação pode beneficiar de isenção desde que desprovida de qualquer carácter comercial e desde que se verifiquem as restantes condições, a seguir enunciadas.

<sup>148</sup> Cf. artigo 50.º do DL n.º 31/89.

<sup>149</sup> O mesmo se passa com o aluguer, o empréstimo e a penhora.

<sup>150</sup> Cf. artigo 53.º do DL n.º 31/89.

<sup>151</sup> Cf. artigos 56.º a 60.º do DL n.º 31/89.

<sup>152</sup> Cf. artigo 56.º do DL n.º 31/89.

<sup>153</sup> Cf. artigos 57.º a 59.º do DL n.º 31/89.

<sup>154</sup> Cf. artigo 60.º do DL n.º 31/89.

<sup>155</sup> Cf. artigo 56.º do DL n.º 31/89.



**Condições a observar:**

Sejam:

- Condecorações concedidas pelos governos de países estrangeiros a pessoas que tenham a sua residência normal no território nacional;
- Taças, medalhas e objectos com carácter essencialmente simbólico atribuídos num país estrangeiro a pessoas que tenham a sua residência normal no território nacional;
- Oferecidos gratuitamente, a título de homenagem à actividade desenvolvida em domínios como os das artes, ciências, desportos, serviços públicos ou em reconhecimento pelos seus méritos, por ocasião de um acontecimento particular, sejam importados por essas mesmas pessoas;
- Taças, medalhas e objectos semelhantes com carácter essencialmente simbólico oferecidos gratuitamente por autoridades ou pessoas estabelecidas no estrangeiro
- Recompensas, troféus e lembranças de carácter simbólico e de pequeno valor, destinados a ser distribuídos gratuitamente a pessoas que tenham residência habitual no estrangeiro por ocasião de congressos, de negócios ou de manifestações semelhantes de carácter internacional, e que não apresentem, pela sua natureza, valor unitário ou outras características, qualquer intenção de ordem comercial.

**b) Ofertas recebidas no âmbito das relações internacionais<sup>156</sup>**

A sua importação pode beneficiar de isenção desde que desprovida de qualquer carácter comercial e cumpridas as restantes condições.

<sup>156</sup> Vide artigos 57.º a 59.º do DL n.º 31/89.



**Condições a observar:**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Objectos enviados a título de oferta, como penhor de amizade ou de cordialidade, por uma autoridade oficial, por uma colectividade de interesse público, situados num país estrangeiro, a uma autoridade oficial<sup>157</sup> ou a uma colectividade<sup>158</sup> que exerça actividades de interesse público, situados no território nacional oferecidos a título ocasional;
- Não traduzam, pela sua natureza, valor e quantidade, qualquer intenção de ordem comercial e não sejam utilizados para fins comerciais.

**Relativamente aos sujeitos:**

- Pessoas que tenham efectuado uma visita oficial a um país estrangeiro e que nessa ocasião tenham recebido os objectos como oferta, das autoridades que os acolheram;

ou

- Pessoas que venham efectuar uma visita oficial a Portugal e que tencionem oferecer os objectos às autoridades que os acolhem;

ou

- Colectividades de interesse público situados no território nacional, reconhecidos pelo Ministro das Finanças como competentes para receberem tais objectos com isenção.

Estão excluídos desta isenção os produtos alcoólicos, o tabaco e os produtos de tabaco.

<sup>157</sup> Reconhecida pelo Ministro das Finanças como competente para receber tais objectos com isenção.

<sup>158</sup> Reconhecida pelo Ministro das Finanças como competente para receber tais objectos com isenção.



### c) Mercadorias destinadas a uso de soberanos e de chefes de Estado

#### **Condições a observar:**

##### *Relativamente aos bens:*

Sejam:

- Ofertas aos soberanos reinantes e aos chefes de Estado;
- Mercadorias destinadas a ser utilizadas ou consumidas pelos soberanos reinantes e chefes de Estado durante a sua permanência oficial no território nacional, assim como pelas personalidades que os representam oficialmente.

##### *Relativamente aos sujeitos:*

- Soberanos reinantes ou chefes de Estado.<sup>159</sup>

Aplica-se igualmente às pessoas que gozem, no plano internacional, de prerrogativas análogas às de um soberano reinante ou de um chefe de Estado.

#### **3.1.15. Amostras de valor insignificante<sup>160</sup>**

Esta isenção é condicionada.

#### **Condições a observar**

##### *Relativamente aos bens:*

Sejam:

- Artigos representativos de uma categoria de mercadorias, cuja apresentação e quantidade, para mercadorias do mesmo tipo ou qualidade, não permitam o seu uso para qualquer fim que não seja o de prospecção;

<sup>159</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do DL n.º 31/89.



Considera-se, para efeitos desta isenção, como **artigos representativos de uma categoria**, os bens:

- apresentados de formato ou tamanho diferente do produto que se pretende mostrar ou, em quantidade, capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores aos que constituem as unidades para venda;
- de valor insignificante e sem que se destinem a posterior comercialização.

Os livros, as publicações, os discos, as cassetes e outros registos de som não se enquadram na definição de amostra, para efeitos de atribuição de isenção.

As autoridades aduaneiras poderão condicionar a isenção à inutilização definitiva das amostras: por laceração, perfuração, marcação indelével e nítida ou por qualquer outro processo, sem que esta operação lhes retire a qualidade de amostra.

### 3.1.16. Impressos e objectos de carácter publicitário<sup>161</sup>

Esta isenção é condicionada.

#### **Condições a observar:**

##### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Impressos de carácter publicitário (catálogos, listas de preços, instruções de uso ou prospectos comerciais) relativos a mercadorias para venda ou locação, ou relativos a prestações de serviços;
- Objectos de carácter publicitário:

Estes devem apresentar-se:

- sem valor comercial intrínseco;
- enviados gratuitamente pelos fornecedores aos seus clientes;
- não utilizáveis para qualquer outro fim.

<sup>160</sup> Cf. artigo 61.º do DL n.º 31/89.



### 3.1.17. Mercadorias utilizadas ou consumidas por ocasião de uma exposição ou manifestação semelhante<sup>162</sup>

#### i. Condições a observar:

##### Relativamente aos bens:

Sejam:

- Pequenas amostras representativas de mercadorias destinadas a uma exposição ou manifestação semelhante;

Neste caso, deverão obedecer, ainda aos seguintes requisitos:<sup>163</sup>

- Importadas gratuitamente na qualidade de amostras ou obtidas na manifestação a partir de mercadorias importadas a granel;
- Distribuídas a título gratuito durante a manifestação;
- Identificáveis como amostras de carácter publicitário de pequeno valor unitário;
- Não susceptíveis de comercialização;
- No caso de produtos alimentares e bebidas que não se apresentem acondicionados em embalagens contendo uma quantidade de mercadoria inferior à mais pequena quantidade da mesma mercadoria vendida efectivamente no comércio, deverão ser consumidos no local durante a manifestação;
- Estejam, pelo seu valor global e quantidade em correspondência com a natureza da manifestação, o número de visitantes e a importância da participação do expositor;
- Os produtos alcoólicos, o tabaco e os produtos de tabaco, e os combustíveis e os carburantes não podem beneficiar desta isenção.<sup>164</sup>

- Mercadorias importadas unicamente para sua demonstração ou demonstração de máquinas e aparelhos apresentados numa exposição ou manifestação semelhante;

<sup>161</sup> Cf. artigo 62.º do DL n.º 31/89.

<sup>162</sup> Cf. artigo 65.º do DL n.º 31/89.

<sup>163</sup> Cf. artigo 66.º do DL n.º 31/89.

<sup>164</sup> Cf. artigo 69.º do DL n.º 31/89.



Neste caso, deverão obedecer, ainda aos seguintes requisitos:<sup>165</sup>

- Ser consumidas ou destruídas durante a manifestação;
- e
- Estar, pelo seu valor global e quantidade, em correspondência com a natureza da manifestação, o número de visitantes e a importância da participação do expositor.

Os produtos alcoólicos, o tabaco e os produtos de tabaco, e os combustíveis e os carburantes não podem beneficiar desta isenção.<sup>166</sup>

- Materiais de pequeno valor, tais como tintas, vernizes, papéis decorativos, utilizados na construção, montagem e decoração de pavilhões provisórios em exposição ou manifestação semelhante e que sejam destruídos em consequência da sua utilização;
- Impressos, catálogos, prospectos, listas de preços, cartazes publicitários, calendários ilustrados ou não, fotografias não emolduradas e outros objectos fornecidos gratuitamente para serem utilizados a título de publicidade relativamente a mercadorias apresentadas numa exposição ou manifestação semelhante.

Neste caso, deverão obedecer, ainda aos seguintes requisitos:<sup>167</sup>

- Ser destinados exclusivamente a distribuição gratuita;
- Estar, pelo seu valor global e quantidade em correspondência com a natureza da manifestação, o número de visitantes e a importância da participação do expositor.

Para efeitos de benefício desta isenção, considera-se como exposição ou manifestação semelhante:

<sup>165</sup> Cf. artigo 67.º do DL n.º 31/89.

<sup>166</sup> Cf. artigo 69.º do DL n.º 31/89.

<sup>167</sup> Cf. artigo 68.º do DL n.º 31/89.



- As exposições, feiras, salões e similares relacionados com o comércio, a indústria, a agricultura e o artesanato;
- As exposições ou manifestações organizadas principalmente com fins filantrópicos;
- As exposições ou manifestações organizadas principalmente com fins científicos, técnicos artesanais, artísticos, educativos ou culturais, desportivos, religiosos ou de culto, sindicais ou turísticos ou ainda com o fim de promover a melhor compreensão entre os povos;
- As reuniões de representantes de organizações ou de colectividades internacionais;
- As cerimónias e manifestações de carácter oficial ou comemorativo.

As exposições organizadas a título privado em armazéns ou outros locais afectos a uma actividade comercial para venda de mercadorias não são consideradas nesta acepção, pelo que não podem beneficiar de isenção.<sup>168</sup>

### 3.1.18. Mercadorias importadas para exames, análises ou ensaios

#### **Condições a observar:**

#### **Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Mercadorias destinadas a ser submetidas a exames, análises ou ensaios que tenham por finalidade determinar a sua composição, qualidade ou outras características técnicas, quer para fins de informação, quer para fins de investigação de carácter industrial ou comercial, desde que as mercadorias sejam inteiramente consumidas ou destruídas durante esses exames, análises ou ensaios.<sup>169</sup>

<sup>168</sup> Cf. n.º 3 do artigo 65.º do DL n.º 31/89.

<sup>169</sup> Cf. artigos 70.º e 71.º do DL n.º 31/89.



### **3.1.19. Remessas destinadas aos organismos competentes em matéria de protecção de direitos de autor ou de protecção da propriedade industrial ou comercial<sup>170</sup>**

Esta isenção abrange a importação de marcas, modelos ou desenhos e os processos relativos ao seu depósito, bem como os processos de patentes de invenção ou semelhantes, desde que

destinados aos organismos de protecção de direitos de autor ou de protecção da propriedade industrial ou comercial.

### **3.1.20. Documentação de carácter turístico<sup>171</sup>**

#### **Condições a observar:**

#### **Relativamente aos bens:**

Se identifiquem como:

- Prospectos desdobráveis, brochuras, livros, revistas, guias, cartazes emoldurados ou não, fotografias e ampliações fotográficas não emolduradas, mapas geográficos ilustrados ou não, diapositivos encaixilhados, calendários ilustrados;
- Listas e anuários de hotéis estrangeiros publicados por organismos oficiais de turismo ou sob os seus auspícios;
- Horários relativos aos serviços de transporte explorados no estrangeiro;
- Material técnico<sup>172</sup> enviado aos representantes acreditados ou aos correspondentes designados pelos organismos oficiais nacionais de turismo;
- Destinados a ser distribuídos gratuitamente;<sup>173</sup>

<sup>170</sup> Cf. artigo 77.º do DL n.º 31/89.

<sup>171</sup> Cf. artigo 78.º do DL n.º 31/89.

<sup>172</sup> Como sejam, anuários, listas telefónicas ou de telex, listas de hotéis, catálogos de feiras, amostras de produtos do artesanato de valor insignificante, documentação sobre museus, universidades, estações termais e outras instituições análogas.

<sup>173</sup> Estas condições não se aplicam ao material técnico.



- Desde que tais documentos não contenham mais de 25% de publicidade comercial privada;<sup>174</sup>
- Que a respectiva finalidade de propaganda de carácter geral seja evidente.<sup>175</sup>

### 3.1.21. Documentos e artigos diversos<sup>176</sup>

Esta isenção compreende um conjunto de bens a importar nas condições a seguir enunciadas:

|                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Documentos enviados gratuitamente aos serviços públicos nacionais                                                                                                                                                                                                      |
| Publicações de governos estrangeiros e as publicações de organismos oficiais internacionais destinadas a distribuição gratuita;                                                                                                                                        |
| Boletins de voto destinados a eleições organizadas por organismos estabelecidos no estrangeiro;                                                                                                                                                                        |
| Objectos destinados a servir de meios de prova ou fins semelhantes, perante os tribunais ou outras instâncias oficiais nacionais;                                                                                                                                      |
| Espécimes de assinaturas e as circulares impressas relativas a assinaturas, expedidos no âmbito de trocas usuais de informações entre serviços públicos ou estabelecimentos bancários;                                                                                 |
| Impressos de carácter oficial enviados ao banco central;                                                                                                                                                                                                               |
| Relatórios, resumos de actividade, notas, prospectos, boletins de subscrição e outros documentos elaborados por sociedades que não tenham a sua sede em território nacional, destinados aos portadores ou subscritores de títulos emitidos por essas sociedades;       |
| Suportes de informação já gravados, tais como cartões perfurados, registos sonoros, microfilm, utilizados para transmissão de informações enviadas gratuitamente ao destinatário, desde que a isenção não dê lugar a abusos ou distorções de concorrência importantes; |
| Processos, arquivos, formulários e outros documentos destinados a utilização em reuniões, conferências ou congressos internacionais, assim como as actas dessas manifestações;                                                                                         |
| Planos, desenhos técnicos, decalque, descrições e outros documentos semelhantes importados com vista à obtenção ou à execução de encomendas no estrangeiro ou à participação num concurso organizado em território nacional;                                           |
| Documentos destinados à utilização em exames organizados em território nacional por instituições estabelecidas no estrangeiro;                                                                                                                                         |
| Formulários destinados a ser utilizados como documentos oficiais na circulação internacional de veículos ou de mercadorias, no âmbito de convenções internacionais;                                                                                                    |
| Formulários, etiquetas, títulos de transporte e documentos semelhantes expedidos por empresas de transporte ou por empresas hoteleiras situadas no estrangeiro para agências de viagens estabelecidas no território nacional;                                          |

<sup>174</sup> Estas condições não se aplicam ao material técnico.

<sup>175</sup> Estas condições não se aplicam ao material técnico.

<sup>176</sup> Cf. artigo 79.º do DL n.º 31/89.



Formulários e títulos de transporte, conhecimentos, guias de remessa e outros documentos comerciais ou de escritório que tenham sido utilizados;  
Impressos oficiais emanados de autoridades nacionais ou internacionais e os impressos que obedecem aos modelos internacionais enviados para distribuição por associações de países estrangeiros às associações correspondentes situadas em território nacional;

Fotografias, diapositivos e cartões para matrizes de fotografias, com ou sem legendas, enviados a agências de notícias, editores de jornais ou de publicações periódicas;

Objectos descritos no [Anexo II-A ao Regulamento \(CE\) N.º 1186/2009, do Conselho, de 16 de Novembro de 2009](#), quando produzidos pela Organização das Nações Unidas ou por um dos seus organismos especializados, qualquer que seja o seu destinatário e o uso a que se destinem.

### 3.1.22. Objectos de colecção e obras de arte<sup>177</sup>

#### Condições a observar:

#### Relativamente aos bens:

Sejam:

– Objectos de colecção:

Considera-se como **objectos de colecção**<sup>178</sup>:

- Selos de correio, selos fiscais, carimbos postais, envelopes de 1.º dia,<sup>179</sup> blocos postais e análogos, obliterados ou não (código NC 97040000);
- Que não estejam em circulação nem se destinem a ser postos em circulação;
- Colecções e espécimes para colecções de zoologia, botânica, mineralogia ou anatomia ou que tenham interesse histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico ou numismático (código NC 9705 00 00).

– Obras de arte de carácter cultural:

Considera-se como **obras de arte de carácter cultural**:<sup>180</sup>

- Quadros, colagens e peças similares, pinturas e desenhos, inteiramente executados à mão pelo artista, com exclusão dos desenhos de arquitectos, engenheiros e outros desenhos industriais, comerciais, topográficos ou similares, dos artigos manufacturados decorados à mão, das telas pintadas

<sup>177</sup> Cf. alínea r) do artigo 79.º do DL n.º 31/89.

<sup>178</sup> Por apropriação do conceito, relativo a “objectos de colecção”, contido na alínea B) do Anexo ao [DL n.º 199/96, de 18 de Outubro](#) que aprova o regime especial aplicável a bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção e às obras de arte.

<sup>179</sup> Com data referente ao 1.º dia de emissão do selo.

<sup>180</sup> Por apropriação do conceito, relativo a “objectos de arte”, contido na alínea A) do Anexo ao DL n.º 199/96, de 18 de Outubro que aprova o regime especial aplicável a bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção e às obras de arte.



- para cenários de teatro, fundos de estúdios ou utilizações análogas (código NC 9701);
- Gravuras, estampas e litografias originais, ou seja, provas tiradas directamente a preto ou a cores em número não superior a 200 exemplares, de uma ou várias chapas inteiramente executadas à mão pelo artista, independentemente da técnica ou do material utilizados, excluindo qualquer processo mecânico ou fotomecânico (código NC 9702 00 00);
  - Produções originais de estatuária ou de escultura, em qualquer material, desde que as produções sejam inteiramente executadas à mão pelo artista; fundições de esculturas de tiragem limitada a oito exemplares e controlada pelo artista ou pelos seus sucessores (código NC 9703 00 00);
  - Tapeçarias (código NC 5805 00 00) e têxteis para guarnições murais (código NC 6304 00 00) de confecção manual a partir de desenhos originais fornecidos por artistas, desde que não sejam confeccionados mais de oito exemplares de cada;
  - Exemplares únicos de cerâmica, inteiramente executados à mão pelo artista e por ele assinados;
  - Esmaltes sobre cobre, inteiramente executados à mão, limitados a oito exemplares numerados e assinados pelo artista ou pela oficina de arte, com exclusão de artigos de bijutaria, ourivesaria ou joalharia;
  - Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares, independentemente do respectivo formato ou suporte.

- Que não se destinem a venda;
- Importados a título gratuito ou, se importados a título oneroso forem adquiridos a particulares ou instituições congéneres das que beneficiam da isenção.

O benefício de isenção a bens adquiridos a título oneroso a particulares ou a instituições congéneres das que beneficiam da isenção requer que essa entidade, no respectivo país, possua a natureza de pessoa colectiva de direito público ou de entidade sem finalidade lucrativa.

Caso os documentos apresentados, no momento da importação, não possibilitem concluir da natureza da entidade transmitente, o importador deve, para se habilitar à isenção, apresentar prova idónea do estatuto daquela entidade.



Relativamente aos sujeitos:

Que sejam:

- Museus, galerias de arte e estabelecimentos similares pertencentes ao Estado, pessoas colectivas de direito público e outras entidades sem finalidade lucrativa.

No caso de não se verificar o cumprimento das condições necessárias à concessão da isenção, as “obras de arte” podem beneficiar da taxa reduzida do IVA, ao abrigo da alínea a) do artigo 15.º do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro (Regime Especial de Tributação de Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades).

**3.1.23. Materiais acessórios de estiva e de protecção das mercadorias durante o seu transporte<sup>181</sup>**

**Condições a observar:**

Relativamente aos bens:

Sejam:

- Materiais diversos utilizados para a estiva e protecção, incluindo a protecção térmica, das mercadorias durante o seu transporte.

**desde que:**

- não sejam susceptíveis de voltar a ser usados;
- a respectiva contrapartida esteja incluída no valor tributável da importação<sup>182</sup> dos bens.

Considera-se, para o efeito, materiais como:

- cordas, palha, tecidos, papéis e cartão, madeira, matérias plásticas,

<sup>181</sup> Cf. artigo 80.º do DL n.º 31/89.



**3.1.24. Camas de palha ou feno, forragens e alimentos destinados a animais durante o seu transporte<sup>183</sup>**

**3.1.25. Carburantes e lubrificantes contidos em reservatórios de veículos a motor terrestres e em recipientes destinados a fins especiais<sup>184</sup>**

**Condições a observar:**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

Carburantes e lubrificantes, desde que:

- Contidos em reservatórios de veículos a motor terrestres e em recipientes destinados a fins especiais;
- No limite de 10 litros por veículo, o combustível contido nos reservatórios portáteis que se encontrem a bordo dos veículos automóveis de turismo e dos motociclos;<sup>185</sup>
- No limite de 200 litros por veículo e por viagem, quer nos reservatórios normais dos veículos automóveis comerciais quer dos recipientes destinados a usos especiais<sup>186 187</sup> (esta condição só se dirige aos carburantes).

**3.1.26. Materiais destinados à construção, manutenção ou decoração de monumentos comemorativos ou de cemitérios de vítimas de guerra<sup>188</sup>**

**Condições a observar**

Sejam:

- Mercadorias de qualquer natureza importadas por organizações reconhecidas pelo Ministro das Finanças, para serem utilizadas na construção, manutenção ou decoração de cemitérios, sepulturas e

<sup>182</sup> Cf. [artigo 17.º do CIVA](#).

<sup>183</sup> Cf. artigo 81.º do DL n.º 31/89.

<sup>184</sup> Cf. artigos 82.º a 86.º do DL n.º 31/89.

<sup>185</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do artigo 82.º do DL n.º 31/89.

<sup>186</sup> Nos termos da alínea d), n.º 2, do artigo 82.º do DL n.º 31/89 «Recipientes destinados a usos especiais»: “qualquer recipiente equipado com dispositivos especialmente adaptados aos sistemas de refrigeração, oxigenação, isolamento térmico ou outros”.

<sup>187</sup> Cf. artigo 83.º do DL n.º 31/89.



monumentos comemorativos das vítimas de guerra de um país estrangeiro sepultadas no território nacional.

### 3.1.27. Caixões, urnas funerárias e artigos de ornamentação fúnebre<sup>189</sup>

#### **Condições a observar:**

Sejam:

- Caixões contendo os corpos e as urnas contendo as cinzas de defuntos, assim como flores, coroas e outros objectos de ornamentação que normalmente os acompanham;
- Flores, coroas e outros objectos de ornamentação trazidos pelas pessoas residentes no estrangeiro que venham assistir a funerais ou que se destinem a decorar túmulos situados no território nacional, desde que a natureza e quantidades dessas importações não traduzam qualquer intenção de ordem comercial.

### 3.2. Regime de isenção na importação de bens transportados na bagagem pessoal dos viajantes

O regime de isenção do IVA e dos IEC, na importação de bens transportados na bagagem dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros<sup>190</sup> foi aprovado pelo artigo [116.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009, Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro e publicado em anexo àquele artigo](#).

Este regime, aplicável na importação de mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes provenientes de um país ou território terceiro, estabelece as regras relativas à isenção do IVA e dos IEC<sup>191</sup> para as mercadorias sem carácter comercial, contidas na bagagem pessoal dos viajantes, dentro dos limites pecuniários e quantitativos estabelecidos.

As importações abrangidas são as que tenham um carácter ocasional e respeitem exclusivamente a mercadorias reservadas ao uso pessoal ou

<sup>188</sup> Cf. artigo 87.º do DL n.º 31/89.

<sup>189</sup> Cf. artigo 87.º do DL n.º 31/89.

<sup>190</sup> Resulta da transposição para a ordem jurídica nacional da Directiva n.º 2007/74/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2007.

<sup>191</sup> Para efeitos dos IEC, os bens provenientes de S. Marinho não se inserem no âmbito de aplicação do regime, em virtude de serem considerados procedentes de Itália.



familiar dos viajantes ou que se destinem a oferta, não podendo representar, quer pela natureza, quer pela quantidade, qualquer objectivo de ordem comercial.

**Condições a observar:**

**Relativamente aos bens:**

Sejam:

- Contidos na bagagem pessoal dos viajantes provenientes de um país ou território terceiro;

Entende-se por “**viajante**”:

Qualquer pessoa que entre temporariamente no território nacional e aqui não possua a sua residência habitual;

Qualquer pessoa que regresse ao território nacional onde possui a sua residência habitual, após uma estadia temporária num país ou território terceiro;

A tripulação de um meio de transporte utilizado no tráfego entre um país ou território terceiro e o território nacional.

Entende-se por “**bagagem pessoal**”:<sup>192</sup>

O conjunto de bens que o viajante apresenta aos serviços aduaneiros, no momento da sua chegada ou em momento posterior, desde que prove terem sido registados como bagagem acompanhada no momento da partida, junto da empresa que lhe assegurou o transporte.

- Sem carácter comercial;

**Considera-se como desprovidas de carácter comercial ;**

- as importações efectuadas a título ocasional e que respeitem exclusivamente a bens reservados ao uso pessoal ou familiar dos viajantes ou que se destinem a oferta, não devendo traduzir, quer pela sua natureza, quer pela sua quantidade, qualquer presunção de ordem comercial;

e,

- Não excedam os limiares pecuniários e os limites quantitativos estabelecidos.

<sup>192</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do artigo 2º do regime de isenção do IVA e dos IEC aplicável na importação de mercadorias transportadas na bagagem dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros, publicado em anexo ao artigo 116º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro.



- Dentro dos limites pecuniários e limites quantitativos estabelecidos.

Considera-se **limiar pecuniário** o limite máximo do valor global das mercadorias, impostos incluídos, a poder beneficiar da isenção.

**Limiares pecuniários da isenção ★**

| Limiar da isenção                        | Em geral  | Viajantes que utilizem transportes aéreos ou marítimos, não privados |
|------------------------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------------|
| Por viajante                             | 300 euros | 430 euros                                                            |
| Por viajante de idade inferior a 15 anos | 150 euros |                                                                      |
| Por tripulante de meio de transporte     | 200 euros |                                                                      |

★ Estes limiares pecuniários de isenção excluem o valor de mercadorias sujeitas a limites quantitativos

Relativamente a estes limiares de isenção, refira-se, como **exemplos**:

Um viajante vindo da Índia, utilizando transporte aéreo (não privado), transporta na sua bagagem pessoal dois tapetes, um no valor de €425,00 e outro no valor de €100,00.

Uma vez que a soma do valor dos dois tapetes - €525,00 - ultrapassa o valor global, definido para a via aérea, de €430,00, o viajante apenas poderá beneficiar de isenção do IVA para o tapete no valor de €425,00, devendo pagar a totalidade do imposto relativo ao outro tapete.

Uma família de 4 pessoas, todas maiores de 15 anos, utilizando transporte aéreo (não privado), transporta na sua bagagem pessoal um bem no valor de €1725,00. Uma vez que o limiar pecuniário de €430,00 não é cumulativo por diferentes pessoas, o objecto não poderá beneficiar de isenção para uma mercadoria no valor de €1720,00 = €430,00x4.

Poderão, contudo, beneficiar de isenção quatro mercadorias de valor igual ou inferior a €430, uma por cada viajante.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

Um viajante proveniente do Canadá, utilizando transportes aéreos (não privados), que transporte na sua bagagem pessoal uma máquina fotográfica adquirida nesse país, no valor de € 430,00, uma garrafa de 1 litro de whisky e 200 unidades de cigarros poderá beneficiar:

- da isenção do IVA, relativamente à máquina fotográfica;
- da isenção do IVA e de IEC, relativamente à bebida alcoólica e cigarros.

**Limites quantitativos<sup>193</sup> para concessão da isenção na importação de mercadorias contidas na bagagem de viajantes procedentes de países terceiros<sup>194</sup>**

| Quantidade máxima permitida, com direito a isenção de IVA, para mercadorias contidas na bagagem de viajantes procedentes de países terceiros                                                                                                                                                                                                                                                                                                |              |                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Regra geral  | Para tripulantes |
| <b>Produtos de tabaco★:</b><br>Cigarros<br><br><b>ou</b> Cigarilhas, charutos c/ peso máx. de 3 g/unid.<br><br><b>ou</b> Charutos<br><br><b>ou</b> Tabaco para fumar                                                                                                                                                                                                                                                                        | 200 unidades | 80 unidades      |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 100 unidades | 20 unidades      |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 50 unidades  | 10 unidades      |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 250 gramas   | 50 gramas        |
| <b>Álcoois e bebidas alcoólicas★:</b><br>Bebidas espirituosas<br><br><b>ou</b> Produtos intermédios<br><br><b>E</b><br>Vinhos tranquilos<br><br>Cervejas                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 1 litro      |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 2 litros     |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 4 litros     |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 16 litros    |                  |
| ★ Ou um sortido proporcional destes diferentes produtos.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |              |                  |
| <b>Medicamentos:</b> Quantidade correspondente às necessidades pessoais dos viajantes.<br>As bagagens dos viajantes de idade inferior a 17 anos, provenientes de países terceiros, não está atribuída qualquer isenção, para produtos de tabaco e bebidas alcoólicas.<br><b>Combustível contido no reservatório normal dos meios de transporte a motor e o contido num reservatório portátil,</b> numa quantidade que não exceda 10 litros. |              |                  |

<sup>193</sup> O valor das mercadorias sujeitas a limites quantitativos não é tido em consideração para efeitos da aplicação do limiar pecuniário

<sup>194</sup> Aprovado pelo artigo 116.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009, Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro e publicado em anexo àquele artigo.



Relativamente a estes limiares de isenção, refira-se:

Um viajante que utilize a via aérea pode beneficiar de isenção do IVA para bens sujeitos a limites quantitativos, desde que:

- não sejam ultrapassadas as quantidades estabelecidas no quadro anterior e, ainda (cumulativamente),
- para outros bens, que perfaçam um valor menor ou igual a €430, por pessoa de 15 ou mais anos de idade.

Quando o valor global de vários bens exceder, por viajante, os montantes estabelecidos, a isenção apenas é concedida até ao limite desses montantes para aqueles bens que, se importados separadamente, beneficiassem da isenção, sendo que o valor de um bem não pode ser fraccionado.

Em aplicação dos referidos limites quantitativos, um viajante poderá beneficiar de isenção do IVA e de IEC para 200 unidades de cigarros, 1 litro de whisky, 4 litros de vinho. Por outro lado, é dada a possibilidade de importar com isenção um conjunto de produtos em quantidades proporcionais dentro da mesma categoria. Assim, por exemplo no caso de produtos de tabaco, beneficiam da isenção, 100 cigarros e 50 cigarrilhas.

Relativamente aos sujeitos:

- Viajantes provenientes de um país ou território terceiro.

Considera-se como **país terceiro** aquele que não é membro da União Europeia. Igualmente se considera como terceiros os seguintes territórios dos Estados membros da União Europeia:

Canárias, Ceuta, Melilha, Departamentos Ultramarinos Franceses (Guadalupe, Guiana Francesa, Martinica e Reunião), Livigno, Campione de Itália, Lago Lugano, Ilhas Anglo Normandas (Jersey, Guernsey, Alderney e Sark), Gibraltar, Ilhas Aland, Ilha de Helgoland, Busigen, para efeitos do IVA e dos IEC. Monte Atos, para efeitos do IVA.

**Para efeitos do IVA e dos IEC**, as mercadorias contidas na bagagem dos viajantes provenientes do Principado do Mónaco e da Ilha de Man são consideradas como provenientes, respectivamente, de França e do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte.



**Para efeitos do IVA**, as mercadorias contidas na bagagem dos viajantes provenientes das zonas de soberania do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte situadas em Akrotiri e Dhekelia, são consideradas como provenientes da República do Chipre.

(Para efeitos dos IEC, os bens provenientes de S. Marinho não se inserem no âmbito de aplicação do regime, em virtude de serem considerados procedentes de Itália.)

### 3.3. Regime de isenção aplicável às pequenas remessas sem carácter comercial enviadas de particular a particular<sup>195</sup>

Estas isenções são condicionadas.

**Condições a observar:**

**Relativamente aos bens:**

- Contenham exclusivamente bens reservados ao uso pessoal ou familiar dos destinatários, não devendo esses bens traduzir, quer pela sua natureza, quer pela sua quantidade, qualquer preocupação de ordem comercial;
- Tenham carácter ocasional;
- De valor global que não exceda €45;

O “**valor global**” corresponde ao valor total por remessa e não ao valor individual de cada mercadoria que, eventualmente, venha a compor a remessa.

Para efeitos de aplicação da isenção do IVA, considera-se uma remessa o envio a um destinatário específico, sendo, então de considerar o *plafond* de €45, como valor máximo com direito a isenção, por destinatário.

Este regime de isenção do IVA não coincide com o regime aduaneiro:

Para efeitos de IVA, a isenção aplica-se, globalmente à remessa (que reúna as restantes condições) e não permite que, dentro da mesma remessa, haja mercadorias com isenção e outras sem isenção.

- Enviados pelo expedidor ao destinatário sem qualquer tipo de pagamento;
- Respeitando os limites quantitativos previstos (vide quadro seguinte).

<sup>195</sup> [DL n.º 398/86](#), de 26 de Novembro.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

Nos casos em que as quantidades máximas permitidas forem ultrapassadas, os bens ficam excluídos, na sua totalidade, da isenção.

Relativamente aos sujeitos:

– O destinatário seja um particular.

| Quantidade máxima permitida, com direito a isenção de IVA, para mercadorias contidas nas pequenas remessas de países terceiros enviadas de particular a particular |                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| <b>Produtos de tabaco: (*)</b><br>Cigarros                                                                                                                         | 50 unidades              |
| <b>ou</b> Cigarilhas, charutos c/ peso máx. de 3 g/unid.                                                                                                           | 25 unidades              |
| <b>ou</b> Charutos                                                                                                                                                 | 10 unidades              |
| <b>ou</b> Tabaco para fumar                                                                                                                                        | 50 gramas                |
| <b>Álcoois e bebidas alcoólicas: (*)</b><br>Bebidas espirituosas                                                                                                   | 1 litro                  |
| <b>ou</b> Produtos intermédios                                                                                                                                     | 1 litro                  |
| <b>ou</b><br>Vinhos tranquilos                                                                                                                                     | 2 litros                 |
| Perfumes<br><b>ou</b> Águas-de-colónia                                                                                                                             | 50 gramas<br>0,25 litros |
| Café ★<br><b>ou</b> Extractos e essências de café                                                                                                                  | 500 gramas<br>200 gramas |
| Chá ★ <b>ou</b><br>Extractos e ou essências de chá                                                                                                                 | 100 gramas<br>40 gramas  |



★ O café, os extractos e as essências de café, o chá e os extractos e essências de chá, embora sujeitos a limites quantitativos no âmbito do [DL n.º 398/86](#), não têm qualquer limite quantitativo no Regulamento (CE) n.º 1186/2009.

### 3.4. Ouro para investimento

O regime especial do ouro para investimento<sup>196</sup> prevê um regime especial de isenção do IVA nas operações sobre ouro não destinado a utilização industrial, com pesos aceites pelos mercados de ouro.<sup>197</sup>

Este regime especial equipara as operações sobre ouro para investimento ao de outros produtos financeiros destinados a investimento.

#### **Condições a observar**

##### **Relativamente aos bens:**

##### **– Ouro:**

- Apresentado em barra ou placa de peso superior a 1 grama;
- Tenha um toque igual ou superior a 995 milésimos;
- Com pesos aceites pelos mercados de ouro.

| Unidade                                 | Pesos aceites                        |
|-----------------------------------------|--------------------------------------|
| quilograma                              | 12,5/ 1                              |
| grama                                   | 500/ 250/ 100/ 50/ 20/ 10/ 5/ 2,5/ 2 |
| onça (1 oz = 31,1035 g)                 | 100/ 10/ 5/ 1/ ½ / ¼                 |
| tael (1 tael = 1,913 oz) <sup>198</sup> | 10/ 5/ 1                             |
| tola (10 tola = 3,75 oz) <sup>199</sup> | 10                                   |

##### **– Moedas de ouro:**

Devem, cumulativamente, apresentar os requisitos seguintes:

- um toque igual ou superior a 900 milésimos;
- ter sido cunhadas depois do ano de 1800;
- ter ou ter tido curso legal no país de origem;

<sup>196</sup> Aprovado pelo [DL n.º 362/99](#), de 16 de Setembro.

<sup>197</sup> Vide, também, [ofício-circulado n.º 30014, da DGCI](#).

<sup>198</sup> Tael = unidade de peso chinesa tradicional (equivalente a 37,4290 gramas).

<sup>199</sup> Tola = unidade de peso indiana tradicional para o ouro (equivalente a 11,664 gramas, utilizada para o ouro, sobretudo na Índia, Paquistão, Singapura e Oriente Médio. A barra mais comum é a de 10 tola).



- ser habitualmente vendidas a um preço que não exceda em mais de 80% o valor, no mercado livre, do ouro nelas contido.

As moedas constantes da lista publicada anualmente pela Comissão Europeia preenchem os requisitos atrás enunciados, para o ano de 2011.

Relativamente aos sujeitos:

Não está condicionada.

O regime de isenção aplica-se quer a sujeitos passivos quer a particulares.

A comprovação dos requisitos deve ser feita:

- **Na importação de ouro em forma de barra ou de placa**, mediante apresentação de:
  - Factura;
  - Declaração emitida pelo vendedor (exportador/expedidor) que certifique o peso e o toque do ouro, sempre que da factura, da barra ou da placa, não constem estes elementos.
- **Na importação de moedas de ouro**, mediante apresentação de:
  - Factura;
  - Declaração emitida pelo vendedor (exportador/expedidor) que mencione as condições da isenção,<sup>200</sup> sempre que não **constem da factura**,<sup>201</sup>
  - Documento emitido por uma entidade bancária nacional que ateste o valor do ouro, no mercado livre.

As moedas de ouro que constem na [lista publicada anualmente pela Comissão Europeia](#)<sup>202</sup> dispensam a apresentação de qualquer tipo de prova, devendo, no entanto, ser constatado se o ano de cunhagem das moedas é posterior a 1800.

<sup>200</sup> A condição relativa ao ano de cunhagem das moedas deve ser constatada nas próprias moedas.

<sup>201</sup> O peso do ouro contido nas moedas deve constar da factura ou da declaração, a fim de se validar a condição estabelecida no ponto iv), alínea b), n.º 1 do artigo 2.º do DL n.º 362/99.

<sup>202</sup> Cf. JOC 322, de 27.11.2010, Anexo V.



#### 4. Quadro comparativo das isenções do IVA com as franquias aduaneiras

| Bens a isentar                                                                                                   | Base Legal                                     |                                                     | Competências                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
|                                                                                                                  | Isenção do IVA                                 | Franquia de direitos                                |                                                  |
| Órgãos, sangue e leite humanos                                                                                   | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea a) <sup>203</sup> | art. 54.º <sup>204</sup> do Reg. (CE) n.º 1186/2009 | Verificador                                      |
| Selos de correio em circulação e valores selados                                                                 | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea a) <sup>205</sup> | Não                                                 | Verificador                                      |
| Cheques, divisas, notas bancárias, moedas, acções, obrigações, outros títulos                                    | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea a) <sup>206</sup> | Não                                                 | Verificador                                      |
| Bens destinados a transformações, reparações e operações de manutenção de aeronaves                              | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea a) <sup>207</sup> | Não                                                 | Verificador                                      |
| Aeronaves                                                                                                        | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea c)                | Não                                                 | Verificador                                      |
| Embarcações                                                                                                      | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea b)                | Não                                                 | Verificador                                      |
| Bens destinados a transformações, reparações, construção e operações de manutenção de embarcações <sup>208</sup> | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea a) <sup>209</sup> | Não                                                 | Verificador                                      |
| Bens de abastecimento                                                                                            | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea d)                | Não                                                 | Verificador                                      |
| Produto da pesca                                                                                                 | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea e)                | Não                                                 | Verificador                                      |
| Reimportação de bens                                                                                             | CIVA, art. 13.º n.º 1 alínea g)                | art. 185.º, do CAC                                  | Responsável da estância aduaneira <sup>210</sup> |

<sup>203</sup> Por remissão para o n.º 4 do artigo 9.º do CIVA.

<sup>204</sup> Apenas beneficia de franquias aduaneiras o sangue humano.

<sup>205</sup> Por remissão para o n.º 24 do artigo 9.º do CIVA.

<sup>206</sup> Por remissão para o n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

<sup>207</sup> Por remissão para a alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

<sup>208</sup> Estas mercadorias podem enquadrar-se no Anexo 40 do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, relativo às condições de admissão ao benefício de um tratamento pautal favorável, em função do seu destino especial.

<sup>209</sup> Por remissão para a alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

<sup>210</sup> A concessão do retorno de mercadorias compete ao responsável da estância aduaneira se as mercadorias forem declaradas para livre prática, dentro do prazo de 3 anos a contar da data da sua exportação; para além desse prazo, compete aos Directores das Alfândegas e, em casos específicos, ao Director-Geral.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                                                                                                                                                                       |                                      |                                            |                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Ouro importado pelo Banco de Portugal                                                                                                                                 | CIVA, art. 13.º<br>n.º1 alínea h)    | Não                                        | Verificador                                            |
| Triciclos, quadriciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência <sup>211</sup> | CIVA, art. 13.º<br>n.º1 alínea j)    | art. 68.º, do<br>Reg. (CE)<br>n.º1186/2009 | Director da<br>Alfândega                               |
| Bens importados no âmbito de acordos e convénios internacionais                                                                                                       | CIVA, art. 13.º<br>n.º2 alínea a)    | art. 128.º, do<br>Reg.                     | Director-Geral                                         |
| Bens importados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares                                                                                                     | CIVA, art. 13.º n.º<br>2 alínea b)   | art. 128.º, do<br>Reg.                     | Director da<br>Alfândega                               |
| Bens importados por organizações internacionais                                                                                                                       | CIVA, art. 13.º<br>n.º 2 alínea c)   | art. 128.º, do<br>Reg.                     | Director da<br>Alfândega                               |
| Bens importados no âmbito da NATO                                                                                                                                     | CIVA, art. 13.º<br>n.º 2 alínea d)   | Art. 128.º, do<br>Reg.                     | Director da<br>Alfândega                               |
| Bens colocados em regime de entreposto não aduaneiro <sup>212</sup>                                                                                                   | CIVA, art. 15.º<br>n.º 1 alínea a)   | Não                                        | Verificador                                            |
| Bens pessoais pertencentes a particulares que transferem a sua residência habitual                                                                                    | D. L. n.º 31/89<br>art.s 2.º a 10.º  | art.s 3.º a<br>11.º do Reg.                | Responsável da<br>estância<br>aduaneira <sup>213</sup> |
| Bens importados por ocasião do casamento <sup>214</sup>                                                                                                               | D. L. n.º 31/89<br>art.s 11.º a 15.º | art.s 12.º a<br>16.º, do Reg.              | Responsável da<br>estância<br>aduaneira                |
| Bens pessoais adquiridos por via sucessória                                                                                                                           | D. L. n.º 31/89<br>art.s 16.º a 19.º | art.s 17.º a<br>20.º, do Reg.              | Director da<br>Alfândega <sup>215</sup>                |
| Enxoval, material escolar e outros bens móveis de estudantes                                                                                                          | D. L. n.º 31/89<br>art.s 20.º e 21.º | art.s 21.º e<br>22.º, do Reg.              | Responsável da<br>estância<br>aduaneira                |

<sup>211</sup> A isenção do IVA apenas é aplicável se cumpridos os condicionalismos previstos no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, na parte relativa às regras gerais dos regimes de isenção e as específicas para as pessoas com deficiência.

<sup>212</sup> Em sede do IVA este regime apenas se aplica aos bens sujeitos a IEC.

<sup>213</sup> Todavia, a competência é do Director-Geral nas seguintes situações:

Quando os interessados procederem ao empréstimo, penhor, aluguer ou cessão, a título oneroso ou gratuito dos bens pessoais importados com isenção, antes de decorrido o prazo de 12 meses, a contar da data da numeração da declaração para introdução no consumo;

Quando, em virtude de circunstâncias excepcionais, nomeadamente políticas, uma pessoa transferir a sua residência habitual de um país terceiro para Portugal e, por esse motivo, for necessário derrogar as disposições das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 3.º, das alíneas c) e d) do artigo 5.º, 7.º e do artigo 8.º do DL n.º 31/89 e do Regulamento (CE) n.º 1186/2009.

<sup>214</sup> No âmbito do DL n.º 31/89, os bens importados com isenção não podem ser objecto de empréstimo, penhor, aluguer ou cessão, a título oneroso ou gratuito, antes de decorrido o prazo de dois anos, a contar da data da aceitação da declaração para introdução no consumo. Todavia, ao nível do regime de franquias aduaneiras este prazo é de doze meses.

<sup>215</sup> Quando devido a circunstâncias excepcionais, o interessado pretender importar bens pessoais para além do prazo de dois anos, a contar da posse dos bens, deve solicitar a prorrogação desse prazo ao Director-Geral.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                                                                                                              |                                      |                               |                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------|
| Remessas de valor insignificante <sup>216</sup>                                                              | D. L. n.º 31/89<br>art.s 22.º e 23.º | art.s 23.º e<br>24.º, do Reg. | Verificador                             |
| Bens de investimento e outros bens de equipamento importados por ocasião de uma transferência de actividades | D. L. n.º 31/89<br>art.s 24.º a 28.º | art.s 28.º a<br>34.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega                |
| Animais de laboratório e substâncias biológicas ou químicas destinados à investigação                        | D. L. n.º 31/89<br>art. 35.º         | art. 53.º, do<br>Reg.         | Director da<br>Alfândega <sup>217</sup> |
| Substâncias terapêuticas de origem humana e reagentes para determinação de grupos sanguíneos e tissulares    | D. L. n.º 31/89<br>art.s 36.º a 38.º | art.s 54.º e<br>55.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega <sup>218</sup> |
| Substâncias de referência para controlo da qualidade dos medicamentos                                        | D. L. n.º 31/89<br>art. 39.º         | art. 59.º, do<br>Reg.         | Director da<br>Alfândega                |
| Produtos farmacêuticos utilizados por ocasião de manifestações desportivas internacionais                    | D. L. n.º 31/89<br>art. 40.º         | art. 60.º, do<br>Reg.         | Responsável da<br>estância<br>aduaneira |
| Mercadorias importadas para a realização de objectivos de carácter geral                                     | D. L. n.º 31/89<br>art.s 41.º a 45.º | art.s 61.º a<br>65.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega <sup>219</sup> |
| Bens importados em benefício de pessoas com deficiência <sup>220 221</sup>                                   | D. L. n.º 31/89<br>art.s 46.º a 48.º | art.s 66.º a<br>73.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega <sup>222</sup> |
| Bens importados em benefício de vítimas de catástrofes                                                       | D. L. n.º 31/89<br>art.s 49.º a 55.º | art.s 74.º a<br>80.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega <sup>223</sup> |
| Condecorações e recompensas concedidas a título honorífico                                                   | D. L. n.º 31/89<br>art. 56.º         | art. 81.º, do<br>Reg.         | Director da<br>Alfândega                |
| Ofertas recebidas no âmbito das relações internacionais                                                      | D. L. n.º 31/89<br>art.s 57.º a 59.º | art.s 82.º a<br>84.º, do Reg. | Director da<br>Alfândega <sup>224</sup> |

<sup>216</sup> **Correspondência parcial entre os regimes fiscal e aduaneiro.**

Para aplicação da isenção do IVA, as mercadorias não podem exceder o valor global de €22; no âmbito dos direitos aduaneiros, o seu valor pode ascender aos €150. O IVA apenas será cobrado quando o seu valor for superior a €10.

<sup>217</sup> No caso do importador ser uma entidade privada é necessária a aprovação prévia pelo Director-Geral.

<sup>218</sup> O importador necessita sempre da aprovação prévia do Director-Geral.

<sup>219</sup> No caso do importador ser uma entidade privada é necessária a aprovação prévia pelo Director-Geral

<sup>220</sup> **Correspondência parcial entre os regimes fiscal e aduaneiro. A isenção do IVA** apenas se aplica a bens importados por instituições ou organizações que tenham por actividade principal a educação ou a assistência a pessoas com deficiência e desde que remetidos a título gratuito sem qualquer fim de ordem comercial; a **franquia aduaneira** aplica-se, ainda, às importações efectuadas por pessoas com deficiência e independentemente da natureza da importação, isto é, os bens podem ser remetidos a título oneroso ou gratuito.

Na importação de triciclos, quadriciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência pode ser concedida a isenção do IVA ao abrigo do n.º 1, alínea j) do artigo 13.º do Código do IVA, desde que cumpridos os condicionalismos previstos no Código do Imposto sobre Veículos, na parte relativa às regras gerais dos regimes de isenção e específicas para as pessoas com deficiência.

Na importação de outros bens, efectuada por pessoas com deficiência, embora não beneficie de isenção do IVA, pode aplicar-se a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.6 da Lista I, anexa ao CIVA, desde que constem do Despacho Conjunto n.º 26026/06, de 21 de Novembro, publicado no D. R., II Série, n.º 245, de 22 de Dezembro (Cf. Parte 6 da Pauta de Serviço).

<sup>222</sup> As instituições ou organizações necessitam de aprovação prévia do Director-Geral.

<sup>223</sup> As instituições ou organizações com fins caritativos ou filantrópicos carecem de aprovação prévia do Director-Geral.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                                                                                                                                                    |                                      |                                                                |                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Amostras de valor insignificante                                                                                                                   | D. L. n.º 31/89<br>art. 61.º         | art. 86.º, do<br>Reg.                                          | Verificador                             |
| Impressos e objectos de carácter publicitário                                                                                                      | D. L. n.º 31/89<br>art.s 62.º a 64.º | art.s 87.º a<br>89.º, do Reg.                                  | Verificador                             |
| Mercadorias utilizadas ou consumidas por ocasião de uma exposição ou manifestação semelhante                                                       | D. L. n.º 31/89<br>art.s 65.º a 69.º | art.s 90.º a<br>94.º, do Reg.                                  | Responsável da<br>estância<br>aduaneira |
| Mercadorias importadas para exames, análises ou ensaios                                                                                            | D. L. n.º 31/89<br>art.s 70.º a 76.º | art.s 95.º a<br>101.º, do<br>Reg.                              | Director da<br>Alfândega                |
| Remessas destinadas aos organismos competentes em matéria de protecção de direitos de autor ou de protecção da propriedade industrial ou comercial | D. L. n.º 31/89<br>art 77.º          | artigo 102.º,<br>do Reg.                                       | Director da<br>Alfândega                |
| Documentação de carácter turístico                                                                                                                 | D. L. n.º 31/89<br>art. 78.º         | art. 103.º, do<br>Reg.                                         | Verificador                             |
| Documentos e artigos diversos <sup>225</sup>                                                                                                       | D. L. n.º 31/89<br>art. 79.º         | art.s 42.º,<br>43.º (Anx I e<br>II, B), e<br>104.º, do<br>Reg. | Verificador                             |
| Materiais acessórios de estiva e de protecção das mercadorias durante o seu transporte                                                             | D. L. n.º 31/89<br>art. 80.º         | art. 105.º, do<br>Reg                                          | Verificador                             |
| Camas de palha, forragens e alimentos destinados a animais durante o seu transporte                                                                | D. L. n.º 31/89<br>art. 81.º         | art. 106.º, do<br>Reg.                                         | Verificador                             |
| Carburantes e lubrificantes contidos em reservatórios de veículos a motor terrestres e em recipientes destinados a fins especiais                  | D. L. n.º 31/89<br>art.s 82.º a 86.º | art.s 107.º a<br>111.º, do<br>Reg.                             | Verificador                             |
| Materiais destinados à construção, manutenção ou decoração de monumentos comemorativos ou de cemitérios de vítimas de guerra                       | D. L. n.º 31/89<br>art. 87.º         | art. 112.º, do<br>Reg.                                         | Director da<br>Alfândega <sup>227</sup> |
| Caixões, urnas funerárias e artigos de ornamentação fúnebre                                                                                        | D. L. n.º 31/89<br>art. 88.º         | art. 113.º ,<br>do Reg.                                        | Verificador                             |
| Mercadorias contidas nas bagagens dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros                                                    | <b>Lei n.º 64-A/2008, art. 116.º</b> | Art. 41.º, do<br>Reg.                                          | Verificador                             |

<sup>224</sup> As entidades que pretendam beneficiar da isenção consignada na alínea c) do artigo 57.º do DL n.º 31/89 e na alínea c) do artigo 82.º do Regulamento (CEE) n.º 1186/2009, precisam de aprovação prévia do Director-Geral.

<sup>225</sup> A alínea q) do artigo 79.º do DL n.º 31/89, de 25 de Janeiro, corresponde ao artigo 42.º (Anexo I) do Regulamento (CE) n.º 1186/2009.

A alínea r) do artigo 79.º do DL n.º 31/89 pode ter correspondência com o artigo 43.º (Anexo II-B) daquele Regulamento.

<sup>226</sup> Para a concessão da franquia aduaneira ao abrigo do artigo 43.º do Regulamento (CE) n.º 1186/2009 e, no caso do importador ser uma entidade privada, é necessária a aprovação prévia pelo Director-Geral.

<sup>227</sup> O importador necessita sempre da aprovação prévia do Director-Geral.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS  
DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS  
E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

|                                                                                                                                |               |                                                      |                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|------------------------------------------------------|-------------------------|
| Pequenas remessas sem carácter comercial <sup>228</sup>                                                                        | DL n.º 398/86 | art.s 25.º a 27.º, do Reg.                           | Verificador             |
| Ouro para investimento                                                                                                         | DL n.º 362/99 | Não                                                  | Verificador             |
| Objectos de carácter educativo, científico ou cultural; instrumentos e aparelhos científicos                                   | Não           | art. 42.º e 43.º, (Anx IA, IIA), e 44.º a 52.º, Reg. | Diversas <sup>229</sup> |
| Instrumentos e aparelhos destinados à investigação médica, à elaboração de diagnósticos ou à realização de tratamentos médicos | Não           | art.s 57º e 58.º, do Reg.                            | Director-Geral          |
| Selos fiscais e análogos que comprovem o pagamento de tributos em países terceiros                                             | Não           | alínea q), do art. 104.º, do Reg.                    | Verificador             |

<sup>228</sup> **Correspondência parcial entre os regimes fiscal e aduaneiro.**

- O artigo 26.º do Regulamento (CE) N.º 1186/2009, estabelece que a franquia é aplicada sobre um valor de €45 por remessa. Quando o valor global de várias mercadorias exceder, por remessa, o montante acima fixado, a franquia será concedida até ao limite desse montante para aquelas mercadorias que, importadas separadamente, poderiam ter beneficiado da referida franquia, sendo que, o valor de uma mercadoria não pode ser fraccionado. Na aceção anterior, considera-se uma remessa, o envio destinado a um destinatário específico sendo o *plafond* de €45, o máximo de valor com direito a franquia, por destinatário.
- A isenção de IVA concedida com base no D.L. n.º 398/86, de 26 de Novembro, a pequenas remessas sem carácter comercial, expedidas de um país terceiro por um particular com destino a outro particular devem ser constituídas por mercadorias cujo valor global não exceda 4€5. O “valor global” corresponde ao valor total por remessa e não ao valor individual de cada mercadoria que, eventualmente, venha a compor a remessa. Considera-se, igualmente, para efeitos de aplicação da isenção do IVA, como **uma remessa o envio destinado a um destinatário específico**, sendo, então, de considerar o *plafond* de €45, como valor máximo com direito a isenção, por destinatário.  
Remanesce a não coincidência entre os regimes fiscal e aduaneiro: para efeitos de IVA, a isenção de IVA será concedida (ou não) globalmente à remessa e não é permitido que, dentro da mesma remessa, haja mercadorias com isenção e outras sem isenção.
- O café, os extractos e as essências de café, o chá e os extractos e essências de chá, embora sujeitos a limites quantitativos no âmbito do Decreto-Lei n.º 398/86, não têm qualquer limite quantitativo no Regulamento (CE) N.º 1186/2009.

<sup>229</sup> A competência para a concessão da franquia aduaneira está atribuída:

Ao **Verificador**, nas situações previstas no artigo 42.º (Anexo I-A);

Ao **Director da Alfândega**, nas situações previstas no artigo 43.º (Anexo II-A). No caso de entidades privadas exige-se a aprovação prévia do **Director-Geral**;

Ao **Director-Geral**, nas situações previstas nos artigos 44.º a 50.º, sempre que seja necessário efectuar uma consulta à Direcção-Geral das Actividades Económicas, para certificar o “carácter científico” do equipamento a importar, na aceção do artigo 46.º do Regulamento (CE) N.º 1186/2009.

Ao **Director da Alfândega**, nas situações referidas no travessão anterior, sempre que não seja necessário efectuar a referida consulta à Direcção-Geral das Actividades Económicas.



### **CAPÍTULO III – Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro Estado-Membro isenta do IVA, ao abrigo do artigo 16.º do RITI**

#### **1. Enquadramento legal**

O [artigo 16.º do RITI](#) prevê a isenção do IVA para:

a **importação** de bens efectuada por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro EM e a respectiva **transmissão**, efectuada pelo importador, seja isenta do imposto nos termos do [artigo 14.º do RITI](#) , desde que verificadas as condições nele estabelecidas.

##### **1.1. Condições a observar**

###### **1.1.1. No momento da importação**

- os intervenientes devem possuir um número de identificação para efeitos do IVA, com enquadramento no regime normal, atribuído no EM de importação ou noutro EM<sup>230</sup>;
- os números de identificação para efeitos do IVA devem constar no sistema VIES (*Vat Information Exchange System*);

<sup>230</sup> O conhecimento dos números de identificação para efeitos do IVA é essencial para:

- a realização da importação e subsequente expedição ou transporte para outro EM;
- efeitos de controlo por parte da administração;
- os operadores económicos conhecerem as entidades com as quais se relacionam e sua solvabilidade. Devem, em momento anterior à realização da operação, validar no sistema VIES, os números indicados pelos seus clientes.



**Nota:**

O sistema VIES é uma base de dados que contém informações relativas às entidades registadas para efeitos do IVA nos EM, que permite a validação desses registos bem como a troca de informações entre os EM.

- a expedição ou transporte dos bens do EM de importação para o EM de destino final deve ser imediata à importação;

**Nota:**

A expressão “*imediata*” ou “*subsequente*” deve entender-se no sentido de que a expedição ou transporte dos bens do EM de importação para o EM de destino deve fazer-se no tempo estritamente necessário para a prática de actos e formalidades aduaneiras, bem como o transbordo dos bens para o meio de transporte que efectua a entrega dos bens ao destinatário final (EM de consumo).

- a transmissão de bens (isenta) subsequente à importação exige a emissão de uma factura ou documento equivalente<sup>231</sup>;

**Se**

a pessoa por conta de quem é feita a declaração (importador) **é sujeito passivo não residente**, sem estabelecimento estável em território nacional, e utiliza um número de identificação para efeitos do IVA **atribuído noutro EM** (por exemplo: **ES123000789**), **deve ainda:**

- fazer-se representar perante a Alfândega, para o cumprimento dos actos e formalidades previstos na regulamentação aduaneira, por pessoa com mandato **sem** poderes de representação (**representação indirecta**)<sup>232</sup>.

<sup>231</sup> Por força do disposto no [artigo 27.º do RITI](#).

<sup>232</sup> Por força do n.º 3 do [artigo 16.º do RITI](#).



Esse representante/declarante deve ser um **sujeito passivo de IVA**, com sede, estabelecimento principal ou domicílio **em território nacional** (por ex. NIF **PT512345678**), munido de poderes bastantes, constituindo-se devedor originário do imposto<sup>233</sup>.

Assim, quer o **representante** (declarante) quer o **importador** (pessoa por conta da qual é feita a declaração) são **solidariamente** responsáveis pelo cumprimento da dívida constituída<sup>234</sup>.

### Se

a pessoa por conta de quem é feita a declaração é **sujeito passivo não residente**, sem estabelecimento estável em território nacional e **não dispõe de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro EM** **deve**:

- registar-se em território nacional, devendo para o efeito entregar a declaração de início de actividade no serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, a partir da data da apresentação do registo na conservatória do registo comercial<sup>235</sup>;
- **nomear um representante fiscal**<sup>236</sup>, residente ou estabelecido em território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, que deve ser sujeito passivo com enquadramento no regime normal do IVA.

<sup>233</sup> Face ao disposto no n.º 4 do [artigo 16.º do RITI](#).

<sup>234</sup> Conforme resulta dos [artigos 5.º; 201.º, n.º 3, 1.º parágrafo; 213.º, todos do CAC](#); e [21.º da LGT](#).

<sup>235</sup> Cf. [artigo 31.º do CIVA](#).

<sup>236</sup> Nos termos do [artigo 30.º do CIVA](#).



### ***Nomeação de representante fiscal***

A nomeação de representante fiscal por entidades que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro EM é meramente **facultativa**.

Caso o importador, sujeito passivo “não residente”, opte por se registar para efeitos do IVA em território nacional (registo iniciado por “98”), mas que possua sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro EM, também é **facultativa** a nomeação de representante fiscal.

Mas,

os operadores económicos **residentes em países terceiros** (sem estabelecimento estável ou domicílio num EM) que aqui pretendam realizar operações tributáveis, como a importação de bens, por exemplo, devem, **obrigatoriamente**, proceder à nomeação de um representante fiscal residente em território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

O **representante** está, assim, vinculado ao cumprimento de todas as obrigações decorrentes da aplicação do CIVA, nas quais se incluem as declarativas e de pagamento do imposto devido pelas operações realizadas pelo representado.

Ainda que efectuada uma breve referência à figura do “*devedor*”, no ponto 4. do presente capítulo é feita uma abordagem simples sobre quem são os “*Devedores*” dos direitos de importação e demais imposições devidos na importação de bens destinados a outro EM.



### 1.1.2. No momento posterior à importação

#### *Obrigações declarativas, de registo e outras*

- o importador, **sujeito passivo registado para efeitos do IVA em território nacional**,<sup>237</sup> deve incluir nas respectivas declarações, periódica e recapitulativa, a subsequente transmissão de bens isenta para o EM de destino.

Para além das referidas obrigações está ainda vinculado ao cumprimento das restantes obrigações previstas no CIVA, facturação, registos contabilísticos e arquivo, por exemplo.

- o **representante indirecto**, designado pelo importador **não residente que aqui não se encontre registado** mas que disponha de um registo para efeitos desse imposto noutro EM e o utilize para a realização da importação de bens, deve incluir nas respectivas declarações, periódica e recapitulativa, a subsequente transmissão isenta.

O representante indirecto está igualmente obrigado ao cumprimento das obrigações de registo e arquivo dos documentos.

### 1.2. Procedimentos

O recurso ao regime de isenção implica a prática dos actos e procedimentos previstos na regulamentação aduaneira, comuns à realização de uma importação nos termos do [artigo 5.º do CIVA](#) e específicos para a aplicação correcta desse regime, conforme a seguir enunciados:

<sup>237</sup> Cf. alínea b) do n.º 1 do [artigo 2.º do CIVA](#).



### 1.2.1. Sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro, através de uma declaração aduaneira de importação.

#### Nota:

Desde 1 de Janeiro de 2011 que os operadores económicos estão obrigados a apresentar aos serviços aduaneiros, por via electrónica, declarações sumárias de entrada (DSE) para as mercadorias introduzidas no TAC, cujas instruções de aplicação constam no [Manual das Declarações Sumárias de Entrada](#) e no [Manual de Instruções do Utilizador Externo do Sistema de Tratamento Automático das Declarações Sumárias de Entrada](#)<sup>238</sup>, disponível na página institucional da DGAIEC<sup>239</sup>.

### 1.2.2. Preenchimento da declaração aduaneira – deve obedecer às regras definidas no “[Manual da Declaração Aduaneira de Importação](#)”, das quais importa referenciar a obrigatoriedade de:

a) **declarar o regime aduaneiro**, mediante a inscrição do respectivo código de regime, definidos no [Anexo I](#) do referido Manual, que deve corresponder aos primeiros dois dígitos da 1.<sup>a</sup> subcasa da **casa 37** do Documento Administrativo Único (DAU), conforme a seguir indicados:

- “*Introdução no consumo com introdução em livre prática simultânea de mercadorias isentas de IVA para entrega num outro Estado-Membro*”, código “**42**”;
- “*Introdução no consumo de mercadorias comunitárias provenientes de partes do TAC às quais as disposições da Directiva 2006/112/CE não se aplicam, isentas de IVA para entrega num outro Estado-Membro (artigo 16.º do RITI)*”, código “**49**” quando associado ao código de regime específico “**4T1**”;
- “*Reimportação com introdução no consumo e introdução em livre prática simultânea de mercadorias isentas de IVA para entrega num outro Estado-Membro*”, código “**63**”.

<sup>238</sup> Conforme referenciado na [Circular n.º 100/2010](#), de 29 de Dezembro de 2010, Série II.

<sup>239</sup> Seleccionar os seguintes itens: Legislação/Manuais/Tema: Declarações Sumárias de Entrada (DSE).



- b) **inscrever o n.º EORI da pessoa por conta de quem é feita a declaração**, atribuído em Portugal ou noutro EM, na **casa 8** do DAU (elemento obrigatório com a implementação do sistema EORI).

O **importador estabelecido em Portugal** está dispensado de requerer o seu registo EORI, uma vez que o n.º EORI corresponde ao respectivo número de identificação fiscal precedido da sigla PT (n.º EORI=PT+NIF→ “PT123456789”).

- c) **identificar o declarante / representante**, que deve ser uma pessoa estabelecida no território nacional, na **casa 14** do DAU<sup>240</sup>.

Considerando que o cumprimento dos actos e formalidades previstos na legislação aduaneira se efectiva por qualquer pessoa que pode agir em seu nome e por conta própria ou fazer-se representar perante as autoridades aduaneiras, numa de duas modalidades de representação, directa ou indirecta, há que observar as regras de preenchimento mediante a inscrição do código correspondente ao tipo de declarante/representante, definidos no “[Manual da Declaração Aduaneira de Importação](#)”, a seguir indicados:

- pessoa que **declare em seu nome e por conta própria** – código “**1**”;
- representante que age em nome e por conta de outrem (**representação directa**) – código “**2**”;
- representante que age em nome próprio e por conta de outrem (**representação indirecta**) – código “**3**”.



d) **inscrever o número de identificação para efeitos do IVA**, na **casa 44** do DAU, da pessoa por conta da qual é feita a declaração,

i. **atribuído em território nacional**, ainda que estabelecido noutro EM, precedido da menção “**Y040**”.

Nesse caso, o **declarante/representante** a identificar na **casa 14** do DAU é a pessoa que declara em seu nome e por conta própria ou a pessoa a quem foram conferidos os poderes de representação, no âmbito de uma das modalidades de mandato, com ou sem poderes de representação (directa ou indirecta).

ii. **atribuído noutro EM**, que não pode ser Portugal, precedido da menção “**NIVA**”.

Nesse caso, o **representante** a identificar na **casa 14** do DAU deve, obrigatoriamente, agir em **representação indirecta** e estar devidamente habilitado para apresentar declarações aduaneiras nos termos da legislação específica<sup>241</sup>.

e) **inscrever o(s) número(s) de identificação para efeitos do IVA**, na **casa 44** do DAU, do(s) destinatário(s) dos bens:

i. **atribuído(s) noutro(s) EM**, precedido(s) da menção “**Y041**”.

<sup>240</sup> De acordo com o [n.º 18 do artigo 4.º do CAC](#) e o [artigo 426.º da Reforma Aduaneira](#), na redacção dada pelo DL n.º 73/2001, de 26 de Fevereiro, o declarante é a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita.

<sup>241</sup> Cf. [artigos 5.º e 64.º, ambos do CAC](#) e [artigo 426.º e seguintes da Reforma Aduaneira](#).



Na casa 44 devem constar tantos “Y041” quantos os operadores intervenientes nas operações subsequentes à importação, com número de identificação para efeitos do IVA atribuído noutro EM, que não pode ser “PT”.

**1.2.3. Pedido de isenção** – O pedido de isenção deve ser formalizado por escrito, em documento autónomo, no qual deve constar, para além da referência específica ao regime previsto no artigo 16.º do RITI:

- a identificação **dos intervenientes** nas operações a realizar (importação e subsequente transmissão intracomunitária);
- as moradas dos sujeitos passivos intervenientes;
- os números de identificação para efeitos do IVA;
- a morada para a entrega física dos bens.

**1.2.4. Apresentação de prova do transporte imediato para outro EM – Garantia** – O importador deve fazer prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos para um sujeito passivo do IVA localizado **noutro EM** e de que essa **operação é consecutiva à importação**.

Se essa **prova for inexistente**, no momento em que ocorrer a importação de bens, é exigida a prestação de uma garantia, que se poderá manter até ao prazo máximo de 30 dias, contados a partir da data do desalfandegamento das mercadorias<sup>242</sup>.

**Decorrido esse prazo** sem a apresentação de prova do transporte efectivo e imediato à importação, o **IVA será liquidado e exigido, a título da importação**<sup>243</sup>.

<sup>242</sup> Conforme previsto no [n.º 5 do artigo 16.º do RITI](#).

<sup>243</sup> Por força do [n.º 6 do artigo 16.º do RITI](#).



**Nota:**

No caso das importações de bens realizadas por entidades que beneficiam do procedimento da declaração sob forma simplificada, ver ponto 3.

**1.2.5. Validação do número de identificação para efeitos do IVA no VIES:**

- do **número de identificação para efeitos do IVA** de todos os intervenientes: da pessoa por conta de quem é feita a declaração; do destinatário e de outros operadores que possam, eventualmente, intervir, como é o caso das operações triangulares, por exemplo, em que há três sujeitos passivos de IVA atribuídos por três diferentes EM;
- do nome e morada das entidades intervenientes.

Caso o nome e/ou morada existentes no VIES **não coincidam** com os elementos facultados à Alfândega, é exigida a **prestação de garantia**, que se poderá manter até ao prazo máximo de 30 dias<sup>244</sup>.

**Em suma:**

Findo o prazo de 30 dias e mantendo-se a situação inalterada, pela não apresentação de prova do transporte das mercadorias do território nacional para o EM de destino final; ou dos elementos que determinaram a constituição de garantia, será exigido o cumprimento da prestação tributária, que se traduz na **liquidação e cobrança do IVA a título da importação**<sup>245</sup>.

<sup>244</sup> Ao abrigo do [n.º 5 do artigo 16.º do RITI](#)

<sup>245</sup> Conforme estabelece o [n.º 6 do artigo 16.º do RITI](#).



### ***VIES indisponível***

Se porventura, no momento da consulta a efectuar ao VIES, o sistema não estiver acessível para efeitos de validação do número de identificação para efeitos do IVA de todos os intervenientes na operação a realizar, para obviar tal constrangimento, os serviços aduaneiros devem contactar o Helpdesk da rede RITA<sup>246</sup>.

## **2. Quadro resumo**

Seguidamente apresenta-se um quadro que traduz as diferentes situações de aplicação dos códigos de regimes aduaneiros “42”, “63” e “49” quando associado ao regime específico “4TI”, com base no “*Manual da Declaração Aduaneira de Importação*”:

---

<sup>246</sup> Através do número de telefone disponível na página da DGAIEC: **800 203 550**.



**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
**DIRECÇÃO-GERAL DAS ALFÂNDEGAS**  
**E DOS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO**

Direcção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado

| Pessoa por conta de quem é feita a declaração                                                                                                                          |        | Declaração aduaneira                                                                                                                                                                                          |                                                                             |                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                        |        | Casa 8<br>(DAU)                                                                                                                                                                                               | Casa 14<br>(DAU)                                                            | Casa 44<br>(DAU)                                                                                   |
| N.º IVA                                                                                                                                                                | PT     | N.º EORI<br>=                                                                                                                                                                                                 | Tipo de representação                                                       | “Y041” seguida do NIF do(s) destinatário(s) dos bens ≠ PT                                          |
| N.º EORI                                                                                                                                                               | PT     | NIF precedido do prefixo PT                                                                                                                                                                                   | Gestão de negócios – código 1<br>Directa – código 2<br>Indirecta – código 3 |                                                                                                    |
|                                                                                                                                                                        |        |                                                                                                                                                                                                               |                                                                             |                                                                                                    |
| Pessoa por conta de quem é feita a declaração                                                                                                                          |        | Declaração aduaneira                                                                                                                                                                                          |                                                                             |                                                                                                    |
|                                                                                                                                                                        |        | Casa 8<br>(DAU)                                                                                                                                                                                               | Casa 14<br>(DAU)                                                            | Casa 44<br>(DAU)                                                                                   |
| N.º IVA                                                                                                                                                                | PT     | N.º EORI<br>≠<br>PT                                                                                                                                                                                           | Tipo de representação                                                       | “Y040” seguida do NIF = PT<br>+<br>“Y041” seguida do NIF do(s) destinatário(s) dos bens ≠ PT       |
| N.º EORI                                                                                                                                                               | EM     |                                                                                                                                                                                                               | Gestão de negócios – código 1<br>Directa – código 2<br>Indirecta – código 3 |                                                                                                    |
|                                                                                                                                                                        |        |                                                                                                                                                                                                               |                                                                             |                                                                                                    |
| Pessoa por conta de quem é feita a declaração                                                                                                                          |        | Declaração aduaneira                                                                                                                                                                                          |                                                                             |                                                                                                    |
|                                                                                                                                                                        |        | Casa 8<br>(DAU)                                                                                                                                                                                               | Casa 14<br>(DAU)                                                            | Casa 44<br>(DAU)                                                                                   |
| N.º IVA                                                                                                                                                                | EM     | N.º EORI<br>≠<br>PT                                                                                                                                                                                           | Tipo de representação                                                       | “NIVA” seguida do NIF ≠ PT<br>+<br>“Y041” seguida(s) do(s) NIF do(s) destinatário(s) dos bens ≠ PT |
| N.º EORI                                                                                                                                                               | EM     |                                                                                                                                                                                                               | Indirecta – código 3                                                        |                                                                                                    |
| <b>NOTA:</b> Na casa 44, a menção “Y041” deve ser indicada tantas vezes quantos os intervenientes na operação, estabelecidos num EM que <b>não pode ser Portugal</b> . |        |                                                                                                                                                                                                               |                                                                             |                                                                                                    |
| <b>A saber:</b>                                                                                                                                                        |        |                                                                                                                                                                                                               |                                                                             |                                                                                                    |
| Sigla                                                                                                                                                                  | “NIF”  | Número de identificação para efeitos do IVA atribuído em Portugal ou noutro EM                                                                                                                                |                                                                             |                                                                                                    |
| Sigla                                                                                                                                                                  | “PT”   | Prefixo do número de identificação para efeitos do IVA ou do n.º EORI, atribuídos em Portugal                                                                                                                 |                                                                             |                                                                                                    |
| Sigla                                                                                                                                                                  | “EM”   | Outro EM que não pode ser Portugal                                                                                                                                                                            |                                                                             |                                                                                                    |
| Caracter                                                                                                                                                               | “≠”    | Diferente de                                                                                                                                                                                                  |                                                                             |                                                                                                    |
| Menção                                                                                                                                                                 | “NIVA” | Número de identificação para efeitos do IVA do importador atribuído num EM diferente de Portugal                                                                                                              |                                                                             |                                                                                                    |
| Menção                                                                                                                                                                 | “Y040” | Número de identificação para efeitos do IVA do importador, emitido em Portugal                                                                                                                                |                                                                             |                                                                                                    |
| Menção                                                                                                                                                                 | “Y041” | Número de identificação para efeitos do IVA do destinatário final dos bens, localizado no EM de consumo, considerado devedor do IVA na aquisição intracomunitária dos bens expedidos do EM de importação (PT) |                                                                             |                                                                                                    |



### 3. Importações de bens realizadas por entidades que beneficiam do procedimento da declaração sob forma simplificada<sup>247</sup>

Nos casos em que é utilizada a declaração de introdução em livre prática sob forma simplificada<sup>248</sup> para os bens sujeitos a um dos regimes aduaneiros suspensivos:

- aperfeiçoamento activo<sup>249</sup>;
- importação temporária<sup>250</sup> com isenção total de direitos;
- transformação sob controlo aduaneiro<sup>251</sup>;
- entreposto aduaneiro<sup>252</sup>

e o importador pretenda recorrer ao regime do IVA previsto no artigo 16.º do RITI deve cumprir, para além das obrigações definidas na regulamentação aduaneira, as condições legalmente estabelecidas para a correcta aplicação da isenção do imposto.

No entanto, há a observar o seguinte:

- A isenção do IVA apenas é requerida no momento em que os bens são declarados para a introdução em livre prática, ou seja, quando se realiza a importação<sup>253</sup>.

Dito de outro modo,

à saída do regime aduaneiro suspensivo a que os bens foram sujeitos, desde da sua entrada em território nacional, poderá

<sup>247</sup> Vide [Circular n.º 61/2009](#), Série II, relativa às regras e concessão de utilização do procedimento da declaração simplificada previsto na regulamentação aduaneira.

<sup>248</sup> Cf. [artigo 76.º do CAC](#) e [artigo 260.º a 262.º das DACAC](#).

<sup>249</sup> Cf. [artigo 275.º das DACAC](#).

<sup>250</sup> [Idem.](#)

<sup>251</sup> [Idem.](#)

<sup>252</sup> Cf. [artigos 261.º a 271.º das DACAC](#). Realça-se que o procedimento da declaração simplificada não pode ser utilizado para as mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro cuja gestão seja assegurada pelas autoridades aduaneiras - **tipo F**.

<sup>253</sup> Cf. n.º 2 do [artigo 5.º do CIVA](#).



o importador, nesse momento, requerer a isenção do IVA ao abrigo do artigo 16.º do RITI, desde que os bens se destinem de imediato a outro EM, a fim de serem entregues ao destinatário final, e verificadas as demais condições de aplicação do regime.

Das condições estabelecidas no artigo 16.º do RITI, há a realçar as especificidades seguintes:

Nos casos em que o **documento de transporte** não é entregue com a declaração aduaneira simplificada e o **importador possua uma garantia decorrente da utilização do procedimento da declaração simplificada**<sup>254</sup>:

- é dispensado o seu reforço ou a constituição de nova garantia, desde que a existente assegure o montante do IVA susceptível de ser devido, a título da importação de bens;
- a prova do transporte imediato dos bens para outro EM é apresentada aquando da declaração complementar global<sup>255</sup> das declarações simplificadas.

A entrega da declaração complementar global ocorre no prazo estabelecido na “autorização” do procedimento da declaração simplificada, que não pode exceder o prazo máximo de três dias úteis após o termo final do período de globalização a definir também na mesma “autorização”<sup>256</sup>.

<sup>254</sup> Cf. [n.º 5 do artigo 253.º das DACAC](#), aditado pelo Regulamento 1192/2008, de 17 de Novembro, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2009, e artigo 101.º da Reforma Aduaneira, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

<sup>255</sup> Apenas é autorizada se as entidades que beneficiam do procedimento da declaração simplificada efectuarem, em média, dez ou mais declarações aduaneiras por mês.

<sup>256</sup> Conforme explicitado na já referenciada [Circular n.º 61/2009](#), “o período de globalização não pode exceder trinta dias ou um mês de calendário e deve ser fixado em períodos de 4, 3, 2 ou 1 semana”. Deve entender-se que “uma semana corresponde ao período que decorre entre 2.ª Feira e o Domingo seguinte”.



#### 4. Devedores

Considera-se devedor do IVA e demais imposições que sejam devidas na importação de bens:

- a pessoa que **age em nome e por conta própria** (declarante / importador);
- o **representado**, sempre que o representante designado **tenha agido em nome e por conta de outrem**, no âmbito de um mandato **com poderes de representação** (representação directa)<sup>257</sup>.
- o **representante**, sempre que tenha **agido em nome próprio** e por conta de outrem, no âmbito de um mandato **sem poderes de representação** (representação indirecta), na medida em que:
  - o [artigo 4.º, n.º 18 do CAC](#) considera como “declarante” *a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita*, e o [artigo 201.º, n.º 3, 1.º parágrafo do CAC](#) diz que o **devedor é o declarante**.

Da conjugação daqueles preceitos legais com o [artigo 213.º](#) do CAC e o [artigo 21.º](#) da LGT, a pessoa **por conta de quem é feita a declaração aduaneira** é igualmente considerada **devedora**.

##### **Nota:**

Quando utilizado o regime da caução global para o desalfandegamento de mercadorias, o despachante oficial age em nome próprio e por conta de outrem, constituindo-se, assim, devedor solidário a par do importador, pela dívida constituída na importação de bens, face ao disposto no artigo 2.º do DL n.º 289/88, de 24 de Agosto.

<sup>257</sup> Exclusiva dos despachantes oficiais, por força do disposto no artigo 426.º, n.º 2 da Reforma Aduaneira.



**Em suma:**

Quer o declarante (representante) quer o importador (a pessoa por conta de quem é feita a declaração) são considerados devedores, a **título solidário**, sempre que a operação tenha sido realizada no âmbito de um mandato de representação indirecta, pelo que a qualquer um pode ser exigido o pagamento da dívida constituída a título da importação de bens.

**5. Documentos comprovativos do transporte ou expedição das mercadorias para outro EM**

Uma das condições essenciais para a aplicação do artigo 16.º do RITI é a expedição ou transporte imediata à importação dos bens para outro EM, que se traduz na deslocação física dos bens entre dois países que sejam parte do TAC.

Ou seja,

há uma expedição/transmissão isenta e uma aquisição intracomunitária de bens tributada no EM de destino.

**Nota:**

A aquisição intracomunitária verifica-se quando o direito de dispor do bem, como proprietário, tenha sido transferido para o destinatário e o fornecedor prove que esses bens foram expedidos ou transportados para outro EM.

A prova do transporte e entrega das mercadorias no destino torna-se, assim, imprescindível, atendendo a que há **duas operações tributáveis isentas**,

num primeiro momento, a importação de bens, e

num segundo momento, a subsequente transmissão intracomunitária



que embora sejam independentes estão co-relacionadas entre si, ao ponto de que a não verificação dos pressupostos da isenção numa delas se reflecte na outra.

Na prática, a prova dessa expedição ocorre com a apresentação do documento de transporte, dependendo da via utilizada, rodoviária, aérea, ou marítima, que podem ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybil”-IWB ou o conhecimento de embarque (“Bill of landing”-B/L);

Quaisquer dos documentos apresentados devem conter os elementos que identifiquem, para além da natureza e quantidade de mercadoria, o expedidor, o transportador e o destinatário, documentos anexos, matrícula do veículo e outros, a data da saída dos bens do EM de expedição, o local e data de entrega no EM de destino.

Os operadores económicos devem, assim, manter em arquivo os documentos de transporte das mercadorias devidamente preenchidos, para que em conjunto com outros documentos, fiscais e aduaneiros, e correspondentes registos possam provar a expedição e transporte dos bens como da sua entrega no EM de destino, sempre que solicitados pela administração.

Na impossibilidade de se confirmarem os pressupostos da entrega intracomunitária (isenta), não se reconhece o direito à isenção do IVA na importação de bens.

A esse propósito e a título exemplificativo, refere-se o contrato de transporte de mercadorias internacional, quando utilizada a via



terrestre, consagrado na Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada (CMR)<sup>258</sup>.

A declaração de expedição CMR é o documento que dá a forma ao contrato de transporte internacional de mercadorias, desde que assinada conjuntamente pelo expedidor e pelo transportador, face ao disposto no seu artigo 5.º, e inclua os elementos indicados no seu artigo 6.º, devendo acompanhar a mercadoria até ao seu destino.

**Em suma,**

considera-se a declaração CMR um contrato de transporte válido, desde que preenchida nos termos da referida Convenção, sendo imprescindível as assinaturas legíveis dos expedidor, transportador e destinatário dos bens, e respectivos carimbos em todos os exemplares que constituam a declaração.

**Nota:**

Nos casos em que o importador indica no pedido de isenção, apresentado na estância aduaneira no EM de expedição, que a entrega dos bens no EM de destino é efectuada num armazém pertencente a terceiro, pessoa diferente do adquirente, será esse terceiro a recepcionar as mercadorias. Para o efeito, esse terceiro deve assinar, de forma legível, a declaração CMR e apor o respectivo carimbo, para que todos os factos se relacionem entre si.

<sup>258</sup> Assinada em 19 de Maio de 1956, em Genève. Aprovada em Portugal pelo DL n.º 46 235, de 18 de Março de 1965, com efeitos a partir de 21 de Dezembro de 1969, entretanto alterada pelo Protocolo de Emenda, aprovado pelo Decreto n.º 28/88, de 6 de Setembro.



## 6. Questões suscitadas

**Situação A** – *Entrada no território nacional de mercadorias provenientes de países terceiros para entrega isenta num outro EM, em que o importador utiliza um número de identificação para efeitos do IVA português*

Partindo do pressuposto que o operador que realiza a importação é um sujeito passivo, com enquadramento no regime normal do IVA, registado em território nacional, pode beneficiar da isenção do IVA, desde que observados os actos e formalidades previstas na regulamentação aduaneira e preenchidos os requisitos necessários à aplicação do regime do IVA previsto no artigo 16.º do RITI, explanados nos precedentes pontos.

**Situação B** – *Importação de bens e subsequente expedição ou transporte para outro EM, realizada por uma entidade estabelecida noutro EM e registada para efeitos do IVA em território nacional, que utilizou para o efeito o número português, iniciado por “98”*

Os sujeitos passivos “não residentes”, com número iniciado por “98” podem beneficiar do regime de isenção do IVA previsto no artigo 16.º do RITI, desde que sejam sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA, e se verifiquem as condições de aplicação do regime e respectivos procedimentos, vinculando-se ao cumprimento das restantes obrigações gerais estabelecidas no Código do IVA.



**Situação C -** *Introdução em livre prática de mercadorias provenientes da China e subsequente expedição para um sujeito passivo estabelecido noutra EM, em que o importador pretende utilizar o número de identificação para efeitos do IVA atribuído por um EM diferente de Portugal*

### 1.º caso

Um operador registado para efeitos do IVA em Malta pode introduzir em livre prática bens provenientes de países terceiros e expedi-los de imediato para um sujeito passivo Espanhol ou de outro EM, desde que verificados os requisitos estabelecidos, sendo de realçar que:

- todos os intervenientes devem ter enquadramento no regime normal do IVA num EM e constar no sistema VIES;
- a importação deve ser realizada através de um representante indirecto devidamente habilitado para apresentar declarações aduaneiras nos termos da legislação aplicável;

A declaração aduaneira (DAU) deve identificar:

- o operador chinês, na casa 2;
- o operador de Malta, nome, morada e Nº EORI, na casa 8;
- a pessoa designada como representante (representação indirecta), residente em território nacional, na casa 14, cujo código a indicar é o “3”;
- o código referente a Espanha – país de entrega dos bens, na casa 17b;
- os números de identificação para efeitos do IVA, na casa 44:
  - do importador (identificado na casa 8), atribuído por Malta, precedido da menção “NIVA”, na medida em que não está registado em território nacional;
  - do destinatário final dos bens, operador espanhol, atribuído pelo EM onde se efectiva a entrega dos bens, precedido da menção “Y041”.



## 2.º caso

- Sujeito passivo Chinês (CH) vende mercadoria a um operador Grego (GR);
- Factura de suporte à operação emitida em 12-11-2010;
- Mercadoria expedida directamente para Portugal;
- Declaração aduaneira aceite em 28-01-2010 (introdução em livre prática / importação);
- Sujeito passivo GR vende a mercadoria a uma entidade registada para efeitos do IVA em Itália (IT), em 25-01-2010.

Considerando que a venda de bens pelo operador GR ao operador IT ocorreu em data anterior à entrada em livre prática / importação de bens, significa que a operação realizada está fora do campo de incidência do imposto.

Assim, a declaração aduaneira deve identificar:

- o sujeito passivo GR, e o respectivo número EORI, na casa 2;
- o sujeito passivo IT, que é a pessoa por conta da qual deve ser feita a declaração aduaneira, e o respectivo número EORI, na casa 8;

Neste caso, e considerando que o operador IT /importador é sujeito passivo sem registo em território nacional e utiliza o número IVA atribuído em Itália, deve ainda identificar:

- a pessoa que age em nome próprio mas por conta do operador italiano, que passa a ser o declarante, no âmbito de um mandato sem poderes de representação (representação indirecta), e que deve ser sujeito passivo do IVA no território nacional, munido de poderes bastantes, na casa 14;
- o código referente a Itália – país de entrega dos bens, na casa 17b;



- o número da factura emitida pelo operador GR ao sujeito passivo IT, precedido da menção “NIVA”, na cada 44.

**Nota:**

Em ambos os casos, o devedor é o representante, que assumiu a qualidade de declarante. A título solidário, também a pessoa por conta de quem é feita a declaração é considerada devedora.

A nomeação de representante fiscal é, em ambos os casos, facultativa.

**Situação D – Importação de bens e subsequente transferência dos mesmos bens para outro EM, por uma entidade que não possui um registo para efeitos do IVA em território nacional**

Um sujeito passivo espanhol ao transportar os bens para o exercício da sua actividade noutro EM, onde está estabelecido, traduz-se na deslocação física dos bens de um EM para outro sem que os mesmos sejam objecto de venda.

**O que significa que,**

o operador espanhol efectua uma transferência de bens assimilada a uma transmissão de bens a título oneroso nos termos do [artigo 7.º do RITI](#), razão pela qual há a obrigatoriedade de emitir uma factura ou documento equivalente, conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 do [artigo 23.º do RITI](#).

**Situação E – Importações de bens realizadas por entidades que beneficiam do procedimento da declaração sob forma simplificada**

Sujeito passivo A, estabelecido em território nacional, adquire bens no Japão. Desde a entrada dos bens em território nacional que foram colocados no regime de aperfeiçoamento activo, para após montagem



(produto compensador) serem vendidos a um seu cliente, sujeito passivo do IVA francês.

À saída do bens do regime suspensivo, momento em que se verifica a importação, o sujeito passivo A formaliza, então, o pedido de isenção do IVA ao abrigo do artigo 16.º do RITI, cujas condições de aplicação são objecto de apreciação na estância aduaneira competente, pressupondo, no entanto, o cumprimento das condições específicas do regime aduaneiro a que os bens foram sujeitos desde a sua entrada em território nacional.

**Situação F** - *Importação de bens seguida de uma expedição ou transporte para outro EM, cuja entrega é efectuada num armazém,*

- *pertencente ao adquirente final dos bens ou a terceiro, registados no VIES, em que a morada indicada para o efeito não consta nesse Sistema;*  
**ou**
- *pertencente a terceiro, que se dedica à actividade logística e não integra o sistema VIES*

Nesses casos, com o pedido de isenção deve ser apresentado um documento emitido pela administração fiscal do EM de destino dos bens, ainda que por via electrónica, que prove a existência e/ou a actividade logística à data (por exemplo, um certificado de sujeito passivo do IVA), no qual devem constar os seguintes elementos:

- morada do armazém indicada para a entrega dos bens;
- ou**
- nome, domicílio fiscal e número de identificação fiscal do sujeito passivo, titular do armazém localizado no EM de destino dos bens, cujo registo não conste no VIES.



Em conclusão:

Cumpridas as condições legalmente estabelecidas, assim como facultados os elementos que permitam à administração conhecer o lugar da entrega física dos bens, o operador pode recorrer ao regime de isenção do IVA previsto no artigo 16.º do RITI.

**Situação G** – *Entrada em território nacional de mercadorias provenientes das Canárias, acompanhada de um documento COT2LF, com destino a outro EM*

A entrada em território nacional de bens provenientes de **territórios terceiros**<sup>259</sup> e que se encontrem em livre prática<sup>260</sup> configura uma importação<sup>261</sup>, pelo que

todas as transacções realizadas a partir daqueles territórios ou tendo-os como destino devem ser tratadas, de acordo com a lei fiscal aplicável, como importações ou exportações, respectivamente.

Então,

as mercadorias provenientes das Ilhas Canárias, com estatuto aduaneiro comunitário, e que se destinem a outro EM podem beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 16.º do RITI, desde que cumpridas todas as condições legalmente estabelecidas.

<sup>259</sup> De acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA são territórios terceiros: Canárias; Departamentos Ultramarinos da Republica Francesa (Martinica; Guadalupe; Reunião e Guiana Francesa), Monte Atos, Ilhas Anglo-Normandas (Ilhas do Canal – Guernsey; Alderney; Sark e Herm) e as Ilhas Aland.

<sup>260</sup> Um dos regimes aduaneiros enumerados no n.º 16 do artigo 4.º do [CAC](#), definido pelo artigo 79.º do mesmo código, o qual considera “.../...em livre prática, o bem a que já foi conferido o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária, mediante o cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para a importação de mercadorias, nomeadamente, a aplicação dos direitos legalmente devidos”.

<sup>261</sup> Por força do disposto do n.º 1 do artigo 5.º do CIVA.

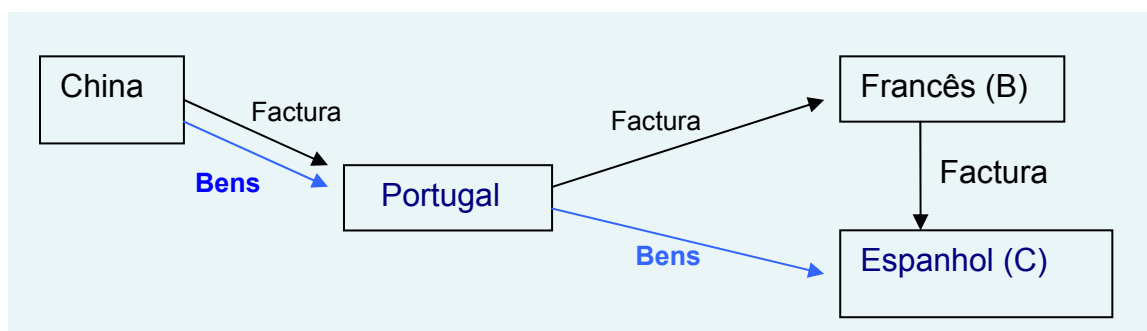
**Nota:**

Há que declarar o regime aduaneiro mediante a inscrição do correspondente código “49” quando associado ao código de regime específico “4TI”, previsto no [Anexo I do “Manual da Declaração Aduaneira de Importação”](#).

**Situação H – Operações em que o circuito da facturação não acompanha o movimento físico das mercadorias, envolvendo três operadores de três EM diferentes – operações triangulares**

- Sujeito passivo chinês vende bens a um sujeito passivo “A”, com NIF português;
- Declaração aduaneira aceite em 28-01-2010 (introdução em livre prática / importação);
- O sujeito passivo “A” vende a mercadoria a um sujeito passivo com NIF francês, “B”, em 28-01-2010;
- O operador “B” revende a mercadoria a um sujeito passivo espanhol, “C”, em 28-01-2010;
- A pedido do operador “B”, a mercadoria é expedida directamente pelo operador “A” ao “C”, localizado em Espanha.

De forma esquemática:



Verifica-se:

- a existência de três intervenientes comunitários, registados para efeitos do IVA em três diferentes EM;



- os bens importados pelo operador “A” são expedidos após introduzidos em livre prática para a entidade “C”, localizada em Espanha, com isenção do IVA;
- o EM do destino final dos bens (Espanha) não corresponde ao local onde o adquirente, “B”, se encontra registado para efeitos do IVA – França.

Está-se perante uma operação com três intervenientes registados para efeitos do IVA em três diferentes EM, em que o circuito documental (factura) não acompanha a deslocação física dos bens – a designada **operação triangular**.

As transmissões dos bens de “A” para “B” e de “B” para “C” ocorreram na mesma data, 28-11-2010, pelo que a declaração aduaneira de importação é apresentada em nome do sujeito passivo “A” (operador português).

Devem ser tidas em conta as condições específicas de aplicação do regime de isenção do IVA, das quais há a realçar a obrigatoriedade de:

- identificar o operador A (N.º EORI = NIF PT), na casa 8 do DAU;
- identificar os outros dois intervenientes, “B” e “C”, na casa 44 do DAU, mediante a inscrição dos respectivos números de identificação para efeitos do IVA precedidos da menção “Y041”;
- indicar o país de destino das mercadorias, mediante a inscrição das siglas, neste caso, “ES”, na casa 17b do DAU.

No momento da importação, os números de identificação para efeitos do IVA são validados no sistema VIES, dispensando-se o registo para efeitos do IVA do operador B (francês) no território nacional<sup>262</sup> ou no EM de entrega dos bens.

<sup>262</sup> O operador francês poderá aproveitar as medidas de simplificação, aplicáveis às operações triangulares, previstas nos artigos 40.º a 42.º e 141.º, todos da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, destinadas a todos os EM, que corresponde na ordem jurídica interna às definidas nos artigos 8.º, n.º 3 e 15.º, ambos do RITI, criadas com



Para o efeito, todos os intervenientes devem, para além do cumprimento das obrigações declarativas e de registo contabilístico de acordo com as normas estabelecidas na legislação do IVA dos respectivos EM, ficar na posse dos documentos aduaneiros, fiscais e de transporte dos bens do EM de importação para o EM de destino final.

**Situação I** – *Importação de uma aeronave ou embarcação de recreio, realizada por um sujeito passivo registado para efeitos do IVA em Espanha, e subsequente expedição para aquele EM com isenção do IVA, ao abrigo do artigo 16.º do RITI*

Podem os meios de transportes beneficiar do regime previsto no artigo 16.º do RITI?

O regime de isenção do IVA previsto no artigo 16.º do RITI define as condições essenciais para a sua aplicação, sem restringir o seu recurso ao tipo ou quantidade de bens. Somente a qualidade dos intervenientes, a inobservância dos actos e formalidades previstas na regulamentação aduaneira e o não cumprimento das condições estabelecidas no artigo 16.º, que em nada se relacionam com a natureza dos bens transaccionados, podem impedir o recurso à isenção do imposto.

**Nota:**

Nos casos em que após a introdução em livre prática o meio de transporte se desloque pelos próprios meios do território nacional (EM de importação) para um EM onde o adquirente não tem um número de identificação para efeitos do IVA, devem ser apresentados com o pedido de isenção do IVA:

o objectivo de simplificar as obrigações dos sujeitos passivos relativas à obrigatoriedade do registo ou nomeação de representante fiscal para a prática de operações tributáveis.



- documentos que justifiquem, de forma inequívoca, o desvio do meio de transporte para outro EM, por exemplo, um contrato de locação; um contrato de sujeição do meio de transporte a trabalhos de reparação.

**Exemplo:**

Um sujeito passivo registado para efeitos do IVA na Alemanha pretende introduzir em livre pratica, no território nacional, uma embarcação de recreio proveniente de Guerseny (território terceiro), onde foi construída.

A embarcação destina-se a Espanha, onde irá ser objecto de um contrato de locação firmado com uma empresa para o exercício da sua actividade comercial também essa registada para efeitos do IVA naquele EM.

Desde que verificado o cumprimento dos actos e formalidades aduaneiras, as condições de aplicação estabelecidas para a isenção do IVA e apresentado o contrato de fretamento, o operador económico alemão pode recorrer ao regime de isenção do IVA previsto no artigo 16.º do RITI.

**Em conclusão:**

a importação de meios de transporte, independentemente da sua natureza (aéreos, marítimos ou terrestres), e subsequente expedição para outro EM pode beneficiar da isenção do IVA, desde que reunidas as condições necessárias à aplicação do regime.



## **CAPÍTULO IV – MEIOS DE TRANSPORTE – importação e transacções intracomunitárias**

### **1. Importação**

#### **1.1. Conceito**

Considera-se importação,<sup>263</sup> a entrada em território nacional<sup>264</sup> de bens provenientes 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***;
- ***territórios terceiros*** e que se encontrem em livre prática.

As importações de bens constituem operações tributáveis em sede do IVA, independentemente da natureza do importador (particular ou sujeito passivo do IVA)<sup>265</sup>.

Assim, a entrada em território nacional de meios de transporte terrestres ou aéreos, por exemplo, **provenientes do Japão ou das Ilhas Canárias** está, **regra geral**, sujeita a imposto, independentemente de possuírem ou não uma matrícula ou um registo e da qualidade do importador.

<sup>263</sup> Cf. n.º 1 do [artigo 5.º do CIVA](#).

<sup>264</sup> *Território português* conforme definido no [artigo 5.º da CRP](#).

<sup>265</sup> Cf. alínea b) do n.º 1 do [artigo 1.º do CIVA](#).



**Mas,**

se os bens ficarem sujeitos, **desde a sua entrada no território nacional**, aos regimes aduaneiros ou procedimentos a seguir referenciados:

- depósito provisório;
- zona franca ou entreposto franco;
- entreposto aduaneiro;
- importação temporária com isenção total de direitos;
- trânsito externo ou procedimento de trânsito comunitário interno,

a importação apenas se verifica quando **declarados para livre prática e consumo**.<sup>266</sup>

## 1.2. Facto gerador e exigibilidade<sup>267</sup>

Na importação de bens, o imposto **é devido e torna-se exigível**:

— a partir da data de aceitação da declaração aduaneira para livre prática e consumo;

**ou**

— no momento em que os bens deixam de estar sujeitos aos regimes aduaneiros ou procedimentos referenciados no precedente subponto 1.1., e **são declarados para livre prática e consumo**.<sup>268</sup>

A título exemplificativo, apresenta-se a situação seguinte:

<sup>266</sup> Cf. n.º 2 do [artigo 5.º do CIVA](#).

<sup>267</sup> Cf. [artigo 7.º do CIVA](#).

<sup>268</sup> Cf. n.º 8 do [artigo 7.º do CIVA](#).



### Motociclo (harley), proveniente dos EUA



No caso apresentado, verifica-se que em **16 de Dezembro de 2008** ocorre:

- a **importação**, data em que o motociclo deixa de estar sujeito ao regime de importação temporária com isenção total de direitos aduaneiros e é declarado para livre prática e consumo, que constitui o **facto gerador** do imposto.

Na importação de **meios de transporte**, a única especificidade, face aos demais bens, centra-se tão só no processamento, para além do [DAU](#), de uma [DAV](#) ou [DAEA](#),<sup>269</sup> dependendo se o bem é um veículo automóvel terrestre, uma embarcação ou aeronave,<sup>270</sup> respectivamente.

<sup>269</sup> Cf. [Anexo VII](#).

<sup>270</sup> Note-se, que na importação o conceito de veículo automóvel novo ou usado definido no RITI não é aplicável, relevando, apenas, no âmbito das trocas intracomunitárias.



### 1.3. Taxas

As taxas do IVA<sup>271</sup> a aplicar nas importações de bens realizadas no **Continente** são as seguintes:

- normal (**23%**);
- reduzida (**6%**), para os bens mencionados na Lista I, anexa ao Código;
- intermédia (**13%**), para os bens indicados na Lista II, anexa ao Código.

Nas importações de bens realizadas nas **Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira** aplicam-se as taxas:

**16%, 4% e 9%**, de acordo com as regras de localização legalmente definidas.<sup>272</sup>

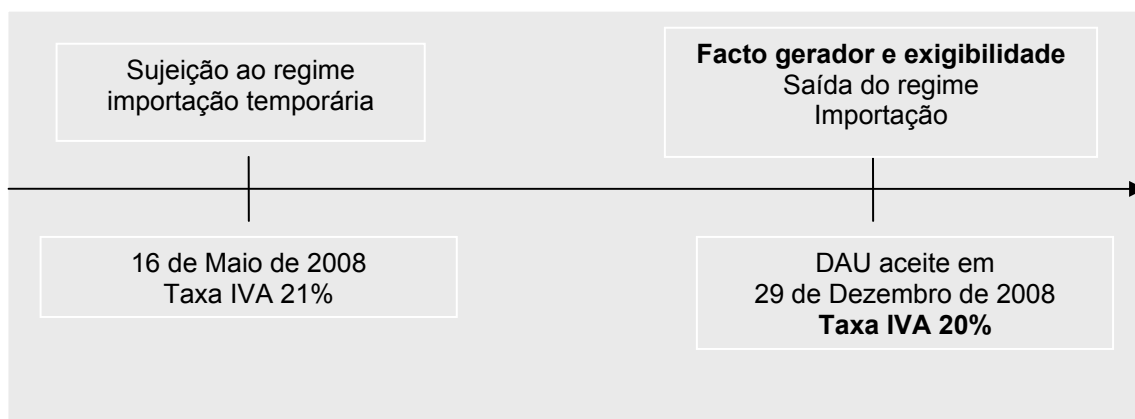
A taxa do IVA aplicável na importação de bens é a que **vigora no momento em que o imposto se torna exigível**. Regra geral, coincide com a data de aceitação da declaração aduaneira.<sup>273</sup>

Veja-se a sua aplicação ao caso apresentado no precedente subponto (motociclo proveniente dos EUA):

<sup>271</sup> Cf. n.º 1 do [artigo 18.º do CIVA](#).

<sup>272</sup> Cf. n.º 3 do [artigo 18.º do CIVA](#) e [DL n.º 347/85, de 23 de Agosto](#).

<sup>273</sup> Cf. n.º 9 do [artigo 18.º do CIVA](#).



Do exemplo apresentado resulta que a taxa do IVA aplicável é a vigente no dia 29 de Dezembro de 2008, 20%,<sup>274</sup> e não a prevista na data em que o veículo foi sujeito ao regime aduaneiro suspensivo, 21%.

Em regra, a taxa do IVA a aplicar aos meios de transporte é a normal. Existem, no entanto, situações excepcionais. A título meramente exemplificativo referem-se:

os veículos destinados exclusivamente ou principalmente a operações de socorro e salvamento adquiridos por associações humanitárias e corporações de bombeiros, bem como pelo Instituto de Socorros a Náufragos e pelo SANAS - Corpo Voluntário de Salvadores Náuticos,

passíveis da **taxa reduzida**, por enquadramento na verba 2.10 da Lista I, anexa ao CIVA.

#### 1.4. Valor tributável

Na importação de bens, o valor tributável do IVA é constituído pelo valor aduaneiro, determinado conforme as regras comunitárias e deve incluir, desde que nele não estejam compreendidos, **todos os encargos**

<sup>274</sup> Em vigor a partir de 1 de Julho de 2008, com a alteração introduzida pela Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho.



**devidos antes ou em virtude da importação, com exclusão do próprio IVA.**<sup>275</sup>

Assim:

**Inclui:**

- impostos, direitos aduaneiros, taxas e outros encargos, como por exemplo, o ISV, com excepção do IVA;
- despesas acessórias verificadas até:
  - ao primeiro *lugar de destino* dos bens em território nacional<sup>276</sup> (comissões, embalagem, transporte e seguros, por exemplo);
  - outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento da importação;<sup>277</sup>
- outras operações referentes aos bens, enquanto se mantiverem sujeitos a procedimentos ou regimes suspensivos (por exemplo: aeronave sujeita ao regime de aperfeiçoamento activo).

**Exclui,**

- contanto que figurem separadamente na factura:
  - reduções de preço por pagamento antecipado;
  - outros descontos ou abatimentos, ofertas e bónus;
- e ainda:
  - taxas de fazendas abandonadas ou demoradas;<sup>278</sup>

<sup>275</sup> Cf. [artigo 17.º do CIVA](#).

<sup>276</sup> De acordo com o disposto no n.º 3 do [artigo 17.º do CIVA](#), considera-se “*lugar de destino*” aquele que se encontre documentalmente comprovado perante a Alfândega, isto é, as despesas acessórias a incluir no valor tributável do IVA são as verificadas até ao lugar indicado no documento de transporte a coberto do qual os bens são importados (v.g. carta de porte, manifesto, CMR). Na falta dessa indicação, o lugar em que ocorra a primeira ruptura de carga, se esta se efectuar no interior do país, ou, caso tal não se verifique, o lugar da importação.

No entanto, o lugar indicado nesse documento de transporte pode não relevar para o cálculo das despesas acessórias, uma vez que se considera lugar de destino, regra geral, no interior do país, 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 efectuadas até esse local.



- juros compensatórios;
- juros compensatórios previstos no [artigo 519.º das DACAC](#);
- juros de mora.

Esta matéria merecerá uma explanação autónoma e pormenorizada, em parte do manual ainda a elaborar.<sup>279</sup>

## 1.5. Liquidação e pagamento

A liquidação e pagamento do IVA na importação efectuem-se segundo as regras aplicáveis aos direitos aduaneiros.<sup>280</sup>

Essas mesmas regras aplicam-se ao **prazo de caducidade** do direito à liquidação, à **cobrança a posteriori**, ao **reembolso** e à dispensa do pagamento.

A **cobrança a posteriori**<sup>281</sup> e o **reembolso**<sup>282</sup> **não ocorrem** quando o montante do IVA devido seja inferior a **€10**.

### 1.5.1. Rectificação do valor tributável do IVA, devido na importação de veículos sujeitos a ISV

A liquidação e o pagamento do IVA devido a título da importação de veículos automóveis, sujeitos a ISV, efectuem-se no momento em que ocorre a importação.

<sup>277</sup> Nas importações efectuadas com recurso ao regime previsto no [artigo 16.º do RITI](#) (código regime aduaneiro 42).

<sup>278</sup> Previstas, respectivamente, no §5.º do artigo 638.º e no §2.º do artigo 639.º, ambos do Regulamento das Alfândegas, na redacção dada pelo DL n.º 483E/88, de 28 de Dezembro.

<sup>279</sup> Actualmente, há a ter em conta as instruções de aplicação ao valor tributável do IVA na importação de bens, divulgadas na Circular n.º 4/2002, Série II.

<sup>280</sup> Em resultado da alínea c) do n.º 1 do [artigo 7.º do CIVA](#) e do artigo 101.º da Reforma Aduaneira, aprovada pelo DL n.º 46311, de 27 de Abril, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

<sup>281</sup> Cf. [artigo 868.º das DACAC](#).

<sup>282</sup> Da conjugação dos [artigos 240.º do CAC](#) e [898.º das DACAC](#).



Face ao estatuto conferido pelo CISV aos operadores registados e reconhecidos, a liquidação e o pagamento do ISV efectua-se em momento anterior à atribuição de matrícula que, na maior parte dos casos, ocorre em data posterior ao pagamento do IVA. Ou seja, a exigibilidade e o pagamento dos diferentes impostos não se verificam em simultâneo.

Sempre que no período de tempo compreendido entre o pagamento do IVA e a data de liquidação do ISV se verificar o agravamento das taxas deste último imposto, **o valor tributável do IVA deve ser rectificado em conformidade.**

#### 1.5.2. Prazos de pagamento

O quadro legal em vigor relativo ao prazo de pagamento do IVA devido na importação de bens consagra um **prazo que não pode exceder 10 dias**, a contar da data de comunicação ao devedor do montante do imposto em dívida.

Todavia, esse prazo **pode ser diferido** por:

- **30 dias**, mediante prestação de garantia isolada;
- **30 dias** (em média), **com utilização da caução global para desalfandegamento**<sup>283</sup>, permitindo que o IVA e demais imposições liquidadas nas declarações apresentadas e aceites durante um mês de calendário sejam objecto de um **único pagamento**, a efectuar **até ao 15.º dia do mês seguinte ao período de globalização dos registos de liquidação.**

<sup>283</sup> Vide [DL n.º 289/88, de 24 de Agosto](#), com as alterações introduzidas pelos DL n.ºs 294/92, de 30 de Dezembro e 73/2001, de 26 de Fevereiro.



Exemplo – com utilização da caução global:



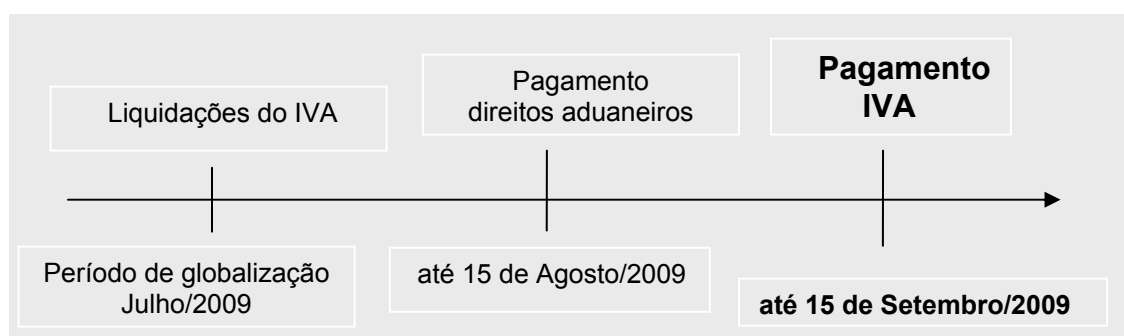
Os operadores económicos podem ainda optar pelos seguintes prazos de diferimento:

- por **60 dias**, contados da data do registo de liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objecto daquele registo;

ou

- até ao **15.º dia do 2.º mês seguinte ao período de globalização do registo de liquidação ou do pagamento**, previsto na regulamentação aduaneira aplicável.

Exemplo – utilização da caução global:





## 2. Aquisições intracomunitárias

Estão **sujeitas a IVA**, em território nacional, as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo ou por um particular.<sup>284</sup>

### 2.1. Conceito

Considera-se **aquisição intracomunitária de bens**.<sup>285</sup>

a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade de bens móveis corpóreos, expedidos ou transportados, para o território nacional, com início noutra EM.

A entrada em território nacional de bens provenientes de territórios dos EM da CE, considerados fiscalmente “territórios terceiros”,<sup>286</sup> **não** configuram aquisições intracomunitárias, mas **importações**, ficando, por isso, sujeitas ao cumprimento das formalidades aduaneiras, designadamente à apresentação do DAU, bem como ao pagamento do IVA a título da importação.<sup>287</sup>

As transacções de meios de transportes novos efectuadas entre sujeitos passivos de diferentes EM dão origem a duas operações:

- **transmissão isenta** de imposto, no EM de expedição;
- **aquisição de bens tributável**, no EM de destino e consumo.

<sup>284</sup> Cf. alínea b) do [artigo 1.º do RITI](#).

<sup>285</sup> Cf. [artigo 3.º do RITI](#).

<sup>286</sup> Cf. alínea d), n.º 2, do [artigo 1.º do CIVA](#).

<sup>287</sup> Cf. [artigos 5.º](#), n.º 1, alínea b), e [102.º, ambos do CIVA](#).



A aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo pressupõe, no EM de expedição, a **transmissão onerosa**<sup>288</sup> com isenção do IVA, por se destinar a outro país da Comunidade, prevalecendo a regra de tributação no destino, independentemente da qualidade do adquirente ou do vendedor.

## 2.2. Meios de transporte - conceito e sua classificação (novo e usado)

Face às regras específicas de tributação aplicáveis nas transacções intracomunitárias, referem-se, seguidamente, os pressupostos para que se considerem meios de transporte e sua classificação, como usados ou novos, para efeitos do IVA:

---

<sup>288</sup> Este conceito abrange todas as operações que nos termos do RITI e do CIVA sejam consideradas como tal. Refere-se, por exemplo, as operações indicadas no [artigo 7.º do RITI](#).



| Meios de Transporte <sup>289</sup>                                                                                                                                                                                       |                                                                                       |                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Embarcações                                                                                                                                                                                                              | Aeronaves                                                                             | Veículos terrestres a motor                                                           |
| Comprimento superior a 7,5 m                                                                                                                                                                                             | Peso total na descolagem superior a 1.550 kg                                          | Cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 kw            |
| Usados                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                       |                                                                                       |
| Reúnam <b>cumulativamente</b> as seguintes condições:                                                                                                                                                                    |                                                                                       |                                                                                       |
| Transmissão efectuada há <b>mais de três meses após</b> a data da primeira utilização                                                                                                                                    | Transmissão efectuada há <b>mais de três meses após</b> a data da primeira utilização | Transmissão efectuada há <b>mais de seis meses após</b> a data da primeira utilização |
| Tenha navegado <b>mais de cem horas</b>                                                                                                                                                                                  | Tenha voado <b>mais de quarenta horas</b>                                             | Tenha percorrido <b>mais de 6000 quilómetros</b>                                      |
| Novos                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                       |                                                                                       |
| Se uma daquelas condições não se verificar <b>no momento em que ocorre a transmissão</b> da embarcação, aeronave ou veículo terrestre <sup>290</sup> , considera-se <b>novo</b> .                                        |                                                                                       |                                                                                       |
| <b>Nota:</b> A data da primeira utilização é a indicada no registo do título de propriedade, licença ou matrícula, ou na sua falta, a da factura emitida aquando da transmissão ao primeiro proprietário. <sup>291</sup> |                                                                                       |                                                                                       |

<sup>289</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 6.º do RITI](#).

<sup>290</sup> A classificação dos veículos automóveis terrestres (novos ou usados), em sede do IVA, é diferente da disciplina legal no âmbito do ISV, que considera como veículos usados, os já matriculados.

<sup>291</sup> Refere-se que a **contagem do período de tempo de utilização** estabelecido para os diferentes meios de transporte, deve efectuar-se segundo as regras gerais do Código Civil, previstas no artigo 279.º, conforme a seguir transcrito:

*“À fixação do termo são aplicáveis, em caso de dúvida, as seguintes regras:*

*a) Se o termo se referir ao princípio, meio ou fim do mês, entende-se como tal, respectivamente, o primeiro dia, o dia 15 e o último dia do mês; se for fixado no princípio, meio ou fim do ano, entende-se, respectivamente, o primeiro dia do ano, o dia 30 de Junho e o dia 31 de Dezembro;*

*b) Na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*



A classificação dos meios de transporte, em sede do IVA, determina o local onde devem ser sujeitos a imposto, no EM de expedição ou no EM de destino.

Assim:

Meio de transporte **novo**:

sujeito a imposto no EM de destino, independentemente da qualidade do adquirente ou do vendedor (sujeito passivo do regime normal ou particular).

**Exemplo:** Venda de um veículo automóvel terrestre:

Vendedor: sujeito passivo estabelecido na Alemanha;  
Adquirente: particular, residente em território nacional;  
Local e data de entrega do veículo: Alemanha, no dia 25-05-2009;  
Matrícula: alemã, de série normal;  
Primeiro registo: 04-01-2009;  
Quilometragem: 10.000 Km;  
Transporte da Alemanha para Portugal: por conta do adquirente.

Dos elementos acima descritos, resulta que:

a transmissão do veículo ocorreu no dia 25 de Maio, tendo, nessa data, pouco mais de 4 meses de utilização, determinando a sua classificação como novo, em sede do IVA, e consequentemente a sua tributação em Portugal.

- c) O prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data; mas, se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia desse mês;
- d) É havido, respectivamente, como prazo de uma ou duas semanas o designado por oito ou quinze dias, sendo havido como prazo de um ou dois dias o designado por 24 ou 48 horas;
- e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo."



## 2.3. Liquidação e cobrança do IVA

### 2.3.1. Competências

A liquidação e cobrança do IVA em território nacional compete à DGAIEC, sempre que estejam em causa **aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos**:

- a) **sujeitos a ISV**, efectuadas por particulares, sujeitos passivos isentos, Estado e outras entidades de direito público e por operadores reconhecidos<sup>292</sup> nos termos da legislação aplicável àquele imposto;<sup>293</sup>
- b) **não sujeitos a ISV** (incluindo aeronaves e embarcações), efectuadas por particulares, sujeitos passivos isentos, Estado e demais pessoas colectivas de direito público.<sup>294</sup>

### 2.3.2. Formalidades – Pedido de legalização e regularização fiscal

#### a) **DAV – veículos automóveis terrestres**

O pedido de legalização e regularização fiscal dos meios de transporte, **com exclusão das aeronaves e embarcações**, é formalizado através da **DAV**, junto da Alfândega competente, **obrigatoriamente**, em nome do adquirente que realiza a aquisição – particular ou operador não registado, cuja identificação deve constar no campo da **DAV**, relativo ao adquirente/proprietário do veículo.

<sup>292</sup> *Sujeito passivo que, não reunindo as condições para se constituir como operador registado, se dedica habitualmente ao comércio de veículos tributáveis e procede à sua admissão ou importação em estado novo ou usado, cujo estatuto, em sede do ISV, lhe confere o direito de deter os veículos tributáveis em suspensão desse imposto pelo prazo máximo de dois anos, depois de apresentada a declaração aduaneira de veículos (Cf. [artigo 15.º do CISV](#)).*

<sup>293</sup> Cf. n.º 3 do [artigo 22.º do RITI](#).

<sup>294</sup> Cf. n.º 4 do [artigo 22.º do RITI](#).



## b) DAEA – embarcações e aeronaves

O pedido de legalização e regularização fiscal das embarcações e aeronaves é formalizado através do formulário designado por DAEA.

A [DAEA](#) consta do Sistema de Geração Documental (SGD), da DGAIEC, podendo ser fotocopiada e distribuída gratuitamente pelas entidades que o solicitarem e deve ser apresentada aos serviços aduaneiros, obrigatoriamente, em nome da entidade que realiza a aquisição intracomunitária.

## c) Outros documentos - Instrução do processo administrativo

Para além da declaração aduaneira – DAV / [DCV](#) / DAEA –, e de outros documentos exigidos por legislação específica, ao processo devem ser juntos os a seguir referenciados:

- **título de registo de propriedade** ou documento equivalente ou, na sua falta, a factura emitida aquando da aquisição pelo primeiro proprietário, a fim de se aferir a data da primeira utilização, caso o meio de transporte já possua um registo;<sup>295</sup>
- **factura**, emitida pelo vendedor; **ou**
- **declaração de venda**, sempre que a transmissão seja efectuada por um particular, residente noutro EM.

<sup>295</sup> Cf. n.º 3 do [artigo 6.º do RITI](#).



### 2.3.3. Valor tributável

O valor tributável do IVA nas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos é constituído, segundo as regras aplicáveis às transmissões de bens realizadas no mercado nacional, nomeadamente:

- pelo **valor transaccional** (factura);
- pelas despesas de transporte, quando for o caso;
- pelo ISV, quando devido.<sup>296</sup>

#### *Despesas de transporte*

O custo devido pelo serviço de transporte de um veículo automóvel, por exemplo, do EM de expedição para o de destino é incluído no valor tributável do IVA da aquisição intracomunitária, **apenas** quando o vendedor debita essa despesa no valor da factura que suporta a venda do veículo.

### 2.3.4. Taxas

A taxa do IVA aplicável na aquisição intracomunitária de meios de transporte é a que vigora no momento em que o imposto se torne exigível.<sup>297</sup>

<sup>296</sup> Cf. [artigos 16.º do CIVA](#) e n.º 1 do [17.º do RITI](#).

<sup>297</sup> Cf. [artigo 18.º do RITI](#).



### 2.3.5. Liquidação e pagamento do IVA

#### a) Com recurso à DAV

##### *Veículos sujeitos a ISV*

A liquidação e pagamento do IVA efectua-se através da **DAV**, automaticamente, com recurso ao SFA.

O **pagamento do IVA** efectua-se antes da atribuição de matrícula, **em simultâneo com o ISV**, no prazo estabelecido pelas regras daquele imposto,<sup>298</sup> o que significa que **não pode exceder os 10 dias úteis a contar da data da notificação da liquidação**<sup>299</sup> que, em regra, coincide com o registo de liquidação.<sup>300</sup>

**Mas,**

o IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, realizadas por **operadores registados**,<sup>301</sup> é liquidado através da declaração periódica, a enviar por transmissão electrónica de dados aos Serviços do IVA da DGCI, nos prazos legalmente estabelecidos.

##### *Veículos não sujeitos a ISV*

O **pagamento do IVA** efectua-se antes do registo, da concessão de licença ou da atribuição de matrícula, no prazo

<sup>298</sup> Cf. alínea a), n.º 6, do [artigo 22.º do RITI](#).

<sup>299</sup> Considera-se notificado o proprietário do veículo após a apresentação da DAV ou DCV, pelos particulares; ou na data de apresentação do pedido de introdução no consumo por operadores registados e reconhecidos (cf. n.ºs 2 e 3 do [artigo 25.º do CISV](#)).

<sup>300</sup> Cf. n.º 1 do [artigo 27.º do CISV](#).

<sup>301</sup> Cf. [artigo 12.º do CISV](#). No campo 2. da DAV consta a identificação do estatuto e do número de registo.



geral de **30 dias contar da data da notificação**<sup>302</sup> do montante apurado na DAV.<sup>303</sup>

**Mas,**

o IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, realizadas por **sujeitos passivos do regime normal do IVA**, é liquidado através da declaração periódica, a enviar por transmissão electrónica de dados aos Serviços do IVA da DGCI, nos prazos legalmente estabelecidos.

**b) Com recurso à DAEA**

**Embarcações e Aeronaves**

O **prazo de pagamento** do imposto é de **30 dias**,<sup>304</sup> contado da data de apresentação da DAEA, que em regra coincide com o registo de liquidação.

**Mas,**

o IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de embarcações e aeronaves novas, realizadas por **sujeitos passivos do regime normal do IVA**, é liquidado através da declaração periódica, a enviar por transmissão electrónica de dados aos Serviços do IVA da DGCI, nos prazos legalmente estabelecidos.

<sup>302</sup> Cf. alínea b), n.º 6, do artigo 22.º do RITI e n.º 2 do artigo 85.º do CPPT.

<sup>303</sup> Considera-se notificado o proprietário do veículo após a entrega da DAV ou DCV (Cf. n.º 2 do [artigo 25.º do CISO](#)).

<sup>304</sup> Cf. n.º 2 do [artigo 85.º do CPPT](#).



### 2.3.6. Liquidação adicional

Em caso de liquidação adicional<sup>305</sup> ou pedido de reembolso, mesmo que efectuados oficiosamente, deve processar-se através da **DCV**.

A DGAIEC não procede à **liquidação adicional de IVA** nem ao **reembolso do imposto**, sempre que o seu quantitativo for inferior a **25 euros**.<sup>306</sup>

### 2.3.7. Quadro resumo

Apresenta-se de seguida um quadro que evidencia as actuais competências para a cobrança do IVA devido nas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos:

<sup>305</sup> A título exemplificativo, refere-se a alienação de um veículo adquirido com isenção do IVA por um cidadão com deficiência, antes de decorridos o prazo de cinco anos, previsto no n.º 9 do [artigo 15.º do CIVA](#).

<sup>306</sup> Cf. [artigos 94.º](#), n.º 4 e [98.º](#), n.º 3, ambos do CIVA.



| Aquisições intracomunitárias de <u>meios de transporte novos</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Sujeitos a ISV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Adquirente                                                                                                                                                                                                                                                | Pagamento do IVA                                                  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Automóveis ligeiros de passageiros;</li><li>• Automóveis ligeiros de utilização mista;</li><li>• Automóveis ligeiros de mercadorias;</li><li>• Veículos de transporte de passageiros com mais de 3500 Kg e com lotação não superior a 9 lugares, incluindo o do condutor (ex. <i>limousines</i> e os veículos blindados);</li><li>• Autocaravanas;</li><li>• Motociclos; Triciclos; quadriciclos tal como definidos nos termos do Código da Estrada.</li></ul>                                                                                                                                                                        | Entidades que não detêm o estatuto de operador registado: <ul style="list-style-type: none"><li>- Particulares;</li><li>- Sujeitos passivos isentos;</li><li>- Estado e demais entidades de direito público;</li><li>- Operadores Reconhecidos.</li></ul> | <b>DGAIEC</b><br><b>DAV / DCV</b><br><br>artigo 22.º - 3 do RITI  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Entidades que detêm o estatuto de operador registado face à legislação do ISV                                                                                                                                                                             | DGCI<br><br>declaração periódica                                  |
| Não sujeitos a ISV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>DGAIEC</b><br><b>DAV / DAEA</b><br><br>artigo 22.º - 4 do RITI |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Veículos não motorizados, exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis;</li><li>• Ambulâncias;</li><li>• Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa, com peso bruto de 3500 kg, sem tracção às quatro rodas;</li><li>• Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor;</li><li>• Pesados;</li><li>• Motociclos, triciclos e quadriciclos, com cilindrada inferior a 180cm<sup>3</sup></li><li>• Ciclomotores;</li><li>• Tractores;</li><li>• Embarcações;</li><li>• Aeronaves.</li></ul> | Particulares, sujeitos passivos isentos, Estado e demais pessoas colectivas de direito público                                                                                                                                                            |                                                                   |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Sujeitos passivos do regime geral do IVA                                                                                                                                                                                                                  | DGCI<br><br>declaração periódica                                  |



## 2.4. Factura e seus elementos

Os sujeitos passivos que no exercício da sua actividade vendam meios de transporte estão obrigados a emitir uma factura – documento de suporte à operação a realizar.<sup>307</sup>

### 2.4.1. Elementos da factura

Nas facturas devem figurar as seguintes menções:<sup>308</sup>

- a) A data em que ocorreu a transmissão;
- b) Um número sequencial;
- c) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do vendedor e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal, precedidos do prefixo que permita identificar o EM que os atribuiu, se for caso disso;
- d) A identificação do meio de transporte, nomeadamente, matrícula, número de registo e a especificação das respectivas características;
- e) O preço de venda e outros elementos, eventualmente, incluídos no valor tributável;
- f) A taxa do IVA aplicável, se for caso disso;
- g) O montante do IVA a pagar, desde que a venda não tenha sido efectuada ao abrigo do regime da margem;
- h) O motivo justificativo da não liquidação do imposto, se for caso disso (indicação da norma legal vigente no EM onde ocorreu a transmissão do meio de transporte, que prevê a isenção do IVA por se destinar a outro EM<sup>309</sup>);

<sup>307</sup> Nos termos da regulamentação comunitária, Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, e que no direito nacional corresponde ao [artigo 36.º do CIVA](#).

<sup>308</sup> Cf. n.º 5 do [artigo 36.º do CIVA](#).

<sup>309</sup> Fonte comunitária: alínea a), n.º 2, do artigo 138.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.



- i) A data em que o meio de transporte foi colocado à disposição do adquirente, se essa data não coincidir com a da emissão da factura;
- j) A indicação dos quilómetros percorridos; das horas de voo ou de navegação, dependendo do meio de transporte em causa, reportados à data em que ocorreu a venda, sempre que seja novo;
- k) A indicação da disposição legal que prevê o regime da margem aplicável no EM do vendedor, no caso de ser utilizado.

#### Declaração de venda emitida por particular

Caso a transmissão seja **efectuada por um particular**, residente noutro EM, deve ser emitida uma **declaração de venda** do veículo.

A referida declaração **apenas** deve ser emitida quando o vendedor seja **particular**, independentemente do meio de transporte em causa se considerar novo ou usado, para efeitos do IVA.

Já nas **vendas efectuadas por um sujeito passivo**, a factura constitui, **sempre**, o documento de suporte à operação realizada.

À semelhança das facturas, também as **declarações** devem indicar os elementos referidos nas precedentes **alíneas a); c); d); e) e j)**.



#### **2.4.2. Facturas que suportam as vendas de meios de transporte usados**

Nas transmissões intracomunitárias de meios de transporte usados, efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos noutro EM, as facturas apresentam algumas especificidades, fazendo diferença se o vendedor utiliza ou não o regime especial de tributação dos bens em segunda mão, que prevê o regime da margem.<sup>310</sup> Isto é:

##### **a) Veículos automóveis usados adquiridos por particulares**

- **O sujeito passivo vendedor utiliza o regime geral** - o imposto é cobrado no acto da venda e o respectivo montante discriminado na factura de suporte à operação.
- **O sujeito passivo vendedor utiliza o regime da margem** - o imposto é cobrado no acto da venda, mas não discriminado, ou seja, o preço indicado na factura já inclui o montante do IVA.

Nesse caso, a factura deve conter a menção do regime utilizado que corresponde às disposições específicas de cada EM, conforme identificadas no [Anexo VI](#).

##### **b) Veículos automóveis usados adquiridos por sujeitos passivos do IVA**

- **O sujeito passivo vendedor faz uma transmissão intracomunitária** isenta de IVA. O adquirente do veículo

<sup>310</sup> Na ordem jurídica nacional, este regime está regulamentado no [DL n.º 199/96, de 18 de Outubro](#).



incluirá a correspondente aquisição intracomunitária na sua declaração periódica.

A factura de suporte à operação deve indicar o motivo justificativo da não liquidação.<sup>311</sup>

Por sua vez, o regime a aplicar na **posterior venda** do mesmo meio de transporte, em território nacional, é o regime geral.

- **O sujeito passivo vendedor utiliza o regime da margem** - o imposto é cobrado no acto da venda. A factura de suporte à operação apresenta as especificidades referidas na precedente alínea.

Neste caso, o regime a aplicar na posterior venda do mesmo meio de transporte em território nacional é o regime da margem.

#### **2.4.3. Inexistência ou incoerência de elementos considerados obrigatórios nas facturas ou declarações de venda de suporte às aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos**

Sempre que nas facturas, emitidas pelo vendedor no EM de expedição do meio de transporte novo, **não sejam indicadas as menções que permitam a correcta percepção do imposto em dívida**, as Alfândegas devem:

<sup>311</sup> Na generalidade das situações é indicado o fundamento legal da isenção constante da legislação do respectivo EM, à semelhança da expressão que é utilizada em Portugal: “Operação isenta ao abrigo da alínea a) do artigo 14.º do RITI”. O adquirente do veículo deve incluir a correspondente aquisição intracomunitária na sua declaração periódica.



**notificar**, pessoalmente ou por escrito, o **adquirente** ou seu representante, das omissões ou incongruências constatadas na factura ou declaração de venda, sempre que se mostre necessário a substituição do documento de suporte, no prazo a definir pela Alfândega, sob pena de se impedir a legalização do meio de transporte no território nacional.

### 3. Embarcações de recreio adquiridas noutro EM

A natureza das embarcações de recreio exige um tratamento autonomizado dos restantes meios de transporte não sujeitos a ISV.

Consideram-se **embarcações de recreio** os barcos privados destinados a viagens, cujo itinerário é fixado a bel-prazer dos utilizadores.

No âmbito das competências da DGAIEC,<sup>312</sup> cabe-lhe controlar e fiscalizar a entrada, a permanência e a saída das embarcações de recreio, podendo, assim, solicitar a apresentação de documentos, designadamente os a seguir indicados:

- o documento de transporte específico, dependendo da via utilizada;
- a factura de suporte à transmissão; e
- os documentos da embarcação, caso tenha sido objecto de registo.

Da informação contida nesses documentos é possível determinar se a embarcação é nova ou usada e, conseqüentemente, se a entrada em território nacional está ou não sujeita ao IVA, a título da aquisição intracomunitária.

<sup>312</sup> Cf. subalínea vi), alínea b), do artigo 18.º da Lei Orgânica da DGAIEC.



As regras específicas de tributação dos meios de transporte previstas no RITI, referidas no precedente ponto 2., têm aplicabilidade sempre que a embarcação de recreio, adquirida noutro EM, seja:

- **transportada por outro meio de transporte**, comprovado através de documento específico, dependendo da via utilizada (por exemplo, CMR – via terrestre);

**ou**

- **apresentada prova do estatuto aduaneiro comunitário** do barco, no caso de ter navegado pelos próprios meios até ao porto de destino.

### **3.1. Embarcações de recreio transportadas por outro meio de transporte**

No caso de se retirar da informação contida nos documentos supra mencionados que a embarcação é nova, o IVA é devido a título da aquisição intracomunitária.

#### **Liquidação e cobrança do IVA**

A **cobrança do IVA** a título da aquisição intracomunitária de uma **embarcação de recreio nova** compete a uma de duas entidades:

- à **DGAIEC**, sempre que a operação seja realizada por **um particular, sujeito passivo isento, Estado ou outra entidade de direito público.**<sup>313</sup>
- à **DGCI**, sempre que a operação seja realizada por um **sujeito passivo do regime normal do IVA**, cujo montante do imposto exigível deve liquidar através da declaração periódica, a entregar aos Serviços competentes desse organismo.



As **formalidades e prazo de pagamento** encontram-se referenciados nos subpontos 2.3.2 e 2.3.5., respectivamente do precedente ponto 2.

### **3.2. Embarcações de recreio que se deslocam pelos seus próprios meios**

Sempre que a embarcação de recreio se desloque pelos seus próprios meios, há que conjugar a disciplina prevista na legislação fiscal/RITI com a regulamentação aduaneira, CAC e DACAC.<sup>314</sup>

Como os percursos efectuados por esse tipo de barcos privados abrangem águas que não se consideram parte do TAC<sup>315</sup>, o que se assemelha a um serviço de transporte de linha não regular, implicam, por isso, a perda do estatuto comunitário, salvo se sujeitos, para o determinado trajecto, ao regime de trânsito ou qualquer outro previsto na regulamentação aduaneira.

Nos percursos efectuados pelos barcos de recreio, via marítima, ainda que fabricados e/ou adquiridos no TAC, verifica-se que:

- o título de transporte único é inexistente;
- navegam pelos seus próprios meios, de acordo com a vontade da pessoa que a utiliza, sem um itinerário pré-determinado;

<sup>313</sup> Conforme já referido na alínea b) do subponto 2.3.1. (Cf. n.º 4 do [artigo 22.º do RITI](#)).

<sup>314</sup> Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o CAC e o Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do CAC.

<sup>315</sup> De acordo com a Lei n.º 34/2006, de 28 de Julho, que tem por base o direito internacional, nomeadamente a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, a largura do mar territorial português é de 12 milhas marítimas (22 km). É estabelecida uma zona económica exclusiva, cujo limite exterior é uma linha em que cada ponto se encontra a uma distância de 200 milhas marítimas do ponto mais próximo da linha de base a partir da qual se mede a largura do mar territorial português.

- não estão sujeitas ao regime de trânsito, que permite às mercadorias comunitárias, apesar de saírem do TAC, não perderem esse estatuto<sup>316</sup>.

Assim, presumem-se embarcações **não comunitárias**, **salvo** se o estatuto comunitário for devidamente comprovado, nos termos dos [artigos 314.º a 323.º das DACAC](#),<sup>317</sup> à semelhança do exigido para os restantes bens adquiridos noutros EM e transportados via marítima, utilizando, para o efeito, um **serviço de linha não regular**.<sup>318</sup>

### 3.3. Estatuto aduaneiro comunitário

Para determinar o tipo de operação em causa e o regime do IVA aplicável, importa conhecer o estatuto aduaneiro da embarcação, uma vez que o imposto é devido:

- a **título de aquisição intracomunitária**, caso o estatuto comunitário da embarcação **seja provado** e se considere um meio de transporte novo, em sede do IVA,<sup>319</sup>  
**ou**  
– a **título da importação**, caso o estatuto comunitário **não seja provado**,<sup>320</sup>

conforme a seguir se desenvolve.

<sup>316</sup> Conforme diz o n.º 8 do [artigo 4.º do CAC](#): “(...) as mercadorias comunitárias perdem esse estatuto quando são efectivamente retiradas do território aduaneiro da Comunidade.”

<sup>317</sup> A este propósito refere-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de Março de 2005, no processo 87/04.

<sup>318</sup> Cf. n.º 5 do [artigo 38.º do CAC](#), [artigos 313.º e 313.ºA](#) das DACAC. O serviço de linha regular constitui uma derrogação às regras estabelecidas para a prova do estatuto aduaneiro das mercadorias. Entende-se por serviço de linha regular “uma linha marítima na qual as embarcações transportam regularmente mercadorias exclusivamente entre portos situados no território aduaneiro da Comunidade e que não possam ter proveniência de, destino a, ou fazer escala, em nenhum ponto fora desse território nem numa zona franca, sujeita às regras de controlo do tipo I, nos termos do artigo 799.º, de um porto nesse território.”

<sup>319</sup> Cf. n.º 2 do [artigo 6.º](#) e [artigo 22.º](#), ambos do RITI.

<sup>320</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 5.º do CIVA](#).



**a) Aquisição intracomunitária – Documentos que provam o estatuto aduaneiro comunitário**

A prova do estatuto comunitário<sup>321</sup> das mercadorias é feita através de um dos documentos a seguir identificados:

- i. **Documento T2L** - emitido num formulário, cujo modelo consta do exemplar n.º 4, do [anexo 31](#), das DACAC, sendo obrigatório o preenchimento de determinadas casas;<sup>322</sup>
- ii. **Documentos comerciais** - desde que contenham:
  - O nome e o endereço completo do expedidor, a natureza, a identificação da embarcação de recreio, bem como a massa bruta em quilogramas;
  - A menção “T2L”, aposta pelo interessado, acompanhada da sua assinatura manuscrita;
  - O visto da estância aduaneira competente, constituído pelo nome e o carimbo da estância, a assinatura do funcionário, a data do visto e um número de registo.

Provado o carácter comunitário da embarcação de recreio, **compete à DGAIEC a liquidação e cobrança do IVA a título da aquisição intracomunitária, se:**

<sup>321</sup> Cf. [artigos 314.º, 315.º a 317.º B das DACAC](#).

<sup>322</sup> “Sempre que o exemplar for exclusivamente utilizado para justificar o carácter comunitário das mercadorias que não circulam a coberto do regime do trânsito comunitário só são exigidas para esse fim as menções constantes das casas 1, 2, 3, 5, 14, 31, 32, 35 e 54 e, se for caso disso, 4, 33, 38, 40 e 44.”



a embarcação se considerar **nova**,  
**e**  
a aquisição se efectuar por um particular, sujeito passivo  
isento, Estado e demais entidades de direito público,

nos termos explanados no subponto 2.3.

O registo das embarcações de recreio não faz prova do estatuto comunitário, contrariamente ao dos veículos rodoviários.<sup>323</sup>

**b) Importação – não apresentação de prova do estatuto aduaneiro comunitário**

Caso não seja apresentada prova do estatuto aduaneiro comunitário, as embarcações consideram-se procedentes de país terceiro, configurando, em sede do IVA, uma importação, sujeita a imposto,<sup>324</sup> sendo de aplicar as correspondentes regras específicas previstas na regulamentação aduaneira e fiscal, explanadas no anterior ponto A do presente capítulo.

A **liquidação e cobrança do IVA** devido pela importação efectua-se em simultâneo com os direitos de importação e demais imposições, caso sejam devidos, junto da Alfândega competente, onde deve ser apresentado o DAU.

**3.4. Locação de embarcações de recreio que envolve mais de um EM**

O presente ponto é justificado pelo facto da DGAIEC ser a entidade que, no âmbito das suas competências, controla e fiscaliza a entrada, permanência e saída das embarcações de recreio, inclusive a situação fiscal das mesmas.

<sup>323</sup> Cf. [artigo 320.º das DACAC](#).

<sup>324</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 1.º do CIVA](#).



Julga-se, por isso, indispensável conhecer o tipo de operações tributárias em sede do IVA, para que a DGAIEC no exercício da sua actividade:

- proceda às diligencias necessárias à regularização fiscal da embarcação em causa, isto é, **sempre que o IVA seja devido a título da importação, pela não apresentação da prova do estatuto aduaneiro comunitário**;

ou

- realize outras diligências consideradas adequadas à situação em concreto, para se apurar a **correcta aplicação das regras de localização da locação de embarcações, quando provado o seu estatuto comunitário**.

Segundo as regras gerais do Código Civil, a locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.<sup>325</sup>

Em sede do IVA, a locação de bens é uma operação que configura uma prestação de serviços,<sup>326</sup> cujas regras de localização, artigo 6.º do CIVA, foram alteradas pelo [DL n.º 186/2009, de 12 de Agosto](#),<sup>327</sup> **com efeito a partir de 1 de Janeiro de 2010.**

### **Regime aplicável até final de 2009**

Até final de 2009, a locação de bens estava sujeita a imposto no local da sede, estabelecimento estável ou do domicílio do locador, por força

<sup>325</sup> Cf. artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil.

<sup>326</sup> Cf. [artigo 4.º do CIVA](#).

<sup>327</sup> Que veio transpor o artigo 2.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho.



do quadro normativo em vigor que consagrava o princípio de tributação na origem.

Perante o referido princípio, **não estavam sujeitas a imposto no território nacional** as rendas resultantes dos contratos de locação de embarcações de recreio, efectuados por um prestador (locador) com sede, ou estabelecimento estável noutro EM ou, na sua falta, do seu domicílio, independentemente da natureza do locatário (particular ou sujeito passivo).

Se porventura, no final do contrato se verificasse a transferência do direito de propriedade da embarcação de recreio, do locador para o locatário, desde que tal transferência ocorresse após os três meses de utilização,<sup>328</sup> e tivesse navegado mais de 100 horas, considerava-se estar em causa a transmissão de uma embarcação usada, não sendo, por isso, devido qualquer imposto em território nacional.

#### **A partir de 1 de Janeiro de 2010:**

Com as novas regras de localização, há a ter em conta o período de tempo estabelecido no contrato de locação. Veja-se:

- **Locação de curta duração de um meio de transporte (veículos automóveis ou aeronaves)** – locado por um período não superior a 30 dias,
- ou**
- no caso de **embarcações**, por um período não superior a noventa dias.<sup>329</sup>

<sup>328</sup> Contados a partir da primeira utilização, data de registo.

<sup>329</sup> Cf. alínea j) do [artigo 1.º do CIVA](#).



**Regras gerais de localização – Depende da natureza do adquirente:**

- **sujeito passivo do IVA** – A prestação de serviços passa a ser o lugar onde o **destinatário** dispõe de sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal, tendo a obrigação de liquidar o IVA;<sup>330</sup>
- **não sujeito passivo do IVA (particular)** – A prestação de serviços continua a ser localizada na sede, estabelecimento estável ou domicílio do **prestador**, que deve liquidar o IVA por essa operação à taxa vigente.<sup>331</sup>

**Excepções:**

Consideram-se localizadas em território nacional, as seguintes operações:

- **Locação de curta duração** – quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe no território nacional, independentemente da natureza do adquirente.<sup>332</sup>
- **Locação de curta duração** – quando o lugar da colocação à disposição do destinatário, particular, se situe fora da Comunidade e a utilização ou exploração efectivas ocorram no território nacional;<sup>333</sup>
- **Locação de um meio de transporte que não seja de curta duração** – quando o locador (prestador de serviços) não tenha na Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a utilização

<sup>330</sup> Cf. alínea a), n.º 6, do [artigo 6.º do CIVA](#).

<sup>331</sup> Cf. alínea b), n.º 6, do [artigo 6.º do CIVA](#).

<sup>332</sup> Cf. alínea f), n.º 8, do [artigo 6.º do CIVA](#).



ou exploração efectiva do meio de transporte ocorram no território nacional, por pessoa que não seja sujeito passivo (particular).<sup>334</sup>

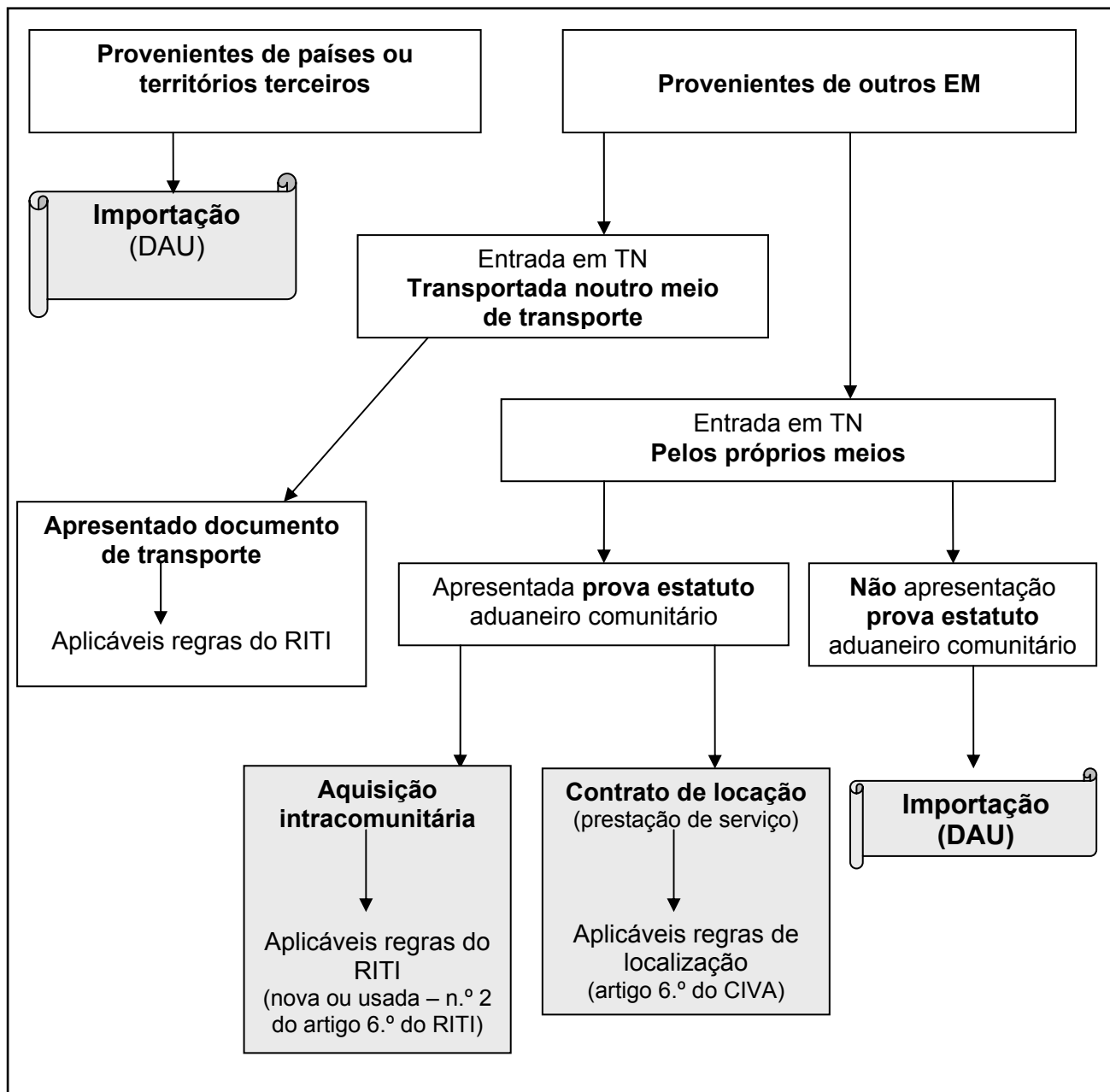
Face à explanação efectuada sobre os regimes do IVA aplicáveis às embarcações de recreio, em resultado da conjugação da regulamentação aduaneira e fiscal, julga-se oportuno, para clarificar, apresentar de forma esquemática as operações que eventualmente podem estar sujeitas a IVA em território nacional:

<sup>333</sup> Cf. alínea h), n.º 1, do [artigo 2.º](#) e alínea b), n.º 12, do [artigo 6.º](#), ambos do CIVA.

<sup>334</sup> Cf. alínea e), n.º 1, do [artigo 2.º](#) e alínea c), n.º 12, do [artigo 6.º](#), ambos do CIVA.



### Quadro resumo - EMBARCAÇÕES DE RECREIO





## 4. Isenções do IVA

No Capítulo II do presente Manual encontram-se identificadas as isenções do IVA previstas para a importação de bens, no CIVA e em legislação avulsa, bem como os pressupostos e respectivas condições de aplicação dos diferentes regimes.

Considerando que este Capítulo é dedicado, exclusivamente, aos meios de transporte, julga-se adequado referenciar aqui, de forma sucinta, os regimes de isenção do IVA na importação e nas aquisições intracomunitárias de meios de transporte.

Regra geral, as importações de bens são tributadas em IVA no país de destino, onde são declarados para livre prática e consumo.

Contudo, o quadro normativo em vigor prevê situações de não liquidação do IVA, que constituem excepções às regras da incidência de natureza objectiva e subjectiva.

### 4.1. Isenção do IVA – importação e aquisição intracomunitária de meios de transporte

**Beneficiam de isenção do IVA** as importações e aquisições intracomunitárias de meios de transporte efectuadas:

- Por **deficientes**, para seu uso próprio, de acordo com os condicionalismos definidos na legislação aplicável à isenção do ISV.<sup>335</sup> Este regime é aplicável a veículos novos, em sede do ISV (**automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, triciclos e**

<sup>335</sup> A isenção do IVA é sempre concedida na totalidade, desde que a operação reúna os condicionalismos que possibilitem atribuir o benefício do ISV, nos termos do [artigo 54.º do CISV](#).



**quadriciclos**), assim como a **cadeiras de rodas, com ou sem motor**;<sup>336</sup>

- No âmbito de **acordos e convénios internacionais** de que Portugal seja parte, nas condições e limites acordados;
- No âmbito das **relações diplomáticas e consulares e seu pessoal**, cuja isenção resulte de acordos e convénios internacionais celebrados por Portugal, nas condições e limites previstos em legislação especial;<sup>337</sup>
- Por **organizações** internacionais reconhecidas por Portugal e **respectivos membros**, nas condições e limites fixados nas convenções internacionais que instituíram as referidas organizações ou nos acordos de sede;
- Por **Forças Armadas** de outros **Estados-membros** que sejam parte do **Tratado do Atlântico Norte**, ou dos elementos militares ou civis que as acompanham, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa;
- Por particulares que transferem a sua **residência habitual** de um país terceiro para o território nacional.

Podem ainda beneficiar da isenção do imposto os seguintes bens:

<sup>336</sup> Refere-se que os pedidos de isenção do IVA para as aquisições de cadeiras de rodas no mercado nacional também devem ser apresentados na Alfândega competente, tal como sucede na importação e aquisição intracomunitária.

<sup>337</sup> Cf. [DL n.º 143/86, de 16 de Junho](#) e DL n.º 185/86, de 14 de Julho, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 296/2001, de 21 de Novembro, e n.º 3 do artigo 30.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro; n.º 3 do [artigo 22.º do RITI](#); n.º 3 [do artigo 27.º do CIVA](#).



- **Aeronaves**<sup>338</sup> – desde que utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional;
- **Embarcações**<sup>339</sup> – desde que afectas à navegação marítima em alto mar e efectuem o transporte remunerado de passageiros **ou** assegurem uma actividade comercial, industrial ou de pesca.

#### 4.2. Entidade competente para apreciação dos pedidos de isenção do IVA

- **alienação do veículo antes de decorrido o prazo legalmente fixado**
  - a) Triciclos, cadeiras de rodas com ou sem motor, quadriciclos, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência<sup>340</sup> – *alienação do veículo antes de decorridos cinco anos*

#### QUADRO I

| Alienação do veículo antes de decorrido o prazo de 5 anos |             |                              |                                  |
|-----------------------------------------------------------|-------------|------------------------------|----------------------------------|
| Operações                                                 | Importações | Aquisições intracomunitárias | Transmissões no mercado nacional |
| Competência p/cobrança do IVA                             | DGAIEC      |                              |                                  |

<sup>338</sup> Cf. alínea c), n.º 1, do [artigo 13.º do CIVA](#).

<sup>339</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 13.º do CIVA](#).

<sup>340</sup> Regime de isenção previsto na alínea j), n.º 1, do [artigo 13.º do CIVA](#), para a importação; no n.º 8 do [artigo 15.º do CIVA](#), para a transmissão no mercado nacional; e alínea a), n.º 1, do [artigo 15.º do RITI](#), para a aquisição intracomunitária.



Sempre que os proprietários dos veículos, adquiridos com isenção do IVA, procedam à sua alienação, antes de decorridos cinco anos sobre a data de aquisição ou de importação, devem pagar, junto da DGAIEC, o IVA correspondente ao preço de venda (*2.<sup>a</sup> venda*), que não pode ser inferior ao que resulta da aplicação ao preço do veículo novo à data da venda (*1.<sup>a</sup> venda*), com exclusão do IVA, das percentagens referidas no **n.º 2 do artigo 3.ºA do DL 143/86, de 16 de Junho,**<sup>341</sup> conforme identificadas na tabela a seguir apresentada:

| Anos a partir da aquisição | Percentagem       |
|----------------------------|-------------------|
| 1.º e 2.º                  | <b>Totalidade</b> |
| 3.º                        | <b>75</b>         |
| 4.º                        | <b>50</b>         |
| 5.º                        | <b>25</b>         |

#### Exemplo:

Uma pessoa com deficiência adquiriu um veículo automóvel em Março de 2000.

Beneficiou da isenção do IA e IVA.

O preço pago pelo veículo foi de €31.000.

A taxa do IVA vigente naquela data era de 17%.

Em Abril de 2003, o beneficiário procedeu à venda do veículo.

Entre 2000 e 2003, a taxa do IVA agravou-se, tendo alterado para 19%.

<sup>341</sup> Cf. n.º 9 do [artigo 15.º do CIVA](#).



## Como calcular o IVA devido?

### 1.<sup>a</sup> venda - Março de 2000

Valor do veículo sem impostos: €31.000

IA correspondente: €4.000

Preço do veículo, com exclusão do IVA: €31.000 + €4.000 = €35.000

Veículo alienado 3 anos após a aquisição - Da tabela apresentada resulta a correspondente percentagem – 75%

Desvalorização = €35.000 x 75% = €26.250

**IVA = €26.250 x 17% = €4.463**

### 2.<sup>a</sup> venda - Abril de 2003

Preço de venda = €21.000

**IVA = €21.000 x 19% = €3.990**

**Mas**, se o IVA a pagar não pode ser inferior ao que resulta da aplicação ao preço da 1.<sup>a</sup> venda do veículo da percentagem indicada na tabela apresentada, neste caso de 75%, com exclusão do IVA, resulta que:

**o montante do IVA a pagar é de €4.463.**

## b) Veículos automóveis destinados a representações diplomáticas e consulares e seus funcionários

O regime de isenção do IVA aplicável aos veículos automóveis destinados a representações diplomáticas e consulares e seus funcionários<sup>342</sup> insere-se no âmbito das competências da DGAIEC e da DGCI, conforme a seguir identificado:

<sup>342</sup> A isenção do IVA apenas deve ser concedida para os limites legalmente estabelecidos. Quando excedidos, o imposto devido deve ser liquidado e cobrado pelas mesmas entidades.



## QUADRO II

|                                                                   |                                        |                                                                         |                       |                                                         |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------------------------------------------------|
| Operações                                                         | Competência<br>Apreciação do<br>pedido | Correcção base tributável do IVA<br>Alienação do veículo <sup>343</sup> |                       | Controlo dos<br>limites<br>quantitativos <sup>344</sup> |
| Importação                                                        | DGAIEC                                 |                                                                         |                       |                                                         |
| Aquisição<br>intracomunitária<br>de veículos novos <sup>345</sup> | DGAIEC                                 | DGAIEC                                                                  |                       | DGAIEC                                                  |
| Transmissão no<br>território nacional                             | DGCI<br>(SIVA)                         | Sujeitos<br>a ISV                                                       | Não sujeitos<br>a ISV |                                                         |
|                                                                   |                                        | DGAIEC <sup>346</sup>                                                   | DGCI <sup>347</sup>   |                                                         |

**c) Veículos automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista destinados ao serviço de aluguer com ou sem condutor – táxis, letra “A” e letra “T” - beneficiam de redução do ISV<sup>348</sup>**

A legislação IVA não prevê qualquer benefício para as operações relativas ao tipo de veículos supra identificados, sendo aplicável o regime geral do imposto.<sup>349</sup>

<sup>343</sup> Sempre que os proprietários dos veículos pretendam alterar a matrícula de série privilegiada para série normal, as Alfândegas são competentes para:

- Reconhecer a inexistência de dívida por decurso do prazo de reciprocidade;
- Cobrar o imposto nas situações em que ainda não decorreu o prazo de reciprocidade, de acordo com as percentagens indicadas no n.º 2 do artigo 3.ºA do DL n.º 143/86, de 16 de Junho, com a redacção introduzida pelo artigo 1.º do [DL n.º 296/2001, de 21/11](#).

<sup>344</sup> O controlo é efectuado pela Alfândega do Jardim do Tabaco. A DGCI comunica a esta Alfândega os benefícios concedidos.

<sup>345</sup> Cf. n.º 2 do [artigo 6.º do RITI](#).

<sup>346</sup> Cf. n.º 3 do artigo 3.ºA do DL n.º 143/86, de 16 de Junho, com a redacção introduzida pelo artigo 1.º do [DL n.º 296/2001, de 21/11](#).

<sup>347</sup> No caso de alienação do veículo sem que tenha decorrido o prazo de reciprocidade e, consequentemente, o imposto seja devido, a respectiva liquidação deve ser solicitada no serviço de finanças da área da representação diplomática (Cf. n.º 2 do artigo 3.º-A do DL n.º 143/86).

<sup>348</sup> Ao abrigo do [artigo 53.º do CISV](#).



Sempre que o proprietário do veículo proceder à alienação antes de decorrido o prazo de cinco anos previsto no CISV, é necessário proceder à correcção da base tributável do IVA, decorrente da cobrança do ISV.

Por conseguinte, deve ser liquidado o IVA sobre o ISV que seja devido, conforme o quadro a seguir apresentado:

**QUADRO III**

| OPERAÇÕES                                                   |                                                                  | Competência<br>Cobrança do IVA | Correcção base tributável do<br>IVA<br>Alienação do veículo |
|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>Importações</b>                                          |                                                                  | <b>DGAIEC</b>                  | <b>DGAIEC<sup>350</sup></b>                                 |
| <b>Aquisições<br/>intracomunitárias<br/>efectuadas por:</b> | Entidades que não<br>possuem o estatuto<br>de operador registado | <b>DGAIEC</b>                  | <b>DGAIEC<sup>351</sup></b>                                 |
|                                                             | Operadores<br>Registados                                         | DGCI<br>(declaração periódica) | DGCI<br>(declaração periódica) <sup>352</sup>               |
| <b>Transmissões no mercado nacional</b>                     |                                                                  | DGCI<br>(declaração periódica) | DGCI<br>(declaração periódica) <sup>353</sup>               |

<sup>349</sup> O imposto é devido pela totalidade, incluindo-se na base tributável o ISV efectivamente pago.

<sup>350</sup> A liquidação adicional é efectuada através do IL (casos residuais).

<sup>351</sup> Nestas operações a liquidação adicional é efectuada através da DCV.

<sup>352</sup> A correcção à base tributável deve ser efectuada pelo sujeito passivo na respectiva declaração periódica.

<sup>353</sup> A correcção à base tributável deve ser efectuada pelo sujeito passivo na respectiva declaração periódica.



## 5. Questões suscitadas

**Situação A – Liquidação e cobrança do IVA, efectuadas por um sujeito passivo de outro EM, na venda de um meio de transporte novo a um particular com destino a Portugal**

Sempre que o sujeito passivo estabelecido noutro EM liquide o IVA na venda de um meio de transporte novo com destino a Portugal, a DGAIEC deve ainda, assim, liquidar e cobrar o imposto devido a título da aquisição intracomunitária, à taxa aqui aplicável.

Porém, o valor tributável do IVA não deve integrar o montante do imposto liquidado pelo vendedor.

O adquirente poderá solicitar, junto do vendedor, o reembolso do IVA pago, devendo juntar, para o efeito, prova do pagamento do imposto em território nacional.

**Situação B – Liquidação do IVA nos casos de transformação ou alteração de veículos**

Sempre que em resultado da transformação, alteração de cilindrada ou de chassis, efectuada em momento posterior à transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de veículos automóveis seja devido ISV, será também cobrado o IVA sobre o montante do ISV apurado.<sup>354</sup>

O IVA é devido e exigível somente nos casos em que os veículos tenham sido sujeitos a imposto aquando da legalização em território nacional.

<sup>354</sup> Cf. n.º 10 do [artigo 7.º do CIVA](#).



Assim sendo, não constitui facto gerador do IVA, por exemplo, a transformação efectuada em território nacional a um veículo usado, adquirido noutro EM por um particular, ainda que seja devido ISV.

**Situação C - Consignação** - *Um sujeito passivo A (consignante), estabelecido noutro EM, por exemplo, em França, expede para Portugal 50 veículos automóveis novos para o sujeito passivo B (consignatário)*

Sempre que o sujeito passivo A pretenda enviar bens para Portugal, a fim de os entregar à consignação a B, efectua uma operação assimilada a transmissão de bens, à qual corresponde, em território nacional, uma aquisição intracomunitária.

É assimilada a aquisição intracomunitária de bens a título oneroso:

*"a afectação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado por si, ou por sua conta, a partir de outro Estado membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade".*<sup>355</sup>

Para o efeito, o sujeito passivo A deve, uma vez que não possui sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal:

- registar-se, para efeitos do IVA, em território nacional.<sup>356</sup> Para o efeito, considerar-se-á competente o Serviço de Finanças de Lisboa 3, de acordo com o disposto no n.º 4 do [artigo 77.º do CIVA](#),
- ou**
- nomear um representante, munido de procuração com poderes bastantes;<sup>357</sup>

<sup>355</sup> Cf. alínea a), n.º 1, do [artigo 4.º do RITI](#).

<sup>356</sup> Cf. [artigo 23.º do RITI](#).

<sup>357</sup> Cf. n.º 1 do [artigo 24.º, do RITI](#).



vinculando-se ao cumprimento das obrigações decorrentes das operações tributáveis, efectuadas em território nacional, nas quais se inclui a entrega dos veículos à consignação ao sujeito B.

Assim, o sujeito A, registado em TN ou através de representante, deve proceder à liquidação do IVA,<sup>358</sup> a título da aquisição intracomunitária, correspondente ao valor tributável da operação definido na alínea b) do n.º 2 do [artigo 16.º do CIVA](#), aplicável por força do disposto no n.º 2 do [artigo 17.º do RITI](#), sem prejuízo de ser deduzido pelo próprio na respectiva declaração periódica do imposto.<sup>359</sup>

A transferência onerosa dos veículos efectuada, posteriormente, pelo consignante (A) ao consignatário (B) configura uma transmissão de bens em território nacional,<sup>360</sup> sujeita a IVA, no momento em que os veículos são colocados à disposição do adquirente /consignatário.

#### Situação D – *Veículo automóvel novo obtido num sorteio, por particular, noutro EM*

Esta situação caracteriza-se pela legalização de um veículo automóvel novo entregue a um particular, residente em território nacional, a título gratuito, noutro EM.

Considera-se transmissão de bens sujeita a IVA, em território nacional, a transmissão gratuita de bens, quando relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto.<sup>361</sup>

Nesse sentido, um veículo automóvel novo entregue, por sorteio, num outro EM a um particular que o pretende legalizar em Portugal, é uma operação assimilada a transmissão de bens a título oneroso, à qual corresponde uma

<sup>358</sup> Cf. [artigos 23.º e 28.º do RITI](#).

<sup>359</sup> Cf. n.º 1 do [artigo 19.º do RITI](#).

<sup>360</sup> Conforme resulta da alínea c), n.º 3, do [artigo 3.º](#) e do n.º 1 do [artigo 6.º](#), ambos do CIVA.

<sup>361</sup> Cf. alínea f), n.º 3, do [artigo 3.º do CIVA](#).



aquisição intracomunitária sujeita a IVA, face às regras específicas de tributação dos meios de transporte.<sup>362</sup>

O devedor do IVA, a título da aquisição intracomunitária de um veículo automóvel novo, é a pessoa a quem foi entregue no EM onde ocorreu o sorteio e aqui o pretende legalizar, ainda que o tenha adquirido a título gratuito.<sup>363</sup>

**Situação E – Transmissão “mortis causa” de veículo automóvel adquirido, com isenção do IVA, por pessoa com deficiência motora – aplicação do n.º 9 do artigo [15.º do CIVA](#)**

O sistema fiscal vigente, nomeadamente o CIVA, consagra benefícios fiscais para cidadãos portadores de deficiência, com o objectivo de melhorar as suas condições de vida, ao promover a sua integração e participação na sociedade e uma menor dependência de terceiros.

A concessão desse benefício está dependente da verificação dos condicionalismos estabelecidos no CISV.

Tendo em conta que:

- a natureza do benefício é estritamente pessoal; e
- o direito ao benefício reporta-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que dependente de reconhecimento pela DGAIEC,

a transmissão do veículo para a esfera jurídica do herdeiro, por morte do proprietário e beneficiário, não constitui uma alienação, que pressupõe a “transmissão de bens contra dinheiro”,<sup>364</sup> mas uma operação gratuita, não constituindo, assim, facto gerador do IVA.

<sup>362</sup> Cf. alínea b), n.º 1, do [artigo 1.º do RITI](#).

<sup>363</sup> Cf. [artigos 2.º e 4.º](#), n.º 2, ambos do RITI.

<sup>364</sup> Expressão usada pelo Senhor Prof. Doutor Castro Mendes, Direito Civil, Teoria Geral.



Em conclusão, o n.º 9 do artigo 5.º do CIVA é inaplicável à questão suscitada.

**Situação F – Aquisição de veículos automóveis por pessoas com deficiência que pretendem “extras”, por exemplo, pintura metalizada**

O sistema fiscal vigente prevê a isenção do IVA na aquisição de veículos automóveis novos por pessoas com deficiência, sem estabelecer um limiar máximo pecuniário, quer para o valor do veículo quer para o montante do imposto devido.

Assim sendo, nada obsta a que ao veículo adquirido por cidadãos com deficiência possam ser adicionados os, comumente, designados como “extras”.

O vendedor deve emitir a factura correspondente à transmissão do veículo, tal como em outras operações, discriminar na factura os acessórios ou “extras” e indicar o motivo justificativo da não liquidação do IVA.<sup>365</sup>

**Situação G – Veículos automóveis novos, portadores de matrículas especiais / temporárias atribuídas noutra EM**

À Alfândega são apresentados:

- veículos portadores de matrícula de série especial, por exemplo, os utilizados por representações diplomáticas, consulares e seus funcionários ou Forças da Nato, **legalizados em território nacional sem alteração da titularidade**. Esses veículos consideram-se adquiridos nas condições gerais de tributação, não sendo, por isso, devido IVA em território nacional;



- veículos portadores de matrículas temporárias, **legalizados em território nacional por um titular diferente** do indicado no documento de registo provisório;
- veículos portadores de matrículas temporárias, **legalizados em território nacional pelo titular indicado no documento de registo provisório**.

Nesses casos, o IVA pode ou não ser devido e exigível em território nacional, dependendo, por exemplo, da classificação do veículo, como novo ou usado, em sede do IVA, na data em que ocorreu a transmissão, face às regras específicas de tributação aplicável nas transacções intracomunitárias.

### **Exemplos:**

#### **Caso 1:**

- Em **Junho de 2009**, o Senhor A, membro da NATO, apresentou à DGAIEC um pedido de legalização de um veículo automóvel, adquirido em Itália, por lá se encontrar em comissão de serviço;
- Esse veículo é portador de uma **matrícula de série especial**, por estar ao Serviço da **NATO naquele EM**;
- O **registo** e atribuição de matrícula datam de **30 de Janeiro de 2009**.

Dos elementos aqui apresentados resulta o seguinte:

Um veículo com matrícula de série especial (temporária), atribuída noutro EM, em que o proprietário solicitou a legalização em TN, ao qual foi atribuída uma matrícula de série normal.

Nesse caso e **desde que:**

<sup>365</sup> Cf. [artigo 36.º do CIVA](#).



O Senhor A. prove que o veículo foi adquirido e registado em Itália, país de acolhimento, por desempenhar um cargo NATO, **considera-se adquirido nas condições gerais de tributação** e, por isso, a legalização desse veículo, em seu nome, **não constitui facto gerador do IVA**, considerando-se uma **mera transferência**.

## Caso 2:

- Em 14 de Outubro de 2009, o Senhor B. (particular) apresenta um pedido de legalização de um veículo automóvel com matrícula temporária, adquirido em Espanha;
- O veículo foi transmitido por um particular, Senhor Alfonso Pina, no dia 7 de Outubro de 2009, tendo o adquirente indicado como destino Portugal;
- Na data em que ocorreu a transmissão, o veículo havia percorrido 12 000 km;
- O primeiro registo do veículo ocorreu em 19 de Janeiro de 2009, em nome do Senhor Alfonso Pina.

Dos elementos acima referidos, conclui-se que:

Na data em que o veículo foi transmitido, isto é, na data em que foi colocado à disposição do particular já era usado em sede do IVA, ou seja, já tinha mais de seis meses de uso e mais de 6000 km, contados a partir do primeiro registo.

No momento da legalização do veículo, em território nacional, **não é devido IVA**.

Mas,

## Caso 3:

- Em 14 de Outubro de 2009, o Senhor Alfonso Pina apresenta um pedido de legalização de um veículo automóvel com matrícula temporária, adquirido em Espanha;
- Na data do certificado de inspecção, o veículo indicava ter percorrido 12 000 km;
- O primeiro registo do veículo ocorreu em 19 de Janeiro de 2009, em nome do Senhor Alfonso Pina.



Nesse caso, há a relevar o facto:

do pedido de legalização do veículo ter sido apresentado pela pessoa que o detém desde o primeiro registo e atribuição de matrícula temporária noutro EM, 19 de Janeiro de 2009,

**o que significa,**

que na data em que o veículo foi colocado à disposição do Senhor Alfonso Pina era novo, em sede do IVA.

**Logo,**

Aquando da sua legalização em território nacional, o veículo **deve ser sujeito a IVA, à taxa aqui aplicável**, tendo por base o valor transaccional, isto é, o valor de venda do veículo reportado à data em que ocorreu a transmissão, 19 de Janeiro de 2009.

**Situação H – Veículos automóveis novos, portadores de matrículas de expedição/exportação atribuídas noutro EM – Determinação do valor tributável**

Na liquidação e cobrança do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis, portadores de matrículas de expedição/exportação, deve-se considerar para a base tributável do imposto o valor efectivamente pago, isto é, o montante apurado na factura que suportou a operação, emitida pelo sujeito passivo estabelecido no outro EM.

Caso o proprietário não possua a factura deve-se recorrer a outros meios, por exemplo, às revistas de veículos ou *sites* existentes na *internet*, tendo em consideração a data em ocorreu a transmissão do veículo.



Situação I – **Legalização de meios de transporte novos, portadores de matrícula de série normal, sem alteração de titularidade, provenientes de outro EM**

A entrada em Portugal de meios de transporte novos, em sede do IVA, adquiridos por particulares com residência noutro EM, pode não constituir uma operação tributável, considerando-se, nesse caso, operações de mera transferência de veículos.

Dada a dificuldade em tipificar todas essas operações, são referenciadas apenas duas, por serem as mais frequentes, devendo as demais ser apreciadas de forma casuística. Assim:

**Transferência de veículo:**

- Por **estabelecimento** de uma **residência em território nacional**, do proprietário do veículo (transferência da residência habitual de outro EM para Portugal);
- Por **razões profissionais** - O proprietário (particular) do veículo, com uma residência em Portugal, pretende legalizar um veículo registado em seu nome noutro EM, onde também possui uma residência, e aí permaneceu num determinado período de tempo, a exercer funções no âmbito da sua actividade profissional.  
Por cessar funções, o particular regressa a Portugal, e pretende aqui legalizar o veículo por si utilizado no outro EM, com ou sem cancelamento da residência no EM de proveniência do veículo.

Nessas situações deve verificar-se, **simultaneamente**, as seguintes condições:



- i. Os meios de transporte tenham sido adquiridos nas *condições gerais de tributação* do respectivo mercado e sejam portadores de matrícula de série normal e/ou registo;
- ii. O particular faça prova de residência no EM de matrícula do veículo, no momento da respectiva aquisição, através de documento emitido pela competente autoridade administrativa;
- iii. O número de veículos não traduza qualquer preocupação de ordem comercial.

Para efeitos da condição referida na alínea i., consideram-se veículos ***adquiridos nas condições gerais de tributação***, os portadores de matrículas de série privilegiada, quando a sua aquisição noutra EM tenha sido efectuada por particulares, ao abrigo de regimes de tributação específicos, no âmbito:

- Das relações diplomáticas e consulares;
- De convenções internacionais que instituíram organizações internacionais reconhecidas por Portugal;
- Do Tratado do Atlântico Norte;
- Do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias.

**Caso não se verifiquem**, no momento da legalização do veículo automóvel, as condições supra enunciadas, a operação considera-se uma **aquisição intracomunitária sujeita a imposto em território nacional** e não uma mera transferência de veículo.

#### Situação J – ***Veículo automóvel construído pelo proprietário (particular)***

Um particular constrói um veículo automóvel, tendo para o efeito, adquirido noutra EM, diferentes peças que considerou necessárias.

Confirmando-se que:



- As peças adquiridas noutra EM foram sujeitas a imposto (apresentada(s) factura(s) correspondente(s));
- A homologação técnica do veículo foi emitida pela entidade competente em território nacional (apresentada a ficha de homologação),

Há a concluir que:

a legalização do veículo não é facto constitutivo de dívida, o que significa que o IVA não é devido nem exigível.



## CAPÍTULO V – EXPORTAÇÃO

### 1. Exportação, operação em tema

O conceito de exportação não se encontra especificamente definido em sede do IVA em qualquer dos quadros legislativos base (comunitário<sup>366</sup> ou nacional<sup>367</sup>), sobre este imposto.

Está, no entanto, assegurado por lei que as formalidades na exportação de bens em sede de IVA adoptam as que estão previstas na legislação aduaneira.

Veja-se,

A nível comunitário:

**Directiva 112/2006:**

*“Secção 2*

*Operações de exportação*

*Artigo 278.º*

*O disposto nos artigos 279.º e 280.º é aplicável às operações de exportação de bens em livre prática expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro com destino a um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade.*

<sup>366</sup> [Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006](#), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006).

<sup>367</sup> [Código do IVA](#).



**Artigo 279.º**

*As formalidades relativas à exportação dos bens referidos no artigo 278.º para fora do território da Comunidade são as mesmas que as previstas nas disposições aduaneiras comunitárias em vigor respeitantes à exportação de bens para fora do território aduaneiro da Comunidade.”*

Veja-se,

A nível nacional:

**CIVA:**

“.../...

**Artigo 29.º**

“.../... 8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários 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.

.../...

**Artigo 102.º**

*Procedimento a aplicar a bens provenientes ou com destino a territórios terceiros*

*Sem prejuízo do disposto em legislação especial, aos bens que sejam provenientes ou se destinem a territórios terceiros, mas que preencham as condições previstas nos artigos 9.º e 10.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, aplica-se o procedimento de trânsito comunitário interno e as disposições aduaneiras em vigor para as mercadorias provenientes ou com destino a países terceiros.*

.../...”

A abordagem da operação de exportação em sede de IVA requer uma primeira ligação ao sentido aduaneiro do termo.



## 2. Exportação, na expressão aduaneira

Segundo o CAC, a exportação é um dos regimes aduaneiros enunciados no n.º 16 do artigo 4.º daquele código<sup>368</sup>.

Pela matriz aduaneira, a exportação é o regime aduaneiro que permite a saída de mercadorias comunitárias<sup>369</sup> do território aduaneiro da Comunidade aplicando as formalidades previstas, incluindo medidas de política comercial.

### Código Aduaneiro Comunitário:

“SECÇÃO 4

*Exportação*

*Artigo 161º*

*1. O regime de exportação permite a saída de mercadorias comunitárias do território aduaneiro da Comunidade.*

*A exportação implica a aplicação das formalidades previstas para a referida saída, incluindo medidas de política comercial e, se necessário, dos direitos de exportação.*

<sup>368</sup> Os restantes regimes aduaneiros são: a introdução em livre prática; o trânsito; o entreposto aduaneiro; o aperfeiçoamento activo; a transformação sob controlo aduaneiro; a importação temporária; o aperfeiçoamento passivo.

<sup>369</sup> “Mercadorias comunitárias” são, não apenas as mercadorias de origem comunitária, mas também as mercadorias originárias de países terceiros que cumpriram todas as formalidades na importação na Comunidade, incluindo o pagamento dos direitos aduaneiros e de qualquer outro encargo de efeito equivalente, cf. artigo 161.º do CAC.



2. Com exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de aperfeiçoamento passivo ou a um regime de trânsito em conformidade com o artigo 163º e sem prejuízo do disposto no artigo 164º, qualquer mercadoria comunitária destinada a ser exportada deverá ser sujeita ao regime de exportação.

3. Não se consideram exportadas do território aduaneiro da Comunidade as mercadorias expedidas com destino à ilha de Helgoland.

4. Os casos e as condições em que as mercadorias que deixem o território aduaneiro da Comunidade não ficam sujeitas a uma declaração de exportação serão determinadas de acordo com o procedimento do comité.

5. A declaração de exportação deve ser entregue na estância aduaneira competente para a fiscalização do local onde o exportador está estabelecido ou onde as mercadorias são embaladas ou carregadas para o transporte de exportação. As derrogações serão determinadas de acordo com o procedimento do comité.

#### Artigo 162º

A autorização de saída para exportação só será concedida se as referidas mercadorias deixarem o território aduaneiro da Comunidade no mesmo estado em que se encontravam quando da aceitação da declaração de exportação.”

Seguindo o sentido aduaneiro dado à operação de exportação, a sua aplicação é condicionada, por:

1. Que as mercadorias sejam comunitárias;

#### **Mercadorias comunitárias**

As que assim são definidas em função do seu estatuto aduaneiro.<sup>370</sup>

<sup>370</sup> Cf. artigo 4.º, n.º 6 do CAC.



O CAC define como mercadorias comunitárias as que são:

- inteiramente obtidas no território aduaneiro da Comunidade .../..., sem incorporação de mercadorias importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade. Nos casos de especial importância económica determinados de acordo com o procedimento do comité, as mercadorias obtidas a partir de mercadorias sujeitas a um regime suspensivo não são consideradas como tendo carácter comunitário,
- importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade e introduzidas em livre prática,
- obtidas no território aduaneiro da Comunidade, quer exclusivamente a partir das mercadorias referidas no segundo travessão quer a partir das mercadorias referidas no primeiro e no segundo travessões.

2. Que as mercadorias se destinem a abandonar o território aduaneiro comunitário.

Esta condição de aplicação do regime aduaneiro de exportação inerente ao destino das mercadorias retoma, agora a propósito da operação de exportação, a não coincidência entre o território aduaneiro comunitário e o território fiscal para efeitos de IVA, assunto já abordado neste manual.

Estes territórios terceiros estão situados no território aduaneiro da Comunidade, mas neles não é aplicável a Directiva 2006/112/CE, Directiva IVA<sup>371</sup>.

O diagrama da página 15 deste manual, ao enunciar os países e territórios que se incluem no território fiscal para efeitos de IVA, ajuda a identificar os países e territórios terceiros que, não fazendo parte desse mesmo território

<sup>371</sup> Cf. artigos 786.º a 796.º das DACAC - Versão integral, na redacção dada pelo Regulamento (UE) n.º 430/2010, de 20 de Maio.



fiscal, são tratados como países terceiros, também para efeitos de exportação.

Efectivamente, para além de este regime se aplicar às mercadorias que abandonam o território aduaneiro comunitário, as DACAC vêm estender a aplicação das formalidades de exportação às mercadorias comunitárias que circulem com destino a territórios fiscalmente terceiros.<sup>372</sup>

**Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário:**

*“CAPÍTULO 2*

*EXPORTAÇÃO DEFINITIVA*

*Artigo 786.º (Aplicável a partir de 01/01/2011)*

*(Aditado pelo Regulamento (UE) n.º 430/2010, de 20 de Maio)*

*1. O regime de exportação, na acepção do n.º 1 do artigo 161.º do código, deve ser utilizado nos casos em que mercadorias comunitárias sejam expedidas para um destino situado fora do território aduaneiro da Comunidade.*

*2. As formalidades relativas à declaração de exportação estabelecidas no presente capítulo devem igualmente ser cumpridas nos seguintes casos:*

*a) Quando mercadorias comunitárias devam circular com destino a ou a partir de territórios situados no território aduaneiro da Comunidade nos quais não sejam aplicáveis a Directiva 2006/112/CE nem a Directiva 2008/118/CE;*

*b) Quando mercadorias comunitárias sejam entregues com isenção fiscal, na qualidade de abastecimento de aeronaves e navios, independentemente do destino da aeronave ou do navio em questão.*

*Todavia, nos casos referidos nas alíneas a) e b), não é necessário incluir na declaração de exportação, os dados requeridos para a declaração sumária de saída previstos no anexo 30A.”*

<sup>372</sup> Vide artigo 279.º da [Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006](#), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006).



Assim, do ponto de vista do destino geográfico da mercadoria, as formalidades relativas à exportação aplicam-se a mercadorias que se destinem quer a país terceiro quer a território fiscalmente considerado como terceiro.

**Resumidamente:**

As formalidades aduaneiras relativas à exportação combinam o estatuto da mercadoria com o seu movimento de destino a país/território fiscalmente terceiro, ou seja, aplica-se aos casos em que a mercadoria:

- Detém o estatuto de mercadoria comunitária;
- Circula com destino a país/território terceiro.

### **3. Exportação, na expressão fiscal do IVA**

Do ponto de vista da técnica e funcionamento do IVA, este imposto atende à localização das operações tributáveis e obedece, regra geral, ao princípio da tributação no destino.

O princípio de tributação no destino garante a neutralidade do IVA no comércio internacional através da tributação no país para onde se dirigem os bens:

- Os bens saem do país exportador sem qualquer carga fiscal e serão tributados à entrada do país importador.



A directiva IVA no seu artigo 6.º define o âmbito geográfico da sua aplicação, enumerando quais os territórios que fazem parte “da Comunidade” e onde não se aplica a directiva e quais os territórios que, não fazendo dela parte, a devem aplicar.<sup>373</sup>

Concomitantemente, no direito nacional, o CIVA circunscreve o âmbito territorial de aplicação das disposições relativas ao IVA e, subsidiariamente, ao definir “País terceiro” e “Território terceiro”, demarca a zona geográfica para onde a saída de mercadorias para efeitos de IVA se considera como exportação.<sup>374</sup>

As operações de exportação, enquanto transmissões de bens, efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, incluem-se no conceito de operação objectivamente sujeita a imposto, dentro do seu campo de incidência.

Embora as exportações sejam consideradas como operações tributáveis em sede do IVA, são operações que, respeitando o princípio do destino, se tornam operações isentas do imposto.

É assim que a directiva IVA vem estabelecer que devem os EM isentar as operações de exportação.

**Directiva 112/2006:**

**“CAPÍTULO 6**

***Isenções na exportação Artigo 146.º***

***1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:***

***a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;***

<sup>373</sup> Vide diagrama da página 15.

<sup>374</sup> Cf. alíneas c) e d), respectivamente, do n.º 2, [artigo 1.º](#) do CIVA.



*b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respectivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com excepção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;*

*.../...”.*

Em corolário, na legislação nacional, o CIVA<sup>375</sup>, artigo 14.º, materializa o facto autónomo que vem impedir que as operações de exportação sejam tributadas, isentando-as.

Uma vez que este artigo se dirige ao elemento objectivo da operação, estamos em presença de uma isenção objectiva ou real.

#### 4. Exportação, operação isenta de IVA

A nível nacional, o CIVA consagra como isentas as exportações, operações assimiladas e transportes internacionais.

Assim, com base no n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, estão isentas as operações de exportação,

Veja-se:

**CIVA:**

#### **“SECÇÃO III**

*Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais*

*Artigo 14.º*

<sup>375</sup> Cf. alíneas a) e b) do [artigo 14.º do CIVA](#)



*Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais*

*1 - Estão isentas do imposto:*

- a) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;*
- b) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efectuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com excepção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro;”*

**Condições a observar:**

- Relativas à mercadoria:

A operação pressupõe uma venda do bem em território nacional.

A verificação desta venda localizada **em território nacional** garante que se trata de uma operação sujeita a imposto **em território nacional**.

e

A operação pressupõe a saída do bem da Comunidade.



A Comunidade é tomada nos termos do definido como território fiscal da União Europeia, pelo que o destino do bem deverá ser um país/território terceiro dos assim definidos na página 15 do presente manual.

A uma transmissão de bens no território nacional para um adquirente estabelecido num dos territórios considerados como fiscalmente terceiros aplica-se as formalidades da exportação, conforme o previsto nas DACAC e no CIVA.

- Relativas aos intervenientes na operação:

O transporte dos bens para fora da Comunidade é assegurado:

- pelo vendedor nacional (ou por um terceiro por conta deste),

ou

- por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional (ou por um terceiro por conta deste).

O vendedor nacional deve estar habilitado para realizar a operação, ou seja, deve ser sujeito passivo do imposto, nos termos definidos pelo artigo 2.º do CIVA.

As operações de exportação são consideradas como isenções completas, já que permitem ao exportador:

- não liquidar IVA na operação de transmissão/exportação que realiza;

e, também,

- ter direito ao ressarcimento do imposto que lhe tenha sido facturado pelos seus fornecedores, a montante; pode o sujeito passivo exercer o



direito à dedução (ou reembolso) do imposto suportado nestas operações a montante da exportação.

**Resumidamente:**

Não existe perfeita coincidência territorial entre os conceitos aduaneiro e fiscal, a saber:

1. Na **saída da mercadoria para países terceiros:**

**Há coincidência entre os conceitos, aduaneiro e fiscal**

→ **Operação isenta em sede de IVA.**

2. Na **saída da mercadoria para territórios fiscalmente terceiros\***:

**Não há coincidência entre os conceitos, aduaneiro e fiscal:**

→ **Operação isenta em sede de IVA**

\*Nesta caso, em termos aduaneiros, a operação não constitui uma exportação, mas assim é tratada em matéria de IVA, pelo facto de não se aplicar a Directiva 112/2006/CE do Conselho de 28 de Novembro, naqueles territórios (fiscalmente terceiros).



## 5. Exportação, operação documentada

### 5.1. Exportação, operação efectuada através de Declaração de Exportação, pelo vendedor ou por sua conta

Com base no n.º 4 do artigo 161.º do CAC<sup>376</sup>, regra geral, as mercadorias com destino à exportação são objecto de uma declaração de exportação junto da alfândega.<sup>377</sup>

Essa declaração de exportação obedece aos procedimentos consagrados no respectivo manual.<sup>378</sup>

Se for efectuada por meio do Documento Administrativo Único, nos termos do n.º 1 do artigo 792.º das DACAC, o respectivo exemplar 3 será guardado junto da escrita do interessado, documentará a operação de exportação e assegurará que a operação de exportação, isenta de IVA nos termos do n.º 1 da alínea a) do artigo 14.º, foi efectuada.

Após a confirmação da saída das mercadorias, a estância de exportação envia ao declarante a certificação da saída, *“que se consubstancia no exemplar 3 da declaração aduaneira, cuja Casa D (“CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA”) deverá conter o campo “C.SAÍDA” preenchido com*

<sup>376</sup> Vide n.º 4. do artigo 161.º do CAC.

<sup>377</sup> Estando previstas outras formas de declaração, por exemplo na via postal, de momento refere-se a sua forma clássica.



a respectiva data e, eventualmente, o nome e código identificativo do funcionário que efectuou a certificação”.<sup>379</sup>

Caso a certificação da saída da mercadoria tenha por base provas alternativas, deverá observar-se as normas e procedimentos divulgados pela DGAIEC.<sup>380</sup>

A operação de exportação implica, para além das obrigações declarativas aduaneiras, outras obrigações declarativas fiscais em termos de IVA, embora se trate de uma operação isenta deste imposto.

Assim, um sujeito passivo que, num determinado período realiza exportações, além das declarações aduaneiras de exportação, mencionadas em parágrafos anteriores, tem por obrigação a inclusão destas operações na sua declaração periódica referente ao período em causa.

**Resumidamente:**

A operação de exportação, em sede de IVA, contempla:

- formalidades/obrigações aduaneiras, nomeadamente, a declaração aduaneira de exportação no acto de cada operação;
- formalidades/obrigações fiscais, nomeadamente, o preenchimento do campo reservado a operações isentas ou não tributáveis na declaração periódica, onde se deve incluir o montante global das exportações ocorridas no período em referência.<sup>381</sup>

Segundo as Instruções de Preenchimento da Declaração Periódica, os elementos relativos às operações de exportação são englobados num campo

<sup>378</sup> Cf. “STADA – EXPORTAÇÃO [Instruções de Preenchimento das Declarações Electrónicas de Exportação](#)”

<sup>379</sup> Cf. “[Notícia](#)”.

<sup>380</sup> Cf. Circular n.º 34/2009, Série II.



específico onde “*devem ser inscritos os valores correspondentes às operações isentas ou não tributadas, mas que conferem direito à dedução do imposto (por exemplo, exportações), nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do Código*”<sup>382</sup>.

Trata-se, portanto, de uma obrigação declarativa fiscal, a de mencionar na declaração periódica o montante global dos valores das exportações realizadas no período de referência.<sup>383</sup>

**Resumidamente:**

O montante global dos valores das exportações realizadas no período de referência deverá ser fundamentado pelos documentos legais de suporte das mesmas operações, em posse do exportador.

Pode assim dizer-se que o controlo da operação de exportação propriamente dita, enquanto regime aduaneiro de saída das mercadorias do território da comunidade, é do âmbito das competências das alfândegas. Esses controlos incluem: os controlos sobre as mercadorias e também os controlos documentais sobre as declarações para exportação.

Por sua vez, o controlo das obrigações declarativas fiscais das operações de transmissão ocorridas no território nacional, nomeadamente dos elementos relativos às operações de exportação, cabe à Direcção-Geral dos Impostos. Nomeadamente, as operações de exportação são objecto de inclusão na declaração periódica nos termos abreviadamente descritos, acima.<sup>384</sup>

<sup>381</sup> As obrigações declarativas fiscais relativas às operações de exportação não se esgotam com o preenchimento da Declaração Periódica, DP, sendo as mesmas tituladas pela Direcção-Geral dos Impostos, DGCI.

<sup>382</sup> Cf. Anexo III, à Declaração Periódica, “Instruções para Preenchimento da Declaração Periódica”, DGCI.

<sup>383</sup> Cf. n.º 8 do [artigo 29º](#) do CIVA.

<sup>384</sup> As obrigações fiscais relativas às operações de exportação não se esgotam com o preenchimento da Declaração Periódica, DP, sendo as mesmas tituladas pela Direcção-Geral dos Impostos, DGCI.



**Resumidamente:**

A exportação:

- Efectuada por um sujeito passivo, exportador,

em que:

- As mercadorias, destinadas a um país/território terceiro, são apresentadas na alfândega a coberto de uma declaração aduaneira de exportação.

é uma operação isenta de IVA.

**Notas:**

1. A inclusão do montante da operação isenta é obrigatória na respectiva DP;
2. A prova da operação de exportação é feita pela declaração aduaneira de exportação, guardada pelo exportador, depois de devidamente visada.

Estes são os procedimentos usados na exportação, na sua forma “clássica”, efectuada por um sujeito passivo, exportador, que apresenta as mercadorias na alfândega a coberto de uma declaração aduaneira, destinadas a um sujeito em país terceiro.



## 5.2. Exportação, operação sujeita a outras obrigações declarativas<sup>385</sup>

Para além de operação documentada conforme se desenvolve no ponto anterior, a exportação apresenta-se na sua forma padrão como uma operação com as seguintes características: o vendedor/exportador é um sujeito passivo de IVA em território nacional e pratica uma venda em território nacional. Essa venda foi dispensada do imposto ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, (venda isenta), pelo que, não dá lugar à liquidação de imposto.

A exportação, nesta acepção de operação de venda, será documentada nos termos previstos no artigo 29.º através de factura ou documento equivalente.

A declaração aduaneira, ao comprovar a saída efectiva da mercadoria, sanciona a operação como isenta.

### CIVA:

#### **“Artigo 29.º**

#### *Obrigações em geral*

*1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:*

*.../...*

<sup>385</sup> São referidas neste título as operações declarativas que relevam para efeitos da exportação em sede de IVA, na área aduaneira e fiscal, sem prejuízo de outras obrigações declarativas legalmente estabelecidas.



*b) Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens.*

*.../...*

*8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º.../... devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados../.... ”*

A factura ou documento equivalente deverá ser emitida nos termos previstos pela lei, com os elementos especificados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Tratando-se de uma operação isenta deve, na factura ou documento equivalente que documenta a operação, conforme o estipulado na alínea e) do mesmo artigo 36.º, ser indicado o motivo da não aplicação do imposto.

No caso das operações de exportação, o motivo a indicar deverá ser:

“Operação isenta ao abrigo da alínea a) do artigo 14.º do CIVA”.

**CIVA:**

**“Artigo 36.º**

*Prazo de emissão, formalidades das facturas e documentos equivalentes*

*.../...*

*5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:*

*a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;*

*b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*



*c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*

*d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*

***e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;***

*f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.”*

Reforça-se que está prevista a possibilidade de ressarcimento do imposto nas operações realizadas a montante, já que a exportação é uma operação que beneficia de isenção sob a forma de isenção completa.<sup>386</sup>

Assim, está prevista na lei a possibilidade de se deduzir/reembolsar o imposto relativo a aquisição ou importação dos bens que serviram para as operações de exportação (estas, isentas ao abrigo do artigo 14.º do CIVA).

#### **CIVA:**

##### **“Artigo 20.º**

##### *Operações que conferem o direito à dedução*

*1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:*

*.../...*

*b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:*

*l) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;*

*.../...*

<sup>386</sup> Vide título “Exportação, operação isenta de IVA”.



**6. Exportação, na forma em que os bens são transportados por adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional**  
- alínea b), n.º 1, artigo 14.º.  
- Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho

Uma das situações em que se aplica a isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA é aos bens adquiridos por viajantes residentes fora do território fiscal comunitário e por eles transportados na sua bagagem pessoal.

A nível comunitário, a base legal do regime está contida na Directiva 112/2006/CE do Conselho, de 28 de Novembro.

Este regime de isenção está, na ordem jurídica nacional, especificamente consagrado no Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, diploma que contempla dois regimes distintos de isenção do IVA

- vendas a viajantes residentes em países terceiros (artigos 1.º a 5.º);
- vendas em balcões situados nos portos e aeroportos e a bordo de aviões e navios durante um transporte intracomunitário, feitas a viajantes com destino a outro Estado-membro da UE (artigos 6.º a 8.º).

Considerando-se o artigo 6º e seguintes como anacrónicos, apenas se aborda, a seguir, o primeiro destes regimes - vendas de bens a viajantes, residentes em países terceiros, que os transportem na sua bagagem pessoal com destino a um país terceiro.



## 6.1. Âmbito de aplicação

O regime do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, prevê a isenção do IVA nas vendas de bens efectuadas no território nacional a viajantes residentes em países terceiros, que os transportem na sua bagagem pessoal com destino a um país terceiro.

Para efeitos de aplicação deste regime, são considerados como países terceiros os países e territórios que ao longo do presente manual foram definidos como não pertencentes ao território fiscal da Comunidade (Vide diagrama da página 15).

Os viajantes residentes em qualquer daqueles países/territórios terceiros beneficiam do regime de isenção do IVA nas compras de bens transportados na sua bagagem pessoal, com destino a país/território terceiro, desde que se observem as restantes condições definidas para o regime.

Pela situação geográfica de Portugal, as Alfândegas nacionais apenas assumem a função de *estância aduaneira de saída do território da UE*, quando os viajantes utilizam a via marítima ou a via aérea.

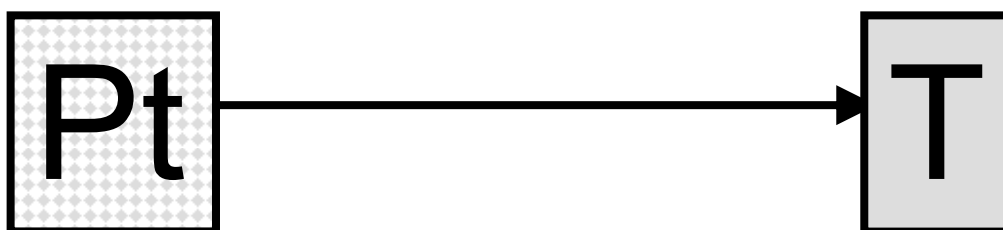
Os aspectos práticos da aplicação deste regime de isenção, condições que devem ser observadas e procedimentos a prosseguir são abordados a seguir.

## 6.2. Condições de aplicação do regime

Os serviços aduaneiros nacionais, quando actuem como estância aduaneira de saída do território da União Europeia, deverão confirmar a exportação dos bens adquiridos no território nacional ou em qualquer outro Estado-membro, por viajantes residentes em países terceiros.

A confirmação da exportação ocorrerá como segue:

- a. Caso os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte (de via aérea ou marítima) e embarquem num aeroporto nacional (Pt) com destino **directo** a um país terceiro (T), relativamente aos bens que sejam transportados na sua **bagagem de porão ou de mão**;

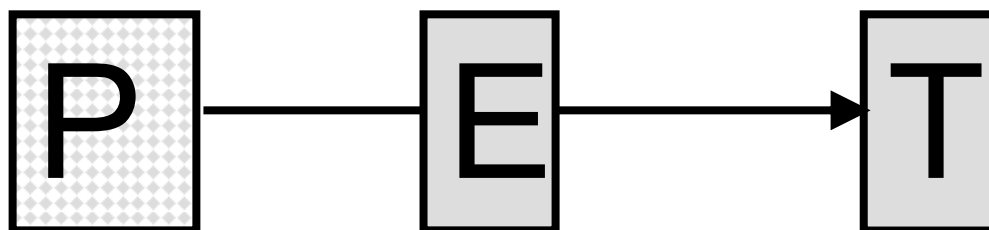


A certificação da exportação dos bens transportados na bagagem de mão deverá ser efectuada no aeroporto de partida. 

**Ex:**

A exportação dos bens, transportados na bagagem (de porão ou de mão) de um viajante munido de um título de transporte **directo** com destino a Moscovo e que registe a sua bagagem no Aeroporto de Lisboa será certificada pela Alfândega do Aeroporto de Lisboa.

- b. Caso os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte e embarquem num aeroporto nacional (Pt) com destino a um país terceiro (T), com **mera escala** noutro aeroporto comunitário (E), relativamente aos bens que sejam transportados **na bagagem de porão ou na bagagem de mão**:



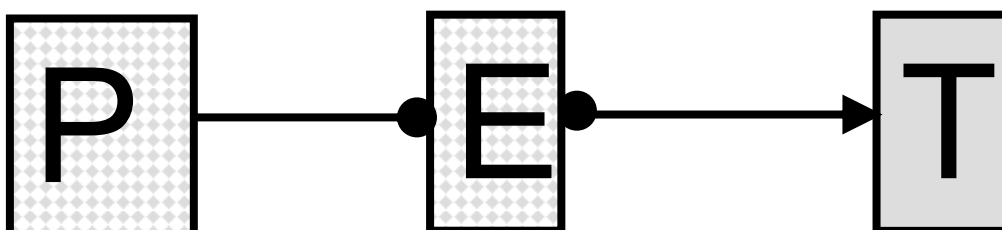
A certificação da exportação dos bens deverá ser efectuada no aeroporto de partida **Pt**, onde foi registada a bagagem.

Ex:

A exportação dos bens, transportados na bagagem (de porão ou de mão) de um viajante munido de um título de transporte com destino a Moscovo e que registe a sua bagagem no Aeroporto de Lisboa será certificada pela Alfândega do Aeroporto de Lisboa, ainda que o voo efectue uma mera escala em Madrid.

- c. Caso os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte e embarquem num aeroporto nacional com destino a um país terceiro, com **transbordo** noutra aeroporto comunitário:

A certificação da exportação dos bens transportados **na bagagem de porão** será efectuada **no aeroporto de partida**, onde foi registada a bagagem. **Pt**





A certificação da exportação dos bens transportados **na bagagem de mão** deverá ser efectuada no **último aeroporto comunitário**,  .

Ex:

Nos casos em que um viajante munido de um título de transporte com destino a Moscovo e que registe a sua bagagem no Aeroporto de Lisboa e em que haja transbordo num aeroporto comunitário:

A exportação dos bens transportados na bagagem de porão será certificada pela Alfândega do Aeroporto de Lisboa;

A exportação dos bens transportados na bagagem de mão será certificada no **último aeroporto comunitário**.

- d. Caso os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte por via marítima, cujo trajecto, efectuado pelo mesmo navio, tenha início ou escala em Portugal e termo num porto não comunitário.

A certificação da exportação dos bens deverá ser efectuada pela alfândega presente no porto onde foi declarada a bagagem.

**Notas:**

- *São consideradas:*
- Bagagens de porão, aquelas que, tendo sido registadas no aeroporto de partida, não forem acessíveis à pessoa durante o voo nem, eventualmente, aquando da escala efectuada num outro aeroporto comunitário;
- Bagagens de mão, aquelas que a pessoa transporte consigo na cabina da aeronave.



### 6.3. Modalidade da isenção

A isenção é concedida através do mecanismo do reembolso do imposto, já que neste regime especial, a aquisição dos bens se dá no mercado nacional, nas suas condições normais de funcionamento, com liquidação do imposto pelo vendedor.

O reembolso do imposto neste regime de isenção está previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 295/87, tendo em conta a natureza das operações em causa.

#### Decreto-Lei N.º 295/87 de 31 de Julho

##### Artigo 5.º

Nas transmissões dos bens abrangidos pelos artigos anteriores pode, todavia, o sujeito passivo exigir do adquirente o valor do imposto, obrigando-se, no entanto, a devolver-lhe o respectivo montante no prazo de quinze dias após a recepção do exemplar referido no n.º 2 do artigo 3.º.

O funcionamento prático desta modalidade que possibilita o recurso ao reembolso, nos termos conferidos pode resumir-se à sequência das acções seguintes e que se resumem no esquema subsequente:

**Momento 1 – Na altura da venda**, o vendedor exige o valor do imposto ao viajante;

**Momento 2 – Antes de embarcar**, o viajante apresenta à Alfândega os bens adquiridos e relativamente aos quais pretende ver-se ressarcido do imposto, bem como a factura emitida pelo vendedor (ou os impressos dos tipos utilizados pelas empresas vulgarmente conhecidas por "*Tax-free*", se for o caso); a alfândega, verifica se estão cumpridas as condições do regime e atesta a saída da mercadoria, carimbando a factura;



**Momento 3 – Após a confirmação da exportação** pelos serviços aduaneiros nacionais, há dois casos a considerar:

- Caso o vendedor não tenha acordo com empresas, vulgarmente designadas por “empresas tax-free”, os viajantes devem devolver o original da factura ao vendedor - no prazo máximo de 150 dias após a venda - devidamente visada pelos serviços aduaneiros nacionais, a fim do vendedor proceder ao reembolso do imposto pela forma acordada no momento da venda - cheque, transferência bancária, etc.

O vendedor devolve ao viajante o montante o imposto, após guardar a factura carimbada pelas autoridades aduaneiras que é a prova da saída da mercadoria do território fiscal comunitário e, por conseguinte, uma operação isenta.

- Caso o vendedor tenha acordo com empresas, vulgarmente designadas por “empresas tax-free”, os viajantes devem dirigir-se aos balcões dessas empresas no aeroporto de saída, munidos do impresso respectivo, devidamente visado pelos serviços aduaneiros nacionais e o imposto será reembolsado nesse momento.

| Momento 1:<br><b>Venda</b>                      | Momento 2:<br><b>Antes do embarque</b>                                                                                                                                                                                                                                                  | Momento 3:<br><b>Após a<br/>certificação da</b>                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| O vendedor exige o valor do imposto ao viajante | <p>O viajante apresenta os bens à Alfândega com:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>■ A(s) factura(s);</li><li>■ O(s) impresso(s) emitidos pelas empresas vulgarmente chamadas de “empresas tax-free”.</li></ul> <p>A Alfândega certifica a exportação, por meio de carimbo.</p> | <p>■ Na <b>factura</b>: o viajante devolve o original da factura visada ao vendedor, a fim do vendedor proceder ao reembolso do imposto pela forma acordada no momento da venda.</p> <p>■ No <b>impresso</b>: o viajante vai ao balcão da empresa, com o impresso visado e é reembolsado.</p> |



#### 6.4. Procedimentos dos serviços aduaneiros

Para confirmação da exportação dos bens transportados pelos viajantes, os serviços aduaneiros nacionais deverão proceder do seguinte modo:

- a. Exigir ao viajante a apresentação dos bens adquiridos que pretendem submeter ao regime especial de isenção, bem como os originais das facturas suportes das vendas (ou os impressos dos tipos utilizados pelas empresas vulgarmente conhecidas por "*Tax-free*", se for o caso).

Os bens adquiridos noutro Estado-membro poderão ser presentes às autoridades aduaneiras nacionais, bem como as correspondentes facturas (ou os impressos dos tipos utilizados pelas empresas vulgarmente conhecidas por "*Tax-free*", se for o caso).

- b. Constatar que estão preenchidos os requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 295/87, relativos aos **bens**, aos **viajantes** e às **facturas**.

**Os bens** deverão:

- Ser transportados na bagagem pessoal do viajante com destino a país terceiro.



Nacionalmente, por razões geográficas, a isenção apenas se aplicará a viajantes que utilizem uma das vias aérea ou marítima (e nestas, apenas aos detentores de um título de transporte válido para um país/território terceiro)

Ainda que o transporte para país terceiro faça uma mera escala noutro Estado membro, a bagagem será objecto das regras aplicáveis a bagagem com transporte directo para terceiros países.

Igualmente, os bens pessoais adquiridos noutro Estado membro e transportados por viajantes, nas condições do presente regime, em que a estância aduaneira nacional funcione como estância de saída com destino a país terceiro, o controlo sobre estes bens será feito pela alfândega nacional de saída.

- Ser declarados como ofertas para uso privado, próprio ou familiar, não devendo apresentar, pela natureza ou quantidade, carácter comercial.

Os bens de equipamento ou abastecimento de qualquer meio de transporte estão explicitamente excluídos do âmbito do diploma.

Os acessórios, partes e peças de meios de transporte têm sido considerados como um bem de equipamento.

- Ter um valor líquido de imposto (IVA não incluído), nas aquisições efectuadas em território nacional, igual ou superior a €49,887, por factura.



Cada Estado-membro, pode fixar o valor mínimo, a partir do qual pode ser conferida a isenção do imposto nas compras feitas por viajantes residentes em países terceiros.

Ficam excluídos deste regime de isenção os valores inferiores àquele montante.

Fica fora da isenção, por exemplo, o caso de duas facturas do mesmo estabelecimento apresentadas por um viajante, em que o valor de cada uma delas seja inferior aos estipulados €49,88.

- Ter sido adquiridos nos 90 dias anteriores ao embarque.

A confirmação da condição enunciada ocorrerá mediante a verificação da data constante na factura.

**O viajante** que pretenda a isenção do imposto ao abrigo deste regime deverá reunir, cumulativamente, as seguintes condições:

- Ser residente em país terceiro.

A confirmação da condição enunciada ocorrerá mediante a apresentação de documento de identidade oficial, o qual deve referir o local de residência, identificando igualmente o respectivo país, de modo a que se comprove que se trata, efectivamente, de um país terceiro.



- Não ter residência em território nacional.

A confirmação da condição enunciada ocorrerá mediante a consulta à base de dados “Visão do contribuinte”, da DGCI, acessível nas alfândegas.

- Possuir título de transporte para país terceiro.

**As facturas** de suporte às vendas dos bens para os quais se pretende a isenção do imposto ao abrigo deste regime deverão:

- Ser emitidas em forma legal.

A confirmação da condição enunciada ocorrerá in loco, mediante apresentação de factura onde constem os elementos previstos no artigo 36º do CIVA, a saber:

Data

Número

Nome e n.º de identificação fiscal do vendedor

Nome e residência do adquirente portador do bem, na qualidade de particular

Quantidade e identificação pela denominação usual dos bens

Preço líquido de imposto

Taxa de imposto aplicável

- Ser emitidas em triplicado.



O triplicado destina-se ao vendedor;

Os restantes ao adquirente, que apresentará ambos na estância aduaneira de saída do território aduaneiro da Comunidade Europeia para confirmação da exportação;

O original, visado pela alfândega, será remetido ao vendedor até 150 dias após a venda;

O vendedor, após a recepção do original da factura visado pela alfândega, deverá, no prazo de 15 dias, devolver ao adquirente o montante correspondente ao imposto pago.

Caso as condições necessárias à isenção do IVA ao abrigo deste regime, enunciadas atrás, estejam reunidas, relativamente aos **bens**<sup>387</sup> aos **sujeitos**<sup>388</sup> e às **facturas**<sup>389</sup>:

Os serviços aduaneiros deverão **confirmar a exportação dos bens transportados na bagagem dos viajantes, mediante a aposição de carimbo aprovado para o efeito**, nas facturas (ou nos impressos emitidos pelas empresas conhecidas por "Tax-free", preenchidos de forma completa e legível).

Caso os pressupostos e condições necessários à aplicação do regime não estejam reunidos todos:

Não será certificada a exportação dos bens, não devendo, por conseguinte, ser usado o carimbo de certificação.

<sup>387</sup> Vide Quadro 1 A.

<sup>388</sup> Vide Quadro 1 B.

<sup>389</sup> Vide Quadro 1 C.



Nestes casos, não haverá lugar à isenção. A não certificação da saída deve ser sumariamente fundamentada na factura (ou impressos do tipo utilizado pelas empresas vulgarmente designadas por “tax-free”).

## 6.5. Excepções ao regime

Não estão abrangidos por este regime:

- Os bens de equipamento ou abastecimento de embarcações e aeronaves.
- Os bens transportados por viajantes que utilizem meios de transporte privados - embarcações de recreio e aeronaves privadas.
- As aquisições efectuadas em estabelecimento nacional que totalizem por factura valor inferior a €49,88 (IVA não incluído).
- As aquisições efectuadas em estabelecimento doutro Estado-membro que correspondam a valor inferior ao fixado pelo Estado-membro onde foram adquiridos.<sup>390</sup>

<sup>390</sup> Conforme Quadro 2.



| Quadro 1 A - Condições relativas aos bens                                                                                                       |                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| O que o diploma determina:                                                                                                                      | Meios de prova:                                                                                                               |
| Transportados na bagagem pessoal do viajante com destino a país terceiro <sup>391</sup>                                                         | Apresentação dos bens e do título de transporte                                                                               |
| Custo líquido de imposto (IVA não incluído), igual ou superior a €49,88 <sup>392</sup> , por factura de estabelecimento nacional <sup>393</sup> | Valor que consta da factura                                                                                                   |
| Para fins privados:<br>- Ofertas; Uso próprio ou familiar<br>- Não apresentem, pela natureza ou quantidade, carácter comercial                  |                                                                                                                               |
| Adquiridos nos 90 dias anteriores ao embarque                                                                                                   | Data da emissão factura                                                                                                       |
| Bens de equipamento ou abastecimento de qualquer meio de transporte estão excluídos do âmbito do diploma                                        | Nota:<br>Os acessórios, partes e peças de meios de transporte têm sido considerados como um bem de equipamento <sup>394</sup> |

<sup>391</sup> Uma vez que a prova do destino apenas pode ser feita mediante a exibição do título de transporte, tem sido entendimento que este regime de isenção do IVA apenas se aplica ao viajante que seja detentor de um título de transporte para país terceiro. Este entendimento leva à exclusão dos viajantes que se deslocam em meios de transporte de uso privado.

Nacionalmente, por razões geográficas, a isenção apenas se aplica a viajantes que utilizem uma das vias aérea ou marítima (e nestas, apenas aos detentores de um título de transporte válido para um país terceiro).

<sup>392</sup> Valor resultante da aplicação da taxa de conversão de escudos para euros, nos termos do Regulamento (CE) n.º 2866/98, de 31 de Dezembro. No texto original do D.L. n.º 295/87, de 31 de Julho consta o valor de 10 000 escudos.

<sup>393</sup> Para as aquisições feitas nos outros Estados-membros os montantes mínimos constam do Quadro 2.

<sup>394</sup> Veja-se, por exemplo, o caso de um retrovisor declarado como sendo para o veículo particular de um viajante, transportado pelo mesmo viajante nas condições exigíveis relativas aos sujeitos (cf. Quadro respectivo), considera-se como bem de equipamento de meio de transporte, pelo que está excluído do regime.



**Quadro 1 B - Condições relativas aos viajantes**

| O que o diploma determina                                    | Meios de prova                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Possuir residência em país terceiro                          | Documento de identidade oficial <sup>395</sup>                                                                         |
| Não ter residência ou estabelecimento em território nacional | Consulta à “Visão do contribuinte”, da DGCI                                                                            |
| Possuir título de transporte para país terceiro              | Apresentação do título de transporte válido, em seu nome e com partida anunciada para as próximas horas <sup>396</sup> |

<sup>395</sup> O documento apresentado para fazer prova deve referir o local de residência, identificando igualmente o país para que se comprove que se trata, efectivamente de um país terceiro.

<sup>396</sup> Ainda que o transporte para país terceiro faça uma mera escala noutro EM, a bagagem será objecto das regras aplicáveis a bagagem com transporte directo para terceiros países. Igualmente, os bens pessoais adquiridos noutro EM e transportados por viajantes, nas condições do presente regime, em que a estância aduaneira nacional funcione como estância de saída com destino a país terceiro, o controlo sobre estes bens será feito pela alfândega nacional de saída.



### Quadro 1 C - Condições relativas à factura

| O que o diploma determina:                                                              | A considerar:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Passada em forma legal <sup>397</sup>                                                   | A factura passada em forma legal deve conter <sup>398</sup> : <ul style="list-style-type: none"><li>• Data</li><li>• Número (sequencial)</li><li>• Nome e n.º de identificação fiscal do vendedor</li><li>• Nome e residência do adquirente<sup>399</sup></li><li>• Quantidade e identificação pela denominação usual dos bens</li><li>• Preço líquido de imposto</li><li>• Taxa de imposto aplicável</li></ul>                                                                                         |
| Conter a anotação de documento comprovativo da identidade e da residência do adquirente | <i>In loco</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Emitida em triplicado                                                                   | O triplicado destina-se ao vendedor; os restantes ao adquirente, que apresentará ambos na estância aduaneira de saída do território aduaneiro da Comunidade Europeia para confirmação da exportação. <sup>400</sup><br>O original, visado pela alfândega, será remetido ao vendedor até 150 dias após a venda <sup>401</sup> . O vendedor, após a recepção do original da factura visado pela alfândega, deverá, no prazo de 15 dias, devolver ao adquirente o montante correspondente ao imposto pago. |

<sup>397</sup> Considera-se, nos termos do n.º 6 do artigo 19º do CIVA, passadas em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 36º do mesmo Código.

<sup>398</sup> Previstos no artigo 36º do CIVA.

<sup>399</sup> Identificado como o viajante e portador do bem, na qualidade de particular.

<sup>400</sup> Ainda que o transporte para país terceiro faça uma mera escala noutro EM, a bagagem será objecto das regras aplicáveis a bagagem com transporte directo para terceiros países. Igualmente, os bens pessoais adquiridos noutro Estado membro e transportados por viajantes, nas condições do presente regime, em que a estância aduaneira nacional funcione como estância de saída com destino a país terceiro, o controlo sobre estes bens será feito pela alfândega nacional de saída.

<sup>401</sup> Se, decorridos 150 dias, o vendedor não tiver na sua posse o original da factura, devidamente confirmado pela alfândega, deverá proceder à liquidação do imposto até ao fim do período seguinte àquele em que terminou o prazo de 150 dias subsequentes à venda.



| Quadro 2 - Valor mínimo das aquisições de bens, para efeitos de reembolso do IVA, por viajante não residente na União Europeia, transportados na sua bagagem pessoal, segundo o Estado membro da aquisição                                      |                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Áustria                                                                                                                                                                                                                                         | 75.01 EUR                                                              |
| Bélgica                                                                                                                                                                                                                                         | 125 EUR                                                                |
| Bulgária                                                                                                                                                                                                                                        | 300 BGN (Lev) por factura<br>Montante mínimo de IVA por factura 50 BGN |
| Chipre                                                                                                                                                                                                                                          | Montante mínimo 50 EUR por factura                                     |
| República Checa                                                                                                                                                                                                                                 | 2 000 CZK (Coroa checa)                                                |
| Dinamarca                                                                                                                                                                                                                                       | 300 DKK (Coroa dinamarquesa)<br>para os viajantes noruegueses 1200 DKK |
| Estónia                                                                                                                                                                                                                                         | 2 500 EEK (Coroa estoniana)                                            |
| Finlândia                                                                                                                                                                                                                                       | 40 EUR                                                                 |
| França                                                                                                                                                                                                                                          | 175 EUR                                                                |
| Alemanha                                                                                                                                                                                                                                        | Não é aplicado valor mínimo.                                           |
| Grécia                                                                                                                                                                                                                                          | -                                                                      |
| Hungria                                                                                                                                                                                                                                         | Mínimo 45 000 HUF por factura                                          |
| Irlanda                                                                                                                                                                                                                                         | Não é aplicado valor mínimo.                                           |
| Itália                                                                                                                                                                                                                                          | 154,95 EUR (IVA incluído)                                              |
| Letónia                                                                                                                                                                                                                                         | -                                                                      |
| Lituânia                                                                                                                                                                                                                                        | 200 LTL (Lita lituana)                                                 |
| Luxemburgo                                                                                                                                                                                                                                      | 74 EUR                                                                 |
| Malta                                                                                                                                                                                                                                           | 55 EUR por factura: 315 EUR para o valor total                         |
| Países Baixos                                                                                                                                                                                                                                   | 50 EUR                                                                 |
| Polónia                                                                                                                                                                                                                                         | Mínimo 200 PLN (Novo Zloty)                                            |
| Portugal                                                                                                                                                                                                                                        | 49.88 EUR                                                              |
| Roménia                                                                                                                                                                                                                                         | -                                                                      |
| Eslováquia                                                                                                                                                                                                                                      | 165,97 EUR <sup>402</sup>                                              |
| Eslovénia                                                                                                                                                                                                                                       | Mínimo €62.59 por factura. <sup>403</sup>                              |
| Espanha                                                                                                                                                                                                                                         | 90,15 EUR                                                              |
| Suécia                                                                                                                                                                                                                                          | 200 SEK (Coroa sueca)                                                  |
| Reino Unido                                                                                                                                                                                                                                     | Não é aplicado valor mínimo                                            |
| <a href="http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/travellers/leave_eu/VAT_refund_min_values_fr.pdf">http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/travellers/leave_eu/VAT_refund_min_values_fr.pdf</a> |                                                                        |

<sup>402</sup> Valor resultante da conversão de 5000 SKK (Coroa da Eslováquia) em Euros.

<sup>403</sup> Valor resultante da conversão de 15000 Tollar em Euros.



## 7. Operações assimiladas a exportação

### 7.1. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca

As operações de transmissão de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea d), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

Estas operações estão assimiladas a exportações e expressamente consideradas como isentas pelo CIVA.

#### CIVA

##### “Artigo 14.º

.../...

#### 3. Bens de abastecimento:

a) As provisões de bordo, sendo considerados como tais os produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros;



*b) Os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo;*

*c) Os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo. “*

As condições de aplicação da isenção aos designados “abastecimentos de bordo” são as seguintes:

**Os bens deverão:**

- Pertencer a uma das categorias incluídas na definição dada pelo CIVA: provisões de bordo; combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros ou produtos acessórios.
- Destinar-se ao consumo a bordo:
  - da tripulação e passageiros;
  - das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico;
  - ser usados na preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas.

**Notas:**

1. Estas transmissões de bens isentas devem ser comprovadas através dos documentos aduaneiros, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.



### **As embarcações deverão:**

- Ser de navegação marítima em alto mar;

**e**

- Assegurar o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca.
- Ser embarcações diferentes das classificadas como barcos desportivos ou de recreio, já que estes tipos de embarcações estão expressamente excluídos da isenção.

*No Direito Internacional do Mar, geralmente aceite, oceanos, mares e águas fora da [jurisdição nacional](#) estão abertos à navegação por todos, sendo referidos como "[alto-mar](#)" ou *mare liberum*.."*

*In "Wikipedia*

## **7.2. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira**

As operações de transmissão de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea e), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

Relativamente às embarcações de pesca costeira, as provisões de bordo estão excluídas das isenções, restando como isentas para estas embarcações apenas as transmissões de combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo, bem como, os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo.

### **Nota:**

1. Estas transmissões de bens isentas devem ser comprovadas através dos documentos aduaneiros, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

As condições de aplicação da isenção aos designados “abastecimentos de bordo” são as seguintes:

### **Os bens deverão:**

- Pertencer a uma das categorias incluídas na definição dada pelo CIVA: provisões de bordo (estes bens, quando está em causa o abastecimento de embarcações de pesca costeira não estão isentos); carburantes, lubrificantes e outros ou produtos acessórios.



- Destinar-se ao consumo a bordo:
  - Da tripulação, relativamente a provisões de bordo das embarcações de salvamento, ou de assistência marítima;
  - das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico;
  - na preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas.

#### **As embarcações deverão:**

- Ser reconhecidas como embarcações de salvamento, assistência marítima ou pesca costeira

#### **Abastecimento de gasóleo a dragas**

O abastecimento de gasóleo a dragas é passível de benefício da isenção de IVA, por equiparação das funções destas embarcações a assistência marítima e subsequente enquadramento no previsto no artigo 14º, n.º 1, alínea e) do CIVA.

Sublinha-se o facto de não haver uniformidade quanto ao âmbito de aplicação das isenções de cada um dos impostos ISP e IVA, relativamente a dragas, já que para efeitos de isenção de IVA, a isenção aplica-se a bens de abastecimento que se destinem a qualquer tipo de draga.



### **7.3. Na forma de “abastecimentos de bordo” das embarcações de guerra**

As operações de transmissão de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de guerra são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea i), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

#### **Os bens deverão:**

- Pertencer a uma das categorias incluídas na definição dada pelo CIVA: provisões de bordo; combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros ou produtos acessórios.
- Destinar-se ao consumo a bordo:
  - da tripulação e passageiros;
  - das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico;
  - ser usadas na preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas.

#### **As embarcações deverão:**

- Ser navios de guerra, classificados pelo código pautal 8906 00 10

#### **Nota:**

Estas transmissões de bens isentas devem ser comprovadas através dos documentos aduaneiros, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.



#### **7.4. Na forma de “abastecimentos de bordo” de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional**

As operações de transmissão de bens de abastecimento postos a bordo das aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea h), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

As condições de aplicação da isenção aos designados “abastecimentos de bordo” são as seguintes:

##### **Os bens a isentar deverão:**

- Pertencer a uma das categorias incluídas na definição dada pelo CIVA (n.º 3 do artigo 14.º) de provisões de bordo; combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros ou produtos acessórios.
- Destinar-se ao consumo a bordo:
  - da tripulação e passageiros;
  - das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico;
  - usadas na preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas.



### **As aeronaves deverão:**

- Ser utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, assim reconhecidas pelo Instituto Nacional de Aviação Civil.

#### **Notas:**

Estas transmissões de bens isentas devem ser comprovadas através dos documentos aduaneiros, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.



## **7.5 . Outras operações assimiladas a exportação**

### **7.5.1. Transmissões de objectos incorporados nas seguintes embarcações: marítimas de alto-mar, de salvamento, de assistência marítima ou de pesca costeira**

As operações de transmissão de objectos incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas embarcações marítimas de alto-mar, de salvamento, de assistência marítima ou de pesca costeira são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea f), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

#### **Os bens deverão:**

- Ser objectos, incluindo o equipamento de pesca, usados nas operações de reparação e manutenção em embarcações dos tipos identificados e nelas incorporados ou utilizados na sua exploração.

#### **As embarcações deverão:**

- Ser classificadas como embarcações marítimas de alto-mar, de salvamento, de assistência marítima ou de pesca costeira.
- Ser embarcações diferentes das que se consideram **barcos desportivos ou de recreio**, já que estes **estão expressamente excluídas da isenção**.



**Notas:**

**Materiais para construção de embarcações novas**

O fornecimento de materiais destinados à construção de embarcações novas não está abrangido por nenhum normativo de isenção, nomeadamente pela alínea f) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA.

Efectivamente, a isenção não poderia ser aplicada a embarcações cuja utilização se desconhece. O que está em causa será o respectivo licenciamento da embarcação e não exclusivamente as suas características, nada impedindo que o mesmo tipo de embarcações possam ter utilização diferente, e, consequentemente, tratamento fiscal diferente.

Assim, no âmbito da construção de embarcações cujo destino se desconhece, caberá aos fornecedores dos bens liquidar imposto aos construtores das mesmas, podendo estes exercer o direito à dedução do respectivo imposto, nos termos e condições previstas nos art.º 19.º e art.º 20.º do CIVA.



### **7.5.2. Transmissão dos objectos incorporados em aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração**

As operações de transmissão, reparação, operações de manutenção e aluguer dos objectos incorporados em aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional ou que sejam utilizados para a sua exploração são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea g), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

As condições de aplicação da isenção são as seguintes:

#### **Os bens a isentar deverão:**

- Ser objectos incorporados em aeronaves

ou

- Utilizados para a sua exploração

#### **As aeronaves deverão:**

- Ser utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, assim reconhecidas pelo Instituto Nacional de Aviação Civil.



### **7.5.3. Transmissões de bens efectuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, cuja isenção resulte de acordos e convénios internacionais celebrados por Portugal**

As operações de transmissão de bens efectuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, cuja isenção resulte de acordos e convénios internacionais celebrados por Portugal são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea I), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

Mais especificamente, o Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho<sup>404</sup>, prevê a restituição do IVA suportado pelas embaixadas e consulados e, em termos mais restritos, do IVA suportado pelos seus funcionários não nacionais, condicionando o mesmo à existência de reciprocidade entre Portugal e o país a que pertence a respectiva representação diplomática ou consular.

Estas operações de fornecimentos às representações diplomáticas são operações assimiladas a exportações pelo facto de se destinarem a representações diplomáticas de outros países da União europeia ou países terceiros. A sua forma mais comum é a de aquisições feitas pelas representações diplomáticas, a isentar no mercado interno. Nestes casos não haverá intervenção por parte das alfândegas.

Esta isenção processa-se com recurso ao mecanismo de restituição do imposto (reembolso).

Efectivamente, o art.º 3.º do DL n.º185/86, de 14.07 (alterado pelo DL n.º296/2001, de 21.11), estabelece as condições para a concessão desta isenção, determinando que esta isenção opera por via do reembolso, genericamente.

Tal significa a obrigatoriedade de liquidação do IVA pelos fornecedores de bens ou serviços àquelas entidades, que posteriormente serão ressarcidas do imposto



suportado mediante pedido de reembolso especial. (Nos casos de aquisições de veículos automóveis no mercado nacional, a isenção verifica-se no momento da venda, desde que a mesma tenha sido reconhecida pelo Director-Geral dos Impostos).

O reembolso é da competência da Direcção-Geral dos Impostos.

O pedido de restituição deve ser dirigido ao Director-Geral dos Impostos e remetido ao Serviço do IVA da DGCI, em formulário próprio, acompanhado das facturas (ou documentos equivalentes a facturas, que contenham os elementos que estão previstos no nº 5 do artigo 36º do CIVA), visados e autenticados pelo chefe da representação diplomática ou consular.

Dado o assunto em causa ser da competência da DGCI, outros elementos complementares a esta informação poderão ser obtidos junto dos Serviços do IVA da DGCI, Av. João XXI, 76, 3º, 1049-065 Lisboa, telef. 217610351/4, e.m., [dsiva@dgci.min-financas.pt](mailto:dsiva@dgci.min-financas.pt).

As alfândegas intervirão nas operações da sua área de competências, conforme é mencionado noutros capítulos do presente manual<sup>405</sup>.

---

<sup>404</sup> Actualizado pelos D.L. n.º 198/90 de 19 de Junho, D.L. n.º 296/2001 de 21 de Novembro e pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro.

<sup>405</sup> Vide **CAPÍTULO II – ISENÇÕES DO IVA NA IMPORTAÇÃO**; idem **CAPÍTULO III – MEIOS DE TRANSPORTE – importação e transacções intracomunitárias**



#### **7.5.4. Transmissão de bens destinadas a organismos internacionais reconhecidos, ou a membros dos mesmos organismos, nos limites fixados**

As operações de transmissão de bens destinadas a organismos internacionais reconhecidos por Portugal ou por qualquer outro Estado membro da Comunidade Europeia, ou a membros dos mesmos organismos, nos limites fixados nos acordos e convénios internacionais que instituíram esses organismos ou nos respectivos acordos de sede são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea m), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

— A fixação dos limites dos bens a incluir nestas operações será de acordo com o estipulado nos respectivos acordos, convénios internacionais que instituíram esses organismos ou nos respectivos acordos de sede.



**7.5.5. Transmissões de bens efectuadas no âmbito do Tratado do Atlântico Norte às forças armadas dos outros Estados que são Partes no referido Tratado, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa**

As operações de transmissão de bens efectuadas no âmbito do Tratado do Atlântico Norte às forças armadas dos outros Estados que são Partes no referido Tratado, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea n), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

Trata-se de uma isenção que opera por via do reembolso nos moldes definidos pelo Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de Julho.



**7.5.6 Transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para fora da Comunidade no âmbito das suas actividades humanitárias, caritativas ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito à isenção**

As operações de transmissão de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para fora da Comunidade no âmbito das suas actividades humanitárias, caritativas ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito à isenção são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea o), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.



## **7.6. Operações relacionadas: Transportes internacionais e outras**

**7.6.1. Operações acessórias directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º**

As operações de prestação de serviços, incluindo operações acessórias directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º, são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea p), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.



#### **7.6.2. Transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro Estado membro, e vice-versa**

As operações de prestação de prestação de serviços de transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro Estado membro, e vice-versa, são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea r), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.

#### **7.6.3. Transmissões para o Banco de Portugal de ouro em barra ou em outras formas não trabalhadas**

As operações de transmissão de ouro em barra ou em outras formas não trabalhadas para o Banco de Portugal são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea u), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.



**7.6.4 Transmissões de bens destinadas às forças armadas de qualquer outro Estado que seja parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o Estado membro da Comunidade Europeia para o qual os bens são expedidos ou os serviços prestados, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanham, ou para o aprovisionamento das respectivas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa**

As operações de transmissão de bens destinadas às forças armadas de qualquer outro Estado que seja parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o Estado membro da Comunidade Europeia para o qual os bens são expedidos ou os serviços prestados, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanham, ou para o aprovisionamento das respectivas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa são operações isentas de imposto ao abrigo da alínea u), n.º 1, artigo 14.º do CIVA.



Quadro 3 - Operações isentas equiparadas a exportação, na forma de fornecimentos a embarcações e aeronaves

| Tipo de embarcação/<br>aeronave                                                                              | Condições especiais                                                                                   | Bens abrangidos                                                                                           | Base legal da isenção               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Embarcações marítimas de alto-mar                                                                            | Actividade de transporte remunerado de passag.<br>ou<br>Actividade comercial/industrial ou de pesca   | De abastecimento:<br>- provisões de bordo<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios | Alínea d), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Embarcações de salvamento                                                                                    |                                                                                                       | De abastecimento:<br>- provisões de bordo<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios | Alínea e), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Embarcações de assistência marítima                                                                          |                                                                                                       | De abastecimento:<br>- provisões de bordo<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios | Alínea e), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Embarcações de pesca costeira                                                                                |                                                                                                       | De abastecimento:<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios                         | Alínea e), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Embarcações de guerra                                                                                        | Classificadas pelo código 8906 00 10 da Nomenclatura Combinada                                        | De abastecimento:<br>- provisões de bordo<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios | Alínea i), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Embarcações;<br>- Marítimas de alto-mar<br>- De salvamento<br>- De assistência marítima ou de pesca costeira |                                                                                                       | Objectos incorporados nos tipos de embarcações definidos                                                  | Alínea f), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Aeronaves                                                                                                    | Utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dedicam principalmente ao tráfego internacional | De abastecimento:<br>- provisões de bordo<br>- carburantes, lubrificantes<br>- outros produtos acessórios | Alínea h), n.º 1, art. 14.º do CIVA |
| Aeronaves                                                                                                    | Utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principal/ ao tráfego internacional    | - Objectos incorporados em aeronaves<br>- Objectos sejam utilizados para a sua exploração                 | Alínea h), n.º 1, art. 14.º do CIVA |



## **8. Exportação, na forma de regime especial de isenção nas vendas efectuadas por fornecedores a exportadores nacionais**

**– Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho**

### **8.1. Descrição do regime**

O regime especial de isenção nas vendas efectuadas por fornecedores de exportadores nacionais prevê, sob condições, a isenção de IVA na venda imediatamente anterior à exportação, de acordo com o disposto no [artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho](#).

Este regime de isenção pressupõe a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens:

- uma venda em território nacional, em que o adquirente é um exportador,

seguida de:

- uma venda a um adquirente situado em país/território terceiro<sup>406</sup> - exportação<sup>407</sup>.

A segunda operação – exportação – é uma operação isenta de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do [artigo 14º do CIVA](#).

---

<sup>406</sup> Nos termos das alíneas c) e d) do n.º 2 do [artigo 1.º do CIVA](#).

<sup>407</sup> No presente documento e para efeitos deste regime, passa a designar-se esta operação, simplesmente, por exportação.



A primeira operação poderá ser uma operação isenta, caso estejam reunidas as condições fixadas pelo regime e mediante opção expressa dos intervenientes.

O regime especial de isenção nas vendas dos fornecedores a exportadores nacionais vem estender a possibilidade de **isenção do IVA a uma operação de venda, em território nacional, realizada a montante da exportação** (venda do fornecedor ao exportador nacional), desde que observadas as condições especificadas na lei.

A aplicação do regime de isenção nas vendas do fornecedor ao exportador tem por base o funcionamento de um sistema de:

- emissão;
- atestação pela alfândega;
- entrega ao fornecedor,

de certificados que comprovam a efectiva saída da mercadoria do território aduaneiro/exportação – **os Certificados Comprovativos da Exportação, CCE**.

São estes CCE que, após visados pela alfândega, atestam a venda isenta do fornecedor ao exportador, por aplicação do regime.

Os CCE são, até à data, emitidos em suporte papel e não têm modelo próprio, obrigatório. Devem, no entanto, incluir obrigatoriamente determinados elementos, como se verá adiante.

A comunicação desses elementos à alfândega deve efectuar-se até ao momento da apresentação da declaração aduaneira de exportação<sup>408</sup> com os elementos exigidos por lei<sup>409</sup> e com base nos dados conhecidos até então.

---

<sup>408</sup> Considera-se a apresentação da declaração aduaneira em suporte electrónico, ou a aceitação em suporte papel nos casos em que se recorra a este tipo de suporte.

<sup>409</sup> Vide n.º 5 do artigo 6º do D. L. n.º 198/90, de 19 de Junho.

Os elementos indicados devem ser coincidentes com os que constam da casa 30C da declaração aduaneira de exportação. A lei prevê que alguns dos elementos a constar do CCE, não conhecidos à data da apresentação, possam vir a ser aditados, posteriormente.<sup>410</sup>

Após a certificação de saída, o certificado (já com todos os elementos exigidos) deve, igualmente, estar conforme à última versão da declaração de exportação.

Enquanto obrigação comum a qualquer venda, também os sujeitos passivos de cada uma das operações deste regime (o fornecedor do exportador, e o exportador) estão obrigados à emissão das facturas referentes a essas operações, pela alínea b) do número 1 do artigo [29º do CIVA](#). Assim, cada caso de aplicação deste regime tem subjacente a existência/menção de duas facturas, consoante se verá mais especificamente, adiante.

Qualquer das facturas deverá conter os elementos obrigatórios prescritos no [artigo 36.º do CIVA](#).

Em linhas gerais, o regime especial de isenção nas vendas do fornecedor ao exportador traduz-se por:

- Opção pelo regime, na data da apresentação da declaração aduaneira de exportação<sup>411</sup>, por parte do exportador da mercadoria;
- Emissão do CCE em suporte papel;
- Apresentação do CCE em suporte papel e respectiva atestação pela alfândega;

<sup>410</sup> Os CCE que se apresentem por completar à data da apresentação da declaração aduaneira de exportação deverão ser completados até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação.

<sup>411</sup> Considera-se a apresentação da declaração aduaneira em suporte electrónico, ou a aceitação em suporte papel nos casos em que se recorra a este tipo de suporte



- Entrega ao fornecedor do exportador do CCE, visado pela alfândega. Reforça-se que os CCE visados serão o documento comprovativo da venda isenta realizada pelo fornecedor ao exportador nacional.



## 8.2. Condições para aplicação do regime

As operações de venda e exportação dos mesmos bens devem ser subsequentes (primeiro, a venda em território nacional a um exportador nacional e, de seguida, a exportação).

### 1. Condições relativas às mercadorias:

- O valor das mercadorias tem de ser maior que € 1 000, por factura;

#### **Nota:**

O regime de isenção aplica-se, apenas, às vendas de mercadorias de valor superior a 1000 euros efectuadas por um fornecedor a um exportador, do que resulta que as facturas devem apresentar, individualmente, valor superior àquele montante; ou seja, considera-se não ser de aceitar mais do que uma factura por cada CCE e a mesma factura não pode ser invocada em mais do que um CCE, como segue:

**1 venda (do fornecedor ao exportador) ⇔ 1 factura ⇔ 1 CCE**

- As mercadorias têm de ser exportadas no mesmo estado em que saíram do fornecedor.



**Nota:**

Não devem as mercadorias ser objecto de qualquer manipulação, após terem sido entregues pelo fornecedor para exportação, excepto as operações estritamente necessárias à prossecução das obrigações que permitam cumprir o processo de exportação das mercadorias.

As excepções restringem-se a situações em que as mercadorias estejam sujeitas a controlos legalmente estabelecidos em momento anterior à sua apresentação na alfândega.

**Refere-se:**

→ A inspecção antes da expedição das exportações da Comunidade prevista no Regulamento (CE) n.º 3287/94 do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994<sup>412</sup>; (Os controlos estabelecidos naquele regulamento poderão ser realizados fora das instalações do fornecedor ou fora dos locais referidos no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira de exportação);

→ A rotulagem e fumigação, de paletes ou outras medidas de segurança, nos casos em que tais operações estejam previstas na lei.

Quando estejam em causa as situações acima enunciadas, tais controlos poderão ser realizados em armazéns de terceiros.

- As mercadorias têm de sair do território aduaneiro da comunidade até ao prazo fixado (vide adiante, subtítulo *Prazos*, adiante).

<sup>412</sup> Jornal Oficial n.º L 349 de 31/12/1994.



## 2. Condições relativas aos intervenientes:

- Cada um dos sujeitos passivos intervenientes nas operações de venda no mercado nacional e exportação propriamente dita, (entenda-se: fornecedor do exportador e exportador) deverá ser detentor de número fiscal nacional, válido, para efeitos do IVA.
- É condição de aplicação do regime que o exportador não fique na posse das mercadorias, salvo nos casos em que for titular de um armazém de exportação.

### **Nota:**

A expressão “exportador nacional”, para efeitos da aplicação deste regime, abrange:

- os contribuintes registados em território nacional para efeitos do IVA, residentes e não residentes em território nacional. No caso de não residentes em território nacional deverão ser detentores de um número de identificação fiscal atribuído pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, iniciado por “98” e, simultaneamente, estarem inscritos para o exercício de uma actividade, no Serviço de Finanças competente. Ficam excluídos do regime os operadores que apresentem a declaração aduaneira de exportação indicando um número do IVA atribuído por outro Estado-membro.



### 8.3. Procedimentos a cumprir

#### 1. No momento da apresentação da declaração aduaneira de exportação:

- Será declarada a opção para este regime especial de isenção, à data da apresentação<sup>413</sup> da declaração aduaneira de exportação.

Nota:

Esta opção pelo regime é formalizada na própria declaração aduaneira de exportação, através do preenchimento da casa 30C, no momento da sua apresentação à alfândega.

- Os elementos a constar na casa 30C são relativos à venda no território nacional (do fornecedor ao exportador).

**Notas:**

1. A casa 30C (*Certificado Comprovativo de Exportação*) – deve apresentar-se preenchida de acordo com o “[Manual STADA-Exportação](#)”<sup>414</sup>; esta casa deve estar preenchida com os seguintes elementos de preenchimento, obrigatórios, na data da apresentação da declaração:

- NIF do Fornecedor;
- NIF do Exportador;

<sup>413</sup> Considera-se a apresentação da declaração aduaneira em suporte electrónico, ou a aceitação em suporte papel nos casos em que se recorra a este tipo de suporte.

<sup>414</sup> O preenchimento da casa 30C consta da página 59 e seguintes do “*Manual STADA- Exportação*”.



- Número e data da factura emitida pelo fornecedor;
- Valor constante da factura emitida pelo fornecedor;
- Designação da mercadoria;
- Quantidade de volumes;
- Natureza dos volumes;
- Peso bruto;
- Peso líquido.

2. Quando não sejam conhecidos no momento da apresentação, podem ser fornecidos após a apresentação da declaração e no mais curto período possível (até sessenta dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação<sup>415</sup>), os seguintes elementos:

3. Meio de transporte: natureza (camião, navio, comboio ou avião), identificação (matrícula, nome ou número do voo e respectivo prefixo), data de saída, número e natureza do título de transporte (carta de porte, conhecimento de embarque ou documento equivalente);

- Marca e número do contentor ou vagão, quando for o caso;
- Número e data de aceitação da declaração de exportação;

4. A casa 30 C deve ser preenchida tantas vezes quantas o número de CCE envolvidos na operação de exportação em causa, desde que de valor superior a €1000 por certificado e tendo como limite máximo, a quantidade total da mercadoria exportada.

5. A mesma declaração aduaneira de exportação abrange apenas mercadorias para as quais seja solicitado o benefício deste regime de isenção, não sendo admissível que, na mesma declaração aduaneira de exportação, constem mercadorias com benefício do regime e outras sem benefício do regime.

- Na casa 44 deve ser indicada a menção CCE.

<sup>415</sup> Vide adiante, “Prazos”.



- O preenchimento da declaração aduaneira de exportação deve apresentar-se de acordo com as instruções constantes do “[Manual STADA- Exportação](#)” de forma a garantir a aplicação do regime.

**Notas:**

1. Na casa 44 da declaração ficará inscrito o total de CCE envolvidos na operação e cujos elementos específicos constem da casa 30C.
2. Nos casos específicos em que há lugar a rectificação de elementos da casa 30C (vide “Casos específicos de aplicação do regime”, adiante), os documentos que fundamentam tal rectificação serão mencionados na casa 44.

- A apresentação das mercadorias à alfândega deve ocorrer num dos locais a seguir referidos, o qual determina a estância aduaneira competente para a entrega da declaração de exportação:

- Nas instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos;

**Notas:**

Para efeitos de aplicação deste regime, o conceito de “**carregamento completo**”, integra as operações em que, através de uma única declaração de exportação, são declaradas mercadorias adquiridas a diversos fornecedores da mesma região, desde que a sua apresentação seja efectuada, na totalidade, nas instalações de um dos fornecedores.

O recurso a este procedimento carece de autorização especial, pelo que o respectivo pedido<sup>416</sup> deve ser formulado no momento da apresentação da declaração de exportação.

<sup>416</sup> Neste pedido deve ser feita menção à morada do fornecedor onde o carregamento vai ser efectuado.



Neste caso, a estância aduaneira competente para a entrega da declaração de exportação será a alfândega de jurisdição na área das instalações do fornecedor.

- ✦ No porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada;

**Notas:**

1. Considera-se carga consolidada, a que resulta do **agrupamento de várias expedições/envios que usam um meio de transporte** (ainda que multimodal<sup>417</sup>) **para o destino, comum**. Recorre-se a este agrupamento/consolidação/envio conjunto, para se poder beneficiar de condições mais vantajosas de encargos de frete e segurança da carga.
2. Entende-se por carga não consolidada, a mercadoria apresentada para efeitos do presente regime, sem que a mesma tivesse sido objecto de prévia consolidação/agrupamento/envio conjunto, nos termos definidos no parágrafo anterior.
3. Neste caso, a estância aduaneira competente para a entrega da declaração de exportação será a alfândega de jurisdição na área das instalações do porto ou aeroporto de embarque.

- ✦ Num armazém de exportação, devidamente autorizado. É condição de aplicação do regime que o exportador não fique na posse das mercadorias, salvo nos casos em que for titular de um armazém de exportação.



**Notas:**

1. A [lista de armazéns de exportação autorizados](#) está acessível na internet.
2. Neste caso, a estância aduaneira competente para a entrega da declaração de exportação será a alfândega de jurisdição na área das instalações do armazém de exportação.

- ➔ Num entreposto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, previstos no [artigo 15.º do CIVA](#).

**Notas:**

1. O exportador deve ter adquirido os bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (IEC) a um fornecedor titular de entreposto não aduaneiro (fiscal).
2. É possível confirmar se um operador é ou não titular de uma autorização para processar bens sujeitos a IEC, pelo acesso a "[SEED - Excise Authorisation Verification](#)", digitando o número IEC do operador em causa. Um titular de entreposto fiscal, autorizado, figura obrigatoriamente nesta base. Refira-se, no entanto, que o facto de constar como titular de autorização é uma condição necessária mas não suficiente.
3. Neste caso, a estância aduaneira competente para a entrega da declaração de exportação será a alfândega de jurisdição na área das instalações do entreposto não aduaneiro de bens sujeitos a IEC.

<sup>417</sup> O transporte multimodal é aquele em que são necessários mais de um tipo de veículo para a entrega da mercadoria até ao seu destino final.



## 2. Após a apresentação da declaração aduaneira de exportação

- Os serviços conferem os elementos que figuram no certificado<sup>418</sup> com os elementos da declaração aduaneira electrónica de exportação, na versão em que ocorreu a saída da mercadoria. Deve também ser indicado o local de apresentação das mercadorias.

### Notas:

- Nas situações em que a declaração aduaneira foi objecto de rectificações/revisões, o certificado a visar pelos serviços aduaneiros deverá estar em conformidade com a última versão rectificativa/revista.
- Em qualquer caso, as rectificações ou revisões não poderão respeitar a uma alteração, para mais, do número de certificados inicialmente previstos.

- O CCE será visado com a aposição de:
  - Data de saída das mercadorias do território aduaneiro da comunidade;
  - Carimbo da estância aduaneira;
  - Assinatura (legível) do funcionário interveniente,desde que os elementos do CCE e os que constam da declaração aduaneira de exportação, na versão em que foi outorgada a certificação de saída, coincidam.
- O CCE, versão papel, devidamente visado pelos serviços aduaneiros, deverá ser entregue ao fornecedor do exportador, dentro do prazo fixado (vide adiante, título Prazos), de modo a que o mesmo certificado possa justificar a venda isenta, ao abrigo deste regime no período declarativo em que ocorreu.



- Caso, por razão de extravio, haja lugar à emissão de segunda via do CCE, a mesma deve ser averbada de forma idêntica à primeira via e guardada junto aos elementos de suporte à declaração aduaneira.

**Nota:**

Reforça-se que a emissão de segunda via de um CCE, anteriormente visado, requer que a Alfândega considere que são de atender as razões de tal pedido.

Devem ser tidos em conta, nessa emissão, os dados residentes no STADA-Exportação relativos ao CCE em questão, nomeadamente, a data do averbamento efectuado pela Alfândega ao emitir o original do CEE (primeira via). Nas situações em que a data desse averbamento não esteja indicada, a segunda via não deve ser validada pela alfândega, prevenindo-se eventuais casos de prevaricação.

---

<sup>418</sup> Não é obrigatório juntar ao certificado a factura emitida pelo vendedor nacional. Contudo, a factura poderá ser solicitada sempre que a Alfândega entenda necessário.



## 8.4. Prazos

### 1. Como se efectua a contagem

Para efeitos do presente regime, a contagem dos prazos deve efectuar-se **de acordo com a legislação referente ao procedimento tributário**, pelo que os prazos são contados **de forma contínua**.<sup>419</sup>

### 2. Prazos que devem ser observados para benefício do regime

Deve observar-se o cumprimento dos prazos seguintes:

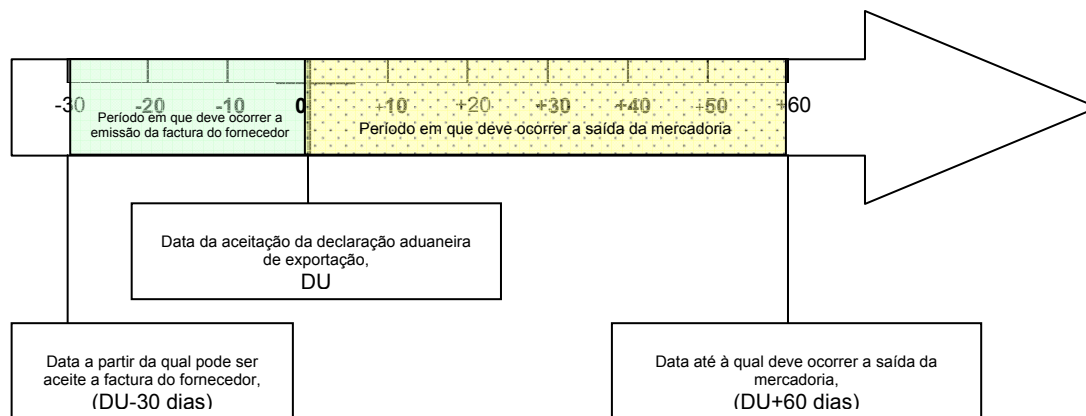
- A apresentação da declaração de exportação da mercadoria deve ocorrer no máximo 30 dias após a data da factura do fornecedor.
- Os CCE que se apresentem incompletos (por alguns dos elementos exigidos não serem conhecidos) à data da apresentação da declaração de exportação da mercadoria, deverão ser completados até 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira.<sup>420</sup>
- A saída da mercadoria deve ocorrer no prazo de sessenta dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira.
- Em caso de rectificação/revisão de elementos em que releve a data da aceitação da declaração aduaneira de exportação, a contagem dos prazos inicia-se com a data da primeira aceitação registada.

---

<sup>419</sup> Nos termos do artigo 279.º do Código Civil, por menção expressa no n.º 1 do artigo 20.º do [Código de Procedimento e de Processo Tributário](#), CPPT e n.º 3 do artigo 57.º da [Lei Geral Tributária](#), LGT.

<sup>420</sup> Cf. n.º 5 do D.L n.º 198/90, de 19 de Junho.

- O fornecedor deve receber o CCE, versão papel, devidamente visado pelos serviços aduaneiros, no prazo máximo de 90 dias, contado a partir da data da sua factura emitida a favor do exportador.
- Se o fornecedor nacional não estiver na posse do CCE no prazo máximo de 90 dias, contado a partir da data de emissão da sua factura, deve proceder à liquidação do IVA, debitando-o à empresa exportadora em factura ou documento equivalente emitido para o efeito.
- O CCE pode ser visado pelos serviços aduaneiros em qualquer momento. Reforça-se que o certificado deve ser apresentado ao fornecedor no prazo de máximo de 90 dias, contado a partir da data de emissão da factura do fornecedor e as mercadorias devem ter saído do território aduaneiro da comunidade no prazo de 60 dias, contado a partir da data de aceitação da declaração.<sup>421</sup>



<sup>421</sup> Todavia, uma vez na posse do certificado, o fornecedor nacional poderá proceder à regularização do imposto, nos termos do disposto no n.º 10 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, tendo em atenção que o direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos (cf. n.º 2 do [artigo 98.º do CIVA](#)).



## 8.5. Casos específicos de aplicação do regime

### 1. **Mercadorias** destinadas à exportação com benefício do regime, **em que parte da quantidade** inicialmente declarada para exportação **não foi efectivamente exportada** e é **devolvida ao fornecedor**.

Neste caso, há uma devolução física dos bens, o que deve ser fundamentado nos suportes documental e informático.

Assim:

- A declaração aduaneira de exportação será objecto de revisão, devendo:
  - na casa 44, ser mencionado o documento rectificativo da factura do fornecedor para o exportador - nota de crédito emitida do fornecedor para o exportador;
  - na casa 44, ser mencionado o documento rectificativo da factura do exportador para o destinatário final em país terceiro - nota de crédito emitida pelo exportador;
  - os elementos, previamente declarados na casa 30C, reflectirão as diferenças operadas, com base na nota de crédito rectificativa da factura do fornecedor.
- Os CCE, que são emitidos em suporte papel com base nos elementos da casa 30C, correspondem à mercadoria efectivamente exportada, devendo tomar, por conseguinte, em conta as alterações operadas nas casas 30C e 44, da declaração aduaneira de exportação, revista.



- Em termos de suporte documental às operações de venda em território nacional e posterior exportação deverá observar-se o seguinte:
  - Emissão pelo exportador de uma nota de devolução da mercadoria ao fornecedor, pela parte que não chegou a ser exportada. Essa nota de devolução:
    - deverá referir, além da identificação da mercadoria e quantidade devolvida ao fornecedor, o número da factura a que se reporta e cuja rectificação se pretende;
    - dará origem à emissão de uma nota de crédito do fornecedor ao exportador, que complementarà a factura emitida pelo fornecedor e que serviu de base ao preenchimento da casa 30C da declaração aduaneira de exportação, rectificando essa factura. Refira-se que a factura do fornecedor do exportador é sempre definitiva e em nenhum caso pró-forma.
  - Emissão pelo exportador de uma nota de crédito, que rectificará a sua factura de venda para o cliente em país terceiro e que serviu de suporte à declaração aduaneira de exportação.
- A devolução física dos bens tem como contrapartida os correspondentes movimentos contabilísticos e, eventualmente, a rectificação da declaração periódica, dos operadores, se for o caso<sup>422</sup>.

**Notas:**

1. A data da factura emitida pelo fornecedor (e não, a data do documento que a rectifica – nota de crédito) será a que prevalece para efeitos de contagem do prazo de trinta dias, a respeitar, entre a emissão da factura e a aceitação da declaração aduaneira de exportação, por imposição do regime de isenção em questão.

---

<sup>422</sup> Será o caso, se a obrigação de entrega da *Declaração Periódica* (DP) do **IVA** tiver ocorrido no intervalo de tempo que medeia a apresentação da primeira declaração aduaneira de exportação e a ultimação da respectiva revisão/rectificação.



2. As notas de crédito rectificativas das facturas podem rectificá-las pela totalidade, no caso de a devolução respeitar à totalidade dos bens.

**2. Mercadorias** destinadas à exportação, com benefício do regime, **em que parte da quantidade** inicialmente declarada para exportação, **não foi efectivamente exportada e fica na posse do exportador.**

Neste caso, não há devolução dos bens, dando lugar a:

- A declaração aduaneira de exportação será objecto de revisão, devendo recorrer-se à casa 44, para menção das notas de crédito que rectificarão as facturas, funcionando em articulação com os elementos da casa 30C, tal como se refere na situação prevista no ponto 1., anterior.
- Emissão de uma nota de crédito pelo fornecedor do exportador, pela diferença entre a factura previamente emitida, de suporte à venda em território nacional e a parte da mercadoria que fica na posse do exportador; esta nota de crédito deve, como sempre, mencionar a factura a que se reporta, através da indicação do respectivo número, para além de outros elementos que facilitem a articulação dos dois documentos.
- Emissão de nova(s) factura(s) por parte do fornecedor a favor do exportador, relativa(s) à mercadoria que não foi exportada. Nesta(s) será liquidado o IVA, no pressuposto de que a mercadoria ficou na posse do exportador e deixou de cumprir com o destino de exportação imediata, não ficando abrangida pelo presente regime de isenção.
- Emissão, pelo exportador, de uma nota de crédito, a qual rectificará a factura de venda para o seu cliente em país terceiro e que serviu de suporte à declaração aduaneira de exportação.



3. Mercadorias destinadas à exportação com benefício do regime, apresentadas sob a forma de **granéis**<sup>423</sup>, em que:

a. Se regista **quebra**, após pesagem efectiva em fase posterior à apresentação da declaração aduaneira de exportação.

Considera-se três situações, em função do tipo de declaração de exportação e do respectivo suporte documental, a saber:

i. A apresentação da declaração aduaneira de exportação, anterior à pesagem efectiva, é feita **por declaração incompleta** e tem por suporte uma **factura pró-forma do exportador**.

Há que reflectir a quebra:

- **Na declaração aduaneira de exportação**, através do processamento de declaração complementar, já com base nos elementos da factura definitiva (emitida com os valores após pesagem) do exportador;

**Notas:**

1. A declaração complementar fará, tal como a anterior, referência na respectiva casa 30C, à opção pelo regime.
2. Este procedimento pressupõe a substituição da factura pró-forma, que não tem validade fiscal, pela factura definitiva do exportador para o seu cliente, emitida nos termos legais.

<sup>423</sup> Um granel e mercadoria a granel não significam a mesma coisa. Um granel refere uma porção/quantidade/volume da **mesma** mercadoria não acondicionada. Mercadoria a granel refere **mercadorias diferenciadas**, com um destino comum; pode ir acondicionada, por exemplo num contentor, mas não está embalada.

- **Na factura do fornecedor para o exportador** (que, reforça-se, é sempre definitiva e em nenhum caso pró-forma), a qual deverá ser rectificada, por meio de nota de crédito pela diferença, para que haja correspondência entre os vários elementos declarados nos documentos emitidos em cadeia.
- **Nos elementos do CCE**, os quais deverão ser rectificados com base nos valores corrigidos pela factura definitiva;

#### Nota

Os CCE em papel devem corresponder ao valor e quantidade efectivamente exportados, com base nos novos elementos da casa 30C.

Há ainda a considerar, a nível de **prazos**:

#### Notas

1. Para efeitos da contagem dos prazos inerentes a este regime, não relevam as datas das alterações/rectificações, quer da declaração aduaneira, quer dos documentos rectificativos das facturas, prevalecendo as datas das primeiras versões apresentadas (tanto da primeira declaração, a incompleta, como das facturas).
2. Os prazos referidos no número anterior incluem: a) o máximo de 30 dias entre a data da factura do fornecedor ao exportador e a data da aceitação da declaração de exportação da mercadoria; b) o máximo de 60 dias a contar da aceitação da declaração de exportação, para saída da mercadoria; c) o máximo de 90 dias, a contar da data da factura do fornecedor para que este receba o CCE, devidamente visado pelos serviços aduaneiros.

- ii. A apresentação da declaração aduaneira de exportação, anterior à pesagem efectiva, é feita **por declaração completa** (normal) e tem por suporte uma **factura definitiva do exportador**;

Há que reflectir a quebra:



- **Na declaração aduaneira de exportação**, que será objecto de Pedido de Revisão.

**Notas:**

Após revisão, a declaração aduaneira de exportação:

1. Na casa 30C, continuará a constar a opção pelo regime, com todos os campos obrigatórios do CCE.
2. Na casa 44, deverão ser acrescentadas as menções às notas de crédito entretanto emitidas: uma, do fornecedor para o exportador, outra, do exportador para o seu cliente, conforme se desenvolve adiante.
3. Os novos elementos da casa 44 articularão com a casa 30C, de modo a que a informação final (contida no certificado em papel) fique actualizada e coerente.

- **A factura do exportador para o seu cliente** será rectificada por meio de uma nota de crédito pela diferença registada.

**Notas:**

1. Na nota de crédito será mencionada a factura que vem rectificar (número da factura, data);
2. A primeira factura mantém-se (não é anulada; a sua leitura passa a ser conjunta com a nota de crédito), embora os elementos nela contidos devam ser sempre complementados pela nota de crédito.

- **A factura do fornecedor para o exportador** deverá ser rectificada, também, por meio de nota de crédito, pela diferença.



**Nota:**

Deve sempre ser observada a correspondência entre os fluxos da mercadorias e os vários elementos declarados nos documentos emitidos em cadeia, por força destas operações.

- **Os CCE a visar pela alfândega** deverão conter o valor e quantidade correspondentes aos elementos efectivamente exportados.

**Nota:**

Os elementos do CCE terão por base os valores corrigidos pelas notas de crédito e os novos elementos declarados na casa 44, articulada com o campo 30C da declaração aduaneira de exportação.

Há ainda a considerar, a nível de **prazos a respeitar**, o adiantado no ponto i., precedente.

- iii. A apresentação da declaração aduaneira de exportação, anterior à pesagem efectiva, é feita **por declaração incompleta** e teve por suporte uma **factura definitiva do exportador**;

Há que reflectir essa alteração:

- **As facturas relativas a cada uma das operações** (do exportador para o seu cliente e do fornecedor do exportador) serão rectificadas por notas de crédito pela diferença.

**Nota:**

Relativamente às rectificações das facturas devem observar-se os mesmos procedimentos referidos no ponto ii., precedente.



- **A declaração aduaneira** incompleta será objecto de declaração complementar, a qual terá por suporte a nota de crédito rectificadora da mencionada factura;

**Nota:**

Relativamente declaração aduaneira deve observar-se os mesmos procedimentos referidos no ponto i., precedente.

- **Os CCE a visar pela alfândega** deverão conter o valor e quantidade correspondentes aos elementos efectivamente exportados, à semelhança dos casos anteriores.

Há ainda a considerar, a nível de **prazos a respeitar**, o adiantado no ponto i., precedente.



**b. Se regista excedente, após a pesagem efectiva:**

No caso de, após pesagem efectiva, se registar produto a mais do que o declarado quer na declaração aduaneira de exportação quer nos elementos da casa 30C (referentes à venda do fornecedor ao exportador) quer, ainda, na factura do exportador;

Então:

- haverá lugar a uma **nova declaração aduaneira de exportação** (normal) **para o excedente**, esta **sem benefício do regime de isenção ao fornecedor**.
- Presumindo-se que a quantidade a mais prossiga o seu destino de exportação, esta nova declaração aduaneira de exportação terá por base uma **nova factura do exportador**.
- **A factura do fornecedor**, emitida sem o excedente detectado após pesagem efectiva, não deverá ser objecto de alteração



## **8.6. Alteração dos elementos a constar do CCE**

Os CCE, actualmente em suporte papel, representam, junto do fornecedor do exportador e após certificação pela alfândega, a prova da realização da operação de venda isenta em território nacional, por se darem por cumpridas as condições impostas pelo regime.

A lei impõe que, na altura da apresentação da declaração de exportação da mercadoria sejam comunicados à alfândega os elementos que constam dos CCE (embora alguns dos dados sejam passíveis de ser comunicados mais tarde).

A alteração dos elementos a constar nos CCE restringem-se aos casos particulares desenvolvidos em pontos precedentes e seguindo os procedimentos enunciados.



### **8.7. Mercadorias declaradas para exportação com benefício do regime, sujeitas à inspecção pré-embarque**

A inspecção pré-embarque de mercadorias declaradas para exportação pressupõe que as mercadorias sejam sujeitas aos controlos previstos no [Regulamento \(CE\) n.º 3287/94 do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994](#)<sup>424</sup>, que regula as actividades de inspecção realizadas no território aduaneiro da Comunidade por uma entidade de inspecção, por conta de governos ou de entidades públicas de países terceiros, antes da expedição das mercadorias destinadas a exportação.

Relativamente à conciliação das operações ao abrigo do mencionado regulamento com as condições estabelecidas para o regime de isenção em causa nas presentes instruções, assenta-se que:

- No pressuposto de que as inspecções pré-embarque não alteram, por si só, o “estado” das mercadorias, conclui-se não haver incompatibilidades entre os dois regimes.

**Nota:**

Relativamente à conciliação de outras operações: de rotulagem e fumigação, de paletes, ou outras medidas de segurança.

---

<sup>424</sup> JO L 349 de 31.12.1994.



# ANEXOS



# ANEXO I

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CIVA**

e

Regime do IVA nas Transacções  
Intracomunitárias

**RITI**



## ANEXO II

### Legislação avulsa

1. [Artigo 101.º da Reforma Aduaneira](#)
2. [DL n.º 143/86](#), de 16 de Junho
3. [DL n.º 398/86](#), de 26 de Dezembro
4. [DL n.º 31/89](#), de 25 de Janeiro
5. [Artigo 6.º do DL 198/90](#), de 19 de Junho
6. [DL n.º 199/96](#), de 18 de Outubro
7. [DL n.º 362/99](#), de 16 de Setembro
8. [Artigo 116.º da Lei do OE/2009](#)
9. [Lei n.º 3-B/2010](#), de 28 de Abril



## **ANEXO III**

[Anexo ao Regulamento \(CEE\) n.º 2288/83](#)



## **ANEXO IV**

Regulamento (CE) N.º 1186/2009, do Conselho, de  
16 de Novembro de 2009 – [Anexo II-A](#)



## ANEXO V

[Lista das moedas de ouro, aprovadas pela Comissão Europeia](#), válida para o ano de 2011, Jornal Oficial, Série C, n.º 322, de 27 de Novembro de 2010



## ANEXO VI

Menções utilizadas nas facturas de venda de meios de transporte usados, emitidas pelos sujeitos passivos dos diferentes EM



## **ANEXO VII**

### [Formulário DAEA \(mod. 22.4046\) e instruções de preenchimento](#)



### ***Bibliografia***

- ALEIXO, Nuno / ROCHA, Pedro / DEUS, Ricardo de, “*CÓDIGO ADUANEIRO COMUNITÁRIO anotado e comentado*”, 2007, Editora Rei dos Livros
- CARVALHO, António Joaquim e TOMÁS, João Amaral, “*Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Porto Editora
- CUNHA, Patrícia Noiret, “*Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*”, Ed. Instituto Superior de Gestão, 1.ª Edição, 2004
- LIMA, Pires de / VARELA, Antunes, “*Código Civil Anotado*”, Vol. I, Coimbra Editora, Limitada
- MENDES, Professor Doutor Castro, “*Teoria Geral do Direito Civil*”
- SANCHES, J.L. Saldanha, “*Manual de Direito Fiscal*”, 3.ª Edição, Coimbra Editora
- SILVA, Carlos e GOMES, Elisabete IVA & RITI, “*Manual Prático Lidel*”, Ed. Lidel, 3.ª edição, 2007
- TORRÃO, João António Valente, “*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Ed. Almedina, 2005
- VIDAL LIMA, Emanuel, “*IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Porto Editora, 9.ª Edição.

#### Legislação e Outros:

- Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, com a última alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro
- Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho de 12 de Outubro
- Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, 1982 (Resolução da Assembleia da República n.º 60-B/97, DR n.º 238/97, Série I-A, 1.º Suplemento, de 14 de Outubro de 1997)



- Convenção do Tratado Atlântico Norte, 1949
- Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho, com a última alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 296/2001 (DR n.º 135, Série I, de 16-06-1986)
- Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de Janeiro (D.R. n.º 21, Série I)
- Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro (D.R. n.º 217, Série I-A)
- Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (JO L 347, de 11-12-2006)
- Directiva n.º 83/181/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983 (JO L 105 de 23-04-1983)
- Lista das moedas de ouro que preenchem os critérios fixados n.º 1, ponto 2), do artigo 344.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho - Regime especial aplicável ao ouro para investimento (JO C n.º 289, de 28-11-2009)
- Portaria n.º 349/2007, de 30 de Março (D.R. n.º 64, Série I)
- Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março (D.R. n.º 64, Série I)
- Regulamento (CE) n.º 1186/2009 do Conselho de 16 de Novembro de 2009 (JO L 324 de 10-12-1983)
- Regulamento (CEE) n.º 2288/83, da Comissão, de 29 de Julho de 1983 (JO L 220, de 11-08-1983)
- Regulamento das Alfândegas, na redacção dada pelo DL n.º 483E/88, de 28 de Dezembro
- Reforma Aduaneira, aprovada pelo DL n.º 46311, de 27 de Abril de 1965, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (D.R. n.º 249, I Série)
- *RITI, Regime do IVA nas transacções intracomunitárias*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, última alteração pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto
- DGAIEC, Circular n.º 4/2002, Série II
- DGAIEC, “Instruções relativas às isenções do IVA na importação de bens”, Circular n.º 121/2008, Série II
- DGAIEC, “Lei Orgânica, Compilação 2007”
- DGAIEC, Manual da Declaração Aduaneira de Importação, Março 2007
- DGAIEC, “CISV, Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação”, Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho
- DGCI, “Informação Vinculativa, Ficha Vinculativa, I302 2004007”



- DGCI, “Informação Vinculativa, Ficha Vinculativa, I303 2004025”
- DGCI, “Informação Vinculativa, Ficha Vinculativa, I303 2004035”
- DGCI, “Locação de aeronaves”, Entendimento n.º 24
- DGCI, Ofício-circulado n.º 30014.