

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 2º, nº 1, j)
- Assunto: Serviços de construção civil – betão pronto
- Processo: A100 2007825 - despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 10-03-2008
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de parecer vinculativo formulado em 2007.09.06 pelo sujeito passivo A consultores, presta-se a informação seguinte.
1. A consultores, enquadrada em IVA no regime normal trimestral, vem expor e solicitar o seguinte:
 - 1.1 No âmbito da sua actividade, nomeadamente o exercício de consultoria em matérias de direito fiscal, desenvolve funções num conjunto de entidades, referindo especificamente quatro, que são particularmente interessadas nesta informação vinculativa, uma vez que qualquer uma delas é, normalmente, compradora ou vendedora de betão pronto.
 - 1.2 Tendo em conta a regra da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA (CIVA), conjugada com os esclarecimentos prestados pelo Ofício-Circulado no 30.101, de 2007.05.24, da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), vem solicitar um parecer vinculativo acerca do enquadramento naquela regra do fornecimento de betão pronto às obras de construção civil.
 - 1.3 Refere que o betão pronto, produzido pelas empresas de betão, é colocado á disposição do cliente por três formas:
 - a) na central de betão que o produziu, competindo ao cliente transportá-lo para a sua obra com os seus próprios meios de transporte;
 - b) à porta do cliente, transportado por quem o produziu, em camiões-cisterna;
 - c) na obra do cliente, no local onde este o pretende aplicar, com recurso a equipamento autónomo designado por auto-bomba, capaz de colocar o betão na obra, para aplicação do mesmo pelo cliente.
 - 1.4 Conforme "memorando" da associação do sector, a Associação X, que anexa ao pedido, o recurso a uma auto-bomba na obra do cliente é um mero auxiliar de descarga das auto-betoneiras e que permite a colocação do betão pronto em local a definir pelo cliente.
 - 1.5 No entanto, a exponente considera esta operação um serviço adicional prestado pelo fornecedor de betão, nomeadamente através de aluguer de equipamento (auto-bomba), com inclusão do respectivo operador.
 - 1.6 Ora, nos termos do Anexo II do referido Ofício-Circulado 30.101, denominado Lista exemplificativa dos serviços aos quais não se aplica a regra de inversão, é referido que o mero aluguer ou colocação de equipamentos (betoneiras e outras máquinas) se encontra afastado da regra de inversão, se não incluir o trabalho do respectivo operador.

1.7 Sendo assim, este serviço - aluguer de auto-bomba com operador - estaria abrangido pela regra da inversão e, conjugando este facto com o disposto no ponto 1.4 do já referido Ofício-Circulado 30.101, ou seja, que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo, sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, bem como materiais ou outros bens, toda a operação, fornecimento do betão pronto e bombagem do mesmo no local da obra, estaria abrangida pela regra de inversão.

1.8 Como este entendimento, refere a exponente, não é pacífico, nomeadamente junto da referida Associação X, vem solicitar um parecer vinculativo.

2. A Associação X, no memorando que a exponente anexa, refere que quando o betão pronto é entregue na obra do cliente, com auxílio da auto-bomba, e uma vez iniciada a descarga por este processo, a responsabilidade pela sua aplicação pertence, única e exclusivamente, ao cliente ou ao seu pessoal, que executa o processo de betonagem, que compreende o espalhamento, vibração, talochagem e cura.

Mais refere que, na sua opinião, a norma de inversão do sujeito passivo não se aplica ao betão pronto, uma vez que este produto é, tão só, um material destinado à construção, tal como o cimento, a brita, areia, produtos cerâmicos ou tijolos. Difere daqueles produtos porquanto, na sua composição, incorpora o material água, que lhe confere a sua característica de plasticidade.

A utilização de uma auto-bomba, mero auxiliar de descarga das betoneiras, apenas permite a colocação do betão pronto num local a definir no momento pelo cliente, obtendo-se, assim, ganhos de eficiência e preservação da qualidade.

A execução de betonilha e betonagem constante do Anexo I ao referido Ofício-Circulado nº 30.101, intitulado Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra da inversão, não corresponde aos fornecimentos de betão, nem à sua descarga, denominada bombagem, pelo que, nem um nem outro se enquadram naquela definição.

Conclui que, em momento algum, as empresas de betão pronto praticam, quer no fornecimento de betão pronto, quer na prestação de serviço de bombagem, qualquer acto assimilado a serviços de construção civil.

3. A alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA (aditada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro), refere que são sujeitos passivos do imposto as 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, 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.

4. Nos termos do Ofício-Circulado n.º 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.

5. Refere o n.º 1.3 do mesmo Ofício que a norma em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil.

A referência, no articulado, a serviços em regime de empreitada ou subempreitada é meramente indicativa e não restritiva.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

Tal conceito, colhido no Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, não condiciona, no entanto, a aplicação do disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA apenas às situações em que, nos termos do referido normativo, seja necessário possuir alvará ou título de registo a que o mesmo se refere ou a quaisquer outras condições nele exigidas.

6. O ponto 1.4 do mesmo Ofício, referido pelo expoente, esclarece que sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de guias e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc.), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

Contudo, a facturação de serviços, ao prestador dos serviços de construção, tais como os indicados e que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de guias e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc.), ou de meros fornecimento de materiais ou de outros bens, não é abrangida pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos referidos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido.

7. Refere, ainda, o mesmo Ofício, no seu ponto 1.5 que 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 (ponto 1.5.1).

A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do DL 12/2004, de 9 de Janeiro (ponto 1.5.2).

Excluem-se da regra de inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência (ponto 1.5.3).

8. Tendo em conta os elementos referidos pelo sujeito passivo exponente, os referidos pela associação e os esclarecimentos emanados pelo referido Ofício-Circulado, pode-se concluir que esta questão centra-se, essencialmente, na bombagem do betão pronto.

9. Efectivamente, parece ser pacífico o entendimento de que o fornecimento de betão é uma mera transmissão de um bem, que não releva para efeitos da regra de inversão, conforme esclarecido no ponto 1.5.1 do já referido Ofício-Circulado. E está neste caso o fornecimento do betão na central de betão que o produziu, competindo ao cliente transportá-lo para a sua obra com os seus próprios meios de transporte, e “à porta da obra” do cliente, transportado por quem o produz, em camiões auto-betoneira.

10. Resta, portanto, a colocação do betão na obra do cliente. Neste caso, o betão é descarregado da auto-betoneira com o auxílio de uma auto-bomba que coloca o betão directamente no local, indicado pelo cliente. Este serviço é vulgarmente designado por “bombagem”.

11. A “bombagem” do betão não parece enquadrar-se no conceito de aluguer de equipamento com operador. A empresa que fornece o betão, através de uma máquina, coloca o betão num determinado local indicado pelo cliente. Não está a efectuar um aluguer de equipamento, está, simplesmente, a entregar o betão no local definido pelo cliente.

12. Não restam dúvidas de que o serviço de betonagem, ou seja, o espalhamento, vibração, talochagem e cura do betão, é sempre feito pelo cliente do betão e não por quem o fornece. Este serviço de construção encontra-se descrito no Anexo I ao Ofício-Circulado nº 30.101, como um serviço abrangido pela regra da inversão. No entanto, como já foi referido, a bombagem do betão não pode ser confundida com a betonagem do mesmo.

13. Resumindo, o betão pronto, produzido pelas empresas de betão, é colocado à disposição dos clientes de três modos: na central de betão, à porta do cliente ou na obra do cliente.

14. Nos dois primeiros casos, referidos no ponto anterior, não restam dúvidas de que, em virtude de se tratar de um mero fornecimento de bens, não tem aplicação a regra da inversão.

15. No último caso (referido no ponto 13), deve-se separar, em duas fases, o processo do fornecimento do betão pronto.

Em primeiro lugar, temos o fornecimento do betão que, a pedido do cliente, é colocado num determinado local da obra (pode ser um dos pisos da obra), através da bombagem do mesmo, com auxílio de uma auto-bomba, propriedade da empresa fornecedora de betão, que, deste modo, amplia o transporte do betão, ou seja, em vez de o despejar no chão, despeja-o no 10º

piso de uma obra, por exemplo.

Em segundo lugar, vem o serviço de construção propriamente dito, a betonagem, feita exclusivamente pelo cliente do betão, que consiste, como já foi referido, no espalhamento, vibração, talochagem e cura do betão, e que é da inteira responsabilidade do cliente.

16. Sendo assim, a regra da inversão do sujeito passivo deve ser aplicada, unicamente, ao serviço de betonagem, nos termos do já referido Anexo I do Ofício-Circulado. O mero fornecimento de betão na obra do cliente, ainda que com a respectiva bombagem para o local indicado pelo cliente, não deve ser abrangido pela dita regra de inversão, por estar em causa uma simples transmissão de um bem, sem montagem na obra - a betonagem.

17. A ser assim entendido, ou seja, que a bombagem do betão é uma extensão da entrega do mesmo, e não o aluguer de uma máquina com o respectivo operador, não tem aplicação o ponto 1.4 do Ofício-Circulado 30.101, referido pela exponente, ou seja, a aplicação da regra de inversão ao valor global da factura, por estarem em causa serviços de construção civil conjuntamente com transmissão de materiais ou outros bens.

18. Em conclusão, pode-se considerar que o fornecimento de betão pronto, colocado na obra do cliente, com a respectiva bombagem, não se encontra abrangido pela regra de inversão do sujeito passivo, a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, uma vez que se trata de uma mera transmissão de um bem (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem o fornece), nos termos do que foi esclarecido no ponto 1.5.1 do Ofício-Circulado n.º 30.101, de 2007.05.24, desta Direcção de Serviços.

Fica abrangido pela referida regra o serviço de betonagem, ou seja, o espalhamento, vibração, talochagem e cura do betão, desde que o adquirente desses serviços seja um sujeito passivo de IVA e pratique operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.