

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA; DL 198/90.
- Assunto: Inversão do Sujeito Passivo – Exportações.
- Processo: nº 1303, despacho do SDG do IVA, por delegação do Director Geral, em 2010-12-10.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

### I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. O sujeito passivo requerente exerce a actividade de produção de peças e estruturas em ferro para edifícios e armazéns e fabrico de caixilharia em alumínio encontrando-se registado para efeitos de IVA no regime normal, com periodicidade mensal.
2. Na maioria dos casos os seus clientes são os donos das obras e empresas de construção civil, existindo sempre um processo construtivo, seja de natureza pública ou privada, sendo a actividade desenvolvida tanto em Portugal como em países terceiros, e, por norma, a requerente é contratada na qualidade de subempreiteiro.
3. Actualmente encontra-se a executar trabalhos localizados em Angola, no âmbito da realização de obras de construção de imóveis, para os quais produz, ou subcontrata, em Portugal, a produção de peças e estruturas por encomenda, para incorporar na obra que lhe foi adjudicada.
4. Subcontrata, também em Portugal, para a produção daquelas peças e estruturas, serviços de serralharia, decapagem, metalização, galvanização, pintura e outros, sendo, contudo, a requerente que efectua a aplicação das peças e estruturas nas respectivas obras.
5. Na sequência destas operações relacionadas com obras em imóveis situados em Angola, verificam-se várias situações, designadamente:
  - 5.1 O empreiteiro é um sujeito passivo angolano e a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado na Alfândega portuguesa, sendo posteriormente exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro angolano.
  - 5.2 O empreiteiro é um sujeito passivo angolano e a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado nas instalações da requerente, sendo posteriormente exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro angolano.
  - 5.3 O empreiteiro é um sujeito passivo angolano e a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente na Alfândega portuguesa, e exportadas e facturadas pela

requerente ao empreiteiro angolano.

5.4 O empreiteiro é um sujeito passivo português e a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado na Alfândega portuguesa, sendo posteriormente exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro sujeito passivo português, que, posteriormente, factura ao seu cliente e dono da obra angolano.

5.5 O empreiteiro é um sujeito passivo português e a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado nas instalações da requerente, sendo posteriormente facturadas pela requerente ao empreiteiro sujeito passivo português, e faz a entrega das peças directamente na Alfândega. Posteriormente, o empreiteiro português factura as peças ao seu cliente e dono da obra angolano.

5.6 O empreiteiro é um sujeito passivo português e a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado nas instalações da requerente, sendo posteriormente entregues e facturadas pela requerente ao empreiteiro sujeito passivo português, que, posteriormente, factura ao seu cliente e dono da obra angolano.

5.7 O empreiteiro é um sujeito passivo português e a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente na Alfândega portuguesa, e exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro sujeito passivo português, que, posteriormente, factura ao seu cliente e dono da obra angolano.

5.8 O empreiteiro é um sujeito passivo português e a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente no armazém do sujeito passivo português, e facturadas pela requerente ao mesmo, que, posteriormente, exporta e factura ao seu cliente e dono da obra angolano.

6. Tendo em atenção a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, e a isenção de IVA prevista no artigo 6º do Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, vem solicitar uma informação vinculativa acerca das situações referidas, relacionadas com obras referentes a imóveis situados em Angola, no sentido de poder, ou não, aplicar a cada uma das mesmas alguma daquelas disposições legais.

## II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

7. A alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA (CIVA), refere que são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) [pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades ...] que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total

*ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada."*

**8.** Nos termos do Ofício-Circulado nº 30.101, de 2007-05-24, desta Direcção de Serviços, nomeadamente do ponto 1.2, "para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente:

- a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;
- b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA."

**9.** Refere, também, o ponto 1.5 daquele Ofício que: "1.5.1 A mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra de inversão."

**10.** Os nºs 1 e 2 do artigo 6º do Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho (com a redacção dada pelo artigo 95º da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril - OE 2010), referem que:

1- Estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1.000, por factura, efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional, exportadas no mesmo estado, desde que: a) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação; b) O período que decorre entre a data da factura, emitida pelo fornecedor, e a data de aceitação da declaração aduaneira de exportação não exceda 30 dias.

2- As mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação, devendo as mesmas ser apresentadas num dos locais a seguir referidos, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira de exportação: a) Nas instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos; b) No porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada; c) Num armazém de exportação; d) Num entreposto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, previstos no artigo 15º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

### **III - APRECIÇÃO**

**11.** Analisadas as situações descritas, verifica-se que todas elas se referem a meras transmissões de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu), uma vez que nas três primeiras situações é um empreiteiro angolano que procede à instalação dos bens nas obras situadas em Angola, e nas restantes cinco situações é um sujeito passivo português, também empreiteiro, que procede à instalação dos bens, igualmente em obras situadas em Angola. Ambos os empreiteiros são clientes da requerente, resumindo-se as operações em causa a fornecimentos de bens - peças e estruturas metálicas - aos referidos empreiteiros, para serem por eles montadas ou instaladas nas referidas obras em Angola, e nunca pela requerente.

**12.** Em resultado daqueles factos, a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não tem aplicação nestes casos, uma vez que estamos perante meras transmissões de bens, excluídas daquela regra nos termos do ponto 1.5.1 do Ofício-Circulado 30.101.

**13.** Quanto a uma possível isenção que se possa aplicar a alguma ou algumas das situações referidas, importa referir que o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, prevê um regime de isenção de imposto sobre o valor acrescentado nas vendas de mercadorias de valor, por factura, superior a € 1.000,00, efectuadas a exportadores nacionais, que sejam exportadas no mesmo estado e que a saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação, e o período que decorre entre a data da factura, emitida pelo fornecedor, e a data de aceitação da declaração aduaneira de exportação não exceda 30 dias (n.º 1, e alíneas a) e b) do citado artigo).

**14.** Esta isenção está, no entanto, condicionada à verificação dos requisitos referidos no n.º 2 do mesmo artigo, isto é, as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se ele for titular de um armazém de exportação, devendo as mesmas ser apresentadas (pelo fornecedor) num dos locais ali referidos (por exemplo num porto ou aeroporto de embarque) e que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira da exportação.

**15.** No caso em apreço, não parece estarmos perante um sujeito passivo detentor de um armazém de exportação, nos termos legais referidos, pelo que a aplicação daquela isenção por parte de fornecedores de bens ao sujeito passivo requerente está dependente da entrega dos mesmos num porto ou aeroporto de embarque, desde que, como é óbvio, se verifiquem as restantes condições impostas pelo diploma legal em questão.

**16.** Deste modo, as situações referidas nesta informação podem ser enquadradas do seguinte modo:

16.1 No caso referido no ponto 5.1, em que a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado na Alfândega portuguesa, sendo posteriormente exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro angolano, pode ser aplicada a isenção em causa, desde que se verifiquem os restantes condicionalismos, pelo que o sujeito passivo subcontratado pela requerente deve indicar na factura o motivo justificativo da isenção, conforme impõe a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que neste caso será "artigo 6.º do D.L. n.º 198/90, de 19 de Junho". A posterior exportação efectuada pela requerente, isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, deve ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme impõe o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

16.2 No caso referido no ponto 5.2, em que a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado nas instalações da requerente, não pode ser aplicada a isenção em causa, uma vez que o n.º 2 do artigo 6.º do referido D.L. 198/90 refere que as mercadorias não

podem ser entregues ao exportador, pelo que o fornecedor subcontratado pela requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido. A posterior exportação efectuada pela requerente, continua, no entanto, a estar isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme impõe o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

16.3 No caso referido no ponto 5.3, em que a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente na Alfândega portuguesa, e exportadas e facturadas pela requerente ao empreiteiro angolano, não estamos perante fornecimento de bens a um exportador nacional, mas sim bens que são produzidos e exportados pelo próprio a um sujeito passivo angolano, pelo que a isenção a aplicar a este caso será a constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme impõe o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

16.4 No caso referido no ponto 5.4, em que a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pelo fornecedor subcontratado na Alfândega portuguesa, sendo posteriormente exportadas e facturadas pela requerente a um empreiteiro sujeito passivo português, que, posteriormente, factura ao seu cliente e dono da obra angolano, não pode ser aplicada a isenção em causa na transmissão efectuada entre o sujeito passivo subcontratado e a requerente, mas sim na transmissão entre a requerente e o seu cliente sujeito passivo português, que, posteriormente, vai facturar o seu cliente angolano. Efectivamente, através dos factos constantes deste pedido, parece constatar-se que o exportador não é a requerente, mas sim o seu cliente sujeito passivo português. Deste modo, apesar do sujeito passivo subcontratado pela requerente entregar as mercadorias na Alfândega, não está a fazer a venda a um exportador nacional, uma vez que é a requerente que vai fazer essa venda ao seu cliente sujeito passivo português. Ora, a isenção em causa não pode ser aplicada mais do que uma vez, pelo que o sujeito passivo subcontratado pela requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido nesta transmissão à requerente, sendo a transmissão efectuada entre a requerente e o seu cliente sujeito passivo português passível de ser abrangida pelo artigo 6.º do D.L. 198/90, desde que estejam reunidas as restantes condições nele contidas. Deste modo, verificando-se esta hipótese, a requerente deve indicar na factura o motivo justificativo da isenção, conforme impõe a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que neste caso será "artigo 6.º do D.L. n.º 198/90, de 19 de Junho".

16.5 No caso referido no ponto 5.5, em que a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues pelo fornecedor subcontratado directamente nas instalações da requerente, não pode ser aplicada a isenção em causa, uma vez que o n.º 2 do artigo 6.º do referido D.L. 198/90 refere que as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, pelo que o fornecedor subcontratado pela requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido. Na transmissão daqueles bens pela requerente a um sujeito passivo português com a entrega desses bens na Alfândega, para serem exportados pelo seu cliente a um sujeito passivo angolano, pode ser aplicada a isenção em causa, desde que se verifiquem os restantes

condicionalismos, pelo que a requerente deve indicar na factura o motivo justificativo da isenção, conforme impõe a alínea e) do nº 5 do artigo 36º do CIVA, que neste caso será "artigo 6º do D.L. nº 198/90, de 19 de Junho".

16.6 No caso referido no ponto 5.6, em que a requerente subcontrata o fornecimento das peças e estruturas metálicas as quais são entregues, igualmente, pelo fornecedor subcontratado directamente nas instalações da requerente, não pode ser aplicada a isenção em causa, uma vez que o nº 2 do artigo 6º do referido D.L. 198/90 refere que as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, pelo que o fornecedor subcontratado pela requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido. A posterior transmissão daqueles bens efectuada pela requerente ao seu cliente sujeito passivo português, com a entrega dos mesmos nas instalações do seu cliente, ainda que o seu cliente faça, posteriormente, a exportação dos bens a um sujeito passivo angolano, não pode aproveitar, também, a isenção em causa, uma vez que o nº 2 do artigo 6º do referido D.L. 198/90 refere que as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, pelo que a requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido ao seu cliente sujeito passivo português.

16.7 No caso referido no ponto 5.7, em que a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente na Alfândega portuguesa para exportação, e facturadas pela requerente ao empreiteiro sujeito passivo português, pode ser aplicada a isenção em causa, desde que se verifiquem os restantes condicionalismos, pelo que a requerente deve indicar na factura o motivo justificativo da isenção, conforme impõe a alínea e) do nº 5 do artigo 36º do CIVA, que neste caso será "artigo 6º do D.L. nº 198/90, de 19 de Junho". 16.8 No caso referido no ponto 5.8, em que a requerente produz as peças e estruturas metálicas as quais são entregues directamente pela requerente no armazém do sujeito passivo português, e facturadas pela requerente ao mesmo, que, posteriormente, exporta e factura ao seu cliente e dono da obra angolano, não pode ser aplicada a isenção em causa, uma vez que o nº 2 do artigo 6º do referido D.L. 198/90 refere que as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação, o que não é o caso, pelo que a requerente deve liquidar o IVA que se mostrar devido.

#### **IV - CONCLUSÃO**

**17.** Pelo que ficou exposto, pode concluir-se que em todas as situações expostas não deve ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, dado tratar-se de meras transmissões de bens, sem qualquer instalação ou montagem nas obras por parte da requerente.

**18.** Quanto à possibilidade de ser utilizada a isenção a que se refere o artigo 6º do Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, a alguma das situações referidas, conclui-se que apenas algumas das situações referidas estão em condições de beneficiar daquela isenção. No entanto, tratando-se de um regime excepcional de isenção, com a intervenção dos Serviços Aduaneiros, deve a requerente solicitar, junto dos referidos serviços, esclarecimentos sobre os procedimentos da aplicação da referida isenção, nomeadamente

para a operação descrita no ponto 16.4.