

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 7º e 8º.
- Assunto: Exigibilidade – Pagamentos realizados de acordo com o trabalho executado.
- Processo: nº 1421, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-01-04..
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. O sujeito passivo requerente, tendo como objecto social a "venda de material para sinalização luminosa e terrestre (pavimento), assistência técnica, reparações, montagens, projectos, pintura, vigilância e manutenção relacionados com a sinalização de tráfego, exploração de parques de estacionamento e parquímetros", encontrando-se enquadrado em IVA no regime normal mensal, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 Celebrou um contrato com a «**B...**, **SA**», para a execução de uma empreitada designada por "Marcas rodoviárias e dispositivos retrorreflectores complementares na área territorial do centro operacional sul lote VI".

1.2 Nos termos da cláusula segunda daquele contrato, os trabalhos deverão estar concluídos no prazo de 850 dias, contados da data da respectiva consignação, repartindo-se aquele prazo, nos termos do caderno de encargos, da seguinte forma: nos primeiros 120 dias após a consignação, deve ser efectuada a execução da primeira marcação, colocação de dispositivos retrorreflectores complementares e primeira verificação dos requisitos de desempenho; nos restantes 730 dias devem ser efectuadas verificações dos requisitos de desempenho, em intervalos sucessivos e máximos de seis meses após a primeira verificação e remarcação até ao fim da empreitada, sempre que não sejam cumpridos esses requisitos.

1.3 O nº 1 da cláusula quarta do referido contrato estipula que "o pagamento da empreitada será efectuado de acordo com o estipulado no ponto 3 das cláusulas gerais do caderno de encargos, de acordo com as quantidades de trabalho executadas e confirmadas pela fiscalização e com os preços unitários constantes da lista de preços unitários..."

1.4 O ponto 3.1.5 do caderno de encargos refere que "cada auto de medição deve referir todos os trabalhos constantes do plano de trabalhos que tenham sido concluídos durante o período a que se reporta, sendo a sua aprovação pelo director de fiscalização da obra condicionada à realização completa daqueles".

1.5 No nº 2 da referida cláusula quarta é estipulado que "com base nos autos de medição ou mapas de quantidades de trabalho executados, o

empregado procederá à emissão das facturas...".

1.6 Por fim, o ponto 13.3.4 do caderno de encargos vem esclarecer que o escalonamento do pagamento do preço da empreitada "corresponde ao seu prazo total, e será o seguinte: **i)** ao fim dos primeiros 120 dias da empreitada, e após conclusão dos trabalhos da primeira marcação e colocação de dispositivos retrorreflectores complementares em toda a rede considerada na empreitada, bem como da verificação da conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - 60%; **ii)** 485 dias após a consignação, e após verificação de conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - 20%; **iii)** 850 dias após a consignação e após verificação da conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - 20%;

1.7 Tendo em conta as condições referidas, a requerente pretende saber quando tem de proceder à emissão das respectivas facturas, e o adquirente dos serviços à respectiva autoliquidação do IVA, por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, nomeadamente se por cada auto de medição, se no prazo de 5 dias úteis após os primeiros 120 dias, se de acordo com o plano de pagamentos, ou no final do prazo do contrato, ou seja, após os 850 dias.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. A alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do IVA (CIVA) refere que o imposto é devido e torna-se exigível no momento da realização das prestações de serviços, sem prejuízo do disposto nos números seguintes daquele artigo.

3. O n.º 3 daquele artigo 7.º refere que nas prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante.

4. Nos termos do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA a factura, ou documento equivalente, deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

III - APRECIÇÃO

5. Conforme se constata no referido n.º 3 do artigo 7.º do CIVA, o imposto é devido e torna-se exigível quando se consideram realizadas as prestações de serviços, que, quando estamos perante um contrato que dá lugar a pagamentos sucessivos, essa realização considera-se efectuada no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo que, a partir dessa data, a factura deve ser emitida, o mais tardar, no 5.º dia útil seguinte a esse momento.

6. No caso em apreço, verifica-se que a cláusula do contrato referente ao pagamento refere que o mesmo deve ser efectuado tendo em conta as condições constantes do caderno de encargos.

7. Nos termos daquele caderno de encargos, o pagamento deve ser efectuado do seguinte modo:

7.1 No final dos primeiros 120 dias da empreitada, e após conclusão dos trabalhos da primeira marcação e colocação de dispositivos retrorreflectores complementares em toda a rede considerada na empreitada, bem como da verificação da conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - 60%;

7.2 485 dias após a consignação, e após verificação de conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - 20%;

7.3 Finalmente, 850 dias após a consignação e após verificação da conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos - os últimos 20%.

8. Constatase, através do mesmo caderno de encargos, que devem ser elaborados autos de medição, que devem referir todos os trabalhos constantes do plano de trabalhos que tenham sido concluídos durante o período a que se reportam, e que com base nos autos de medição ou mapas de quantidades de trabalho executados, o empreiteiro procederá à emissão das facturas.

9. Face ao referido, pode-se depreender daquele contrato que o pagamento da empreitada a que o mesmo se refere deve ser efectuado em três momentos distintos, que são o final dos primeiros 120 dias da empreitada, o final dos 485 dias após a consignação e, finalmente, 850 dias após a consignação. Estes prazos estão, ainda, dependentes da verificação da conformidade dos níveis de desempenho com o caderno de encargos, havendo a necessidade, para esse fim, da elaboração de autos de medição, que devem referir todos os trabalhos constantes do plano de trabalhos que tenham sido concluídos durante o período a que se reportam, sendo a sua aprovação, pelo director de fiscalização da obra, condicionada à realização completa daqueles.

10. Pelo exposto, no final de cada um daqueles três períodos, ou seja, dos primeiros 120 dias, dos 485 dias e, finalmente, dos 850 dias, e verificados, através dos autos de medição, que os trabalhos se encontram totalmente executados, o empreiteiro recebe as importâncias acordadas no contrato, isto é, respectivamente 60%, 20% e 20% do valor total da empreitada, e, no prazo de 5 dias úteis a contar do final de cada um daqueles prazos, deve proceder à emissão das respectivas facturas.

11. Havendo lugar à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, a exigibilidade do imposto, por parte do adquirente dos serviços, verifica-se na mesma data, nos termos do Ofício-Circulado nº 30.101, de 2007-05-24, que esclarece, no seu ponto 2.2, que *"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;"*.

III - CONCLUSÃO

12. Concluindo, as prestações de serviços em análise enquadram-se no nº 3

do artigo 7º do CIVA, pelo que o requerente deve emitir as respectivas facturas no prazo máximo de 5 dias úteis a contar do final dos seguintes prazos, desde que os serviços se encontrem totalmente executados e apoiados nos respectivos autos de medição lavrados para esse efeito:

12.1 No final dos primeiros 120 dias da empreitada, pelo valor de 60% do valor total da mesma;

12.2 485 dias após a consignação, pelo valor de 20% do valor total da empreitada;

12.3 850 dias após a consignação, pelo valor restante, isto é, 20% do valor total da empreitada.

13. Havendo lugar à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, o exponente deve emitir as facturas sem a liquidação do IVA, e o adquirente dos serviços, nos mesmos prazos, deve efectuar autoliquidação do imposto.