

IVA – SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO

NOTAS SOBRE O DECRETO-LEI 21/2007

CONSELHO TÉCNICO

Avelino Antão
Cristina Gonçalves
Rui de Sousa
António Pereira
Amadeu Figueiredo
Adelino Sismeiro
Guilhermina Freitas

1. INTRODUÇÃO

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, foi introduzido na legislação do IVA um conjunto de novas práticas quanto às operações imobiliárias sujeitas a tributação bem como quanto às prestações de alguns serviços relativas a bens imóveis nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros.

Nestes termos, foram revistas as regras da renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens imóveis, abrangidas pelos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código; bem assim a designada “**inversão do sujeito passivo**” passando a ser responsabilidade do adquirente daqueles serviços de construção civil, a liquidação do IVA desde que verificadas certas condições.

Posteriormente, com o objectivo de clarificar a correcta interpretação e aplicação do diploma, foram emitidos pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) os ofícios n.ºs:

- **30 099, de 9 de Fevereiro de 2007** – IVA - Transmissão e locação de imóveis, renúncia à isenção CIVA artigo 12.º, n.ºs 4 e 5 ;
- **30 100, de 28 de Março de 2007** – IVA - Serviços de construção civil, artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do 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.

Na perspectiva de alertar para algumas particularidades dos procedimentos inerentes à aplicação das novas disposições legais, o Conselho Técnico da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) elaborou o presente documento.

2. RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA NA LOCAÇÃO E TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS, ABRANGIDAS PELOS N.ºS 30 E 31 DO ARTIGO 9.º DO CÓDIGO - Ofício n.º 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007.

O Decreto-Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, incorpora as alterações promovidas ao abrigo da Directiva comunitária n.º 2006/69/CE do Conselho, emitida em 24 de Julho, consagrando algumas medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto e a combater a fraude e evasão fiscais, objectivos materializados nas alterações:

Ao regime da renúncia à isenção na locação e transmissão de imóveis.
Às regras de tributação dos serviços de construção civil,

Estas alterações, que agora são implementadas, já se encontravam previstas no Decreto-Lei 241/86.

No que se refere à isenção da renúncia prevista no artigo 12.º do IVA⁽¹⁾, deveremos salientar como de interesse a seguinte alteração, tendo por base o texto anterior:

⁽¹⁾ 4 - Os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º

5 - Os sujeitos passivos que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 31 do artigo 9.º

6 - Os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.

A designação “**total e parcialmente**”⁽²⁾ para a expressão “**total ou predominantemente**”⁽³⁾, impondo-se, por esta via a existência de mínimos de operações tributáveis para que a renúncia possa ser efectuada.

2.1 - REGIME DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA

As operações subjacentes a esta renúncia são:

- * Locação de Bens Imóveis,
- * Operações sujeitas a IMT – (isenção do artigo 9.º, n.º 31).

Considerando-se como excepções à Locação de Bens Imóveis as seguintes operações:

- 1 - Alojamento no âmbito de actividade hoteleira, na qual se incluem os parques de campismo;
- 2 - Recolha e estacionamento colectivo de veículos;
- 3 - Locação de máquinas e equipamentos de instalação fixa ou locação de imóveis no âmbito da transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial (cessão exploração);
- 4 - Locação cofres-fortes;
- 5 - Locação de espaços para exposições ou publicidade.

Para se perceber qual o alcance desta regulamentação, apresenta-se o seguinte exemplo:

Dois Sujeitos Passivos praticam uma mesma operação de alienação de um imobiliário. Se um deles (A) renunciar à isenção e o outro (B) não fizer esta renúncia, pressupondo que ambos pretendem a mesma margem de lucro (300€), a realidade

⁽²⁾ Destaque nosso

⁽³⁾ Ibidem

resultante do imposto a entregar ao estado, é substancialmente diferentes ainda que o valor de aquisição seja exactamente o mesmo.

SUJEITO PASSIVO A

ISENÇÃO SIMPLES OU INCOMPLETA

Compra $\Rightarrow 1000 + 210 \text{ (IVA)} = 1.210$

Venda $\Rightarrow 1210 + 300 = 1510$

IVA a entregar $\Rightarrow 0$

SUJEITO PASSIVO B

OPERAÇÃO TRIBUTADA

Compra $\Rightarrow 1.000 + 210 \text{ (IVA)} = 1.210$

Venda $\Rightarrow 1.000 + 300 = 1300 + 273 \text{ (IVA)} = 1573$

IVA a entregar $\Rightarrow 273 - 210 = 63$

Verificamos que na primeira operação estamos em presença da existência de um IVA oculto, porque faz parte do preço de aquisição, não sendo possível encontrar um “Valor Acrescentado” sobre o qual incidirá a taxa de imposto legal, enquanto na segunda é possível o cálculo do valor acrescentado e consequentemente do imposto correspondente.

Estamos pois em presença de situações economicamente idênticas mas apresentando mensurações e incidências fiscais distintas.

Outras situações poderemos apresentar que nos mostram que o IVA não é tratado da mesma forma em operações económicas similares, para darmos corpo a esta afirmação vejamos estas duas hipóteses:

- 1 – O sujeito passivo contrata a execução de uma obra para a sua actividade sendo a totalidade do IVA nas aquisições dedutível, valorizando o imobilizado por um valor livre deste imposto.

- 2 – O sujeito passivo adquire a obra para a sua actividade a um sujeito isento, pelo que o valor da aquisição incorpora o IVA incluído nas aquisições dos bens e serviços necessários á execução da obra.

Estamos em presença de situações fiscais muito diversas para uma mesma realidade económica, não sendo o imposto neutro pois condiciona as opções dos agentes económicos.

O Regime de Renúncia à Isenção prevista no artigo 12.º ao contemplar a renúncia às isenções dos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º, respectivamente o n.º 4 e 5 daquele artigo, vem integrar estas operações em sede de IVA que de outra forma se encontrariam isentas.

Assim, sujeitos passivos que procedam a operações com prédios urbanos ou suas fracções autónomas com outros sujeitos passivos por locação⁽⁴⁾ ou transmissão⁽⁵⁾, desde que os adquirentes os utilizem **“total ou predominantemente”**⁽⁶⁾ em actividades que conferem direito à dedução, logo sujeitos passivos no Regime Normal, incluindo sujeitos passivos mistos, podem optar pela renúncia á isenção do artigo 12.º de acordo com as condições impostas pelo Decreto-Lei 21/2007.

2.2 – CONDIÇÕES PARA A RENÚNCIA AO ARTIGO 12.º DO IVA

Para a renúncia à isenção nos termos do artigo 12.º do CIVA, terão que ser verificadas as seguintes condições:

2.2.1 - CONDIÇÕES SUBJECTIVAS⁽⁷⁾

⁽⁴⁾ Qualquer tipo de locação incluindo o leasing imobiliário.

⁽⁵⁾ Neste caso incluem-se também terrenos para construção.

⁽⁶⁾ Destaque nosso para evidenciar o novo texto do normativo.

⁽⁷⁾ De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei 21/2007 – Renúncia à Isenção

1. Para o Locatário e adquirente

Se forem Sujeitos Passivos que utilizem imóveis, **“total ou predominantemente”**⁽⁸⁾ em actividades que conferem direito à dedução.

2. Para o locador e o locatário ou o transmitente e o adquirente

2.1 – Desde que exerçam exclusivamente actividades que conferem direito a dedução (**Sujeitos Passivos típicos**), ou no caso de **sujeitos passivos mistos**, o conjunto de actividades que conferem direito a dedução seja superior a **80** por cento⁽⁹⁾ do volume de negócios⁽¹⁰⁾.

Esta percentagem pode, porém, ser inferior a 80 por cento desde que o sujeito passivo exerça, habitualmente, a actividade de construção reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação⁽¹¹⁾.

2.2 – Desde que não estejam abrangidos pelo Regime Especial de Pequenos Retalhistas do artigo 60.º e seguintes do CIVA

2.3 – Disponham de contabilidade organizada nos termos dos códigos do IRS e do IRC.

De acordo com o n.º 1 do artigo 117.º do CIRS *“Os titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado.”*

No CIRC, o n.º 1 do artigo 115.º, norma análoga à anterior, remete para o n.º 2 do artigo 117.º do CIRS. No entanto, no CIRC

⁽⁸⁾ Destaque nosso para evidenciar o novo texto do normativo

⁽⁹⁾ Esta percentagem é determinada nos mesmos termos do método do pro-rata (artigo 23.º, n.ºs 4, 5, 7 e 8 do CIVA) tendo por base os dados disponíveis no ano anterior ou, no caso de início de actividade, com base numa percentagem provisória estimada pelo SP nos termos do n.º 7 do artigo 23.º do CIVA. A utilização desta % em nada altera o método de dedução destes SP mistos (afecção real ou *prorata*)

⁽¹⁰⁾ À partida estariam excluídos os SP abrangidos, exclusivamente, por isenções simples, ou seja, os enquadrados no Regime Especial Isenção, ou que efectuem exclusivamente operações isentas previstas no artigo 9.º;

⁽¹¹⁾ Sujeitos Passivos enquadrados nos n.ºs 30 ou 31 do artigo 9.º do CIVA

não se vincula aquela obrigação em função do regime de tributação, sendo a obrigatoriedade de contabilidade organizada genérica, pelo que, o enquadramento no regime simplificado não a dispensa.

Assim, ao nível do CIRS, os contribuintes enquadrados no Regime Simplificado de Tributação (RST), por não estarem vinculados àquela obrigação contabilística ficam afastados “*nos termos daquele código*” da possibilidade de renúncia. O CIRC por si só não afasta os contribuintes enquadrados no RST, no entanto, não podemos deixar de ter em consideração a autorização legislativa contida no Orçamento de Estado (OE) para 2007, a qual prevê o *terminus* do Regime Simplificado de Tributação, em substituição de um com regras simplificadas de apuramento do lucro tributável, mas com base na contabilidade (artigo 56.º, n.º 2, do OE/2007).

2.2.2 - CONDIÇÕES OBJECTIVAS

Os requisitos elencados de seguida têm que ser verificados cumulativamente para se poder renunciar à isenção de IVA:

- 1 – No caso de transmissões ou locações de prédio urbano ou fracção autónoma deste e no caso de transmissão de terrenos para construção.

Assim podemos concluir pela análise deste requisito que, não sendo permitida a renúncia para prédios rústicos a qualificação de um prédio na descrição matricial é determinante para a posterior emissão do despacho de autorização de renúncia.

- 2 – O imóvel tem que estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário ou a respectiva inscrição tenha sido solicitada⁽¹²⁾ e

⁽¹²⁾ Terá que ser tida em conta o artigo provisório de inscrição.

não se destine a habitação⁽¹³⁾. De salientar que nos casos de contratos realizados em simultâneo (por exemplo, venda seguida de locação, em que o vendedor se transforma em locatário – *leaseback* – este requisito só tem de verificar-se em relação a Sujeito Passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos, sem prejuízo da confirmação da propriedade em relação ao locador no segundo contrato.

3 – O objecto constante do contrato deverá ser a transmissão do direito de propriedade⁽¹⁴⁾ do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade⁽¹⁵⁾ do bem imóvel.

4 – A afectação dada ao imóvel e resultante da transmissão/locação, seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições.

Estamos em presença do reforço do requisito já contido nos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA, aqui limitada à utilização total ou predominante⁽¹⁶⁾, em actividades que conferem direito a dedução (abrangidas pelo artigo 20.º do CIVA).

5 – O valor anual da renda, expressamente para o caso das locações, deverá ser superior ou igual a 1/15 do valor de construção/aquisição⁽¹⁷⁾.

Verificados, cumulativamente, os requisitos anteriores ainda assim a permissão da renúncia tem que estar numa das seguintes condições:

1 – Em presença da primeira transmissão ou locação após a construção ou a execução de obras⁽¹⁸⁾ que alterem o Valor

⁽¹³⁾ Deverá existir consistência com a descrição matricial.

⁽¹⁴⁾ Exclui deste Regime de Renúncia a transmissão/locação, de figuras parcelares do direito de propriedade (v.g. direito de superfície, nua propriedade, etc.).

⁽¹⁵⁾ O regime aplica-se às fracções autónomas, enquanto tal, não a parcelas ou obras de parte de um imóvel.

⁽¹⁶⁾ Requisito que se aplica aos adquirentes SP mistos (com uma % de dedução, como vimos, no mínimo de 80%).

⁽¹⁷⁾ Com esta norma estamos em presença de uma norma anti-abuso, visando evitar as “rendas de favor”, situações em que se simula um preço largamente inferior ao “preço de mercado”, reduzindo a liquidação de IVA nas rendas, beneficiando, em contrapartida, da dedução integral ou parcial do imposto a montante.

Patrimonial Tributável em mais de 50 por cento, desde que seja possível a dedução total ou parcial do IVA suportado, que deverá ter o limite temporal de 4 ou 8 anos.

- 2 – Na transmissão ou locação subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção só pode ser concedida desde que esteja a decorrer o prazo geral de regularização de 20 anos¹⁹.

Atendendo a que na generalidade do diploma o conceito “locação” é amplo, abrangendo a locação operacional (arrendamento imobiliário) e a própria locação financeira, parece-nos que, neste caso concreto, o legislador impossibilita a renúncia ao subarrendamento e não, por exemplo, a uma locação financeira seguida de arrendamento, caso contrário seria violada a neutralidade do imposto discriminando, no processo aquisitivo, o *leasing* em detrimento de um contrato de compra e venda. Pelo que não é permitida a renúncia na sublocação de imóveis.

2.3 - CONDIÇÕES FORMAIS PARA O PEDIDO DE RENÚNCIA

Para solicitar a isenção prevista no artigo 12.º do CIVA estão legalmente definidas as etapas processuais, sendo necessário ter em atenção os seguintes passos:

1.º PASSO

Formalização do pedido de renúncia por via electrónica no *site* das Declarações Electrónicas da DGCI: Certidões – Emissão de Certidão – Renúncia Isenção de IVA – Imóveis, sendo solicitados os seguintes elementos:

(¹⁸) Pressupõem obras de melhoramento, modificação e/ou reconstrução, que determinem a entrega da Mod. 1 do IMI (assinalando os campos 9 ou 10 do quadro II, podendo, ou não, dar origem a um novo artigo (nos prédios ainda não avaliados nos termos do IMI a alteração do VPT naquela % será, certamente, frequente.)

(¹⁹) De acordo com o n.º 2 do artigo 24.º do CIVA.

- ✓ NIF do adquirente ou do locatário;
- ✓ Identificação do imóvel⁽²⁰⁾;
- ✓ Transmissão ou locação;
- ✓ Valor da transmissão ou valor mensal da renda;
- ✓ Actividade predominante a exercer no imóvel;
- ✓ Declaração de compromisso em que reúne todos os requisitos para a renúncia previstos no CIVA e no Dec-Lei 21/2007;

2.º PASSO

Comunicação via email pela DGCI do pedido de certificado ao respectivo adquirente/locatário, para confirmação pela mesma via.

De notar que este procedimento exige a confirmação do pedido, caso contrário o pedido ficará sem efeito, se o adquirente confirmar os dados poderão ocorrer as seguintes situações:

- 1 – Existência de coerência na confirmação validando-se automaticamente e emitindo-se o respectivo certificado de renúncia no prazo de 10 dias a contar da confirmação do adquirente/locatário⁽²¹⁾.
- 2 – Inexistência de coerência na confirmação, não validando os dados transmitidos, pelo que a emissão do certificado ficará pendente de despacho do Chefe de Finanças da área da sede, estabelecimento estável ou domicílio do transmitente ou locador.

Tanto numa situação como noutra o certificado tem uma validade de 6 (seis) meses findo os quais poderá ser pedido um novo certificado de renúncia.

2.4 - MOMENTO DA EFECTIVAÇÃO DA RENÚNCIA

A renúncia à isenção só produz efeitos no momento em que seja celebrada a escritura de compra e venda ou o contrato de locação, desde que o Sujeito

⁽²⁰⁾ Terá de ser obrigatoriamente um artigo urbano.

⁽²¹⁾ Anteriormente o prazo era de 30 dias

Passivo esteja na posse do certificado e sejam observadas as condições objectivas e subjectivas já enunciadas.

A data da escritura é assim um momento determinante, para o exercício do direito à dedução por parte do alienante/locador, relativo ao IVA suportado a montante, assim como para a operacionalização da inversão do Sujeito Passivo no caso das transmissões e a correspondente auto-liquidação (incluindo adiantamentos prévios). Estamos em presença de uma clarificação do momento em que se efectiva a renúncia face ao anterior regime.

2.5 - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Como o transmitente ou locador ao renunciar à isenção se transforma num sujeito passivo típico de IVA, com todas as obrigações a essa condição inerentes (deixando de se aplicar o n.º 3 do artigo 28.º do CIVA); está sujeito às obrigações contabilísticas próprias desta condição, assim, deverão:

- por força do artigo 44.º do CIVA, para o qual remete o n.º 3 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 21/2007 – Regime de Isenção, registar separadamente os proveitos e os custos relativos aos imóveis alienados/locados com renúncia à isenção;
- Apresentar uma Declaração de Alterações antes de solicitar o 1.º certificado de renúncia – artigo 12.º, n.º 1 do Decreto-Lei do Regime de Isenção (assinalando o campo 1 do quadro 12)
- Emitir facturas ou documentos equivalentes⁽²²⁾ contendo todos os elementos do artigo 35.º do CIVA.

No caso de renúncia, e se for utilizada a escritura em substituição da factura deverá estar incluído no texto da mesma a expressão **“IVA DEVIDO PELO**

⁽²²⁾ A factura poderá ser substituída pela própria escritura, desde que esta contenha os mesmos requisitos excepcionando-se a numeração sequencial.

ADQUIRENTE”, dando corpo ao artigo 11.º, n.º 1 e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 21/2007 – Regime de Isenção.

As obrigações contabilísticas de divulgação desta informação devem também ser tidas em conta, e, nos termos do artigo 44.º, n.º 2, alínea. c), e n.º 3, alínea d), ser evidenciado contabilisticamente o imposto por si auto-liquidado⁽²³⁾.

De notar que, na relação do Imposto Municipal de Transacções com esta regulamentação, deixa de estar incluído no valor de transacção o IVA (se a venda esteve sujeita ao regime de renúncia da isenção) reduzindo-se o valor de incidência deste imposto, pelo que se deixa de verificar incidência de IMT sobre este valor.

2.6 - DIREITO À DEDUÇÃO

O direito à dedução (nos termos dos artigos 19.º a 25.º do CIVA) exercido pelos transmitentes/locadores relativamente ao IVA suportado a montante (aquisição/construção) pode ser exercido a partir daquele momento (no mesmo período ou em período posterior), com base no método da afectação real, sendo de 4 (quatro) anos, como prazo geral, e de 8 (oito), desde que comprovadamente a construção exceda o prazo de 4 (quatro) anos.

Se na sequência de uma acção inspectiva se vier a verificar que alienante/adquirente não reuniam os requisitos para a renúncia (apesar de estarem munidos de um certificado validamente emitido), a consequência imediata será a perda do direito à dedução do IVA alcançado por via da renúncia nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei do Regime de Renúncia à Isenção.

Necessariamente e consequentemente este facto terá implicações em sede de outras obrigações fiscais, nomeadamente:

⁽²³⁾ Ver sugestão de desagregação das contas de IVA neste documento.

- 1 – Em sede de Imposto Municipal de Transacções, já que em resultado da renúncia, o preço a aplicar pelo alienante já não foi o mesmo, pelo que se impõe a sua revisão e a liquidação adicional deste imposto
- 2 - O adquirente passaria a suportar IVA oculto. No caso de liquidação e dedução simultânea não existem quaisquer consequências, no entanto se a dedução foi parcial a situação já não seria a mesma.
- 3 - Liquidação de juros compensatórios, devidos pela parte que prestou informações incorrectas.

2.7 - REGULARIZAÇÕES ESPECÍFICAS

Sempre que um imóvel, em relação ao qual houve dedução total/parcial de IVA por via da renúncia:

- 1 - seja afecto a fins alheios à actividade exercida, a que esteve na base da renúncia à isenção e constante do pedido de certificado, e se a actividade presente não confere direito à dedução;
- 2 - deixar de ser efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos;

terá que se verificar a regularização única a favor do Estado, do IVA deduzido⁽²⁴⁾ constando da Declaração Periódica do último período do ano em que se verificou a situação e relativamente ao limite de 20 anos.

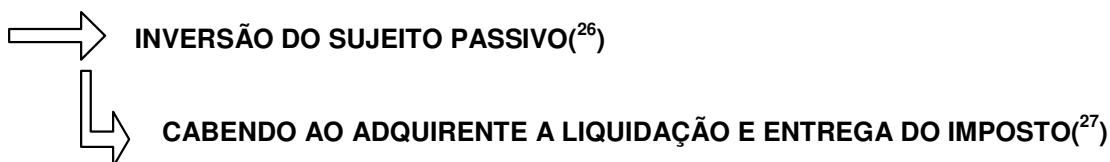
3. A “INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO”, PASSANDO A SER RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, A LIQUIDAÇÃO DO IVA - Ofício n.º 30 100, de 28 de Março de 2007.

De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA: são sujeitos passivos do IVA *“as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham*

⁽²⁴⁾ De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do CIVA.

de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam 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”.

No âmbito da Directiva já citada⁽²⁵⁾ e corporizando as determinações constantes do Decreto-Lei n.º 21/2007 é agora obrigação do adquirente dos serviços de construção civil, a liquidação do IVA relativo aos serviços prestados, pelo que, de forma a não existir duplicação deste imposto, a factura emitida pelo prestador não evidencia esta parcela contendo a expressão “**IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE**”, verifica-se assim a



Esta liquidação pode assumir as seguintes formas:

- 1 – Efectuada na factura emitida pelo prestador;
- 2 – Constante de documento interno, devendo incluir-se:
 - * Número,
 - * Data,
 - * Identificação do prestador.

De salientar que a obrigação de liquidar o imposto existe quando os serviços de construção civil são efectuados, ainda que o prestador retarde a emissão da factura ou mesmo que não a emita.

A inversão do sujeito passivo não é regra universal. Para que se verifique impõe-se, cumulativamente, as seguintes condições:

⁽²⁵⁾ Directiva 2006/69/CE de 24 de Julho

⁽²⁶⁾ Realidade também designada por “reverse charge”.

⁽²⁷⁾ Regra geral na relação dos intervenientes com este imposto.

- 1 - Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;
- 2 - O adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

3.1 - CONCEITOS SOBRE OS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Para que se consiga um melhor enquadramento desta realidade, impõe-se expressarmos alguns conceitos que enformam e delimitam os temas aqui tratados.

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.

Salientamos que no âmbito desta regulamentação, a definição de “**serviços de construção civil**” é muito mais abrangente que os conceitos de empreitada e subempreitada referidas no Código Civil (CC).

De facto de acordo com o artigo 1207.º do CC,

*“**Empreitada** é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação a outra a realizar certa **obra**, mediante um preço”⁽²⁸⁾.*

Do mesmo modo no artigo 1213.º, também do CC,

*“**Subempreitada** é o contrato pelo qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a **obra** a que este se encontra vinculado, ou a parte dela”.⁽²⁹⁾*

Por outro lado, o conceito de obra, para efeitos do enquadramento no IVA, não será o que resulta implicitamente da definição de empreitadas e subempreitadas contida no CC, sendo aqui entendido por:

⁽²⁸⁾ Negrito nosso

⁽²⁹⁾ idem

“**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.

⇒ **Pelo que se aplica à generalidade das situações e não apenas quando intervêm empresas que tenham de possuir alvará ou título de registo.**

Várias são as zonas de fronteira condicionadoras do enquadramento em IVA, pelo que não nos podemos esquecer dos conceitos definidores deste código que passam inevitavelmente pela separação das transmissões de bens e prestações de serviços.

Estamos assim em presença de um sector que engloba estas duas realidades, pois para prestar o serviço de construção civil impõe-se a utilização de alguns bens, pelo que a apresentação das listas anexas ao Ofício 30 100, de 28 de Março, centrando os serviços de construção civil no âmbito da realização de obra e não apenas da transmissão de bens são uma preciosa ajuda.

3.2 - APLICAÇÃO DA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

3.2.1 – BENS IMÓVEIS

Para que se aplique a regra de inversão do sujeito passivo, terá que se verificar condições reais específicas, designadamente:

- 1 – As actividades são desenvolvidas no âmbito de uma obra⁽³⁰⁾;
- 2 – O prestador emite factura de serviços de construção civil⁽³¹⁾;

⁽³⁰⁾ Nos termos aqui já enunciados

⁽³¹⁾ Ainda que na realização dos serviços estejam incluídos materiais ou outros bens que concorreram para a realização dos trabalhos;

A regra de inversão do sujeito passivo aplica-se à globalidade da factura emitida, independentemente da forma como esta possa ser elaborada, expressando de forma mais ou menos detalhada cada um dos itens necessários à realização dos trabalhos⁽³²⁾, nomeadamente:

- - Aluguer de andaimes, de gruas ou de outros bens complementares,
- - Serviços de limpeza, de sinalização ou de remoção de entulhos,
- - Serviços de projectista, de arquitectura ou outros estudos,
- - Materiais directa ou indirectamente utilizados na execução da obra,

Exemplo de aplicação:

O sujeito passivo, que designaremos por “**constrói**”, executa um serviço de reparação para o sujeito passivo, que denominamos “**utiliza**”, para tal necessita de solicitar, ao sujeito passivo, aqui referido por “**intermezzo**”, o fornecimento de materiais/serviços directa e indirectamente utilizados na prestação do serviço de construção civil que está a executar para o seu cliente, assim teremos⁽³³⁾:

- 1 – O sujeito Passivo “**constrói**” utiliza os bens/serviços⁽³⁴⁾ fornecidos por “**intermezzo**” mas como tal não configura uma prestação de serviços de construção civil não estamos perante a inversão do sujeito passivo, pelo que a emissão da factura por “**intermezzo**” segue a regra habitual contendo a expressão “**IVA LIQUIDADO**” e evidenciará o valor do imposto.
- 2 – “**constrói**” emite factura ao seu cliente “**utiliza**” pelo valor global, e, independentemente do grau de desagregação da mesma não fará incidir IVA colocando a expressão “**IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE**” dando corpo à regra de inversão do sujeito passivo⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ De acordo com a Lista I anexa do ofício 30100.

⁽³³⁾ Considerando todos os intervenientes como sujeitos passivos típicos de IVA.

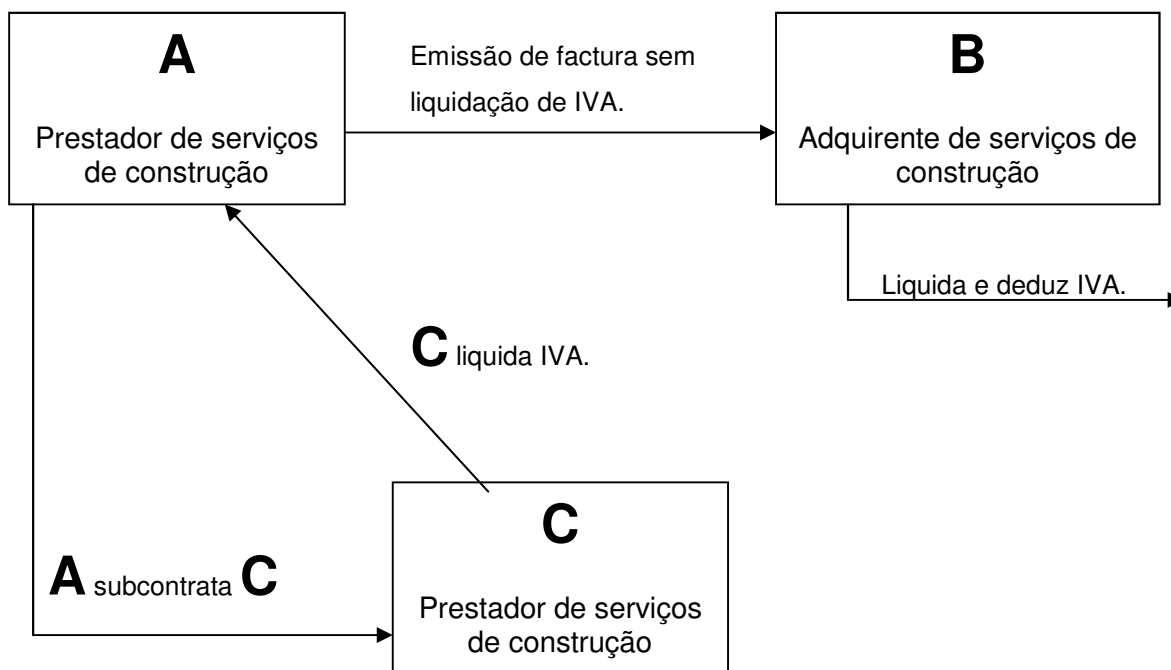
⁽³⁴⁾ Ver lista II do Ofício 30 100/2007, de 28 de Março.

⁽³⁵⁾ Ver lista I do Ofício 30 100/2007, de 28 de Março.

Contudo, na facturação ao prestador dos serviços de construção civil, acima exemplificados, quando fornecidos isoladamente não relevam o conceito de serviços de construção civil, estando na mesma situação os meros fornecimentos de materiais ou de outros bens, nestes casos:

⇒ **NÃO OCORRE INVERSÃO DE SUJEITO PASSIVO**

Esquemáticamente teremos:



3.2.2 - BENS MÓVEIS PRODUZIDOS OU MONTADOS SOB ENCOMENDA

O artigo 3.º, n.º 3, alínea e) do CIVA: considera como transmissão 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”.

Para a problemática em apreço releva o caso de bens instalados ou montados⁽³⁶⁾ nomeadamente os referentes a:

- * Elevadores;
- * Sistemas de ar condicionado;
- * Portas e janelas;
- * Sistemas de vídeo vigilância;
- * Sistemas de intrusão

A prestação de serviços consubstanciada na colocação daqueles bens móveis por quem os fornece, ou seja a sua simples montagem, configura uma extensão do fornecimento, por não se estar em presença do conceito anteriormente definido de obra, pelo que neste caso,

⇒ **NÃO OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

Se os materiais forem fornecidos por um sujeito passivo e a montagem for efectuada por outro sujeito passivo, então, na prestação do serviço de montagem

⇒ **OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

Se a operação for efectuada no âmbito de um serviço de construção civil, estaremos em presença de uma obra no conceito e no contexto expresso no ponto anterior (3.2.1), pelo que

⇒ **OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

3.3 - QUALIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO ADQUIRENTE

No âmbito do Decreto-Lei n.º 21/2007, aplica-se a regra de inversão quando o adquirente:

- 1 – É sujeito passivo de IVA;
- 2 – Tem sede em Portugal;
- 3 – Tem estabelecimento estável ou domicílio em Portugal;

⁽³⁶⁾ Fora do contexto de execução de uma obra, ou seja, colocação posterior de bens imóveis.

- 4 – Pratique operações que conferem total ou parcialmente direito a dedução.

Não há lugar à regra de inversão quando o adquirente:

- 1 – Não é sujeito passivo;
- 2 – É sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas e não previstas na alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA;⁽³⁷⁾
- 3 – É sujeito passivo que apenas efectua aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 2.º do RITI.⁽³⁸⁾

Outras situações:

1 –

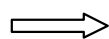
* Estado, Autarquias, Regiões Autónomas
* Outras pessoas colectivas de direito público



OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

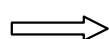
- Tratando-se de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita.
- Tratando-se de aquisição de serviços que concorrem, simultaneamente, para actividades sujeitas a imposto e que conferem direito a dedução e actividades não sujeitas a imposto.

2 – Sujeitos Passivos mistos, independentemente do método utilizado para o exercício á dedução, (afecção real ou *pro rata*),



OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

3 - Locação de bens imóveis, se em presença de sujeitos passivos normalmente isentos;⁽³⁹⁾ mas que tenham renunciado à isenção,



OCORRE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

⁽³⁷⁾ Sujeitos passivos abrangidos pelo art. 9.º ou pelo art. 53.º.

⁽³⁸⁾ Estado e demais pessoas colectivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do art. 2.º do CIVA e qualquer outra pessoa colectiva não sujeito passivo nos termos do CIVA

⁽³⁹⁾ N.º 30 do art. 9.º do CIVA

- Tratando-se de aquisição de serviços directamente relacionados com o imóvel ou fracção autónoma em que houve, relativamente à locação, renúncia à isenção.
- Tratando-se de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para situações em que houve renúncia à isenção e situações em que não houve renúncia.

EM RESUMO:

Adquirente	Enquadramento IVA	Finalidade do serviço	Regra inversão
Particular	Não Sujeito Passivo	Qualquer	Não aplica
	Não Sujeito Passivo	Renúncia ao artigo 12.º do CIVA	Aplica
	Sujeito Passivo	Actividade sujeita a IVA	Aplica
Empresa	Regime Normal	Qualquer	Aplica
	Regime Misto		
	Não Sujeito Passivo	Renúncia ao artigo 12.º do CIVA	Aplica
Estado *	Regime Normal	Actividade sujeita a IVA	Aplica
		Actividade não sujeita a IVA	Não Aplica
	Isenção artigo 9º ou artigo 53.º	Qualquer	Não Aplica
	Aquisições Intra comunitárias		

3.4 – REGRAS PARA EMISSÃO DAS FACTURAS

A emissão da factura quando evidenciar a transmissão de um serviço de construção civil realizado por um sujeito passivo típico a outro sujeito passivo típico não impõe regras ou cuidados específicos, a inversão ou não inversão do sujeito passivo centra-se no total da factura e não na forma como são discriminados os componentes necessários à realização do serviço.

Na diversidade da vida real a factura não tem apenas relevância para a verificação das regras do IVA, também suporta a relação contratual e dá

resposta a outras necessidades legais, existindo situações em que a discriminação da factura é exigida pois terá que cumprir funções distintas, nomeadamente por:

Regras impostas por outros impostos, como por exemplo a emissão de factura por um prestador de serviços de construção civil⁽⁴⁰⁾ em nome individual, cuja necessidade de desagregação em matérias-primas utilizadas e em serviço propriamente dito se prende com a exigência de retenção na fonte sobre o valor da mão de obra integrante do serviço prestado de forma a dar cumprimento às exigências impostas em sede de IRS,

Integração em verbas específicas do CIVA – Para que a auto-liquidação seja coerente com a existência de verbas com taxas diferenciadas, para que no momento da auto-liquidação possa ser evidenciado o valor referente a cada uma das verbas e assim relevado contabilisticamente. A não existência de desagregação fará com que a auto-liquidação tenha que ser feita através da aplicação da taxa máxima à globalidade da factura,

Imposições contratuais – No caso do contrato de prestação de serviços exigir regras específicas de facturação seja por razões orçamentais, seja por imposição dos financiadores externos ou qualquer outra causa, ainda assim a regra de inversão aplica-se à totalidade da relação contratual evidenciada na factura.

3.5 - COMUNICAÇÃO ENTRE AS PARTES

Para que a inversão do sujeito passivo se opere, é necessária troca prévia de informação entre as partes, devendo proceder-se da seguinte forma:

- 1 - Na locação de bens imóveis, deve o locatário deve comunicar a renúncia à isenção ao prestador de serviços;

⁽⁴⁰⁾ Para o caso em apreço, mas a mesma determinação existe para qualquer outro serviço, para retenção na fonte do IRS

- 2 - Nos serviços de construção prestados a um particular que seja, simultaneamente sujeito passivo de IVA, este deve comunicar ao prestador que vai afectar o imóvel à actividade;
- 3 - O adquirente dos serviços deve esclarecer o prestador sobre o seu enquadramento em IVA;
- 4 - Pode qualquer das partes pedir esclarecimentos à Direcção de Serviços do IVA;
- 5 - Possibilidade de obter informações através do sítio www.e-financas.gov.pt, em CONTRIBUINTES – CONSULTA – IDENT. CLIENTE/FORNEC.

A troca de informação entre as partes é fundamental e crucial para a coerência da inversão do sujeito passivo, salientamos ainda que, de acordo com o Ofício 30 100, no seu ponto 1.6.7, *“cabe ao adquirente dos serviços, no caso de duvidas por parte do sujeito passivo prestador, esclarecer e confirmar em que situação (enquadramento) se encontra perante o IVA”*.

Parece-nos importante e como forma de protecção do prestador do serviço em futuras acções inspectivas por parte do DGCI, que esta comunicação seja formal e passada a escrito, podendo revestir a forma de declaração⁽⁴¹⁾ por parte do adquirente, que devidamente arquivada constituirá prova no futuro.

3.6 – EXIGIBILIDADE

O imposto torna-se exigível nos termos dos artigos. 7 e 8 do CIVA, devendo o adquirente:

- 1 - No caso de adiantamentos, proceder, desde logo, à autoliquidação do IVA devido pelo montante pago;
- 2 - Nos restantes casos, proceder à liquidação com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível.

⁽⁴¹⁾Ver anexo I.

No caso de atraso por parte do prestador de serviços no cumprimento das suas obrigações, mantém-se a obrigação para o adquirente de cumprir atempadamente com a autoliquidação do IVA.

3.7 - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO

Com entrada em vigor em 1 de Abril de 2007 para se aplicar a regra da inversão do sujeito passivo terá que se ter em atenção a prestação efectiva do serviço assim, se os serviços foram prestados antes de 1 de Abril com a correspondente factura emitida após essa data:

dentro do prazo legal:  **APLICAÇÃO DA REGRA DE INVERSÃO**

fora do prazo legal:  **NÃO APLICAÇÃO DA REGRA DE INVERSÃO**

3.8 - OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E DECLARATIVAS

Por imposição legal, é obrigatória a relevação distinta dos valores de IVA inerente á regra da “reversão do sujeito passivo”, pelo que a estrutura de contas dos sujeitos passivos deve ser adaptada a esta nova realidade, concretizando-se no facto da factura emitida pelo prestador do serviço não conter qualquer menção quantitativa ao IVA apresentando apenas o valor do serviço prestado e a expressão “IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE”.

É o adquirente que, aquando da contabilização da dita factura, deverá proceder à liquidação do IVA, neste caso, uma AUTO-LIQUIDAÇÃO e, na medida em que tal serviço é também dedutível, evidenciará este facto, pela dedução do IVA correspondente.

Supondo que o serviço em causa concorre para a formação para o adquirente de um bem imobilizado e ainda em curso, o lançamento de suporte, será do tipo:

Na contabilidade do adquirente

44xxx – Imobilizado em Curso	Valor dos Trabalhos
2432xx – IVA Dedutível ⁽⁴²⁾ – Inversão do Sujeito Passivo IVA do Valor dos Trabalhos a 26. 1ab – Fornecedores de Imobilizado	Valor dos Trabalhos
a 24. 33xx – IVA Liquidado – Inversão do Sujeito Passivo IVA do Valor dos Trabalhos	

Na contabilidade do prestador

21. 1x – Clientes c/corrente	Valor dos Trabalhos
a 72.1x – Prestação de serviços – Inversão do Sujeito Passivo	Valor dos Trabalhos

Assim, e a título meramente exemplificativo deverão ser tidas em conta as alterações necessárias á estrutura das contas do IVA directamente relacionadas com o processo de auto-liquidação, tanto na contabilidade do adquirente como na do prestador.

Na contabilidade do adquirente

2432 – IVA DEDUTÍVEL

24.3211 – IVA DEDUTÍVEL – Regra Geral

Estrutura desagregada da aquisição⁽⁴³⁾

24.3212 – IVA DEDUTÍVEL – Inversão Sujeito Passivo

Estrutura desagregada da aquisição⁽⁴⁴⁾

24.33 – IVA LIQUIDADO

24.3311 – IVA LIQUIDADO – Regra Geral

Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de facturas⁽⁴⁵⁾

24.3312 – IVA LIQUIDADO - Inversão Sujeito Passivo

Estrutura desagregada da aquisição⁽⁴⁶⁾

⁽⁴²⁾ Total ou parcialmente em função das regras de dedução de cada sujeito passivo adquirente.

⁽⁴³⁾ Por finalidade e taxas

⁽⁴⁴⁾ Devidamente estruturada por finalidades e taxas

⁽⁴⁵⁾ Devidamente estruturadas por taxas

⁽⁴⁶⁾ Devidamente estruturada por finalidades e taxas

Nota – A conta 24.3212 e a conta 24.3312 são contas reflectidas apresentando o mesmo valor a débito e a crédito, a débito se 24.3212 e a crédito se 24.3312 se a dedução do IVA pelo adquirente for total. Não esquecer que as regras de dedução do IVA para cada sujeito passivo não se alteraram, apenas mudou a entidade responsável pela entrega do imposto ao estado.⁽⁴⁷⁾.

Na Declaração Periódica de IVA e enquanto esta não for alterada, os campos referentes ao imposto dedutível apresentarão a junção destas duas realidades, assim para efeitos de controlo, as contas que centram as operações que deram origem quer ao imposto dedutível quer ao imposto liquidado pela reversão do sujeito passivo deverão também ser desagregadas evidenciando as aquisições numa e noutra situação.

Na contabilidade do Prestador de serviços

Relativamente ao prestador dos serviços, é natural que os seus clientes tenham diferentes enquadramentos de IVA dando origem a facturas que evidenciam quantitativamente o IVA e a facturas que não o evidenciam, pelo que devem desagregar a conta de prestação de serviços numa solução similar à apresentada seguidamente:

72 11 –Vendas IVA Liquidado – Regra Geral

Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de facturas⁽⁴⁸⁾

72-12 Vendas IVA Liquidado - Inversão Sujeito Passivo

Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de facturas⁽⁴⁹⁾

Se considerarmos o caso de sujeitos passivos que são adquirentes de serviços de construção civil aos seus subempreiteiros para integração do seu processo produtivo, para posteriormente os integrarem nas suas facturações aos seus clientes nos serviços contratados, verificamos num mesmo sujeito passivo a

⁽⁴⁷⁾ Não esquecer que a liquidação do IVA deverá ser feita em documento autónomo sempre que a factura não seja emitida no prazo legal.

⁽⁴⁸⁾ Devidamente estruturada por taxas

⁽⁴⁹⁾ Ibidem

integração das duas realidades acima descritas, pois a sua actividade é simultaneamente de aquisição e prestação de serviços de construção civil e estão enquadrados como sujeitos passivos de IVA, sedeados em Portugal; com estabelecimento estável ou domicílio em Portugal e pratica operações que conferem total ou parcialmente direito a dedução.

As obrigações declarativas centradas na declaração do IVA e, enquanto esta não for alterada, no seu **ponto 1 “transmissões de bens e prestações de serviços efectuados pelo sujeito passivo e imposto liquidado”** verifica-se simultaneamente duas naturezas distintas de factos que concorrem para o apuramento do imposto as:

- * Inerentes à prestação de serviços a clientes e a que não se aplica a regra de reversão do sujeito passivo
- * Inerentes à autoliquidação do imposto nas aquisições de serviços de construção civil pois são eles sujeitos passivos em regime normal.

Desta forma, na declaração periódica do IVA, os

→ **Campos 1, 5 ou 3 – base tributável (normalmente o campo 3);**

Resultam de um agregado encontrado pela parte da conta 72 - Prestação de Serviços sujeita a IVA e pela conta 62.1 – Subcontratos (agora sujeita a auto-liquidação), imprimindo uma nova realidade á base tributável

→ **Campos 2, 6 ou 4 – imposto liquidado (normalmente o campo 4);**

Pela aplicação da taxa de IVA correspondente ao agregado acima definido, de forma a poder dar corpo ao auto-controlo entre a base tributável e o correspondente imposto a favor do Estado.

→ **Campo 8 – valor facturado cujo IVA seja liquidado pelo adquirente.**

A parte da conta 72, que foi sujeita a inversão do sujeito passivo na facturação a clientes, ou seja as facturas que têm inserida a expressão “IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE”

No **ponto 3** da declaração do IVA “**Imposto dedutível respeitante a transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas ao sujeito passivo e importações de bens efectuadas pelo sujeito passivo**” verifica-se igualmente uma alteração á realidade actual, evidenciando-se a parte do IVA dedutível pela aquisição de produtos (não sujeitos a inversão do sujeito passivo) e de serviços (constantes da Lista II do Ofício 30 100 – não sujeitos a inversão do sujeito passivo) á qual se terá que adicionar o IVA DEDUTÍVEL proveniente da regra de inversão do sujeito passivo.

Estamos assim em presença dos registos constantes da conta 24.32 – IVA DEDUTÍVEL

→ **Campos 20 a 24 – imposto dedutível.**

A regra de inversão do sujeito passivo aplica-se também aos adiantamentos recebidos dos clientes e aos adiantamentos pagos aos subempreiteiros.

3.9 – REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA NAS EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS

Este regime especial é regulado pelo Dec-Lei 204/97, de 9 de Agosto, prevendo, no artigo 3.º a alteração da exigibilidade de Liquidação do IVA nas empreitadas de obras públicas, deixando de ser o momento da emissão da factura (regra geral) e passando a ser o momento do recebimento total ou parcial do preço da empreitada.

Por consequência do Decreto-Lei 21/2007 este “Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas de obras públicas” perde a sua acuidade quando aplicado simultaneamente com a regra de reversão, já que a exigibilidade de liquidação do IVA deixa de existir em determinadas circunstâncias, como podemos explicar.

Contudo, nos casos em que não acontece a regra da inversão do sujeito passivo o problema regulado pelo Decreto-Lei 204/97 é de igual acuidade e relevância, de forma a tornar este normativo coerente com o Decreto-Lei 21/2007. Na parte correspondente à regra de inversão em empreitadas de obras públicas, foi aditamento o n.º 2, determinando que este regime especial não se aplica às empreitadas e subempreitadas de obras públicas quando o imposto é devido pelo adquirente de acordo com o artigo 2.º, no seu n.º 1 alínea) j – regra de inversão.

4 – CONCLUSÃO

O principal objectivo para a elaboração deste trabalho foi alertar os profissionais para algumas particularidades e procedimentos introduzidos na prática contabilística e fiscal das empresas que se dedicam à prestação de serviços de construção civil, impostas pela entrada em vigor do Decreto-Lei 21/2007.

Este Decreto-Lei abarca duas realidades distintas ainda que integrantes do sector da construção civil, a construção de imóveis para posterior venda e os serviços de construção civil previamente contratados.

No primeiro caso a incidência deste diploma preocupa-se com as regras e procedimentos inerentes à renúncia à isenção prevista no artigo 12.º do CIVA, enquanto para os serviços de construção civil se destacam as regras de exigibilidade e conseqüente liquidação do IVA.

4.1 – RENÚNCIA À ISENÇÃO DO ARTIGO 12.º DO CIVA

Na parte corresponde a esta realidade procurámos evidenciar as alterações legais condicionantes da aplicação das regras deste decreto-lei tendo salientado em especial a alteração da expressão anteriormente usada “total e

parcialmente” para a actual expressão “total ou predominantemente”, pois desta forma integram-se no sistema mínimos tributáveis para a efectivação da renúncia.

Pela apresentação de um pequeno exemplo foi possível verificar a razão do interesse do estado na alteração e regulamentação desta realidade, pois assim se integra, em sede de IVA, operações até aqui alheias a esta tributação.

Evidenciámos as condições objectivas e subjectivas, das quais se evidenciou a importância da classificação matricial para posterior emissão do despacho de renúncia, e elencámos as condições formais e as fases a seguir para a implementação processual deste pedido de renúncia, definindo o seu momento de efectivação não esquecendo as obrigações acessórias inerentes ao regime, bem como as consequências relativamente ao direito á dedução relativamente a este imposto.

Sendo esta uma actividade que produz bens de grande permanência temporal e não podendo esquecer as mudanças que vão acontecendo na vida das organizações e conseqüentemente no destino dado aos edifícios que possuem, não nos poderíamos esquecer das regularizações específicas resultantes da alteração da finalidade dos imóveis que foram objecto deste regime de renúncia.

4.2 – REGRA DA INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

De forma a tornarmos compreensível o âmbito de aplicação desta regra, evidenciámos alguns conceitos básicos impondo-se a definição de conceitos como “serviços de construção civil”, “empreitada”, “subempreitada” e “obra”, bem como o âmbito de aplicação desta regra de inversão se estivermos em presença de bens imóveis ou de bens móveis.

Evidenciámos as condições para a aplicação da regra da inversão do sujeito passivo explicitando as condições reais específicas inerentes á actividade em

causa, ao tipo de prestador, á qualificação do sujeito passivo adquirente e á actividade que irá estar na base da utilização do edifício, mostrando as situações específicas e o seu enquadramento nas nova regras.

Desta forma procurámos mostrar a multiplicidade de situações possíveis, e a necessidade de cuidados específicos por parte do prestador, afinal o que emite a factura e que terá que proceder á escolha da opção evidenciando o valor do IVA e assim sendo responsável pela sua entrega ao Estado ou endereçando esta responsabilidade para o adquirente, o que em face da responsabilidade implícita nesta escolha impõe cuidados especiais para um correcto enquadramento legal de cada situação evidenciando a responsabilidade da informação prestada pelo adquirente – assim a comunicação entre as partes é ponto crucial e de importância extrema.

Em face de uma actividade que se caracteriza pela existência de períodos temporais entre o início e términos de um serviço de construção civil evidenciámos a aplicação deste decreto em termos da execução dos trabalhos e da emissão da respectiva factura.

Como não poderia deixar de ser explicitámos as obrigações contabilísticas e declarativas a seguir na contabilidade quer do adquirente quer do prestador, concluindo-se pela necessidade de criação de um sistema coerente de informação que permita, de forma rápida e assertiva, o preenchimento da declaração periódica do IVA.

A este propósito elencámos os campos desta declaração e os valores que, em resposta a estas novas regras, lhe darão conteúdo, ainda que apenas até á inevitável alteração desta declaração imposta por estas novas práticas.

Não existindo matérias estanques, procurámos chamar a atenção para outros diplomas e no caso o regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas de obras públicas.

Esperamos que os objectivos enunciados tenham sido cumpridos.

ANEXO I

¹ *(Folha Timbrada do Cliente)*

DECLARAÇÃO

Para efeitos de enquadramento em IVA definido pela legislação em vigor, declaramos que a(s) factura(s) referente(s) ao contrato/serviço N.º/designação _____ prestado por “ _____ ”, com sede em _____ contribuinte n.º _____ devem conter a expressão (colocar um x na opção correcta):

IVA LIQUIDADO _____

IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE _____

Por nos ter sido solicitado pela firma _____, passamos a presente declaração.

(Local e Data)