



# O reverse charge à luz do código do imposto sobre o valor acrescentado

Fabília de Almeida Henriques, Managing Partner & Henrique Calvão Martins • HRA Advogados

**C**OMO SABEMOS, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) incide sobre a transmissão de bens e sobre a prestação de serviços efectuados no território nacional, a título oneroso, incluindo a importação de bens por sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou seja, em regra, pessoas singulares ou colectivas que, de forma independente e de modo habitual, exercem uma actividade económica (produção, comércio, ou prestação de serviços, actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pesca). Tratando-se, como é o caso, de um imposto indirecto (i.e., incide sobre a manifestação de riqueza ou de rendimento), plurifásico (atingindo, tendencialmente, todo o acto de consumo nas diversas fases do circuito económico, desde a produção, passando pela distribuição e comercialização), actua através do método subtractivo indirecto. Materializa-se, em regra, na obrigação de proceder à liquidação, a montante, do IVA, pelos agentes económicos fornecedores de bens ou prestadores de serviços (operações activas) e, a jusante, no direito à dedução do valor do IVA, por aqueles suportado, na aquisição dos bens e serviços necessários à prossecução da sua actividade (operações passivas).

O IVA é, por conseguinte, repercutido ao consumidor final, a quem incumbe efectuar o pagamento do respectivo valor, aquando do consumo (final) do bem ou serviço e/ou no acto de importação.

Em regra, a liquidação do imposto é devida pelo transmitente dos bens ou pelo prestador dos serviços, quando os mesmos são postos à disposição do adquirente ou no momento da sua realização, ou quando seja total ou parcialmente cobrado ou debitado o preço, no caso da transmissão de bens e prestação de serviços, respectivamente. Quanto à importação de bens, é devido e torna-se exigível, em regra, aquando do desembaraço aduaneiro, cabendo ao importador efectuar o seu pagamento.

Ora, o reverse charge ou a inversão do sujeito passivo traduzumaalteraçãoaosobreditomecanismodeliquidação

do imposto. Com efeito, nestes casos, incumbe ao adquirente do bem ou serviço proceder à sua liquidação e pagamento. Trata-se de um regime jurídico que, a traço grosso, tem como escopo, por um lado, prevenir a fraude e a evasão fiscal, já que uma das formas de evasão mais recorrente consiste na emissão de factura com a liquidação do imposto pelo transmitente, sujeito passivo de IVA, que muitas vezes não entrega o valor do imposto ao fisco (nalguns casos, desaparecendo), ficando o adquirente, igualmente sujeito passivo de IVA, com o direito de deduzir o valor do imposto liquidado.

É inquestionável o prejuízo que, para o Estado, decorre desta prática. Por outro lado, a autoliquidação do IVA é ainda justificada por razões de praticabilidade e desburocratização na liquidação do tributo, porquanto permite ao erário público a cobrança do imposto em operações económicas que, por outra via, ficariam subtraídas à respectiva tributação, contribuindo, por isso, em última instância, para o aumento da receita fiscal.

Entre nós, o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) faz referência à inversão do sujeito passivo, nomeadamente nos artigos 2.º, n.º 2; 6.º, n.º 7; e 26.º, n.º 3, no tocante às prestações de serviços, quando o respectivo prestador não tenha sede ou estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, a partir do qual aqueles sejam prestados, e sempre que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, com sede ou estabelecimento estável ou domicílio em Moçambique, ainda que pratique exclusivamente operações isentas e sem direito à dedução do imposto. Com efeito, nos termos do artigo 6.º n.º 7 do CIVA, os serviços sujeitos ao regime de liquidação de IVA pelos seus adquirentes são os seguintes: cessão ou autorização para utilização de direitos de autor, licenças, marcas de fabrico e de comércio e direitos análogos; publicidade; telecomunicações; os prestados por consultores, engenheiros, advogados, economistas, contabilistas e gabinetes de estudo; tratamento de dados e fornecimento de informações;

**Em termos sancionatórios, o incumprimento da obrigação de liquidação do imposto por sujeitos passivos de IVA consubstancia a prática de transgressão fiscal**



A Autoridade Tributária de Moçambique é a entidade responsável por fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais

operações bancárias, financeiras, de seguro e resseguro; colocação de pessoal à disposição; os prestados por intermediários que intervenham em nome e por conta de outrem no fornecimento das prestações de serviços enumerados no invocado preceito; locação de bens móveis corpóreos (incluindo a sua locação financeira) e, em geral, os efectuados por via electrónica (v.g., fornecimento de sítios informáticos; domiciliação de páginas web; manutenção à distância de programas e equipamentos; fornecimento de programas e respectiva actualização; fornecimento de base de dados; fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo os de fortuna e azar e a dinheiro; ensino à distância e, em geral, os análogos aos serviços efectuados por via electrónica).

Ademais, nas situações em que sejam realizadas operações em Moçambique (i.e., transmissão de bens ou prestação de serviços), por sujeitos passivos do imposto, não residentes, não tendo estes designado, talqualmente é devido, representante residente em Moçambique para cumprimento das obrigações em sede de IVA (v.g., liquidação e pagamento do imposto), serão, também neste caso, os respectivos adquirentes, contanto que sujeitos passivos do imposto, a cumprirem com as obrigações fiscais (de acordo com a clarificação e uniformização do tratamento fiscal constante da Circular n.º 16/GAB-DGI/2019, da Autoridade Tributária de Moçambique).

Damos nota de que, no âmbito do reverse charge, os sujeitos passivos têm o direito a deduzir o valor do IVA pago enquanto adquirentes dos aludidos bens ou serviços, ao IVA que liquidaram nas suas operações activas. Para tanto, deverão proceder à apresentação, junto da administração fiscal, da declaração periódica, bem como à entrega do quantum correspondente ao imposto que liquidaram (se for o caso), através dos meios legalmente permitidos para o pagamento do imposto.

Caso os referidos sujeitos passivos (adquirentes dos bens ou serviços) pratiquem apenas operações isentas que não conferem direito à dedução, só ficarão obrigados à entrega da sobredita declaração nos meses em que se tenham

verificado as liquidações decorrentes do mecanismo da inversão do sujeito passivo. Em termos sancionatórios, o incumprimento da obrigação de liquidação do imposto, por sujeitos passivos de IVA, enquanto adquirentes de bens ou serviços, consubstancia a prática de transgressão fiscal, na veste de infracção tributária formal, prevista e punida nos termos do artigo 24.º, n.º 4, alínea a), do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pelo Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro, sendo punível com multa. Fazendo uma incursão, em passant, pelo direito comparado, designadamente o português, verifica-se que o reverse charge tem um quadro de aplicação mais alargado.

Com efeito, neste ordenamento (ver, entre outros, os artigos 2.º, alíneas e), g), h), i), j) e l), todos do CIVA de Portugal), além de estarem consignadas as operações positivadas pelo legislador moçambicano, estão, outrossim, sujeitas àquele regime, em regra, os serviços de construção civil prestados no âmbito de contrato de empreitada ou subempreitada (incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis), os serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, bem como a aquisição de (alguns) bens ou serviços tocantes ao sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

Em suma, o regime jurídico do reverse charge não só constitui um importante mecanismo no combate à fraude e evasão fiscal, como também permite ao Estado aumentar a receita fiscal decorrente da cobrança do imposto, mercê do alargamento do seu espectro de incidência.

Sob o enfoque financeiro, a operação poder-se-á revelar neutra, caso o sujeito passivo (in casu, adquirente dos bens ou serviços) tenha direito à dedução do imposto liquidado, podendo fazê-lo no mesmo período tributário. Pese embora os méritos desta solução, será conveniente não perder de vista que tal figura representa uma distorção ao mecanismo regra da liquidação e pagamento do IVA, pelo que, não obstante os seus aspectos positivos, não deverá passar a constituir a regra.