

Ofício-Circulado n.º 030 101

24-05-2007

CIVA - EMPREITADAS - SUBEMPREITADAS - Serviços de construção civil - Inversão do sujeito passivo

Actualizado em 2014-08-18

Assunto: IVA - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

ARTIGO 2.º, N.º 1, ALÍNEA J) DO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

ARTIGO 1.º DO REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA NAS EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS - DECRETO-LEI N.º 204/97, DE 9 DE AGOSTO

Através do ofício-circulado n.º 30 100, de 28-03-07, foram transmitidos esclarecimentos sobre a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e da alteração introduzida ao artigo 1.º do Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas de Obras Públicas, a que se refere o Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, e que, por força do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, entraram em vigor no dia 1 de Abril de 2007.

O entendimento transmitido através do ponto 1.5 do referido ofício-circulado relativamente às entregas de bens produzidos ou montados sob encomenda, tem suscitado dúvidas e é susceptível de criar divergências na aplicação do diploma.

Neste sentido, considerou-se oportuno reanalisar a questão e aproveitar-se a oportunidade para esclarecer outras dúvidas - ponto 1.6.2, alínea b), ponto 4.3, ponto 5 e Lista I -, entretanto colocadas à Direcção de Serviços do IVA.

Mostrando-se conveniente manter num único ofício estes novos e anteriores entendimentos, **revoga-se o ofício-circulado n.º 30 100, de 28-03-07** e comunica-se o seguinte:

A - ARTIGO 2.º, N.º 1, ALÍNEA J) DO CIVA

1-NORMAS GERAIS DE APLICAÇÃO

1.1 Sujeito passivo pela aquisição de serviços de construção civil

Refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º que são sujeitos passivos do IVA "as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) 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."

Significa isto que, nos casos aí previstos, há a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente do previsto nos seus artigos 19.º a 25.º.

Por outro lado, as facturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverão conter, nos termos do n.º 13 do artigo 35.º do CIVA, a expressão "IVA devido pelo adquirente".

O IVA devido pelo adquirente deve ser liquidado na própria factura recebida do prestador ou em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção da factura original (n.º, data e identificação do prestador). No caso de não recebimento da factura, subsiste a obrigação de autoliquidação (ver ponto 2.4), devendo a mesma fazer-se em documento interno e mantendo-se o direito à dedução nos termos gerais do CIVA.

1.2. Casos em que há inversão

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.

1.3. Noção de serviços de construção civil

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.

1.4. Âmbito da regra de inversão

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 guas 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 guas 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.

Exemplo:

A efectua serviços de reparação a **B**, subcontratando serviços de colocação de andaimes a **C**.

Quando **A** factura **B**, independentemente de facturar separadamente, ou não, os serviços de colocação de andaimes, está-se na presença de uma inversão do sujeito passivo, cabendo a **B** autoliquidar o imposto.

No entanto, na facturação de **C** a **A**, referente à colocação de andaimes, cabe a **C**, nos termos gerais, facturar o IVA que se mostre devido.

1.5 Entregas de bens móveis

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.

1.5.2. 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 n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro.

1.5.3. 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.

1.5.4. Nestes termos, relativamente aos exemplos referidos no ponto 1.5 do Ofício-circulado n.º 30100, de 28-03-07, deve considerar-se que:

- a) A instalação de portas e janelas, independentemente do tipo de material utilizado, se considera abrangida pela regra de inversão;

- b) A referência a instalação ou montagem de elevadores, de sistemas de ar condicionado e vídeo vigilância deve entender-se como se referindo à simples montagem de aparelhos que não façam parte integrante do edifício (elevadores a que se refere o n.º 39 do Despacho n.º 26026/2006, de 21 de Dezembro [iii] e aparelhos de ar condicionado ou de vídeo vigilância funcionando isoladamente).

1.5.5. Face ao presente entendimento, consideram-se revogados quaisquer esclarecimentos em contrário anteriormente dados por esta Direcção de Serviços, sem prejuízo de se considerarem sanadas todas as situações deste tipo ocorridas até à publicação do presente ofício-circulado.

1.6 Qualificação do sujeito passivo adquirente

1.6.1 Só há lugar à regra de inversão quando o adquirente é um sujeito passivo sediado em Portugal, ou que aqui tenha estabelecimento estável ou domicílio e que pratique operações que conferem total ou parcialmente o direito à dedução.

1.6.2. Não há lugar à inversão, cabendo ao prestador de serviços liquidar o IVA que se mostre devido, quando o adquirente é:

a) não sujeito passivo;

b) sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas que não se encontram previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA ^[iv] (vulgo sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 9.º ou pelo artigo 53.º do Código) considerando-se, como tais, os que constem, nessa situação, no registo informático da DGCI, incluindo aqueles que se encontram com enquadramento pendente por força do n.º 4 do artigo 28.º do CIVA;

c) sujeito passivo que apenas o é porque efectua aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias - RITI (Estado e demais pessoas colectivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e qualquer outra pessoa colectiva não sujeito passivo nos termos do CIVA). Tais sujeitos passivos são indicados, em termos de enquadramento do IVA (ver ponto V), como ?AQUIS. INTRACOM.? ou ?AQUIS.INTRACOM. POR OPÇÃO?.

1.6.3 No caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito e, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afectação real ou prorata), há lugar à inversão do sujeito passivo.

1.6.4. No caso do Estado, de Autarquias, Regiões Autónomas ou de outras pessoas colectivas de direito público que apenas são sujeitos passivos porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2.º n.º 2 do CIVA ou que o são face ao n.º 3 do mesmo artigo 2.º, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respectivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para actividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e actividades não sujeitas a imposto há lugar à inversão do sujeito passivo.

1.6.5. No caso de sujeitos passivos, normalmente isentos ao abrigo do n.º 30.º do artigo 9.º do CIVA (locações de bens imóveis), mas que renunciaram à isenção, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com o imóvel ou fracção autónoma em que houve, relativamente à locação, renúncia à isenção, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respectivo prestador.

No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para situações em que houve renúncia à isenção e situações em que não houve renúncia há lugar à inversão do sujeito passivo.

1.6.6. Sem prejuízo do referido alínea b) do ponto 1.6.2, no caso de serviços de construção prestados a um particular que seja, simultaneamente, sujeito passivo de IVA, só há lugar à inversão quando o adquirente declarar que os referidos serviços são afectos a actividades sujeitas a imposto.

1.6.7. Cabe ao adquirente dos serviços, no caso de dúvidas por parte do sujeito passivo prestador, esclarecer e confirmar em que situação (enquadramento) se encontra perante o IVA. No caso de

subsistirem dúvidas e sem prejuízo do que se refere no ponto 6, qualquer das partes poderá solicitar informação à Direcção de Serviços do IVA sobre o enquadramento em vigor.

2. EXIGIBILIDADE

2.1 Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, nas prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização.

2.2 No entanto, refere o artigo 8.º do CIVA:

1. Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do art.º 28.º, o imposto torna-se exigível:

- a) Se o prazo previsto para emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;*
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;*
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.*

2. O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior?.

2.3. Nestes termos, deve o adquirente:

- a) no caso de adiantamentos, proceder, desde logo, à autoliquidação do IVA devido pelo montante pago;
- b) nos restantes casos, proceder à liquidação do IVA com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível.

2.4. Ainda que, por causa imputável ao prestador, se verifique atraso na autoliquidação por parte do adquirente, a responsabilidade contraordenacional ou pelo pagamento de juros daí decorrente cabe sempre ao adquirente.

3. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO

3.1 As novas regras aplicam-se às situações em que, nos termos dos artigos 7.º e 8.º do CIVA, a exigibilidade ocorre em 1 de Abril de 2007 ou posteriormente.

3.2 Assim, independentemente dos serviços terem sido realizados antes de 1 de Abril de 2007, se a factura for, dentro do prazo legal, emitida no dia 1 de Abril de 2007 ou posteriormente, a nova regra de inversão é aplicável, nos termos previstos na lei.

3.3 Em contrapartida, se os serviços foram realizados antes de 1 de Abril de 2007 e porque a factura que nos termos da lei deveria ter sido emitida antes de tal data, não foi emitida ou, tendo-o sido, foi emitida fora do prazo legal, não se aplica a tais serviços a regra de inversão.

3.4 Quaisquer notas de débito ou de crédito rectificativas de situações em que o imposto se mostrou exigível em data anterior a 1 de Abril de 2007 seguem as normas aplicáveis antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 21/2007.

4. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS, DECLARATIVAS E DE FACTURAÇÃO

4.1 O valor do imposto liquidado, nos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente, deve, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44.º do CIVA, ser objecto de relevação distinta.

4.2 Em termos declarativos, enquanto não for reformulada a declaração periódica, o prestador de serviços deve inscrever o valor facturado e cujo IVA é devido pelo adquirente no Campo 8 do Quadro 06.

O adquirente dos serviços que autoliquida o IVA preencherá, no que respeita ao Quadro 06,

- Campos 1, 5 ou 3-base tributável (normalmente o campo 3)
- Campos 2, 6 ou 4-imposto liquidado (normalmente o campo 4)
- Campos 20 a 24-imposto dedutível

4.3 Sempre que haja lugar à inversão do sujeito passivo, a facturação emitida pelo fornecedor não deve fazer qualquer outra menção do IVA, para além de expressão **IVA devido pelo adquirente?**

5. DEDUÇÃO DO IMPOSTO SUPORTADO

5.1. Nos casos em que haja inversão, o **fornecedor** pode exercer o direito à dedução do IVA suportado para a realização de tais operações nos termos dos artigos 19.º e seguintes, designadamente da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º.

5.2. Por seu turno, o **adquirente** exerce o direito à dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes, tal como aconteceria se o IVA suportado não obedecesse às regras de inversão, mas lhe tivesse sido facturado pelo fornecedor. Assim:

5.2.1. Se o adquirente tem direito integral à dedução (realização exclusiva de operações contempladas no art.º 20.º do CIVA) pode deduzir, observado o disposto nos artigos 19.º e 21.º, o IVA que autoliquidar.

5.2.2. Se o adquirente é um sujeito passivo misto, pode deduzir, observado o disposto nos artigos 19.º e 21.º, o IVA autoliquidado de acordo com o método de dedução utilizado nos termos do artigo 23.º (afecção real ou *pro rata*).

6. VERIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO EM IVA DO ADQUIRENTE DOS SERVIÇOS

6.1 Para efeitos de verificação do enquadramento em IVA do adquirente, devem os interessados consultar o sistema de declarações electrónicas, através da opção CONTRIBUINTES-CONSULTA-IDENT. CLIENTE/FORNEC.

6.2 Ver, a este propósito, o ponto 1.6 do presente ofício-circulado.

B - ARTIGO 1.º DO REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA NAS EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS - DECRETO-LEI N.º 204/97, DE 9 DE AGOSTO

Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, foi aditado o n.º 2 ao artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto - Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas, passando o anterior corpo do artigo a constituir o seu n.º 1.

O referido n.º 2 determina que o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas não se aplica às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Com tal disposição afasta-se a aplicação das regras constantes do referido Regime Especial a toda a cadeia de subempreitadas anteriormente abrangidas por tal regime, isto é, as referentes a empreitadas de obras públicas, em que é dono da obra o Estado ou as Regiões Autónomas ou os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho.

No entanto, as empreitadas em que é dono da obra o Estado ou as Regiões Autónomas ou os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho continuam a beneficiar daquele Regime Especial, na medida em que, quanto a estas entidades, não se verifiquem as condições estabelecidas na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Com os melhores cumprimentos

O Director de Serviços
António Nunes dos Reis

ANEXO I - Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão

ANEXO II - Lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão

ANEXO III - Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro

ANEXO I - LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO

- Abertura de valas;
- Abertura e tapamento de roços;
- Afagamentos;
- Cedência de pessoal sob a orientação do cedente;
- Colocação de caixas de ligação;
- Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil;
- Construção de redes de rega;
- Construção e reparação de linhas férreas;
- Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;
- Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
- Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção;
- Drenagens e impermeabilizações;
- Execução de betonilha e betonagem;
- Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;
- Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;
- Instalações eléctricas;
- Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;
- Pinturas, estuques e outros revestimentos;
- Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito de realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo;
- Serviços de canalização e pichelaria;
- Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;
- Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;
- Outros serviços previstos na Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro e não expressamente mencionados no Anexo II.

ANEXO II - LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO

- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;
- Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v.g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de electricidade comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção;
- Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário;
- Ensaio laboratoriais de segurança;
- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro.

- Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção;
- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, guias, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas);
- Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;
- Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas;
- Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações;
- Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e de gestão da obra;
- Serviços de transportes;

Ver Portaria n.º 19/2004 no documento original

Ver anexo I

Ver Anexo II

39) Plataformas elevatórias e elevadores para cadeiras de rodas (não possuem cobertura e não trabalham dentro de um poço), elevadores para adaptar a escadas (dispositivos com assento ou plataforma fixada a um ou mais varões que seguem o contorno e ângulo da escadaria), trepadores de escadas e rampas portáteis para cadeiras de rodas;

Artigo 20.º

1 - Só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

- a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:
 - I) - Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;
 - II) - Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;
 - III) - Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;
 - IV) - Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º;
 - V) - Operações isentas nos termos dos n.ºs 28 e 29 do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;
 - VI) - Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

2.....

5 - O referido artigo 1.º passa a ter a seguinte redacção, com efeitos a partir de 1 de Abril de 2007:

1 - Encontram-se abrangidas pelo Regime Especial de Exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado as empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado, as Regiões Autónomas ou os institutos públicos criados pelo Decreto-Lei nº 237/99, de 25 de Junho.

2 - O presente Regime Especial não se aplica às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

Actualmente apenas a EP - Estradas de Portugal, EPE

Não se consideram neste contexto o aluguer de máquinas e equipamentos que incluam o trabalho do respectivo operador
< body>