

Este artigo versa sobre o enquadramento em sede de IVA da prestação de serviços de transporte de bens e surge com o objectivo de compilar e esquematizar as diversas normas relativas ao tema. Espera-se, desta forma, contribuir para o correcto tratamento destas operações, para um melhor entendimento e aplicação prática por parte das entidades envolvidas.

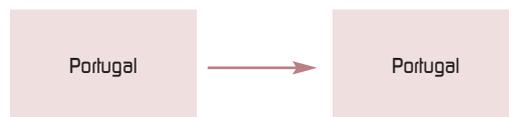
O transporte de bens e o IVA

Por Paula Franco e Elsa Costa

Em termos conceptuais, a operação de transporte de bens insere-se na definição residual de prestação de serviços (n.º 1 do art. 4.º do Código do IVA), pelo que, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA está sujeita a imposto.

Para efeitos de tributação em sede de IVA importa, também, ter presente as regras de localização previstas no art. 6.º do Código do IVA, assim como, sendo esta sujeita a tributação em território nacional, se pode ou não beneficiar de alguma isenção.

do os locais de partida e de chegada ocorrem ambos em Portugal, é aqui sujeita a tributação, assim determina a alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do Código do IVA.



Alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do Código do IVA

No fundo, quando alguém ou alguma entidade presta serviços de transporte mediante alguma retribuição está automaticamente sujeito ao cumprimento de obrigações face à Administração Fiscal. Estas obrigações podem não ser necessariamente de pagamento de imposto, mas certamente existirão em termos declarativos.

Transporte realizado em território nacional – no continente

A prestação de serviços de transporte de bens quando realizada integralmente em território nacional, ou seja, quan-

Independentemente da qualidade do prestador de serviços e do adquirente dos mesmos, esta operação será sempre sujeita a tributação em território nacional. A liquidação de imposto e demais obrigações fiscais poderão caber a uma ou a outra entidade (prestador dos serviços ou adquirente), atendendo às suas características.

Face ao esquema exposto, tentaremos abranger o maior número de situações possíveis nos quadros que a seguir apresentamos, variando o tipo de entidades (prestador de serviços e adquirente) que intervêm na operação:



Paula Franco
• Consultora da CTOC



Elsa Costa
• Consultora da CTOC

A) Quando o prestador dos serviços é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em TN	SP em território nacional	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços	
SP em TN	SP noutro Estado membro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços	O adquirente pode pedir reembolso ao abrigo da 8.ª Directiva (*)
SP em TN	SP de país terceiro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços	

(*) O imposto suportado noutro Estado membro poderá ser objecto de recuperação através do pedido de reembolso, ao abrigo da 8.ª Directiva do Conselho (79/1072/CEE), de 6 de Dezembro de 1979.

B) Quando o prestador dos serviços é sujeito passivo (SP) noutro Estado membro (EM)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado membro	SP em território nacional	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Adquirente	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA
SP noutro Estado membro	SP noutro Estado membro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços (pode ser do adquirente, caso este esteja registado em TN)	O PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN - n.º 2 do art. 29.º CIVA
SP noutro Estado membro	SP de país terceiro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços	O PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN - n.º 2 do art. 29.º CIVA

C) Quando o prestador dos serviços é sujeito passivo num país terceiro

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP de país terceiro	SP em território nacional	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Adquirente	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA
SP de país terceiro	SP noutro Estado membro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços (pode ser do adquirente, caso este esteja registado em TN)	O PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN - n.º 2 do art. 29.º CIVA
SP de país terceiro	SP de país terceiro	TN	TN	Território nacional [Alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA]	Prestador dos serviços	O PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN - n.º 2 do art. 29.º CIVA

Nas regiões autónomas

Verificámos já que quando a prestação de serviços de transporte ocorre integralmente em território nacional, esta está aqui sujeita a tributação nos termos da alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do Código do IVA. Entenda-se território nacional como aquele que é definido pelo art. 5.º da Constituição da República Portuguesa, isto é, estão aqui incluídas as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Não obstante a prestação de serviços de transporte realizada em território nacional ser sujeita, esta, quando realizada entre ilhas e entre ilhas e o continente, beneficia de isenção de imposto conforme disposto na alínea t) do n.º 1 do art. 14.º do Código do IVA: «... o 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...».

Trata-se de uma isenção objectiva, isto é, o que se isenta é o transporte (o serviço em si), independentemente dos intervenientes nesse mesmo transporte. Regra geral este tipo de benefício tem por base objectivos de dinamização das relações comerciais entre os espaços, através de uma “desoneração” da carga fiscal inerente à operação.

Transporte relacionado com outros países – transporte intracomunitário

A prestação de serviços de transporte como operação sujeita a imposto que é, possui regras de localização próprias (que poderão originar a deslocalização da tributação, isto é, a tributação verificar-se noutro Estado) e poderá, ou não, beneficiar de isenção. Esta diversidade de tratamento depende quer dos locais onde o transporte se realiza, quer dos locais de partida e de chegada quer da qualidade das entidades envolvidas.

Julga-se oportuno introduzir o conceito de **transporte intracomunitário de bens** para efeitos de IVA, trata-se do transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situam no território de Estados membros diferentes [alínea e] do n.º 2 do art. 1.º do Código do IVA].

É equiparado a um transporte intracomunitário qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens (n.º 5 do art. 1.º do CIVA).

No que respeita aos serviços de transporte intracomunitário de bens, a regra geral de tributação encontra-se estabelecida no n.º 7 do art.

6.º do Código do IVA. Assim, o transporte será tributado, ou não, consoante o lugar de partida se situe no território nacional, ou fora dele.

Regra geral de tributação => no local onde se inicia o transporte
Regras específicas => relacionadas com a qualidade da entidade adquirente (É, ou não, sujeito passivo em sede deste imposto? Tratando-se de um sujeito passivo é-o em território nacional ou noutro Estado membro?)

À regra geral definida no n.º 7 do referido artigo acrescentam-se normas específicas de localização em função do adquirente do serviço. Assim, determina-se no n.º 11 que, independentemente do lugar de partida, o serviço de transporte é tributável em Portugal sempre que o seu adquirente seja um sujeito passivo de IVA, devidamente registado, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição. Por outro lado, o mesmo transporte não será tributado em Portugal, mesmo que o lugar de partida se situe no território nacional, quando o adquirente dos serviços for um sujeito passivo devidamente registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-membro, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, conforme o n.º 12. Do que fica exposto, resultam alterações no enquadramento dos sujeitos passivos que operem nesta área, pelo que iremos analisar em detalhe as hipóteses que se poderão levantar.

No primeiro quadro apresentado o factor comum é a prestação de serviços ser realizada por um transportador estabelecido em território nacional.

A) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos (SP) em território nacional (TN)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	SP em território nacional	TN	EM	Território nacional Isento	Transportador (não há entrega de imposto)	Isento – alínea q) n.º 1 do art. 14.º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM	TN	Território nacional	Transportador	n.º 11 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM 2	Território nacional	Transportador	n.º 11 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Alínea b) n.º 5 art. 6.º CIVA (1)

B) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é sujeito passivo noutro Estado membro (EM)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	SP noutro Estado membro	TN	EM	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	SP noutro Estado membro	EM	TN	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	SP noutro Estado membro	EM 2	EM 1	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	SP EM 2	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Alínea b) n.º 5 art. 6.º CIVA (1)
SP em território nacional	SP EM 1	EM 1	EM 1	EM 1	Adquirente	Alínea b) n.º 5 art. 6.º CIVA O adquirente torna-se SP - norma reflexa no EM igual à alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA (1)

C) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	TN	EM	TN	Transportador	N.º 7 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	EM	TN	EM	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	EM 2	EM 1	EM 2 (EM início transporte)	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 art. 6.º CIVA
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual à alínea b) n.º 6 art. 6.º CIVA (1)

D) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) noutro Estado membro (EM) e o adquirente é sujeito passivo em território nacional (TN)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado membro	SP em território nacional	TN	EM	TN ISENTO	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA. N.º 11 art. 6.º CIVA. Isento - alínea c) n.º 1 art. 14.º CIVA.
SP noutro Estado membro	SP em território nacional	EM	TN	TN	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA. N.º 11 art. 6.º CIVA
SP noutro Estado membro	SP em território nacional	EM 1	EM 2	TN	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do art. 2.º CIVA. N.º 11 art. 6.º CIVA
SP noutro Estado membro	SP em território nacional	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Transporte integralmente realizado EM1 (1)

E) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos (SP) num Estado membro (EM)

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado membro	SP noutro Estado membro	TN	EM	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao n.º 12 art. 6.º CIVA
SP noutro Estado membro	SP noutro Estado membro	EM	TN	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao n.º 12 art. 6.º CIVA

F) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) noutro Estado-membro (EM) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado membro	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	TN	EM	TN	Transportador	N.º 7 art. 6.º CIVA
SP noutro Estado membro	Particular ou entidade estabelecida em país terceiro	EM	TN	EM onde se inicia o transporte	Transportador	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 art. 6.º CIVA

(*) Nestes casos, o transportador deve registar-se ou nomear representante no Estado membro do local de tributação, contudo, também poderá ser o adquirente a registar-se ou nomear representante nesse Estado membro.

(**) O adquirente torna-se obrigatoriamente sujeito passivo de imposto pela aquisição, nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA.

(1) Estamos face a um transporte interno, integralmente realizado num EM, logo, não é transporte intracomunitário.

Transporte para fora do espaço comunitário - Transportes relacionados com importações e exportações

Seja qual for o tipo de cliente (nacional, comunitário ou estabelecido num país terceiro), o transporte de bens do território nacional para países terceiros (exportações), está isento ao abrigo da alínea p) do n.º 1 do art. 14.º do Código do IVA.

O transporte de bens de países terceiros para território nacional (importações) também poderá estar isento ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do art. 13.º do Código do IVA, desde que o seu valor esteja incluído no valor tributável das importações, se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador da importação.

Relativamente aos transportes de aproximação rodó/ferroviários, porque ainda são serviços relacionados com a expedição ou transporte de bens para outros Estados-Membros, também se encontram abrangidos pela isenção da alínea q), do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, desde que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, devidamente registado em sede de IVA e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

A referida isenção continua a verificar-se nos casos em que um sujeito passivo contrata um transitário ou transportador para lhe prestar um serviço de transporte de bens

destinados a outros Estados-membros e estes, por sua vez, realizem tal serviço a outro sujeito passivo (subcontratação).

Quanto à comprovação da isenção da alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA e uma vez que o n.º 8 do art. 28.º impõe essa prova, é entendimento da Administração Fiscal que a CMR (declaração no transporte terrestre), o B/L (conhecimento de embarque no transporte marítimo) e a MAWB (carta de porte, no transporte aéreo) são documentos válidos para atestar aquela isenção, uma vez que se tratam de documentos idóneos e com todos os elementos necessários à identificação das operações.

O débito de despesas de transporte

A tributação em sede de IVA do débito de despesas de transporte deve seguir as normas aplicáveis à operação subjacente, isto é, se elas beneficiaram de alguma regra de isenção ou de deslocalização esta aplicar-se-á também ao débito, admitindo que este é efectuado na exacta medida da primeira operação.

Legislação

Artigos 2.º, 6.º, 14.º e 29.º do Código do IVA
Ofício-Circulado n.º 33128/93, de 2 de Abril ★

(Texto recebido pela CTOC em Agosto de 2006)