

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .

Assunto: RBC - Transporte de máquinas e de veículos para gestão e combate a fogos rurais

Processo: 30575, com despacho de 2026-07-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. A Requerente vem solicitar esclarecimentos no âmbito do Regime de bens em circulação, aprovado pelo Decreto Lei n.º 147/2003, de 11 de julho (RBC).
2. Refere que, relativamente a um contrato de comodato celebrado com X, I.P., foram cedidas a título gratuito pelo X (comodante) à Requerente (comodatária) máquinas (alfaias agrícolas) e veículos pesados, essencialmente agrícolas de gestão e combate aos fogos rurais.
3. Na realização do transporte de uma máquina agrícola, realizado por prestação de serviços ao Município, o transportador foi fiscalizado pela GNR, tendo sido informado de que o remetente (proprietário das máquinas) deveria comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) o documento de transporte, ou eventualmente a subutilização por terceiros, conforme previsto no Decreto-Lei n.º 198/2012, alterado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003 e diplomas subsequentes, e a Portaria n.º 161/2013.
4. Sendo que a utilização das referidas máquinas é efetuada ao abrigo de um contrato de comodato, o remetente do transporte das máquinas é o comodatário e não o proprietário das mesmas.
5. Assim, tem as seguintes dúvidas:
 - 1) "No caso de o transporte ser realizado por veículos dos municípios ou no âmbito de prestação de serviços, terão igualmente de comunicar à AT esses documentos elaborados em nome e por conta do remetente?"
 - 2) "Poderá ser aplicado como exclusão a comunicação à AT. e conforme DL n.º 147/2003, de 11 de Julho no seu n.º 3 al. n) "Os bens resultantes ou necessários à prossecução das atividades desenvolvidas por entidades do setor empresarial local ou do Estado que se dediquem à gestão de sistemas de abastecimento de água, de saneamento ou de resíduos urbanos." , pois trata-se de transporte de maquinas agrícolas (alfaias), máquina de rastos, tratores e etc. cedidas à comodatária e no âmbito da utilização pelas brigadas florestais na gestão de gestão de fogo rural?"
 - 3) "Em caso negativo, deve a comodante e proprietária das máquinas comunicar o transporte?"
 - 4) "Pode o X delegar essa comunicação à comodatária ou quiçá até inserir a mesma no portal da AT como subutilizadora?"
 - 5) "Ou cabe aqui transportadora no âmbito da prestação de serviços comunicar o NIF do detentor/remetente, mesmo que seja no âmbito de uma relação jurídica de comodato?"

II - ENQUADRAMENTO FACE AO REGIME DOS BENS EM CIRCULAÇÃO

6. A título de prévio, importa remeter para o contrato de "Comodato", cujo regime jurídico se encontra estabelecido no artigo 1129.º e seguintes do Código Civil.
7. Define-se comodato como sendo o contrato gratuito pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela, com a obrigação

de a restituir. Ou seja, é um acordo gratuito através do qual uma pessoa (comodante) entrega um bem móvel (infungível) ou imóvel a outra pessoa (comodatário) para que esta o utilize com a obrigação de o restituir mais tarde.

8. O comodatário tem determinadas obrigações, tais como guardar e conservar com zelo a coisa emprestada, utilizar o bem apenas para o fim acordado no contrato, não ceder o uso do bem a terceiros sem autorização do comodante, restituir a coisa no final do prazo acordado no estado em que a recebeu salvo o respetivo desgaste normal.

9. No contrato de comodato o comodatário adquire a posse e o direito de uso do bem, devendo respeitar determinadas regras, contudo a propriedade mantém-se no comodante.

10. O RBC aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, que estabelece as normas relativas aos documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação, aplica-se, nos termos do artigo 1.º, à generalidade dos bens em circulação em território nacional, independentemente da sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de IVA.

11. Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, entende-se, para efeitos deste diploma, por "bens", os que puderem ser objeto de transmissão ou de prestação de serviços nos termos dos artigos 3.º e 4.º, ambos do CIVA.

12. O n.º 2 do mesmo artigo 2.º, estabelece que são considerados "bens em circulação":

"a) todos os bens que se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de armazém de retém, por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afetação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência, efetuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado".

"b) os bens encontrados em veículos nos atos de descarga ou transbordo mesmo quando tenham lugar no interior dos estabelecimentos comerciais, lojas, armazéns ou recintos fechados que não sejam casa de habitação, bem como os bens expostos para venda em feiras e mercados (...)".

13. A obrigatoriedade da emissão de documento de transporte não está condicionada à efetiva transmissão de bens.

14. Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, entende-se, por "remetente" "a pessoa singular ou coletiva ou entidade fiscalmente equiparada que, por si ou através de terceiros em seu nome e por sua conta, coloca os bens à disposição do transportador para efetivação do respetivo transporte ou de operações de carga, o transportador quando os bens em circulação lhe pertençam ou, ainda, outros sujeitos passivos quando os bens em circulação sejam objeto de prestação de serviços por eles efetuada".

15. O conceito de "remetente" não se restringe ao vendedor dos bens, abrangendo igualmente as entidades que, por força de contrato ou de prestação de serviços, detenham a posse efetiva dos bens para o transporte, bem como o transportador proprietário e demais prestadores de serviços intervenientes na circulação dos bens.

16. Assim, efetivamente, no caso apresentado, atendendo a que os bens colocados em circulação se encontram na posse do comodatário, por força do contrato de comodato celebrado entre a Requerente e o proprietário dos bens, a obrigação de emissão dos respetivos documentos de transporte recai sobre o comodatário, bem como a correspondente comunicação à AT.

17. Os documentos de transporte, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do RBC, são processados de acordo com o Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, por via eletrónica, através de programa previamente certificado pela AT, diretamente no portal da AT, ou em papel, utilizando documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

18. Sempre que os documentos de transporte sejam processados por via eletrónica, através de programa previamente certificado pela AT ou diretamente no portal da AT, a comunicação dos documentos é consequente, e retorna automaticamente o correspondente código de identificação do documento de transporte.

19. Deste procedimento resultam efeitos para o transportador, pois, nestas situações, fica dispensado de se fazer acompanhar de documento de transporte (impresso) na medida em que o mesmo já foi previamente comunicado à AT, sendo-lhe, no entanto, exigido que se faça acompanhar do código único de documento (ATCUD) e do código de barras bidimensional (código QR) quando este seja obrigatório.

20. Por sua vez, nos termos do artigo 7.º do RBC, os transportadores de bens, seja qual for o seu destino e os meios utilizados para o seu transporte, devem exigir sempre aos remetentes dos mesmos o original e o duplicado do documento de transporte, ou, sendo caso disso, o código identificação ao documento.

21. Ao invés, a ausência de documento de transporte ou do código de identificação do documento de transporte pelo transportador, não cumpre os requisitos de legalidade exigidos no RBC.

22. O RBC, se por um lado, é um regime significativamente amplo no sentido de abranger todos os bens em circulação, por outro lado, o próprio regime determina, no artigo 3.º, os bens que estão expressamente dispensados do cumprimento da obrigação de emissão de documento de transporte e, conseqüentemente, da comunicação à AT.

23. Embora os bens aí indicados estejam excluídos do âmbito de aplicação do RBC, os seus remetentes devem garantir a possibilidade de comprovação da legalidade de circulação dos mesmos, demonstrando a sua natureza, quantidade, proveniência e destino, recorrendo, para tal, aos meios gerais de prova admissíveis em direito.

24. A alínea n) do n.º 1 do artigo 3.º do RBC, referida no pedido, exclui do regime "os bens resultantes ou necessários à prossecução das atividades desenvolvidas por entidades do setor empresarial local ou do Estado que se dediquem à gestão de sistemas de abastecimento de água, de saneamento ou de resíduos urbanos".

25. Esta exclusão abrange: (i) os bens resultantes das atividades desenvolvidas por entidades do setor empresarial local ou do Estado que se dediquem às tarefas ali identificadas e, (ii) os bens necessários à prossecução daquelas tarefas. Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, estabelece o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos, tratando-se de serviços de interesse geral que visam a prossecução do interesse público.

26. Por sua vez o Decreto-Lei n.º 82/2021, de 13 de outubro, estabelece o Sistema de Gestão Integrada de Fogos Rurais (SGIFR) no território continental e define as suas regras de funcionamento. Trata-se de um regime de gestão dos incêndios, por forma a prevenir e combater os fogos rurais em todo o território continental.

27. Contudo, os bens resultantes ou necessários indispensáveis à prossecução das atividades de prevenção e combate aos fogos, não se encontram no âmbito da previsão da exclusão da alínea n) do n.º 1 do artigo 3.º do RBC, como é o caso da máquina agrícola referida pela Requerente.

28. A Requerente, não beneficiando da referida dispensa, deve processar o respetivo documento de transporte, e a conseqüente comunicação à AT, a qual, que ainda possa não ser obrigatória nos termos do RBC, resulta da emissão do próprio documento de transporte quando é emitido por via eletrónica, através de programa previamente certificado pela AT ou diretamente no portal da AT. Esta comunicação sendo inerente à emissão do DT, ocorre independentemente do volume de negócios o obtido no período de tributação anterior.

29. Por outro lado, a alínea g) do n.º 1 do artigo 3.º do RBC, estabelece uma exclusão para o transporte de veículos automóveis tal como se encontram definidos no Código da Estrada, com matrícula definitiva.

30. Assim, se os tratores e máquinas de rastos constituírem veículos automóveis tal como se encontram definidos no Código da Estrada, com matrícula definitiva, a sua circulação não obriga à emissão do documento de transporte nos termos do RBC. Embora, para justificar a legalidade de circulação dos mesmos, possa ser exigida prova da sua natureza, quantidade, proveniência e destino, como já foi anteriormente referido.

31. Respondendo às questões da Requerente:

1) A titularidade dos veículos onde são transportados os bens, não tem relevância para efeitos da aplicação do RBC, uma vez que não é uma exigência deste regime.

2) Os bens objeto de transporte referidos pela Requente, tais como máquinas agrícolas (alfaias), máquinas de rastos, tratores, etc., não se encontram no âmbito da previsão da exclusão da alínea n) do n.º 1 do artigo 3.º do RBC.

No entanto, a verificar-se que se qualificam como veículos automóveis tal como se encontram definidos no Código da Estrada, com matrícula definitiva, beneficiam da dispensa do cumprimento da obrigação de emissão do documento de transporte, e da consequente comunicação à AT, nos termos da exclusão prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 3.º do RBC. Não obstante, para justificar a legalidade da circulação seja necessário que o remetente demonstre a natureza, quantidade, proveniência e destino dos bens, utilizando qualquer meio de prova admissível em direito (por exemplo, o contrato de comodato).

3), 4), e 5) Cabe ao comodatário a obrigação de emissão do documento de transporte quando este é obrigatório, sem prejuízo de contratar com terceiros para, por si e em seu nome, emitir os documentos de transporte, incluindo o transportador.