



ANÁLISE DA CTOC

PAULA FRANCO E ANA CRISTINA SILVA, CONSULTORAS DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Construção Civil/Inversão do sujeito passivo

Alterações do Regime do IVA aplicável à Construção Civil a partir de 1 de Abril de 2007 - Regra da inversão do sujeito passivo

Nas relações comerciais "normais" entre sujeitos passivos de IVA deve ser sempre emitida uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Esta obrigação compete aos fornecedores dos bens ou serviços que consequentemente ficam também obrigados ao cumprimento da liquidação do imposto respectivo.

Tabela 1 - Operação "normal"

Fornecedor	Cliente	Quem emite a factura	Quem tem a obrigação de entregar o imposto
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo A

Não obstante serem tais os procedimentos comuns, têm vindo a surgir na legislação nacional situações específicas que divergem dos mecanismos normais. Nesta exposição pretende-se alertar para a alteração à forma de cumprimento da liquidação do imposto a realizar pela prestação de serviços de construção civil.

Substituição do fornecedor, pelo cliente, na liquidação do imposto

Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro ao Código do IVA, nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, a liquidação do IVA passou a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando estes se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto.

Estas medidas surgem na sequência das actividades de construção civil serem um dos sectores em que mais se detecta fuga e fraude fiscal no que respeita ao IVA.

Assim, para combater estas situações, o Governo decidiu criar um regime especial de IVA, baseado na inversão do sujeito passivo. Estas novas regras entram em vigor em 1 de Abril de 2007.

O QUE DIZ A LEI (artigo 2.º, n.º 1 do CIVA)

1 - São sujeitos passivos do imposto:

(...)

j) 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.

Os bens e serviços abrangidos por estas regras são os trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros onde se incluem, nomeadamente:

Remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de imóveis

COMO SE CALCULA O IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE

1. De acordo com a regra de inversão do sujeito passivo, o prestador do serviço emite uma factura mas não liquida IVA. Por sua vez, o adquirente, ao receber a factura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo essa operação ser efectuada na factura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para esse efeito.

2. Competindo ao adquirente a obrigação de liquidação do imposto e podendo em simultâneo exercer o direito à dedução, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, este deve efectuar o registo do "IVA a favor do Estado", no caso do IVA liquidado e do IVA a favor do sujeito passivo", no caso do IVA suportado dedutível, tendo em atenção o disposto no artigo 23.º do CIVA quando se trate de sujeito passivo com limitações no direito à dedução.

OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS E DE FACTURAÇÃO

1. Face às alterações verificadas, e no que toca à emissão das facturas e ao preenchimento das declarações periódicas, deve ser observado o seguinte:

1.1 Quanto ao prestador do serviço

a) Prestações de serviços a não sujeitos passivos (particulares ou sujeitos passivos isentos)

Nas prestações de serviços a não sujeitos passivos (particulares ou sujeitos passivos isentos), não se aplica o regime especial do IVA. Logo, o prestador dos serviços emite a factura nos termos normais, com todos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, nomeadamente o nome e a morada do fornecedor e a indicação do respectivo número de identificação fiscal, com liquidação do imposto respectivo.

b) Prestações de serviços a sujeitos passivos
Tratando-se de sujeito passivo que efectue trabalhos de construção civil, empreiteiros ou subempreiteiros, a outro sujeito passivo, e não lhe competindo liquidar o imposto, este deve indicar na factura, a emitir nos termos do artigo 28.º do CIVA, o motivo da não liquidação do imposto mencionando a expressão "IVA devido pelo adquirente", conforme estabelece o n.º 15 do artigo atrás referido.

Estas operações devem ser inscritas no campo 8 do quadro 06 da actual declaração periódica do IVA e enquanto esta não for devidamente reformulada.

1.2 Quanto ao adquirente

Sempre que um sujeito passivo adquira a outro sujeito passivo trabalhos de construção civil, ao receber a factura do seu fornecedor deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo, como anteriormente referido, a operação ser efectuada na factura do fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito.

Dado que, ao sujeito passivo adquirente, a par da obrigação de liquidação do imposto, também lhe assiste o direito à dedução do imposto, os respectivos montantes deverão ser inscritos na declaração periódica, no campo 3 (base tributável), no campo 4 (imposto liquidado) e nos campos 22 e/ou 24 (IVA dedutível), todos do quadro 06 da actual declaração periódica (ver tabela no final).

Tabela 2 - Inversão do sujeito passivo

Fornecedor	Cliente	Quem emite a factura	Quem tem a obrigação de entregar o imposto	Preenchimento da declaração periódica do fornecedor	Preenchimento da declaração periódica do cliente
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B não isento	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Campo 8 do quadro 6	Campos 1 ou 3 e 2 ou 4 e campos 22 e/ou 24 do quadro 6
Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B isento	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo A	Campos 1 ou 3 e 2 ou 4 do quadro 6	-
Sujeito Passivo A	Particular	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo A	Campos 1 ou 3 e 2 ou 4 do quadro 6	-

No que concerne ao direito à dedução do cliente, conforme se pode verificar na tabela II, o mesmo poderá simultaneamente liquidar e deduzir o imposto pago pela aquisição dos bens ou dos serviços que efectue, salvo quando se trate de um sujeito passivo com limitações no direito à dedução.

No que diz respeito ao fornecedor, e desde que preste serviços de construção civil a um contribuinte singular ou colectivo que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerça actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, deverá indicar na factura, a emitir nos termos do artigo 28.º do CIVA, o motivo da não liquidação utilizando a expressão "IVA devido pelo adquirente", dado que não lhe compete a liquidação do IVA da operação.

A inversão do sujeito passivo, em que o IVA é entregue ao Estado pelo adquirente, não significa que o fornecedor passa a praticar uma operação isenta, pois continua a existir liquidação de IVA pela operação. Assim, o fornecedor não sofre qualquer restrição no direito à dedução do IVA suportado nas aquisições necessárias para realizar essas prestações de serviços.

Desde já nos cumpre salientar que apenas as prestações de serviços de construção civil estão abrangidas por este regime especial, o que significa que, por exemplo, o fornecimento de bens (ainda que com montagem) está excluído da aplicação deste regime. Estão também excluídas deste regime as prestações de serviços que não sejam de construção civil, como por exemplo a locação de equipamento.

Por outro lado, se o adquirente for um particular ou sujeito passivo totalmente isento sem direito à dedução também não há aplicação deste regime. A liquidação do IVA far-se-á normalmente pelo prestador do serviço.

Importa referir que este sistema de inversão do sujeito passivo apenas acarreta alterações relativamente aos registos contabilísticos, no que respeita ao tratamento do IVA, mantendo-se em relação aos outros lançamentos os mesmos procedimentos.

Assim, de uma forma simplificada sugerem-se os seguintes lançamentos:

Quadro 3

Fornecedor (inversão do sujeito passivo)

Débito → conta 211X - Clientes c/c
Crédito → conta 71 - Vendas
ou
conta 72 - Prest. serviços

Quadro 4

Adquirente (inversão do sujeito passivo)

Débito → conta 62 - Forn. Serv. Ext.
Crédito → conta 221 - Fornecedores
e
Débito → conta 2432 - IVA dedutível
Crédito → conta 2433 - IVA Liquidado