

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Prestação de serviços trabalhos de produção e embalamento quando os materiais são fornecidos pelo dono da obra
- Processo: 26326, com despacho de 2024-06-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA, enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributáveis que conferem direito à dedução, desde 01/01/1995.
 2. Verifica-se, ainda, que o sujeito passivo exerce como atividade principal a "FABRICAÇÃO DE ALIMENTOS HOMOGENEIZADOS E DIETÉTICOS", CAE 10860 e como atividades secundárias a FABRICAÇÃO DE MEDICAMENTOS, FABRICAÇÃO DE OUTRAS PREPARAÇÕES E DE ARTIGOS FARMACÊUTICOS e FABRICAÇÃO DE PERFUMES, COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE, com os CAE 021201, 021202 e 020420, respetivamente.
 3. Da mesma consulta observa-se que o sujeito passivo tem enquadramento em sede de IVA para efeitos de atividades relacionadas com a importação e exportação, bem como, de aquisições e transmissões intracomunitárias.
- II - Exposição da questão
4. A Requerente no âmbito da sua atividade celebrou um contrato Manufacturing & Supply Agreement (i.e., contrato de produção e fornecimento) com uma empresa sediada no Reino Unido, ao abrigo do qual produz, por encomenda, vários produtos acabados, que denominou de PC e PL.
 5. A mesma informa que para produzir os produtos acabados na sua unidade de produção, localizada em território nacional, utiliza matérias-primas (A) e material de embalagem (B) fornecidos pelo cliente inglês, que tanto podem ser enviados do Reino Unido, de um país asiático ou de um país comunitário, relevando que os bens se mantêm na propriedade da empresa inglesa.
 6. Adianta, que para a produção dos mesmos produtos acabados utilizará também as matérias-primas (C) e o material de embalagem (D) que constam do seu inventário.
 7. Posteriormente, em stock, os produtos acabados (após finalizada a produção), valorizados pelo custo dos materiais fornecidos pela Requerente, (C) e (D), mais o custo dos outros recursos usados no processo produtivo (ex. mão-de-obra direta e outros gastos gerais de fabrico).
 8. A Requerente declara que:
 - para o produto acabado (PC), o valor total do custo dos materiais que o constitui, é representado em mais de 50% por matérias fornecidos pelo cliente inglês.
 - para o produto acabado (PL), o custo total dos materiais que o constitui, é representado em mais de 50% por matérias fornecidos por ela.
 9. Informa também que, quer o produto acabado PC quer o PL são colocados à disposição do Cliente à porta da fábrica (Incoterm EXW), terminando aqui a sua responsabilidade contratual, sendo posteriormente enviados para os Países Baixos, através de transporte a efetuar por terceiro por conta do cliente. A fatura é emitida pela Requerente ao cliente inglês, com identificação do NIF GBxxx.

10. A Requerente pretende saber qual é o enquadramento em sede de IVA, das transações identificadas em cima, nomeadamente, e caso sejam distintas, as transmissões e/ou prestação de serviços relativamente aos produtos acabados PC e aos PL.

III - Enquadramento legal e análise

11. Um dos elementos integrantes da definição das operações tributáveis no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado consiste no requisito de que os factos tributários tenham lugar no território nacional. As transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias de bens e as importações de bens só se encontram sujeitas a IVA em Portugal na medida em que aqui sejam consideradas efetuadas.

12. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeito passivo agindo como tal".

13. Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres ()".

14. Sobre a questão em apreço, importa referir que o conceito de transmissão de bens encontra-se previsto no artigo 3.º do Código do IVA (CIVA) e corresponde, em geral, à transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

15. O mesmo artigo assimila diversas operações a transmissões de bens. Com relevância para a questão colocada devemos enunciar o previsto na alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA em que se estabelece que se consideram transmissões de bens, a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou.

16. Esta norma qualifica, assim, como transmissão de bens as operações nas quais está em causa a produção de um determinado bem sob encomenda, sempre que a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produz.

17. Já o conceito de prestação de serviços, previsto no artigo 4.º, possui um carácter negativo ou residual, abarcando as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissão, aquisição ou importação de bens.

18. Contudo, de forma genérica, de acordo com os elementos fornecidos pela Requerente, as situações em que os materiais são fornecidos pelo dono da obra, quer a Requerente tenha fornecido, ou não uma parte dos produtos utilizados (fornecimento parcial), são afastadas da norma referenciada no ponto 15 (alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA), sendo, nesse caso, a operação qualificada como uma prestação de serviços, conforme decorre da alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, quer as matérias-primas e o material de embalagem sejam procedentes de países terceiros ou de outros Estados-Membros.

19. Releva-se ainda no que refere a esta disposição legal, a AT poderá excluir do conceito de prestação de serviços as operações em que o fornecimento de materiais pelo adquirente inglês for considerado insignificante (cf. n.º 6 do artigo 4.º do CIVA).

20. A confirmar-se que o Cliente do serviço prestado pela Requerente, é um sujeito passivo estabelecido fora do território nacional, a operação é localizada no país onde o destinatário do serviço disponha de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio por força da regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario, o que significa que pelo serviço prestado não há, neste caso, lugar à liquidação do imposto.

21. Considerando que a Requerente está abrangido pela obrigação de faturação, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, deve indicar na fatura a emitir, como motivo justificativo para a não liquidação, a menção "IVA-autoliquidação", por exemplo.

IV - Conclusão

22. Face ao exposto, afigura-se, salvo melhor opinião, concluir que o trabalho de produção e embalagem de produtos acabados, em apreço, configura, em sede de IVA, uma prestação de serviços efetuada a título oneroso por enquadramento na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º e sujeita a imposto por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, ambos do CIVA, cuja localização é no país onde o destinatário do serviço disponha de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio por força da regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.