

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

TRABALHO PROJECTO DE MESTRADO EM  
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS  
EMPRESARIAIS

**“IVA na Construção Civil”**

**Paula Gabriela Neto Faria**

**Júri:**

Presidente: Professor Doutor Eduardo Barbosa do Couto

Orientação: Dr. Pedro Ferreira Fernandes dos Santos

Vogal: Mestre Tiago Rodrigo Andrade Diogo

**Lisboa, Janeiro de 2012**

## RESUMO

Sendo o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), um imposto bastante vulnerável a diversos esquemas de fraude que prejudicam o arrecadamento de receitas fiscais por parte das administrações fiscais dos vários Estados-membros (EM), não é de estranhar que ao longo dos anos se tenham desenvolvido diversos mecanismos que visam a prevenção e o controlo da mesma, nomeadamente no que respeita a certos sectores de actividade onde o risco é acrescido.

Um desses sectores é o da Construção Civil, pelas suas características específicas, nomeadamente pela predominância de pequenas empresas que recorrem com bastante frequência a subempreiteiros tornando difícil controlar a sua actividade.

Deste modo, tanto a nível nacional como comunitário, desenvolveram-se algumas regras específicas para minimizar os danos causados pelas perdas de receitas estaduais.

O *reverse-charge* aparece, assim, como uma alternativa viável a ser aplicada, uma vez que concentra no adquirente, no caso das operações efectuadas entre sujeitos passivos, a responsabilidade de liquidar e deduzir o imposto.

Este trabalho visa estudar a aplicação desse mecanismo explorando vantagens e custos, tanto para a generalidade das empresas como para o sector analisado, tentando-se perceber se tal medida teve o efeito desejado na economia.

Para este efeito foi elaborada uma análise de alguma da literatura e legislação existente sobre o tema, que permita de forma mais clara perceber o que está em causa e quais as alternativas existentes.

**Palavras-chave:** IVA; Construção Civil; *Reverse-charge*; Fraude.

## ABSTRACT

As the Value Added Tax (VAT) is a very vulnerable tax to fraud schemes that affect the raising of taxes by the tax administrations of several Member States, it is not surprising that over the years some mechanisms have been developed aimed at prevention and control of it, particularly with regard to certain sectors where the risk is superior.

One of these sectors is the Construction, that for its specific characteristics, namely the predominance of small firms that using subcontractors making it difficult to control their activity.

Thus, both at national and EU level some specific rules have been developed to minimize the damage caused by the loss of state revenue.

The *reverse-charge* appears as a viable alternative to be applied, since it focuses on shifting, in the case of transactions between taxable persons, the responsibility to deduct and pay the tax, to the acquirer.

This work aims to study the application of this mechanism exploiting advantages and costs for companies, in general, and for the sector under analysis, trying to understand if such action had the desired effect on the economy.

For this purpose, was developed an analysis of some of the literature and legislation about the subject that allowing a more clear understanding of what is at stake and what alternatives exist.

**Keywords:** VAT; Construction; *Reverse-charge*; Fraud

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer ao Dr. Pedro Ferreira Santos pelo apoio prestado durante a elaboração do presente estudo, sobretudo pela disponibilidade e paciência que demonstrou ao longo deste período.

Aos meus pais pela oportunidade de desenvolvimento de conhecimentos que me facultaram e pelo apoio gratuito no decorrer desta longa jornada.

A ti, David, pela força, incentivo e paciência demonstrados, e por nunca, jamais, me teres deixado desistir de percorrer o meu caminho até ao fim.

A todos que me apoiaram durante esta jornada, o meu muito obrigado.

## ÍNDICE GERAL

RESUMO .....	1
ABSTRACT .....	2
AGRADECIMENTOS .....	3
ÍNDICE GERAL .....	4
LISTA DAS TABELAS .....	5
LISTA DE GRÁFICOS .....	5
LISTA DE FIGURAS .....	5
ABREVIATURAS .....	6
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO .....	7
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA .....	10
2.1 Conceitos Gerais .....	10
2.2. O mecanismo de tributação no destino (reverse-charge).....	14
2.2. Aplicabilidade do mecanismo de reverse-charge na UE e no território nacional	17
2.4 Síntese e objectivo do trabalho .....	19
CAPÍTULO III – IVA NA CONSTRUÇÃO CIVIL.....	21
3.1 Análise Sectorial.....	21
3.2 Enquadramento em sede de IVA .....	23
3.3 Aplicabilidade do princípio de tributação na origem .....	34
CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÃO FUTURA ...	37
4.1 Conclusões.....	37
4.2. Limitações e investigação futura .....	39
Referências Bibliográficas.....	40
ANEXOS.....	43

## **LISTA DAS TABELAS**

Tabela 1 - Evolução da Despesa e da Receita Fiscal

Tabela 2 – Peso da Despesa Fiscal na Receita do Imposto

Tabela 3 – Empresas existentes em Portugal, por actividade económica

Tabela 4 – Estrutura empresarial do sector da construção

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Imposto detectado em falta, por tipo, em 2009

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Fraude Carrossel

Figura 2 – Regra da inversão do sujeito passivo na Construção Civil quando ambos os intervenientes são sujeitos passivos de IVA, em Portugal

Figura 3 – Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica ou não a regra da inversão

## **ABREVIATURAS**

AIB – Aquisição Intracomunitária de Bens

B2B – Business to Business

B2C – Business to Consumer

CC – Código Civil

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

EM – Estado Membro/s

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

RITI – Regime das Transmissões Intracomunitários

TIB – Transmissão Intracomunitária de Bens

UE – União Europeia

## CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objectivo a análise da aplicação do IVA na Construção Civil, nomeadamente no que se refere à aplicação do mecanismo de *reverse-charge*, como mecanismo de combate à fraude fiscal neste sector de actividade, bem como da panóplia de situações que podem advir da prestação deste tipo de serviços quando em operações relacionadas com imóveis sitos fora do território nacional.

Segundo dados fornecidos pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública a receita arrecadada com o IVA é superior à de qualquer outro imposto. Em 2009 a receita fiscal proveniente do IVA ascendia a 10.883,40 milhões euros, representando 35,7% do total da receita fiscal, enquanto, por exemplo, a receita proveniente do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS) representava 29,37% e a do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (IRC) representava 14,9%, da receita fiscal total.

Tendo em consideração que o IVA representa uma das principais receitas de um Estado, não será de estranhar que haja cada vez mais mecanismos de controlo da fuga ao mesmo, com especial incidência em diversos sectores onde a fraude tenha sido detectada com maior frequência.

Por outro lado, no que respeita à despesa fiscal o IVA, apenas, representava 14,1% do total da despesa, sendo o peso da receita deste imposto na sua despesa de 1,5%, enquanto o IRS representava 25,99% e o IRC 28,04%, do total da despesa, sendo o peso da receita na despesa destes dois impostos de 3,6% e 6,6%, respectivamente.

Deste modo, tendo em conta a análise comparativa acima efectuada, podemos aferir que o IVA é sem dúvida um imposto de elevada importância no que se refere à arrecadação de receita para o Estado, não só pelo peso que a despesa deste tem na sua receita mas também pela rapidez de retorno, tornando-se desta forma susceptível a variações nas suas taxas com alguma frequência.

No entanto, a par deste facto temos que, no decorrer do ano em análise, 2009, do imposto detectado em falta, por parte da administração fiscal, 89% diria respeito ao



IVA, o que parece de facto preocupante tendo em conta a importância e o peso do mesmo na receita do país.

No que respeita ao espaço comunitário, a fraude em matéria de IVA também apresenta valores bastante preocupantes. As estimativas apontam para cerca de 10% das receitas deste imposto<sup>1</sup>.

No Reino Unido, por exemplo, estima-se que as perdas de receitas devido à *fraude carousel* se situem entre os 1.500 e 3.000 milhões de euros/anuais, o que representaria cerca de 1,5% a 2,5% das receitas totais do IVA.

Segundo a Comissão Europeia, a fraude fiscal é, nos dias de hoje, e no que se refere ao IVA, um fenómeno com contornos cada vez mais sofisticados, apresentando-se, este, como um imposto bastante vulnerável a esquemas de fraude que distorcem as relações de sã concorrência e causam fortes prejuízos no orçamento comunitário e nos orçamentos nacionais.

A comissão Europeia avança, ainda, que um dos sectores considerado de alto risco é o da construção devido à sua amplitude e à mobilidade dos operadores que o tornam difícil de controlar. Deste modo, não é de estranhar que a tributação dos bens e serviços ligados a este sector seja efectuada de forma diferente na tentativa de se minimizar o risco.

Neste sentido, o presente estudo, encontra-se estruturado em mais três capítulos após o da introdução. No segundo capítulo é efectuada a revisão da literatura, onde se começa por fazer um enquadramento sobre a aplicação geral do IVA, abordando-se o tema da fraude e os mecanismos de combate à mesma, utilizados tanto em Portugal como em outros Estados Membros (EM) da União Europeia (UE), nomeadamente no que respeita à introdução do mecanismo de *reverse-charge*, como mecanismo de combate à fraude do IVA em diversos sectores de actividade, analisando as implicações da adopção do mesmo nas empresas.

No terceiro capítulo é efectuada uma análise ao sector da construção civil, em Portugal, tanto a nível quantitativo, ou seja, a nível da sua representação no panorama

---

<sup>1</sup> Dados fornecidos pela Comissão Europeia.

empresarial nacional, como a nível de tributação, enunciando as suas especificidades face a outros sectores de actividades. Neste capítulo é, ainda, efectuada uma pequena análise à introdução do mecanismo de tributação na origem, ao invés da tributação no destino, que nos permitirá perceber a razão da sua não adopção, pelo menos a curto prazo, apesar de poder ser, à partida, uma solução bastante atractiva no panorama intracomunitário.

No quarto capítulo apresenta-se a conclusão onde se salienta os principais aspectos a ter em conta com a elaboração deste estudo e onde serão incluídas algumas sugestões possíveis para estudos futuros.

## **CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Conceitos Gerais**

O IVA visa a tributação geral sobre o consumo, sendo um imposto plurifásico sem efeitos cumulativos, que incide designadamente sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efectuados a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, bem como sobre as importações de bens. Incide, ainda, sobre as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas no Regime da Transmissões Intracomunitárias (RITI). (Revista “O Sistema Fiscal Português”, 2009)

O IVA pode ser determinado por diferentes métodos, no entanto, o método indirecto subtractivo ou do crédito de imposto, é o adoptado como método geral, pelos diversos países da União Europeia (UE) que o introduziram. (Pereira, 2009)

No método indirecto subtractivo ou do crédito de imposto, segundo Pereira M.(2009), não há lugar ao cálculo do valor acrescentado, sendo o imposto determinado indirectamente, aplicando-se a taxa ao total das vendas e serviços prestados, em determinado período, deduzindo-se a este montante o imposto suportado nas compras de bens e serviços, durante o mesmo período.

Tendo em conta que cada um dos agentes económicos procederá ao pagamento fraccionado do imposto de acordo com o valor acrescentado que cada um introduz no circuito económico, poder-se-á dizer que o IVA é um imposto neutro nas operações internas. (Travanca, 2009)

A neutralidade deste imposto também se reflecte no comércio internacional muito por força da obediência ao princípio da tributação no destino, que afigura que os consumos de bens e serviços tendem, em regra, a ser efectivamente tributados no local onde são consumidos ou utilizados. (Travanca, 2009)

Deste modo, tendo em consideração as características do imposto em análise e com a abolição dos controlos fiscais na altura da concretização do mercado interno, em 1993, o problema da fraude fiscal no IVA tornou-se especialmente preocupante.

Neste momento, torna-se importante tentar desmistificar o que se entende por fraude e evasão fiscal, uma vez que estes conceitos se misturam muitas vezes. Para o efeito utilizaremos os conceitos elaborados por dois autores.

Segundo Pombo (2007) a evasão fiscal consiste no resultado de uma acção ou omissão jurídico-fiscal, especialmente arditosa, dirigida à obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se por ela, que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo. Já Pereira, M. (2009) define as modalidades de evasão fiscal como sendo constituídas pelos actos e contratos atípicos ou anormais que têm por objectivos, a diminuição dos impostos a pagar.

Pombo (2007) refere, ainda, que só estaremos perante um crime de fraude fiscal se for visada a obtenção indevida de quaisquer vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Já Pereira (2009) define fraude fiscal como um acto que visa a violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação do imposto ou ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial.

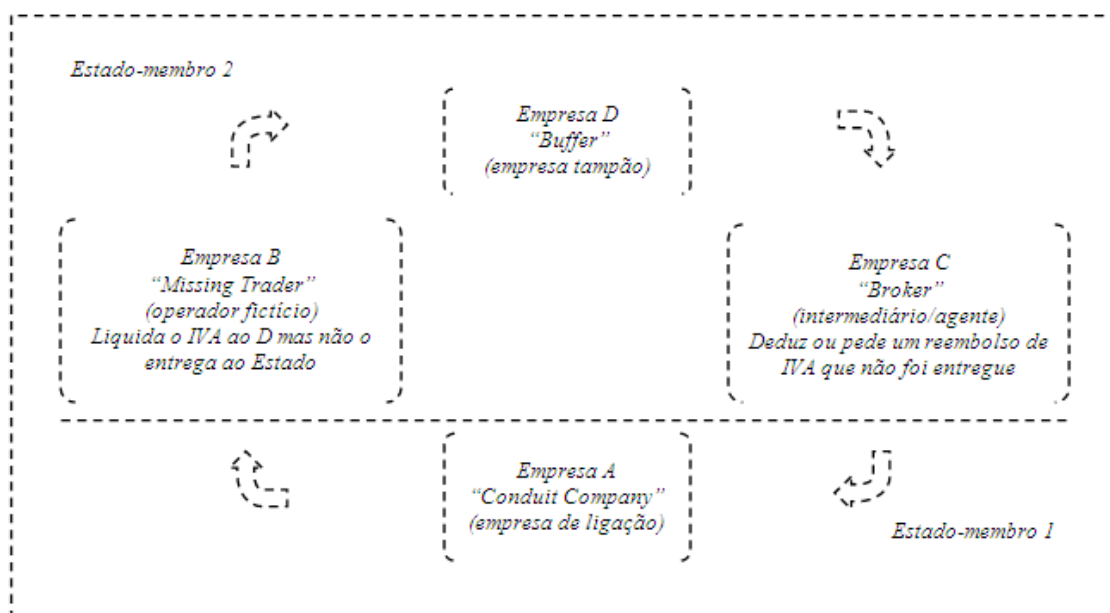
Ora, se analisarmos os conceitos explanados verificamos que estes acabam por ter contornos diferentes, apesar de aproximados. Assim, dado que, por vezes, se torna difícil delinear até onde vai a evasão e começa a fraude, para efeitos deste estudo, será utilizada uma definição ampla de fraude, a constante no Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (1998). A fraude será, então, definida para efeitos deste estudo como “qualquer actividade que, em violação directa das normas jurídicas, ou em abuso ilegal dessas normas, conduz a uma subtracção voluntária ao cumprimento correcto das obrigações fiscais e, por conseguinte, à não tributação de qualquer matéria colectável e/ou não pagamento do imposto”.

De salientar que uma vez que a fraude se apresenta como uma actividade que se adapta continuamente às diferentes realidades nas quais se desenvolve, visando sempre tirar proveito das novas possibilidades que surgem, esta reveste formas diversas e variáveis, conforme enuncia o mesmo relatório.

Os esquemas de fraude alteram-se e adaptam-se em função de diversos factores, tais como o sector (construção, têxteis, automóvel, hotelaria, etc.), o tipo de actividade (produção, comércio a retalho ou por grosso, serviços, etc.) e a qualificação jurídica e a natureza do sujeito passivo (sociedade anónima, por quotas, etc), entre outros.

Segundo o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (1998), os tipos de fraude que engendram os mais elevados montantes de fuga ao imposto são, a constituição de sociedades fictícias e a *fraude carrossel* que, para a realização de operações comerciais faz intervir toda uma cadeia de sociedades (reais ou fictícias) tendo em vista obter, para cada uma delas, uma série de benefícios fiscais indevidos em matéria de IVA (dedução ou reembolso indevidos), e, ao mesmo tempo, fazer desaparecer o rasto das mercadorias (reais ou fictícias) que são declaradas para exportação mas que na realidade são vendidas no mercado paralelo.

Figura 1 – Fraude Carrossel



Fonte: Tomaz 2007

Como se pode verificar, através da análise da figura 1, a *fraude carrossel* é um tipo de fraude específica do IVA já que explora as debilidades do próprio regime, apresentando-se bastante complexa e envolvendo uma série de transacções que só existem com a finalidade de dissimular o seu carácter fraudulento.

Existem, ainda, outros tipos de fraude que ocorrem com bastante frequência e que também envolvem elevados montantes de fuga ao imposto em análise, nomeadamente a omissão de registo de operações realizadas (desenvolvendo-se a economia paralela), a aplicação de taxas de imposto incorrectas, com o objectivo de entregar ao Estado menos imposto do que o que seria devido, o abuso do regime das trocas intracomunitárias bem como das importações e exportações e as falências fraudulentas.

Palma (2010), refere que o tipo de fraude mais frequente consiste na facturação da entrega de bens por um operador, sujeito passivo de IVA, que desaparece de seguida sem entregar o imposto ao Estado, deixando o adquirente (também sujeito passivo de IVA) com uma factura válida para efeitos de dedução do imposto. Deste modo, apesar de as administrações fiscais não receberem o IVA liquidado na venda dos produtos, tem de reconhecer ao operador seguinte na cadeia de comercialização o direito à dedução do imposto suportado a montante. A autora, salienta, ainda, que em certos casos a prática descrita evolui para uma fraude designada por *missing trader intra-community fraud*, que consiste numa fraude intracomunitária com recurso a operadores fictícios e que constitui um ataque organizado ao sistema do IVA baseado na liquidação abusiva do imposto pelos operadores quando a transmissão de bens a um sujeito passivo noutra EM está isenta de pagamento desse imposto. É frequente, este tipo de fraude, envolver a transmissão em cadeia dos mesmos bens, que podem circular diversas vezes entre os EM (*fraude carrossel*), ficando as Administrações fiscais várias vezes prejudicada no pagamento do IVA sobre o mesmo produto. Este tipo de fraude está a alargar-se igualmente à prestação de serviços.

Deste modo, o Grupo para o Estudo da Política Fiscal, efectuou uma análise, no seu relatório de 2009, à introdução nos respectivos direitos nacionais de algumas medidas que permitissem assegurar, de algum modo, a responsabilização de determinados participantes em esquemas de fraude, quando no EM onde estes estão estabelecidos não se verifica qualquer incumprimento das obrigações fiscais, nem aí ocorrem perdas de receita fiscal, dificultando, assim, o desmantelamento efectivo dos circuitos da fraude. A aplicação de medidas deste tipo visam, essencialmente, sancionar criminalmente as “empresas de ligação” nos circuitos de *fraude carrossel* (ver figura 1, anteriormente apresentada), uma vez que, na maior parte das vezes estas empresas, embora iniciem, participem e retirem ganhos destes circuitos de fraude, não sendo

devedoras de qualquer imposto no EM onde estão estabelecidas, não permitem às autoridades fiscais desse EM actuar contra elas, mesmo porque estas realizam, maioritariamente, transmissões intracomunitárias de bens (TIB) isentas e aquisições intracomunitárias de bens (AIB), pelas quais autoliquidam o imposto na declaração periódica, que são seguidas de novas TIB isentas, ou seja, as obrigações a cumprir apresentam-se desta forma como meramente declarativas.

## **2.2. O mecanismo de tributação no destino (*reverse-charge*)**

A ampliação ou generalização do mecanismo de tributação no destino ou mecanismo de *reverse-charge* no IVA, como condição indispensável para combater a fraude ao IVA e, em particular, a *fraude carrossel*, tem vindo a ganhar, segundo Tomaz, J. (2007), um apoio crescente de alguns EM da UE.

Através do mecanismo de *reverse-charge*, o IVA deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente que é sujeito passivo de IVA, passando este a assumir essa obrigação. Na prática, os adquirentes (na medida em que sejam sujeitos passivos normais com pleno direito à dedução) passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efectivo às administrações fiscais. Desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada. (Mata - TOC 118, Janeiro 2010) [Artigo 6.º (6) (a) do CIVA]

A principal característica da tributação no destino consiste no facto de as receitas de IVA reverterem directamente para o EM de consumo, segundo as taxas e isenções vigentes nesse território, sendo uma questão importante assegurar o tratamento coerente das operações intracomunitárias e das operações nacionais, uma vez que um tratamento diferenciado das operações pode constituir um obstáculo ao bom funcionamento do mercado único ou, mesmo, permitir fraudes no âmbito intracomunitário.

O sistema de IVA em vigor distingue as transmissões efectuadas entre sujeitos passivos<sup>2</sup> (“B2B”) [artigo 6.º (6) (a) do CIVA] das transmissões efectuadas entre um sujeito passivo e um consumidor final (“B2C”) [artigo 6.º (6) (b) do CIVA].

---

<sup>2</sup> O conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA é o constante no artigo 2º, n.º1 do CIVA.

Nas operações B2B efectuadas entre EM, o princípio geral, tanto para bens como para serviços, é o da tributação no país de destino, sendo o cliente responsável pela entrega do imposto ao Estado. Devido a esta situação, as entregas de bens e as prestações de serviços são tratadas diferentemente, dependendo do facto de serem nacionais ou intracomunitárias. Esta distinção é fonte de complexidade e vulnerabilidade à fraude.

As operações B2C são habitualmente tributadas no EM em que é efectuada a venda dos bens ou em que está estabelecido o fornecedor [artigo 6.º (6) (b) do CIVA].

No entanto, e como evidenciado por Dias, A. (2005), a Comissão, de modo a evitar distorções de concorrência, exceptua certas categorias de operações, aplicando-lhes um tratamento diferenciado. Para este efeito, definiu regimes especiais baseados no princípio da tributação no destino, nomeadamente, para as vendas à distância, para as aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos e para as aquisições de bens efectuados por sujeitos passivos totalmente isentos e por pessoas colectivas não sujeitos passivos.

O mecanismo de *reverse-charge* garante aos EM um certo grau de liberdade política e de soberania fiscal na gestão do IVA. Para os destinatários das operações intracomunitárias B2B esta situação também pode criar uma vantagem uma vez que o IVA não precisa ser pré-financiado.

Com este mecanismo, o encargo incide principalmente sobre o fornecedor, que, no seu EM, deve justificar a isenção (entrega de bens) ou a não tributação (serviços), estando sujeito a certas obrigações adicionais de comunicação e formalidades cada vez mais rigorosas de luta contra a fraude. Além disso, as administrações fiscais podem contestar a isenção, ou não tributação, se a fraude ocorrer noutra fase da cadeia comercial e as empresas que cumprem as suas obrigações podem considerar difícil proteger-se contra este risco.

A coerência no tratamento das operações nacionais e das operações intracomunitárias poderia ser alcançada mediante a aplicação de um mecanismo de *reverse-charge* à generalidade das operações nacionais B2B, a par do que acontece a nível comunitário. Esta aplicação permitiria fazer face à vulnerabilidade à fraude do



sistema do IVA em vigor, sujeitando as operações nacionais a controlos e obrigações declarativas adicionais, a fim de impedir que a fraude se deslocasse para o nível do retalhista. No entanto, tal situação, significaria a rejeição do princípio do pagamento fraccionado, considerado uma das maiores vantagens do IVA, colocando toda a responsabilidade da colecta do imposto no retalhista, onde é mais frequente haver evasão e fraude fiscal. Ou seja, tendo em consideração que vão ser os retalhistas a entregar o imposto ao Estado, em vez de este ser entregue de forma fraccionada, por todas as empresas da cadeia de negócio, onde há grandes empresas que normalmente são as que cometem menos fraude deste tipo, o risco da não entrega do imposto devido acentua-se. (Dias 2005, Santos 2011 e Tomaz 2007)

No entanto, segundo Palma (2010), a Comissão fez questão de salientar que a introdução de um mecanismo deste tipo, caso esteja limitado ao fornecimento ou prestação de certas categorias de bens ou serviços, e não aplicado à generalidade das operações, não deverá afectar os princípios fundamentais do Sistema do IVA, nomeadamente o princípio do pagamento fraccionado.

Dias (2005) refere que com este mecanismo o IVA perde, uma das suas principais características, a objectividade. O vendedor tem que se preocupar com a diversidade de elementos, tais como o local onde o comprador se encontra estabelecido, o estatuto fiscal do destinatário e o seu número de identificação para efeitos de IVA, o local onde se encontram os bens no momento em que são colocados à disposição, a natureza dos serviços prestados, o volume de negócios realizados pelo vendedor no EM de destino dos bens, etc.

Palma (2010) defende, ainda, que a aplicação do mecanismo de *reverse-charge* por um EM, quando esta seja opcional, aumenta as dificuldades e os custos para as empresas que desenvolvem a sua actividade em vários EM, já que têm de aplicar diferentes regras consoante o EM onde realizem operações.

Dias (2005) acrescenta que a tributação das transmissões intracomunitárias no país de destino resulta na necessidade de cada fornecedor intracomunitário se tornar aí contribuinte ou nomear um representante fiscal.

Deste modo, o aumento dos custos administrativos (com características de custos fixos) pode penalizar fortemente as empresas, sobretudo as pequenas e as médias empresas<sup>3</sup>, onde o impacto desses custos é maior, bem como a dificuldade em encontrar representantes nos países de destino, dada a sua menor dimensão, criando entraves na procura de novos mercados ou, no limite, levar ao seu abandono.

## **2.2. Aplicabilidade do mecanismo de *reverse-charge* na UE e no território nacional**

Ao nível de legislação comunitária, existem numerosas directivas aprovadas pelo Conselho, umas de carácter obrigatório outras de carácter opcional, que permitem a aplicação do mecanismo de *reverse-charge* a determinados bens e serviços que pelas suas características apresentam um risco acrescido no que se refere à fuga aos impostos. Deste modo, salienta-se de seguida algumas dessas Directivas.

A Directiva 98/80/CE, de 12 de Outubro de 1998, estabelece um regime especial do IVA aplicável ao ouro para investimento, incluindo, quando haja opção pela tributação, ou quando se tratar da transmissão de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semi-transformados, uma regra de *reverse-charge*.

A directiva 1999/59/CE, de 17 de Junho de 1999, estabelece a aplicação do mecanismo de *reverse-charge* para os serviços de telecomunicações, sendo de aplicação obrigatória quando a prestação de serviços for efectuada entre sujeitos passivos estabelecidos em EM distintos.

A Directiva 2003/92/CE, de 7 de Outubro de 2003, estabelece a obrigatoriedade de aplicação do mecanismo de *reverse-charge* para os fornecimentos de gás natural e de electricidade, apenas para o caso das transmissões efectuadas.

---

<sup>3</sup> Uma média empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros; Uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

Fonte: [europa.eu/legislation\\_summaries/enterprise/business\\_environment/n26026\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/enterprise/business_environment/n26026_pt.htm)

A Directiva 2006/69/CE, de 24 de Julho de 2006, estabelece a possibilidade dos EM aplicarem regras de *reverse-charge* a várias operações e actividades onde o risco de fraude e de evasão fiscal ao IVA se apresenta maior. Os sectores e áreas identificadas são as seguidamente mencionadas.

- ∴ Prestações de serviço de construção, incluindo reparação, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis;
- ∴ Colocação à disposição de pessoal que participe nas actividades referenciadas no ponto anterior;
- ∴ Entrega de um bem imóvel sempre que o fornecedor tenha optado pela tributação da operação;
- ∴ Entrega de materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no anexo M da Sexta Directiva (lista de bens e prestação de serviços do sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis).
- ∴ Entrega de bens dados em garantia por um sujeito passivo a outro sujeito passivo em execução dessa garantia;
- ∴ Entrega de bens após a cessão de um direito de reserva de um propriedade a um cessionário que exerce esse direito
- ∴ Entrega de um imóvel vendido pelo devedor num processo de venda coerciva.

Por ultimo, a Directiva 2008/8/CE, de 12 de Fevereiro de 2008, que veio alterar a Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro (Directiva IVA), no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, introduzindo a obrigação da aplicação do mecanismo de *reverse-charge* relativamente às prestações de serviços B2B, ficando a cargo do adquirente liquidar e deduzir o imposto devido na transacção. Encontram-se, no entanto, contempladas na Directiva em análise algumas excepções à regra geral, nomeadamente, por exemplo, as prestações de serviços relacionadas com imóveis ou as prestações de serviço de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, onde o local de tributação é o local onde está situado o imóvel ou o local onde os eventos são realizados, respectivamente.

As diversas modalidades do mecanismo de *reverse-charge*, motivadas pelo combate à fraude e evasão fiscais ou por outras razões, foram obrigatoriamente transpostas por Portugal, encontrando-se inseridas no CIVA, no RITI e em regimes especiais. (Tomaz, 2007)

A este respeito é de salientar a Lei 33/2006, de 28 de Julho de 2006, que estabelece regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas, a Lei 21/2007, de 29 de Janeiro, que estabelece um conjunto de práticas quanto às operações imobiliárias sujeitas a tributação, bem como quanto às prestações de alguns serviços relativos a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros e o Decreto-Lei 186/2009, de 12 de Agosto, que transpõe para a ordem jurídica interna as alterações introduzidas na Directiva IVA relativamente à localização da prestação de serviços.

Apesar dos progressos, Palma C. (2010) refere que, durante o processo de discussão do mecanismo de *reverse charge*, Portugal defendeu que se deveria dar prioridade à análise de medidas convencionais de combate à fraude fiscal no IVA e à avaliação da eficácia dessas medidas e que só após essa avaliação é que se deveria avançar com medidas mais radicais.

Palma C. (2010) salienta, ainda, que aceitar que o mecanismo de *reverse-charge* possa ser de aplicação opcional, traduz-se na aceitação da coexistência de dois sistemas de IVA na Comunidade completamente diferentes, o que não contribui para o processo de harmonização, sendo este um dos motivos para a aplicação do mecanismo de *reverse-charge* se encontrar restringida a determinados bens e serviços.

## **2.4 Síntese e objectivo do trabalho**

Assim, e tendo em atenção o anteriormente exposto, tentar-se-á no decorrer do próximo capítulo explorar a aplicação do mecanismo de *reverse-charge* num sector económico específico, o da Construção Civil, tendo em atenção que a introdução deste mecanismo como regra de tributação no referido sector teve como principal objectivo o combate à fraude e evasão fiscal.

Deste modo, analisar-se-á o sector da Construção Civil na tentativa de se demonstrar numa primeira fase o seu grau de importância, para posteriormente se analisar as regras de tributação específicas, e o grau de dificuldade da sua aplicação.

Pelo que já foi mencionado, pode-se dizer que o mecanismo de *reverse-charge* apesar de inúmeras vantagens apresenta também alguns custos para as empresas que os tentam evitar, ainda mais quando em determinados sectores de actividade estas regras não estão harmonizadas e onde é preciso ter uma especial atenção para não se entrar em incongruências com as administrações fiscais dos diversos EM.

Deste modo, será apresentada uma das soluções que se encontra a ser analisada pela Comissão, mas que ainda não teve os resultados esperados uma vez que a sua aplicação não é de consenso geral.

## CAPÍTULO III – IVA NA CONSTRUÇÃO CIVIL

### 3.1 Análise Sectorial

O sector da Construção Civil, tem importância significativa no conjunto da economia nacional, representando, em 2009, cerca de 10% do total do tecido empresarial, conforme podemos ver na tabela 3, em anexo, sendo um sector bastante diferenciado dos outros sectores de actividade, este apresenta diversas especificidades, caracterizando-se por conter uma elevada diversidade de clientes (Estado, particulares, grandes e pequenas empresas), de projectos (cada obra apresenta características diferentes), de produtos (habitação tradicional, estradas, edifícios inteligentes, barragens, etc.), de operações produtivas (onde o produto final resulta da intervenção de vários especialistas com graus diferenciados de exigência e tecnologia), de tecnologia (coexistência de tecnologias de produção novas e antigas, bem como de diversas especialidades) e de unidades produtivas (em que empresas com grandes meios e capacidade e tecnologicamente evoluídas laboram a par de empresas com um aproveitamento limitado das tecnologias disponíveis e com grande utilização de mão-de-obra).

A procura dirigida a este sector depende directamente do grau de investimento em outros sectores, ou seja, depende do grau de desenvolvimento da economia, da conjuntura económica e do montante da despesa pública. Deste modo, apresenta-se como uma actividade tendencialmente pró-cíclica, isto é, com expansões mais marcadas em fases positivas e recessões mais profundas em fases negativas do ciclo, que a economia global.

De salientar, que tradicionalmente o sector da construção civil, em Portugal, assenta numa estrutura empresarial onde predominam as pequenas empresas, muitas vezes não especializadas, recorrendo com frequência, a subempreitadas.

Segundo dados do INE, em 2009, o total de empresas a operar neste sector perfazia as 107.536. Conforme é visível no quadro 4, em anexo, a estrutura empresarial do sector

caracteriza-se pela predominância de micro-empresas<sup>4</sup>, que representam aproximadamente 92% das empresas a laborar. Já as pequenas e médias empresas representam aproximadamente 7,63% do total do sector. Deste modo, as grandes empresas acabam por representar menos de 1% das empresas a laborar neste sector. Esta tendência tem-se mantido idêntica nos últimos anos, conforme se verifica pela análise dos dados referentes a 2007 e 2008.

Os segmentos com maior peso neste sector são o da promoção imobiliária, que incorpora o desenvolvimento de projectos de edifícios e a sua construção, bem como as actividades especializadas. Nestes segmentos concentram-se aproximadamente 97% da totalidade das micro-empresas, 90% das pequenas, 75% das médias e somente 46% das grandes empresas. Mais de 50% das grandes empresas concentram-se nas actividades de engenharia civil.

No sector da construção, incluindo a reparação e a manutenção de edifícios e qualquer outra actividade complementar à construção, é notória a omissão de registo e a remoção do imposto sobre os fornecimentos e as prestações, nomeadamente por parte das pequenas ou micro-empresas individuais cujos clientes são os particulares, conforme referido no Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (1998).

Desenvolvem-se, caracteristicamente, três tipos de actividades com vista a camuflar receitas e volumes de negócios não declarados, neste sector. O trabalho não declarado, em parte favorecido pelos clientes que não são sujeitos passivos, a troco de um desconto sobre o preço, tendo em conta que estes deveriam pagar o IVA sem ter qualquer direito à dedução este esquema torna-se bastante atractivo, a manipulação através de subcontratantes (facturas falsas para operações fictícias, facturas de montantes fixos ou não transparentes, utilização de subcontratantes por sociedades não residentes sem registo de IVA) e a manipulação através do material utilizado e dos preços pedidos (p. e. descontos não contabilizados sobre as aquisições, inventários fictícios, sinistros e roubos).

---

<sup>4</sup> Uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

Deste modo, o sector da construção civil sendo um sector com características precisas em determinados aspectos, e sendo um sector que apresenta um elevado risco, nomeadamente no que respeita à fraude, merece um tratamento diferenciado no que respeita à sua tributação em sede de IVA.

### **3.2 Enquadramento em sede de IVA**

De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC.

Ora, segundo o citado na alínea j) do número 1 do mesmo artigo, são, ainda, sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou colectivas acima referidas que disponham 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.

Assim, resulta desta norma que para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário, que se verifique, cumulativamente, as seguintes condições:

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

Esta regra, introduzida na legislação do IVA através do Decreto-lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, visa combater algumas situações de fraude, evasão e abuso, que se tem vindo a verificar no sector da construção civil.



Para este efeito, importa, neste momento salientar o que se entende por serviços de construção civil, bem como por empreitada e subempreitada.

Ora, segundo o constante no Capítulo XII, Secção I, do Código Civil (CC), artigo 1207.º entende-se por empreitada o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço, sendo que de acordo com o artigo 1213.º do CC, se entende por subempreitada o contrato pelo qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a obra a que este se encontra vinculado, ou uma parte dela.

No entanto, através do Ofício-circulado n.º 30101 de 24-05-2007, que transmite alguns esclarecimentos relativamente à aplicação da alínea j) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA, consideram-se serviços de construção civil para efeitos de IVA todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização. Sendo que, se deve entender 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.

Os conceitos enunciados passam, inevitavelmente, pela separação das transmissões de bens das prestações de serviços.

Para efeitos do imposto em análise, e tendo em atenção o caso em estudo, consideram-se prestações de serviços<sup>5</sup> todas as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intra-comunitárias ou importações de bens. Já por transmissões de bens<sup>6</sup> entende-se a entrega de bens, móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais sejam fornecidos pelo sujeito passivo que os produziu ou montou.

Assim, no âmbito desta regulamentação, a definição de serviços de construção civil é muito mais abrangente que os conceitos de empreitada e subempreitada referidas no CC, uma vez que engloba as duas realidades, prestações de serviços e transmissões de

---

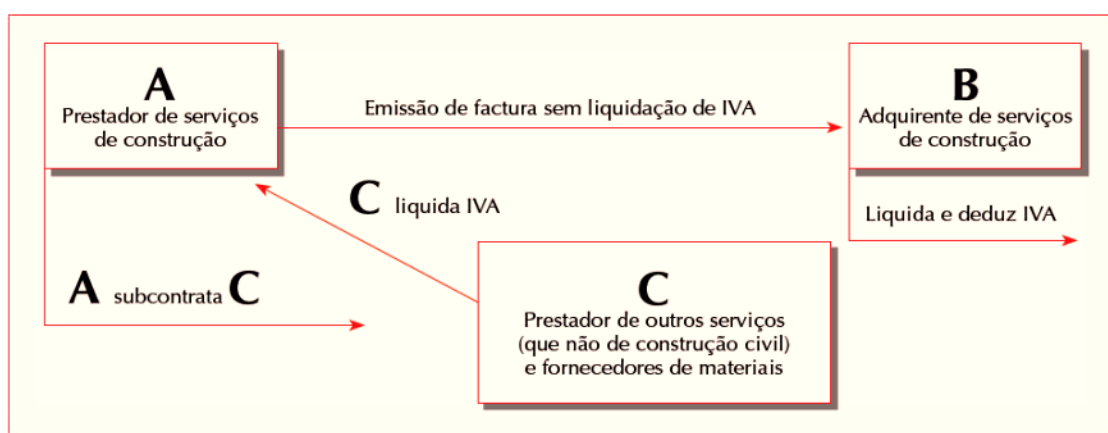
<sup>5</sup> Artigo 4.º, número 1, do CIVA

<sup>6</sup> Artigo 3.º, número 3, alínea e), do CIVA

bens, sendo que para se prestar um serviço de construção civil impõe-se a utilização de alguns bens. No entanto o Ofício n.º 30 101 centra os serviços de construção civil no âmbito da realização de uma obra e não apenas na transmissão de bens.

Para mais facilmente se validar a informação fornecida, e na tentativa de se simplificar o entendimento da mesma, é apresentada de seguida uma figura que resume a aplicação da regra em causa.

Figura 2 – Regra da inversão do sujeito passivo na construção civil quando ambos os intervenientes são sujeitos de IVA em Portugal



Fonte: Por Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas, Conselho Técnico da CTOC (TOC 89 – Agosto 2007)

De salientar, que antes da aplicação desta regra o prestador de serviços liquidava IVA aquando da emissão da factura, sendo que o mesmo acontecia no caso da subcontratação quer de serviços de construção civil, quer de outro tipo de serviços, assim como do mero fornecimento de materiais.

A inversão do sujeito passivo ocorre, então, quando estejam em causa serviços de construção civil e não se verifica quando estejam em causa meras transmissões de bens móveis corpóreos, excepto se a transmissão desses bens estiver incorporada numa aquisição de serviços de construção civil, excluindo-se desta regra 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, a mera transmissão de bens, sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu e a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, que

estabelece as categorias e subcategorias relativas à actividade de construção, independentemente de o fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da mesma.

Com a aplicação desta medida, visam-se essencialmente acautelar algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.

Contudo, a aquisição de serviços a montante pelo prestador de serviços de construção civil que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção ou de mero fornecimento de materiais ou de outros bens, não é abrangida pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos referidos serviços de construção ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido.

Para melhor se perceber os serviços aos quais se aplica a regra da inversão, apresenta-se de seguida uma listagem, meramente exemplificativa, uma vez que cada caso deve ser analisado isoladamente, tendo em conta os requisitos, já enunciados, para a aplicação da regra.

Figura 3 – Lista exemplificativa de serviços aos quais se deve ou não aplicar a regra de inversão

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO	LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Abertura de valas;</li> <li>-Abertura e tapamento de roços;</li> <li>-Afagamentos;</li> <li>-Cedência de pessoal sob a orientação do cedente;</li> <li>-Colocação de caixas de ligação;</li> <li>-Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;</li> <li>-Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil;</li> <li>-Construção de redes de rega;</li> <li>-Construção e reparação de linhas férreas;</li> <li>-Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;</li> <li>-Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;</li> <li>-Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção;</li> <li>-Drenagens e impermeabilizações;</li> <li>-Execução de betonilha e betonagem;</li> <li>-Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;</li> <li>-Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;</li> <li>-Instalações eléctricas;</li> <li>-Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;</li> <li>-Pinturas, estuques e outros revestimentos;</li> <li>-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;</li> <li>-Serviços de canalização e pichelaria;</li> <li>-Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;</li> <li>-Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;</li> <li>-Outros serviços previstos na Portaria nº 19/2004, de 10 de Janeiro e não expressamente mencionados no Anexo II.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;</li> <li>-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;</li> <li>-Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário;</li> <li>-Ensaio laboratoriais de segurança;</li> <li>-Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro.</li> <li>-Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção;</li> <li>-Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, guias, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas), desde que não incluam o trabalho do respectivo operador;</li> <li>-Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;</li> <li>-Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas;</li> <li>-Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações;</li> <li>-Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e de gestão da obra;</li> <li>-Serviços de transportes.</li> </ul>

Fonte: Ofício-Circulado 30101, de 24 Maio de 2007

Muitas explicações têm, ainda, sido fornecidas pela administração fiscal na tentativa de se elucidar as empresas acerca da aplicação deste mecanismo.

Assim, e a título exemplificativo, temos que a aplicação de reclamos e suportes publicitários em fachadas, na via pública ou mesmo no interior de edifícios, ficam

abrangidos pela regra de inversão se os mesmos fizerem parte integrante das fachadas, vias públicas ou edifícios, implicando a execução de serviços de construção na sua aplicação. Caso contrário, cabe ao fornecedor dos reclamos a liquidação do IVA que se mostre devido.

O fornecimento e instalação de ar condicionado numa determinada obra consoante o tipo de aparelho a ser colocado, pode ou não estar sujeito à regra de inversão. Quando está em causa um sistema integrado de ar condicionado, composto por vários aparelhos, funcionando em conjunto, fazendo parte integrante do imóvel, normalmente encastrados no tecto ou no chão do mesmo, muito embora também possam estar instalados de outras formas, deve ser aplicada a regra de inversão em causa. Quando está apenas em causa o fornecimento e simples montagem de aparelhos de ar condicionado, que funcionem isoladamente, ainda que possuam um aparelho no exterior e outro no interior do imóvel, não ficando a fazer parte integrante do imóvel e por isso não se sujeitando à regra de inversão.

O assentamento de portas, guarnições, rodapés, prateleiras, a montagem de um telheiro, bem como o fornecimento de caixilharias de alumínio, abrangendo a sua montagem, ainda que fornecida por terceiros, encontram-se igualmente abrangidos pela regra de inversão, desde que cumpridos os requisitos, anteriormente enunciados, para que tal aconteça.

A colocação de relva sintética, tratando-se do fornecimento de um bem com montagem ou instalação num imóvel, ainda que esteja em causa um campo desportivo, fica abrangida pela regra da inversão.

O fornecimento de móveis de cozinha, com instalação ou montagem nas obras, com ou sem electrodomésticos fica abrangido pela regra de inversão. No entanto, o eventual fornecimento de electrodomésticos é excluído desta regra, devendo-se na facturação dos referidos fornecimentos, proceder-se à sua separação em relação aos restantes trabalhos, devendo o fornecedor liquidar o IVA que se mostre devido. Se os serviços forem efectuados por empresas subcontratadas também se deverá aplicar a regra da inversão.

A reparação de uma instalação eléctrica, em virtude de se tratar de serviços prestados de reparação de equipamentos que fazem parte do imóvel, não se encontra

abrangida pela regra de inversão, desde que as reparações não impliquem serviços de construção. Já a execução de uma instalação eléctrica, em virtude de se tratar de um serviço de construção civil, encontra-se abrangida pela regra de inversão.

De salientar que não é aplicada a regra de inversão se se verificar que o sujeito passivo pratica exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução. No caso dos serviços de construção civil serem adquiridos por sujeitos passivos mistos, isto é, que praticam operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, deve-se aplicar a regra de inversão. Caso o adquirente dos serviços seja um não sujeito passivo de IVA, como é o caso dos particulares, não haverá, em regra, inversão do sujeito passivo.

No entanto, a informação disponibilizada acerca desta matéria continua a deixar muitas dúvidas e as diferentes interpretações da lei, além da confusão que geram, têm tido por resultado prático a devolução sistemática de facturas e, conseqüentemente, o atraso nos pagamentos pelos serviços prestados, uma vez que se por um lado ao adquirente interessa, em regra, que o serviço prestado seja considerado como sendo de construção civil, para não ter que pré-financiar o IVA, ao fornecedor interessa que o mesmo seja considerado um fornecimento de bens, para assim poder liquidar o imposto e abater o IVA suportado a montante.

Esta regra exige, ainda, no que respeita a obrigações declarativas, alguns cuidados.

O adquirente deste tipo de serviços deverá autoliquidar o imposto, reportando a base tributável no campo 3 do quadro 6 da declaração, uma vez que normalmente se verifica que tais serviços se encontram sujeitos a IVA à taxa normal (caso se verifique que estão sujeitos à taxa reduzida ou intermédia, deverão ser reportados no campo 1 ou 5, respectivamente) e o valor do IVA deverá ser reportado no campo 4 do quadro 6 da declaração, caso se verifique a aplicação da taxa normal (e no campo 2 ou 6 caso se verifique a aplicação de outras taxas, conforme mencionado anteriormente). Dever-se-á, ainda, deduzir o imposto reportando-o no campo 24 da declaração periódica, campo este respeitante ao IVA pago com a aquisição de outros bens e serviços, que não existências, tendo sempre em conta se no âmbito em que os serviços são adquiridos eles conferem direito total ou parcial à dedução do imposto, ou se simplesmente este direito não existe. Existe, ainda, um campo de reporte adicional, o campo 102 do quadro 6-A, onde deverá

ser declarada a base tributável das operações respeitantes a este sector, uma vez que nos campos, anteriormente citados, poder-se-á reportar um conjunto imenso de operações, levando à não perceptibilidade do valor correspondente a estas operações, o que em termos de controlo, por parte das autoridades fiscais não será de todo bem assimilado. Os adquirentes deverão, ainda, e de modo a que a sua declaração cruze directamente com a do fornecedor, reportar este tipo de operações no campo L76 ou L79, do quadro 4 – “Operações internas passivas”, conforme respeitem à aquisição de outros bens e serviços ou de imobilizado.

Com o exposto, verifica-se que a introdução de um mecanismo deste tipo não representa, para o adquirente, qualquer esforço financeiro adicional, antes pelo contrário, um vez que não terá que proceder ao pagamento do IVA ao prestador do serviço, e portanto o imposto não necessitará de ser pré-financiado.

O prestador de serviços de construção civil deve reportar o valor facturado, sem IVA, uma vez que o IVA é devido pelo adquirente, no campo 8, do quadro 6, da declaração periódica, relativo às operações isentas ou não tributadas que conferem direito à dedução e a operações em que ocorra inversão do sujeito passivo. Já no que respeita às obrigações a nível de declaração anual os prestadores deste tipo de serviços deverão reportar tais operações no campo L67, do quadro 3 – “Operações Internas Activas”, do anexo L, apresentando-se esta declaração como um resumo das operações efectuadas pela entidade ao longo de um ano.

Relativamente às obrigações de facturação, sempre que haja lugar à inversão do sujeito passivo, a facturação emitida pelo fornecedor, não deve fazer qualquer outra menção do IVA, para além da expressão “IVA devido pelo adquirente”, de acordo com o número 13, do artigo 36.º do CIVA.

Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador facture serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização<sup>7</sup>, bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global da factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da

---

<sup>7</sup> V.g. aluguer e colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc.

facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra da inversão do sujeito passivo.

Neste caso, os fornecedores deverão ter custos e cuidados acrescidos, uma vez que, deverão proceder à emissão de facturas com características diferentes em função do tipo de serviço que estão a prestar, ou da transmissão de bens que estão a efectuar, sob pena de a administração fiscal contestar a isenção dos serviços prestados, obrigando a empresa a liquidar imposto quando este já tenha sido autoliquidado pelo adquirente.

Outro dos constrangimentos inicialmente causados pela aplicação desta regra prende-se com o facto de provocar situações de crédito frequentes e com alguma permanência. Ora, esta situação advém do facto de os serviços prestados por estas entidades serem maioritariamente liquidados pelo adquirente ao invés de ser pelo fornecedor o que cria situações de crédito de imposto, pela dedução do IVA pago nos bens e serviços adquiridos. Deste modo, e de forma a combater este constrangimento financeiro, foi publicado um despacho normativo<sup>8</sup> que estabeleceu que o reembolso do IVA para os sujeitos passivos cujas operações estejam maioritariamente abrangidas pela regra de inversão (mais de 75%) devem beneficiar de um prazo de reembolso de 30 dias, por forma a não criar constrangimentos financeiros desnecessários. Até porque, uma vez que, no que respeita à entrega da declaração periódica, esta é entregue até ao dia 10 ou 15 do segundo mês consecutivo ao do período em que as operações ocorreram, havendo crédito de imposto e sendo o reembolso efectuado em 30 dias, o intervalo de tempo entre a pagamento do imposto e o recebimento, ainda assim, é de aproximadamente 3 meses podendo chegar a 6, pelo que de facto, e encontrando-se estas empresas em constante situação de reembolso, um prazo mais dilatado para o recebimento poderia pôr em causa a continuidade da actividade.

No que respeita à aquisição de serviços de construção civil que envolvem outro EM, as regras de localização das operações a seguir são as constantes do artigo 6.º do CIVA.

Ora segundo o artigo 6.º, número 6, do CIVA, existem duas regras gerais de localização das prestações de serviços em território nacional. Uma, relativa às prestações de serviços B2B, outra, relativa às prestações de serviços B2C, sendo que na primeira situação é aplicado o mecanismo de *reverse-charge*, ou seja, o IVA é



autoliquidado pelo adquirente, e na segunda situação o IVA é liquidado pelo fornecedor, conforme as regras gerais da tributação em sede de IVA, como já anteriormente tinha sido referido.

De salientar que existem algumas exceções a estas regras, sendo que, no que respeita à tributação de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis a tributação ocorre sempre no lugar onde se situa o imóvel, independentemente da localização do prestador ou da natureza do destinatário. Assim, qualquer que seja a natureza do adquirente a tributação ocorre no local onde o imóvel se encontra<sup>9</sup>.

Assim, as prestações de serviços relacionados com imóveis sitos no território nacional, são tributadas em Portugal, ainda que o prestador esteja estabelecido fora do País, aplicando-se o mecanismo de *reverse-charge*, por outro lado, se o prestador estiver estabelecido em Portugal e o adquirente residir fora do País, o imposto continua a ser devido em Portugal, devendo para o efeito ser liquidado IVA pelo prestador.

Relativamente aos serviços relacionados com imóveis sitos fora do território nacional, e se o prestador estiver também estabelecido fora do território nacional e o adquirente for SP em Portugal, as operações não serão tributadas no nosso País, mas no EM onde o imóvel está situado. O mesmo sucede ainda que o prestador esteja estabelecido no território nacional e o adquirente tenha, ou não, sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra EM.

De salientar, que se, por exemplo, um empreiteiro Português estiver a prestar serviços de construção civil em outro EM, para um sujeito passivo de IVA nesse EM, e contratar um subempreiteiro, também Português, deverá proceder-se do seguinte modo: o empreiteiro Português factura sem IVA ao adquirente, a quem compete fazer a autoliquidação do imposto (no caso das operações B2B), por sua vez o subempreiteiro deve liquidar IVA à taxa do EM onde o imóvel se encontra situado e inclui-lo na factura que emite para o empreiteiro, simultaneamente deve registar-se nesse EM para lá proceder à entrega do imposto. O empreiteiro, por seu turno, deverá solicitar o reembolso do IVA pago ao EM onde o imóvel está situado, através dos meios legais existentes para o efeito. No caso das relações B2C, dada a impossibilidade de o

---

<sup>8</sup> Despacho normativo n.º 31-A/2008

<sup>9</sup> Ver artigo 6.º, número 7 e 8, alínea a).

adquirente autoliquidar o imposto, o empreiteiro dever-se-á registar no EM onde se situa o imóvel, para aí entregar o imposto devido. De salientar, que no caso de o subempreiteiro apenas proceder ao mero fornecimento de materiais, sem instalação ou montagem, este deverá liquidar IVA Português, não devendo se registar no EM do imóvel uma vez que se trata de uma operação entre sujeitos passivos portugueses.

No caso em que um adquirente se encontra em um EM, o prestador em outro e o imóvel em outro, uma vez que o IVA é devido no EM onde o imóvel está situado, o prestador deverá registar-se, para efeitos de IVA, nesse EM para aí entregar o imposto. A par do que acontece na situação anterior, o adquirente, sendo um sujeito passivo de IVA, poderá solicitar o reembolso do IVA pago nesse EM.

Nas relações efectuadas com as regiões autónomas, as prestações de serviços relacionadas com imóveis também estão sujeitas às regras em vigor no local onde os imóveis estão situados, conforme o acima explicitado.

Ao nível da facturação, quando as entidades realizam prestações de serviços aplicadas em imóveis sites fora do território nacional, também deverá ter alguns cuidados.

Assim, no caso de o IVA ser devido pelo adquirente, e este se localizar em Portugal, a factura deverá ser emitida sem IVA, fazendo referência à seguinte menção: “Não sujeito a IVA nos termos da alínea a), do n.º8, do artigo 6.º, do CIVA”, no caso de o IVA ser devido pelo prestador a factura deverá ser emitida com IVA à taxa do país onde o imóvel está situado.

Como se pode verificar existem imensas regras relativamente às prestações de serviços relacionadas com imóveis. No caso dos serviços de construção civil uma vez que a nível nacional é aplicado o mecanismo de *reverse-charge*, esta medida deveria representar uma aproximação às regras de tributação intracomunitárias. No entanto, tal acaba por não acontecer uma vez que no que respeita à relação com outros EM, acaba por se aplicar uma regra específica, que engloba tanto as operações B2B como B2C, afastando aquilo que é a tributação interna daquilo que é a intracomunitário, não havendo por isso qualquer tipo de harmonização a este nível.

---

Deste modo, as regras existentes, acarretam diversos custos para as empresas, que com alguma frequência acabam por violar as normas em vigor, uma vez que não conseguem controlar minuciosamente toda a informação disponibilizada, aumentando assim os custos associados ao *compliance*, na tentativa de se minimizar os riscos de incumprimento.

### **3.3 Aplicabilidade do princípio de tributação na origem**

No regime de tributação na origem, a tributação ocorre no EM onde a venda é realizada, ou seja, no EM do fornecedor, sendo que o adquirente dos bens apenas irá exercer o direito à dedução desse imposto.

No entanto, apesar de, desde as primeiras disposições da UE em matéria de IVA, se ter assumido um compromisso para a introdução de um sistema de IVA adaptado ao mercado único, as tentativas para a sua introdução revelaram-se falhadas.

Tal rejeição deve-se à necessidade de haver harmonização das taxas de IVA para evitar que as diferenças de taxas venham a constituir um estímulo para a deslocação, para outros EM com taxas mais baixas, tanto de empresas, que apesar de poderem deduzir o pagamento do IVA final têm de suportar o peso deste imposto no seu fluxo de tesouraria, como da procura para consumo final. Seria, ainda, necessário haver um sistema de compensação para garantir o retorno das receitas de IVA para o EM de consumo. No entanto, com a introdução de novas tecnologias de informação é possível superar esta última dificuldade. Outra das razões invocadas é o facto de, com a aplicação deste sistema, os EM dependerem uns dos outros para a cobrança de uma parte substancial da sua receita de IVA.

De facto, a partir do momento em que as transmissões intracomunitárias se efectuarem com IVA incluído e este seja dedutível no EM da aquisição, as diferenças de taxas poderão provocar distorções de concorrência de tal ordem que resultem, na classificação dos produtos nas diferentes categorias fiscais e na falta de uniformização da respectivas regras administrativas.

No que respeita ao IVA a pagar, deve salientar-se, que não haverá qualquer vantagem para os operadores adquirirem produtos à taxa reduzida, intermédia ou normal, pois a única consequência será deduzir mais ou menos imposto.

A vantagem associada a um mecanismo deste tipo prende-se com o nível dos fluxos de tesouraria, pois no caso de transmissão intracomunitária de um EM com uma taxa mais elevada para outro EM com uma taxa mais baixa, o adquirente e as finanças públicas do EM de destino estariam a financiar o EM de origem.

Deste modo, a Comissão voltou a debruçar-se sobre a introdução de um sistema deste tipo, analisando um modelo no qual as entregas de bens e as prestações de serviços intracomunitárias B2B fossem tributadas em 15%, procedendo o EM de destino à cobrança do IVA adicional ao cliente, até ser atingida a taxa aplicável, ou ao reembolso do IVA pago em excesso. No entanto, tal medida não foi acolhida pelo Conselho, sendo que as novas directivas relativas ao lugar de tributação de determinadas operações se afastaram claramente deste princípio.

Assim, o regime provisório apesar de inicialmente se pretender que vigorasse durante poucos anos (entre 1993 a 1996), até serem criadas as condições necessárias para a passagem ao novo sistema comum, sendo consensual que os seus intervenientes ameaçam seriamente a construção do Mercado Único, tem-se mentido praticamente intocável, salvo algumas modificações que foram surgindo à medida que os problemas iam aparecendo, quase sempre derivados da sua fragilidade, tendo em conta que os sujeitos passivos iam aproveitando para contornar o sistema.

O regime transitório do IVA estabelece nas suas disposições que as operações intracomunitárias B2B devem continuar a ser tributadas no EM de destino, onde se supõe ter lugar o consumo de bens ou de serviços, de acordo com as taxas e condições desses EM, englobando ainda os regimes específicos já mencionados.

De facto, afigura-se como mais aceitável tributar as transacções intracomunitárias junto do fornecedor, permitindo ao comprador deduzir o imposto pago, tal como acontece com as transacções efectuadas a nível nacional.

A introdução de um mecanismo de tributação na origem poderia apresentar algumas vantagens, relativamente ao de tributação no destino, com o fim da aplicação de taxa

zero nas TIB e assim o fim dos benefícios financeiros da *fraude carousel*, a simplificação do sistema, permitindo-se ao fornecedor conhecer atempadamente quanto imposto deverá ser pago pelo cliente, encorajando o pagamento voluntário do imposto, a redução dos custos de *compliance*, suportando o operador apenas uma taxa administrativa, tendo apenas um registo de IVA, uma interpretação da lei, facilitando-se o acesso de pequenas empresas ao mercado intracomunitário e o retorno para o sistema de tributação de todos os níveis de ciclos de produção, distribuição e prestação de serviços.

No entanto, seria necessário o crescimento efectivo do sistema de realocação dos recebimentos obtidos no país de origem para o de destino, o aumento dos custos adicionais para as empresas, que podem, no entanto, ser aceitáveis (em contrapartida da redução dos custos de *compliance*) e a perda de soberania dos EM.

## CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÃO FUTURA

### 4.1 Conclusões

Com o presente trabalho, tentou-se explicar como é efectuada a tributação em sede de IVA, no que respeita ao sector da Construção Civil, nomeadamente no que respeita à aplicação do mecanismo de *reverse-charge*, como mecanismo de combate à fraude fiscal neste sector, explorando-se as suas fragilidades, e as consequências para as empresas da sua aplicação. Tentou-se, ainda, explorar a tributação quando os serviços são prestados sob um imóvel sito fora do território nacional.

Importa salientar que o sector da construção civil pelas características da actividade desenvolvida, nomeadamente os elevados índices de subcontratação, frequentemente associadas a empresas de duração efémera ou sem a adequada estrutura, e tendo igualmente como destinatários consumidores finais, que também podem beneficiar da eventual simulação de preços, apresenta elevados riscos de fraude.

A tipologia de fraude mais usual neste sector, corresponde à utilização de uma cadeia de operadores não declarantes para emissão e utilização de facturação falsa e também a usurpação de identidade em alguns casos.

Podemos, ainda, aferir que no que respeita à tributação neste sector, as regras não se encontram harmonizadas. Mesmo porque, se por um lado é aplicada uma regra especial a nível nacional aquando da tributação destes serviços, o *reverse-charge*, nomeadamente nas relações B2B (conforme os requisitos já enunciados) o que aproximaria a tributação nacional daquilo que se verifica a nível comunitário, com a aplicação das regras gerais constantes no artigo 6.º, número 6, do CIVA. Por outro lado, quando tais operações envolvem um imóvel sito fora do território nacional, também é aplicada uma regra especial, tanto para relações B2B como para B2C, que se afasta da regra geral e portanto da aplicação do mecanismo de *reverse-charge*, que apenas será aplicado em situações em que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA no EM onde o imóvel está situado, no caso de o prestador não o ser.

Ora, no que respeita às regras internas é de salientar que, apresentando este sector um elevado risco de fraude, é de estranhar que a administração fiscal queira concentrar toda a responsabilidade da colecta do imposto no retalhista, onde por vezes o risco de fraude se apresenta mais elevado.

Deste modo, com a introdução desta regra o Estado aumentou o número de sujeitos passivos a controlar, uma vez que deixou de controlar o IVA juntos dos empreiteiros de construção civil para passar a controlar junto de todos os sujeitos passivos que adquirem serviços desses empreiteiros. Além disso, estas alterações podem significar o reconhecimento, por parte da administração fiscal, das dificuldades de controlar o cumprimento das obrigações de IVA por parte dos empreiteiros de construção civil, uma vez que passa a tentar controlar as obrigações junto dos adquirentes.

Por outro lado, a regra especial aplicada quando um imóvel se situa fora do território nacional cria, por vezes, situações de incerteza relativamente ao caminho a seguir, gerando custos acrescidos para as empresas, que muitas vezes acabam por se ter de registar em outros EM para aí poderem cumprir todas as obrigações, tornando-se por vezes mais difícil controlar toda a sua actividade, uma vez que cada entidade irá utilizar vários registos para declarar toda a sua actividade. Deste modo, se o reporte das operações se concentra-se num único número válido em todos os EM seria mais fácil controlar as operações efectuadas pelas entidades, bem como o destino dos bens e serviços.

Assim, o chamado sistema definitivo do IVA poderia ter muitas vantagens, pois seria simples para as empresas aplicá-lo e, provavelmente, tornaria o imposto menos vulnerável a esquemas de fraude uma vez que acabaria com a circulação de bens isentos entre os EM, o que solucionaria em parte a *fraude carrossel*, não eliminando, no entanto, muito outros tipos de fraude relacionadas com a economia paralela.

Contudo, um sistema deste tipo exige um grau de harmonização fiscal muito mais elevado, passando pela harmonização de taxas de IVA aplicáveis, a fim de se evitar a deslocalização de empresas.

Por fim, diga-se que a introdução do mecanismo de *reverse-charge* potencia o risco de se utilizarem facturas falsas, ao poderem passar a ser emitidas e utilizadas com

menos obstáculos, sendo que quem emite a factura não terá que entregar qualquer imposto ao Estado e quem utilizar a factura vai liquidar e deduzir simultaneamente o imposto. Em termos práticos, as facturas são emitidas sem IVA ficando em condições de serem utilizadas com menos riscos pelos respectivos intervenientes.

Assim, segundo Santos T. (2011) citando Grandcolas (2008), o mecanismo de *reverse-charge* não é a melhor opção para combater, pelo menos, a *fraude carrossel*.

#### **4.2. Limitações e investigação futura**

Uma das principais limitações do presente estudo prende-se com a dificuldade no acesso a dados que nos permitissem quantificar até que ponto o mecanismo de *reverse-charge* teve ou não o efeito pretendido.

Futuramente, poderão ser estudadas outras áreas específicas, onde o mecanismo de *reverse-charge* constitui regra, bem como a sua evolução. Seria, ainda, interessante efectuar-se um estudo quantitativo acerca desta realidade na tentativa de se encontrar uma relação entre os montantes das perdas relacionadas com a fraude registados antes da aplicação do mecanismo e após a aplicação do mesmo, de modo a tentar concluir-se se a aplicação do presente mecanismo teve os efeitos desejados na economia.



## Referências Bibliográficas

Antão, A. *et al*, (2007), “IVA – Serviços de Construção notas sobre o Decreto-Lei n.º21/2007”, *CTOC - TOC 89*

Baganha, M. *et al*, “O sector da Construção Civil e Obras Públicas em Portugal: 1990-2000”.

Comissão Europeia (2010), “LIVRO VERDE - Sobre o futuro do IVA, Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz”, *Bruxelas*, 1.12.2010, 695 final.

Freitas, M. Henrique (2009), “Fiscalidade”, *Almedina*.

International VAT Association (2007), “Combating VAT fraud in the EU – the way forward”, report presented to the *European Commission*.

Orçamento Estado 2011 (2010), *Ministério das Finanças e da Administração Pública*, Outubro 2010

Palma, C. Celorico (2010) “A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge”, *CTOC - TOC 118*.

Palma, C. Celorico (2009), “IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias”, *CTOC - TOC 107*.

Pombo, N. (2007) “A Fraude Fiscal – A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões”, *Almedina*.

Relatório de Actividades (2010), *Ministério das Finanças*

Relatório de combate à fraude e evasão fiscal de 2009 (2010), *Ministério das Finanças e da Administração Pública*.

Revista da Associação Industrial Portuguesa (2009), “O Sistema Fiscal Português”.

Santos, T. Tavares (2011), “Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – metodologias e impacto em Portugal e na UE”, *Tese Mestrado*.

Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais (2009), Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal- Competividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, *Ministério das Finanças e da Administração Pública*,

Tomaz, J. Amaral (2007), “*O mecanismo de autoliquidação do IVA (reverse charge) e o combate à fraude do IVA*”, *Estudos em memória de Teresa Lemos*.

### **Legislação**

Código Civil

Código do IVA

Ofício 30101, de 24 de Maio de 2007 – Direcção Geral dos Impostos

Ofício 30115, de 29 de Dezembro de 2009 – Direcção Geral dos Impostos

### **Informações Vinculativas**

Processo F0612007375 despacho do Director-Geral dos Impostos, em 14-09-2007

Processo L1212008426 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 19-11-2007

Processo A1002007426 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 19-11-2007

Processo L1212007888 despacho do Director-Geral dos Impostos, em 19-12-2007

Processo A1002007761 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 10-03-2008

Processo A1002007825 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 10-03-2008

Processo A1002007957 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 10-03-2008

Processo L1212008082 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 21-04-2008

Processo A1002008261 despacho do Director-Geral dos Impostos, em 22-07-2008

Processo L1212008425 despacho do SDG dos impostos, substituto Legal do Director-Geral, em 11-11-2008

### **Sites**

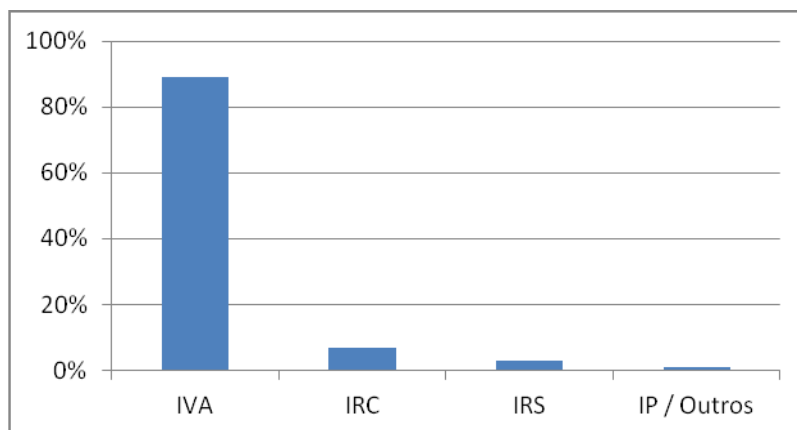
<http://ec.europa.eu>

[www.INE.PT](http://www.INE.PT)

[www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)

## ANEXOS

Gráfico 1 – Imposto detectado em falta, por tipo, em 2009



Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Tabela 1- Evolução da Despesa e da Receita Fiscal

Código	Imposto	Valores em Milhões de Euros					Variações Percentuais	
		2007	2008	2009	2010 (e)	2011 (p)	2010/2009	2011/2010
<b>Despesa Fiscal</b>								
DF.1.A	IRS	382,0	304,8	322,3	362,7	358,9	12,5%	-1,0%
DF.1.B	IRC	312,2	469,5	298,8	297,0	270,0	-0,6%	-9,1%
DF.2.E	IS	0,4	0,2	0,2	0,2	5,2	0,0%	2475,0%
DF.3.A	I/ISV	95,5	143,8	105,1	91,8	58,9	-12,7%	-35,8%
DF.3.B	IVA	100,0	132,2	161,9	180,5	184,9	11,5%	2,4%
DF.3.C	ISP	281,0	226,8	259,7	270,3	182,4	4,1%	-32,5%
DF.3.D	IABA	0,4	0,4	0,5	0,4	0,3	-20,0%	-25,0%
DF.3.E	IT	0,8	1,0	1,1	1,2	1,1	9,1%	-8,3%
<b>Total da Despesa Fiscal</b>		<b>1132,3</b>	<b>1278,5</b>	<b>1149,6</b>	<b>1204,0</b>	<b>1061,7</b>	<b>4,7%</b>	<b>-11,8%</b>
<b>Receita fiscal</b>								
	IRS	9050,5	9.344,4	8.950,9	9.100,0	10.000,0	1,7%	9,9%
	IRC	5689,4	5.952,0	4.540,3	4.296,9	4.182,0	-5,4%	-2,7%
	IS	1733,2	1.770	1.652,9	1.495,0	1.520,0	-9,6%	1,7%
	I/ISV	1186,6	917,6	693,3	797,0	790,0	15,0%	-0,9%
	IVA	13196,4	13427,5	10883,4	12.148,9	13.350,0	11,6%	9,9%
	ISP	3168,9	2.532,2	2434,2	2422,8	2393,7	-0,5%	-1,2%
	IABA	202,1	190,3	180,1	183	194	1,6%	6,0%
	IT	1224,7	1.295,9	1140,0	1325,0	1350,0	16,2%	1,9%
<b>Total da Receita Fiscal</b>		<b>35451,8</b>	<b>35429,9</b>	<b>30475,1</b>	<b>31768,5</b>	<b>33779,7</b>	<b>4,2%</b>	<b>6,3%</b>

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Tabela 2 – Peso da Despesa Fiscal na Receita do Imposto

Código	Imposto	2007	2008	2009	2010 (e)	2011 (p)
DF.1.A	IRS	4,0%	3,3%	3,6%	4,0%	3,6%
DF.1.B	IRC	5,5%	7,9%	6,6%	6,9%	6,5%
DF.2.E	IS	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,3%
DF.3.A	IA / ISV	8,0%	15,7%	15,2%	11,5%	7,5%
DF.3.B	IVA	0,8%	1,0%	1,5%	1,5%	1,4%
DF.3.C	ISP	8,2%	9,0%	10,7%	11,2%	7,6%
DF.3.D	IABA	0,2%	0,2%	0,3%	0,2%	0,2%
DF.3.E	IT	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
<b>Total impostos</b>		<b>3,2%</b>	<b>3,6%</b>	<b>3,8%</b>	<b>3,8%</b>	<b>3,1%</b>

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Tabela 3 – Empresas existentes em Portugal, por actividade económica

Actividade económica (CAE Rev. 3)	Escalaço de pessoal ao serviço	Empresas (N.º) por Actividade económica (CAE Rev. 3) e Escalaço de pessoal ao serviço; Anual		
		Período de referência dos dados		
		2009	2008	2007
		Localização geográfica		
		Portugal		
		PT		
		N.º	N.º	N.º
<b>Total</b>	<b>Total</b>	1.060.906	1.096.255	1.100.031
<b>Construção</b>	<b>Total</b>	107.536	117.027	119.960

Empresas (N.º) por Actividade económica (CAE Rev. 3) e Escalaço de pessoal ao serviço; Anual - INE, Sistema de Contas Integradas das Empresas  
Última actualização destes dados: 01 de Junho de 2011

Tabela 4 – Estrutura empresarial do sector da construção

Actividade económica (CAE Rev. 3)	Escalaço de pessoal ao serviço	Empresas (N.º) por Actividade económica (CAE Rev. 3) e Escalaço de pessoal ao serviço; Anual		
		Período de referência dos dados		
		2009	2008	2007
		Localização geográfica		
		Portugal		
		PT		
		N.º	N.º	N.º
<b>Construção</b>	<b>Menos de 10 pessoas</b>	99.243	107.504	110.329
	<b>10 - 49 pessoas</b>	7.437	8.570	8.691
	<b>50 - 249 pessoas</b>	773	867	852
	<b>250 e mais pessoas</b>	83	86	88
<b>Total</b>		<b>107.536</b>	<b>117.027</b>	<b>119.960</b>
<b>Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios); construção de edifícios</b>	<b>Menos de 10 pessoas</b>	49.510	53.900	56.251
	<b>10 - 49 pessoas</b>	4.352	5.289	5.390
	<b>50 - 249 pessoas</b>	397	448	437
	<b>250 e mais pessoas</b>	16	21	28
<b>Engenharia civil</b>	<b>Menos de 10 pessoas</b>	2.747	2.909	3.054
	<b>10 - 49 pessoas</b>	731	776	814
	<b>50 - 249 pessoas</b>	190	196	207
	<b>250 e mais pessoas</b>	44	41	42
<b>Actividades especializadas de construção</b>	<b>Menos de 10 pessoas</b>	46.986	50.695	51.024
	<b>10 - 49 pessoas</b>	2.354	2.505	2.487
	<b>50 - 249 pessoas</b>	186	223	208
	<b>250 e mais pessoas</b>	23	24	18
<b>Total</b>		<b>107.536</b>	<b>117.027</b>	<b>119.960</b>

Empresas (N.º) por Actividade económica (CAE Rev. 3) e Escalaço de pessoal ao serviço; Anual - INE, Sistema de Contas Integradas das Empresas  
Última actualização destes dados: 01 de Junho de 2011