

# CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

## EDITORIAL

Não temos, por esta altura, mais do que aquilo que foi denominado um “esboço de Orçamento do Estado” para 2016. Por um lado, não é anormal que assim seja, uma vez que o processo eleitoral e as suas sequelas justificam o atraso. Por outro lado, a figura pictórica que foi encontrada para designar a génese do futuro Orçamento do Estado não deixa de sugerir alguma insegurança.

Fica, porém, já claro que a anteriormente prevista baixa deslizante da taxa de IRC fica, pelo menos, suspensa nos 21% e que a alguns impostos indiretos se procurará ir buscar a receita que cubra a que outras atenuações, já concretizadas ou apenas anunciadas, de per si provocarão. Nunca as promessas se conseguem cumprir integralmente.

Também parece certo que não será para 2016 a anunciada mexida nos escalões do IRS. Não podendo tratar-se, por certo, de uma revisão em baixa, congratulamo-nos, a concretiza-se, com a decisão, porque, a não ser assim, haveria por aí, a somar à que já prolifera, uma enorme confusão: uma tabela de escalões para a sobretaxa diferentes dos do IRS; as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, que já aprovaram os seus Orçamentos e com essa aprovação exerceram o poder tributário que a Assembleia da República para elas transferiu, com escalões de IRS diferentes dos que vigorariam para o Continente.

Nesta ainda densa neblina, resta desejar que surja o Norte para a barafunda das deduções.

## As armadilhas do IVA – A inversão do sujeito passivo

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, que incide em todas as fases do circuito económico, sem que tenha efeitos cumulativos.

Com efeito, apesar de ser liquidado em todos os estádios da cadeia de produção, distribuição e comercialização, a possibilidade dos operadores económicos poderem, em regra, exercer o direito à dedução do imposto que lhe foi repercutido pelos seus fornecedores, retira-lhe o efeito cumulativo, equivalendo, em termos de receita, a um imposto sobre o consumo que apenas incidisse sobre a fase final do circuito económico, a suportar, pelo consumidor final.

Esta sequência de liquidação e dedução do imposto pelo operador seguinte na cadeia de produção tem, todavia, algumas exceções, em particular, nos casos em que a obrigação de liquidar o imposto é atribuída a pessoa diferente daquela que realiza a operação tributável, como acontece com as situações identificadas nas alíneas i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, em que a mecânica normal de aplicação do imposto é invertida.

Na origem destas medidas estão, normalmente, razões de combate à fraude fiscal, por se entender que é mais seguro exigir o imposto ao adquirente do que ao fornecedor dos bens ou serviços.

Foi o que aconteceu no setor da construção civil, em que o legislador, face ao surgimento de algumas “empresas fantasmas”, emitentes de faturas falsas, “retirou a idoneidade” de liquidação do imposto a todas as empresas do setor, aditando a alínea j) ao n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, passando, através da aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, o adquirente dos serviços de construção civil a ser o devedor do imposto, competindo-lhe proceder à liquidação do IVA devido, o qual pode ser também objeto de dedução nos termos do CIVA.

As obrigações a observar pelos sujeitos passivos intervenientes nas operações abrangidas pela norma de inversão (reverse charge) foram objeto de instruções específicas, as quais constam do ofício-circulado n.º 30 101, de 24 de maio de 2007, da DSIVA.

Como é facilmente perceptível e resulta das inúmeras informações vinculativas, o conceito de serviços de construção civil não é facilmente delimitável, tendo-se considerado como tal operações que um *bonus pater familiae* dificilmente imaginaria tratar-se de um serviço de construção civil (vg. colocação de papel de parede), o que pode levar a eventuais erros na aplicação da norma, isto é, a considerar como dedutível o IVA mencionado em fatura relativa a uma operação que a administração fiscal vem posteriormente a considerar como um

## Novas Fiscais

**LEI n.º 159-B/2015, de 30/12-**  
Extinção da contribuição extra-ordinária de solidariedade

**LEI n.º 159-D/2015, de 30/12-**  
Extinção da sobretaxa do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

**LEI n.º 159-E/2015, de 30/12-**  
Primeira alteração à Lei n.º 82-B/ 2014, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2015)

**DECRETO-LEI n.º 254-A/ 2015, de 31/12** -Atualiza o valor da retribuição mínima mensal garantida para 2016

**PORTARIA n.º 420-A/2015, de 31/12** - Aprova os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, previstos no artigo 42.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

**DESPACHO n.º 352-A/2016, DR n.º 5/2016, 1.º Suplemento, Série II, de 08/01** - Aprova as tabelas de retenção da sobretaxa de IRS

**CIRCULAR n.º 1/2016, de 11/01** - Sobretaxa - Retenção na fonte sobre rendimentos do trabalho dependente e pensões

**OFÍCIO-CIRCULADO n.º 20181/2016, de 04/01** - IRS - Novos modelos declarativos em vigor a partir de 2016-01-01

**OFÍCIO-CIRCULADO n.º 40113/2016, de 20/01-**  
Exigibilidade do Imposto Único de Circulação

serviço de construção civil, sem que o adquirente tenha liquidado o imposto.

As consequências são significativas. Com efeito, quando, por errada interpretação da norma, o prestador de serviços de construção civil liquida o imposto indevidamente e o adquirente se limita a deduzi-lo como se de uma operação normal se tratasse, o legislador veio estabelecer a impossibilidade de dedução desse imposto, como decorre do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, ainda que o prestador de serviços tenha entregue o respetivo montante nos Cofres do Estado e, portanto, que não haja qualquer perda efetiva de receita fiscal.

Neste caso, ao arrepio das palavras de Xavier de Basto (Cf. “A harmonização Fiscal na CEE”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 362, p. 44.), quando refere que cada fatura com menção de imposto, constitui “um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido”, a lei (n.º 8 do artigo 19.º) considera que o cheque não tem cobertura, mesmo sem ser vista a conta bancária do sacador, isto é, mesmo que o imposto tenha sido entregue nos Cofres do Estado, e assim, arrecada duas vezes o mesmo imposto sobre a mesma operação.

A correção voluntária deste erro implica uma série de operações, como foi esclarecido na informação vinculativa n.º 8 404, exigindo que o prestador de serviços, relativamente às faturas em que houve errada aplicação da regra de inversão, deva:

*i) Proceder à emissão de nota(s) de crédito, no sentido da anulação da(s) fatura(s) anteriormente emitida(s) com liquidação do imposto;*

*ii) Emitir nova fatura sem liquidação de imposto, contendo a expressão “IVA-autoliquidação”, de acordo com o n.º 13 do artigo 36.º do CIVA;*

*iii) Proceder à substituição da(s) declaração(ões) periódica(s) anteriormente entregue(s) através da correção (diminuição) dos valores anteriormente apresentados na base tributável e imposto a favor do Estado (Quadro 06 - Campos 3 e 4) e, inscrever o valor da nova fatura no Campo 8, do Quadro 6 (“Isentas ou não tributadas”).”*

Mais complexa é a situação quando a administração tributária, em procedimento de inspeção ao adquirente dos serviços de construção civil, se limita a cortar o direito à dedução do imposto indevidamente liquidado pelo prestador de serviços de construção civil, deixando-o num imbróglie jurídico para evitar o pagamento em duplicado do imposto sobre a mesma prestação de serviços.

Esquece o legislador que a liquidação indevida do imposto por um sujeito passivo numa operação sujeita ao “reverse charge” não significa uma inevitável perda de receita, correspondendo apenas a um risco de cobrança, pelo facto da entrega do imposto ser feita por um operador supostamente não “confiável”.

Por isso, ao invés de a lei determinar a exigência do imposto ao adquirente dos serviços, sem cuidar de saber se o prestador o entregou nos Cofres do Estado e, em consequência, se há efetivamente imposto em falta, talvez fosse mais “avisado” atribuir-lhe apenas uma responsabilidade subsidiária, chamando-o ao pagamento do imposto tão só nos casos em que, por inobservância da regra de inversão, este não tenha sido pago pelo prestador de serviços de construção civil.