

e) 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 (alínea e) do n.º 3 do art. 3.º).

O disposto nesta alínea, relativa à entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, deve ser articulado com a norma constante da alínea c) do n.º 2 do art. 4.º, dependendo a aplicação destas normas de a totalidade dos materiais ser fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou. Refira-se que esta operação só é assimilada a transmissão de bens se quem produz ou monta o bem for um sujeito passivo de IVA.

Trata-se de situações relacionadas com empreitadas ⁽¹¹⁾ de bens móveis, as quais, se nada fosse dito, seriam sempre tributadas como prestações de serviços, uma vez que o art. 1210.º do Código Civil não dá relevância ao facto dos materiais serem fornecidos pelo empreiteiro, ou, no todo ou em parte, pelo dono da obra, considerando sempre tais contratos como empreitadas.

Assim, para efeitos de IVA, se o empreiteiro fornece a totalidade dos materiais, a posterior entrega dos bens móveis ao dono da obra será sempre considerada uma transmissão de bens, à qual se aplicará a respetiva taxa (e não a taxa aplicável a uma prestação de serviços).

De facto, esta operação, em termos económicos, produz efeitos semelhantes à compra e venda, pelo que, por motivos de igualdade de tratamento, se justifica esta assimilação.

De notar que a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, se o dono da obra tiver fornecido os materiais para que seja concretizada a sua encomenda, mesmo que o empreiteiro forneça parte dos materiais, é considerada uma prestação de serviços, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do art. 4.º. Mesmo nesta situação, a taxa aplicável à prestação de serviços será sempre a aplicável aos bens obtidos após a execução da empreitada, ao abrigo do n.º 6 do art. 18.º, ou seja, a taxa a aplicar será sempre a mesma, quer a operação seja considerada uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.

Exemplo:

Se determinado autor se dirigir a uma tipografia para, a partir de um ficheiro informático, lhe produzir um livro de natureza cultural, a tipografia realiza uma transmissão de bens, devendo liquidar IVA à taxa correspondente ao bem transmitido (livro), ou seja, à taxa de 6%, por inclusão deste tipo de bens na verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA.

Se, ao invés, o referido autor entregar à tipografia a capa e o papel necessário à produção do livro, incorporando a tipografia os demais materiais necessários, tal situação já configura uma prestação de serviços, embora tributável à taxa aplicável ao livro, que é de 6%.

Se não existisse no CIVA uma disposição com o teor do n.º 6 do art. 18.º, o serviço seria tributado à taxa de 23%.

Sem prejuízo do exposto anteriormente, parece-nos que a qualificação das empreitadas sobre bens móveis como transmissões de bens ou prestações de serviços assume bastante mais relevo noutras situações que não a aplicação das taxas. De facto, num contexto internacional (trabalho a feitura), não é indiferente uma empreitada ser considerada como uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, uma vez que, tratando-se de transmissão de bens, se aplicam para efeitos de localização as normas relativas às importações, exportações e operações intracomunitárias, enquanto no caso de prestação de serviços se aplicam exclusivamente as regras previstas no n.º 6 e seguintes do art. 6.º, com as naturais implicações, designadamente em termos de liquidação de imposto e de obrigações declarativas.