

Ofício n.º: **30 100** 2007-03-28

Processo: L121 2007 086

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF): **212 000 000**

Sua Ref.ª:

Técnico: ANR

Cod. Assunto: **L121A** Origem: **10****EXMOS SENHORES****SUBDIRECTORES-GERAIS  
DIRECTORES DE SERVIÇOS  
DIRECTORES DE FINANÇAS  
CHEFES DE FINANÇAS****Assunto: IVA - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL****ARTIGOS 2º, Nº 1, ALÍNEA J) DO CÓDIGO DO IVA (CIVA)****ARTIGO 1º DO REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA NAS EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS-DECRETO-LEI Nº 204/97, DE 9 DE AGOSTO**

Por força do artigo 6º do Decreto- Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA e a alteração introduzida ao artigo 1º do Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas de Obras Públicas, a que se refere o Decreto-Lei nº 204/97, de 9 de Agosto, entram em vigor no dia 1 de Abril de 2007.

No sentido de esclarecer os Serviços e demais interessados sobre o alcance do referido normativo e convidados que foram os referidos Serviços, Associações Patronais e Profissionais e Empresas do Sector de Consultoria Fiscal, a colocar as dúvidas que as novas regras pudessem suscitar, entende-se oportuno comunicar o seguinte:

## **A- ARTIGO 2º, Nº 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 nº 1 do artigo 2º que são sujeitos passivos do IVA “as *personas 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 19º a 25º.

Por outro lado, as facturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverão conter, nos termos do nº 13 do artigo 35º 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 (nº, 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 1207º e 1213º 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 nº 12/2004, de 9 de Janeiro, não condiciona, no entanto, a aplicação do disposto na alínea j) do nº 1 do artigo 2º 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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

#### 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 produzidos ou montados sob encomenda

Face ao CIVA - artigo 3º, nº 3, alínea e) - considera-se 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*”.

Nestes termos e a título meramente exemplificativo, a instalação ou montagem de elevadores,

<sup>1</sup> - Ver anexo I

de sistemas de ar condicionado, de portas e janelas, de sistemas de vídeo vigilância ou de outros móveis, em que os materiais são fornecidos por quem os monta ou instala, não se consideram, para efeitos de IVA, como um serviço. Assim, tais situações não estão abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo.

No entanto, se tais instalações se fizerem com materiais não fornecidos por quem os monta ou instala, estar-se-á no âmbito de regra de inversão do sujeito passivo.

Do mesmo modo, como se refere em 1.4, se tais operações ocorrem no âmbito de um serviço de construção, ainda que o prestador tenha adquirido bens, a facturação que emitir ao adquirente dos serviços considera-se abrangida pela regra de inversão.

## 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<sup>3</sup> (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;

<sup>2</sup> - Ver Anexo II

<sup>3</sup> 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.

c) sujeito passivo que apenas o é porque efectua aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea c) do nº 1 do artigo 2º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias - RITI (Estado e demais pessoas colectivas de direito público abrangidas pelo disposto no nº 2 do artigo 2º 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 (afecção 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 2º nº 2 do CIVA ou que o são face ao nº 3 do mesmo artigo 2º, 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 nº 30º do artigo 9º 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 5, 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 nº 1 do artigo 7º 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 8º 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 artº 28º, 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 7º e 8º 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 nº 21/2007.

### **4. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E DECLARATIVAS**

- 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 nº 3 do artigo 44º 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

### **5. VERIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO EM IVA DO ADQUIRENTE DOS SERVIÇOS**

- 5.1 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.
- 5.2 Ver, a este propósito, o ponto 1.6 do presente ofício-circulado.

**B- ARTIGO 1º DO REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA NAS EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS-DECRETO-LEI Nº 204/97, DE 9 DE AGOSTO**

Nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, foi aditado o nº 2 ao artigo 1º do Decreto-Lei nº 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 nº 1<sup>4</sup>.

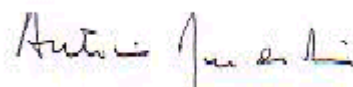
O referido nº 2 determina que o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas não se aplica às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA.

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 nº 237/99, de 25 de Junho<sup>5</sup>.

No entanto, as empreitadas em que é dono da obra o Estado ou as Regiões Autónomas ou os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei nº 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 nº 1 do artigo 2º 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**

<sup>4</sup> - O referido artigo 1º 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 nº 1 do artigo 2º do Código do IVA.*

<sup>5</sup> - Actualmente apenas a EP- Estradas de Portugal, EPE



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

- Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;
- Abertura e tapamento de roços;
- Execução de betonilha e betonagem;
- Pinturas, estuques e outros revestimentos;
- Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;
- Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
- Montagens de instalações eléctricas se implicarem serviços de construção:
- Montagens de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;
- Serviços de canalização e pichelaria;
- Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- Construção de redes de rega;
- Abertura de valas;
- Colocação de caixas de ligação;
- Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;
- Assentamento de pavimentos, de portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;
- Afangamentos;
- Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção;
- Drenagens e impermeabilizações;
- Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;
- Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil;
- Construção e reparação de linhas férreas;
- Cedência de pessoal sob a orientação do cedente;
- 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;

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

- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, guias, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas)<sup>6</sup>;
- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;
- 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;
- Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;
- 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;
- Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção;
- Ensaio laboratoriais de segurança;
- Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário;
- Serviços de transportes;
- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro.

<sup>6</sup> - Não se consideram neste contexto o aluguer de máquinas e equipamentos que incluam o trabalho do respectivo operador