

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º
Verba 2.17 – Lista I

Assunto: Empresas Municipais

Processo: T120 2005060 - despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 10-01-07

Conteúdo: 1. A EMPRESA MUNICIPAL X DA CÂMARA MUNICIPAL Y pretende informação vinculativa sobre o entendimento por si expresso na exposição em análise segundo o qual *"às empreitadas por si promovidas para a Câmara Municipal Y devem ser, para efeitos do estatuído no nº 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, consideradas como directamente contratadas pela própria Câmara"* e que, *"por consequência, a taxa de IVA sobre o valor tributável daquelas empreitadas de obras públicas deverá ser, nos termos da lei, de 5% "* (pontos XXIX E XXX, do referido documento).

2. Do presente processo consta, também, cópia de uma exposição conjunta da mesma empresa municipal e da ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z, de...

Na sequência da fiscalização dos Serviços de Inspecção Tributária e da detecção da facturação indevida de IVA à taxa reduzida, pelos empreiteiros que contrataram nos últimos anos com a EMPRESA MUNICIPAL X, as signatárias vêm requerer *"a dispensa do pagamento dos juros compensatórios e a não aplicação de quaisquer coimas, nos procedimentos em curso ou, em alternativa e nos termos do disposto no artigo 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias, por estarem verificados os respectivos pressupostos, pelo menos a dispensa da aplicação de quaisquer coimas resultantes destes procedimentos"*.

- PRIMEIRO PEDIDO (EMPRESA MUNICIPAL X)

3. A verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, com a redacção que vigorou até 2000.12.31, permitia a aplicação da taxa reduzida de liquidação em IVA (5% para o Continente) no âmbito das empreitadas de bens imóveis em que fossem donos da obra autarquias locais ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas empreitadas fossem directamente contratadas com o empreiteiro.

4. A mesma verba, através da sua actual previsão legal (redacção conferida pelo nº 2 do artº 35º da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro), em conjugação com o disposto na alínea a) do nº 1 do artº 18º do CIVA, permite a aplicação da taxa reduzida de IVA no âmbito das *"empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, associações de municípios ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas emprei*

5. As Empresas Municipais, atento o disposto no artº 3º do respectivo quadro-legal – Lei nº 58/98, de 18 de Agosto - regem-se pela citada lei, pelos respectivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime das empresas públicas e, no que neste não for especialmente regulado, pelas normas aplicáveis às sociedades comerciais.

6. Estas entidades gozam de personalidade jurídica e são dotadas de

autonomia administrativa, financeira e patrimonial (artº 2º, nº 2, da Lei nº 58/98), sem prejuízo, obviamente, dos poderes de superintendência consignados no citado regime geral nomeadamente através do seu artº 16º (aplicável às empresas públicas).

7. Por outro lado, apesar de as empreitadas em causa serem promovidas pela EMPRESA MUNICIPAL X para a Câmara Municipal Y, as empresas municipais (caso da EMPRESA MUNICIPAL X) configuram-se inequívoca e obviamente como entidades diversas quer das autarquias locais quer das restantes entidades passíveis de figurar como "dono da obra" no âmbito das empreitadas previstas na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

8. Consequentemente, tratando-se de entidades diversas das previstas na referida verba 2.17 como passíveis de figurar na posição de "dono da obra" relativamente aos contratos aí configurados, as empresas municipais encontram-se excluídas do campo de aplicação deste normativo pelo que nas empreitadas de bens imóveis por si mandadas executar deverá ser aplicada, pelos respectivos empreiteiros, a taxa normal de liquidação em IVA em conformidade com o disposto no artº 18º, nº 1, alínea c), do CIVA, não existindo qualquer dispositivo legal que lhes permita suportar imposto à taxa reduzida.

9. Acrescente-se, ainda, que no quadro dos requisitos de exclusividade de aplicação da mencionada verba as citadas empreitadas deverão ser directamente contratadas entre os respectivos prestadores de serviços (empreiteiros) e as autarquias adquirentes, estas obviamente na qualidade de "dono da obra" conforme a designação e caracterização legais dos sujeitos da relação jurídica inerente ao "contrato de empreitada" (artºs 1207º e segs. do Código Civil).

10. Na realidade, independentemente de as obras em causa poderem posteriormente integrar/beneficiar o domínio público municipal não é possível, face ao conteúdo normativo da verba 2.17, a aplicação da taxa reduzida por parte dos empreiteiros às empresas municipais dado que não se verifica, nesta circunstância, o imperativo legal de "contratação directa" entre os citados prestadores de serviços e a autarquia "beneficiária" dos mesmos.

11. Deverá, também, esclarecer-se que, face ao actual quadro normativo vigente em sede de IVA, o facto de as empreitadas em causa serem realizadas ao abrigo do Regime Jurídico das Empreitadas de Obras Públicas não altera a impossibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA explicitada a exemplo, aliás, do que se passa com outras empreitadas de obras públicas que não reúnem os requisitos impostos pelos normativos que em sede de IVA permitiriam a pretendida redução de taxa, nomeadamente e no que ao caso interessa, a verba 2.17 da lista I anexa ao CIVA.

- SEGUNDO PEDIDO (ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z e EMPRESA MUNICIPAL X)

12. Na qualidade de representante dos seus associados, identificados em lista anexa à exposição apresentada conjuntamente com a Empresa Municipal X (vide 2, supra), a ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z vem requerer a dispensa do pagamento dos juros compensatórios e a não aplicação de quaisquer coimas, nos procedimentos em curso - despoletados pela actuação dos Serviços de Inspeção Tributária face à aplicação, por parte dos referidos empreiteiros, da taxa reduzida de IVA em vez da competente taxa normal, no

âmbito das empreitadas que lhes foram adjudicadas pela EMPRESA MUNICIPAL X - ou, em alternativa e nos termos do artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a dispensa da aplicação de *quaisquer coimas* resultantes destes procedimentos.

13. Em consonância com o princípio geral de obrigatoriedade de repercussão do IVA (inerente ao carácter neutral assumido por este imposto relativamente à actividade económica dos sujeitos passivos legalmente incumbidos da respectiva liquidação), o nº 1 do artº 36º do CIVA estipula que a importância do imposto *liquidado deverá* ser adicionada ao valor da factura ou *documento equivalente, para* efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços.

14. Consequentemente, incumbe aos empreiteiros adjudicatários, enquanto prestadores de serviços, liquidar imposto à taxa que se mostre devida face ao CIVA, independentemente das interpretações transmitidas ou constantes dos *documentos que* instruíam as contratações de empreitadas promovidas pela adquirente EMPRESA MUNICIPAL X.

15. Nos termos do nº 1 do art. 89º do CIVA, sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescerão ao montante do imposto **juros compensatórios** nos termos do art. 35º da lei geral tributária.

16. Na situação em causa, os mencionados prestadores de serviços aplicaram na facturação concernente às empreitadas, a taxa reduzida de liquidação em IVA (5%), quando deveriam ter aplicado a taxa normal nos termos preceituados na alínea c) do nº 1 do artº 18º do CIVA.

17. Independentemente da indicação prestada pela ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z, segundo a qual as empresas já regularizaram ou encontram-se em vias de regularizar a totalidade de diferencial de IVA constante das notas de liquidação adicional de que foram notificadas, só *a posteriori*, as liquidações foram (ou serão) regularizadas tendo plena aplicação, no caso vertente, o nº 1 do artº 89º do CIVA não existindo, aliás, qualquer fundamento legal que permita a dispensa *dos* juros compensatórios que, no âmbito da situação proposta, se mostrem devidos.

18. O art. 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) preceitua que para além dos casos previstos na lei, pode não ser aplicada coima no caso de se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- A prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária;
- Estar regularizada a falta cometida;
- A falta revelar um diminuto grau de culpa.

19. Na situação em questão não se verifica a ocorrência cumulativa dos requisitos previstos no âmbito do invocado artº 32º, nomeadamente porque ainda que possa assistir (posteriormente) à EMPRESA MUNICIPAL X, *"enquanto entidade que suporta esse imposto e sujeito passivo de IVA, o direito a obter o reembolso do montante apurado"*, tal facto, caso se mostrem reunidos os condicionalismos exigidos em sede de IVA para os eventuais reembolsos (analisados eles próprios casuisticamente), nunca poderia constituir motivo suficiente para esbater" a real importância da aplicação da correcta taxa de IVA em relação a cada operação tributável – competência inerente, no caso, não à adjudicante mas sim aos empreiteiros - sendo certo

que as receitas inerentes ao imposto não foram, por esse motivo, atempadamente arrecadadas pelo Estado ocorrendo prejuízo (*in tempore opportuno*) efectivo à receita tributária.

20. Refira-se que neste sentido foi decidido, no âmbito de idêntica questão proposta por uma das empresas associadas da ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z (Construções W) constante da lista anexa à exposição conjunta desta entidade e da EMPRESA MUNICIPAL X (pontos 2 e 12, supra), por despacho concordante, de 2006.05.03, exarado na informação desta Direcção de Serviços, no 1443, de 2006.04.24.

21. Nas empreitadas mandadas executar pela EMPRESA MUNICIPAL X, facturadas a esta entidade pelos respectivos empreiteiros, é aplicável a taxa normal de liquidação em IVA, de acordo com o previsto na alínea c) do nº 1 do artº 18º do CIVA.

22. Estas empreitadas não são enquadráveis na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, uma vez que a EMPRESA MUNICIPAL X, na sua qualidade de empresa municipal, não se configura como qualquer das entidades passíveis de figurar na posição contratual de dono da obra para os efeitos previstos na mencionada verba, não se verificando, deste modo, cumprido o requisito imperativo e inamovível de "contratação directa" exigido (cumulativamente com os restantes) pelo referido normativo no que concerne aos contratos e sujeitos aí previstos.

23. Sublinhe-se, a título complementar, que tem sido decidido no mesmo sentido, nos vários pareceres solicitados a esta Direcção de Serviços sobre a matéria em causa, citando-se, a título meramente exemplificativo, as nossas informações nºs 2185, de 2000.12.21, 1643, de 2001.06.22, 1955, de 2003.11.13, 1668, de 2004.06.22, 1443, de 2006.04.24, com despachos concordantes, respectivamente, de 2000.12.22, 2001.07.09, 2003.12.12 (Director-Geral dos Impostos), 2004.07.14 e 2006.05.03, e, ainda, a informação nº 80, de 2002.08.01, do Gabinete do Subdirector-Geral do IVA, que mereceu despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nº 891/2002-XV, de 2002.08.07.

24. A pretensão manifestada, pela ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z, conjuntamente com a EMPRESA MUNICIPAL X, solicitando a *dispensa dos juros compensatórios e a não aplicação de quaisquer coimas nos procedimentos em curso, ou, em alternativa e nos termos do disposto no artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias a dispensa da aplicação de quaisquer coimas*, resultantes da indevida aplicação da taxa reduzida de IVA em vez da competente taxa normal, nas empreitadas facturadas à EMPRESA MUNICIPAL X pelos empreiteiros associados da ASSOCIAÇÃO DOS INDUSTRIAIS Z, não poderá merecer deferimento visto não ter, na situação em análise, aplicação o invocado artº 32º e não existir qualquer suporte legal que permita dar acolhimento ao requerido.