

**AS REGULARIZAÇÕES
EM SEDE DE IVA,
FACE À ADOÇÃO
DO MÉTODO
DE DEDUÇÃO PRO RATA.
EXEMPLIFICAÇÃO PRÁTICA**

Fiscalidade



Margarida Carragoso
MEMBRO ESTAGIÁRIA



Introdução

O tratamento do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por entidades que exercem atividades que conferem direito à dedução do imposto e outras que não concedem esse direito é uma matéria que tem evoluído em Portugal e na UE, originando algumas dúvidas de interpretação e numerosos processos judiciais entre sujeitos passivos e administração tributária.

Uma das maiores alterações sobre o entendimento desta matéria foi introduzida pelo Orçamento de Estado para 2008¹, com a alteração da redação do Art.º 23 do CIVA, aproximando assim o normativo português ao normativo comunitário². No ano de 2008 foi publicado pela administração tributária o Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de Abril, procurando clarificar a interpretação do Art.º 23 do CIVA.

Ao longo deste texto vamos fazer o enquadramento dos sujeitos passivos mistos, descrever os passos que devem seguir para uma correta dedução de imposto, aprofundar a noção do método da percentagem, vulgo pro rata e, numa vertente mais prática, descrever as regularizações que resultam da aplicação de tal método.

“Uma das maiores alterações sobre o entendimento desta matéria foi introduzida pelo Orçamento de Estado para 2008¹, com a alteração da redação do Art.º 23 do CIVA, aproximando assim o normativo português ao normativo comunitário.”

Sujeitos passivos mistos

A problemática da dedução

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19º e 20º do CIVA. Como regra geral, é dedutível (com exceção das situações enunciadas no Art.º 21) todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de atividades económicas que para efeitos do imposto sejam tributadas, isentas

com direito à dedução ou ainda não tributadas mas que conferem o direito à dedução.

Por sua vez, caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações isentas sem direito à dedução ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente admissível o exercício do direito à dedução.

Face ao disposto no n.º 1 do Art.º 2 do CIVA considera-se atividade económica “Qualquer atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas”. Conforme jurisprudência comunitária, estão fora deste conceito nomeadamente os dividendos de participações, mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação de participações, rendimentos de aplicações em fundos de investimento, etc.

Os sujeitos passivos que face ao disposto no Art.º 20 do CIVA, no exercício da sua atividade realizam simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, denominam-se sujeitos passivos mistos. Para estes sujeitos passivos o direito à dedução é incompleto, pois apenas podem deduzir o imposto suportado para a realização das operações que lhe conferem esse direito.

Importa aqui referir o que algumas legislações europeias implementaram na sua terminologia, para melhor se compreender o enquadramento dos agentes económicos face às operações que em sede de IVA praticam. Com efeito, a expressão “sujeitos passivos mistos” pode ser substituída para obtenção de maior precisão pelos conceitos:

- “Sujeitos passivos parciais” — os que realizam operações em que apenas uma parte é sujeita ao imposto, estando a outra parte fora do seu campo de aplicação;

- “Devedores parciais” — os que realizam operações que na sua totalidade são sujeitas a imposto, embora tenham uma parte dessas operações no regime de isenção simples.

Assim sendo, as alterações ao Art.º 23 mencionadas anteriormente, vieram referir expressamente que as suas regras se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem

exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista, sendo nestes casos efetuada do seguinte modo:

- Método da afetação real – para as operações fora do conceito de atividade económica (alínea a) do n.º 1 do Art.º 23 do CIVA);

- Método da afetação real ou Método da percentagem de dedução (pro rata) – para as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte da qual não confere o direito à dedução (n.º 2 do Art.º 23 e alínea b) do n.º 1 do Art.º 23 do CIVA).

Constituindo ponto assente, nesta fase do trabalho, que os métodos da percentagem e da afetação real são formas de resolver o problema da dedução do IVA contido em bens e serviços de utilização mista, importa definir claramente como se processa a dedução do IVA nos sujeitos passivos mistos, de uma perspetiva mais abrangente. A primeira fase do processo de dedução do IVA dos sujeitos passivos mistos é a imputação direta, ou seja, faz-se a alocação direta dos inputs às atividades económicas a que se destinam, deduzindo a totalidade do IVA se o input for consumido numa atividade que concede o direito à dedução, ou não deduzindo qualquer parcela de IVA caso a atividade em que esse input é consumido não confira esse direito. Podem subsistir alguns inputs utilizados de forma indistinta ou simultânea, para exercício de atividades que conferem e outras que não concedem o direito à dedução de IVA. Entramos portanto, numa segunda fase do processo em que se inicia a aplicação da norma contida no Art.º 23 do CIVA.

“Constituindo ponto assente, nesta fase do trabalho, que os métodos da percentagem e da afetação real são formas de resolver o problema da dedução do IVA contido em bens e serviços de utilização mista...”

Exemplificando, vamos considerar um sujeito passivo misto que exerce uma atividade sujeita e não isenta de IVA (por exemplo, prestação de serviços de estética) na qual fatura 200.000€/ano (valor sem IVA) e exerce também uma atividade sujeita e isenta de IVA (por exemplo, a prestação de serviços médicos) na qual fatura 600.000€/ano (valor isento de IVA). Este sujeito passivo adquiriu uma máquina de depilação a laser, fez uma locação financeira para uma máquina de radiografias e recebeu a fatura do Técnico Oficial de Contas e a da utilização de serviços de publicidade das atividades da empresa. Para este sujeito passivo o processo de dedução do IVA consubstancia-se:

- Na imputação direta da fatura da máquina de depilação a laser à atividade de esteticismo (atividade sujeita e não isenta de IVA), com o consequente direito à dedução da totalidade do IVA suportado nessa aquisição;

- Na imputação direta do documento suporte relativo à locação financeira à atividade de prestação de serviços médicos (atividade sujeita, mas isenta de IVA), com a consequente não dedução do IVA contido nesse documento;

- Na fatura dos serviços do Técnico Oficial de Contas e de publicidade e como são utilizados de forma indistinta ou simultânea nas duas

atividades há lugar à aplicação do método do pro rata ou do método da afetação real.

Esquemáticamente:

Método Direto	Alocação direta dos inputs às atividades económicas a que se destinam.
Método da Afetação Real	Para operações fora do conceito de atividade económica.
Método da Afetação Real ou Método da Percentagem de Dedução (pro rata)	Para as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte da qual não confere o direito à dedução.

Fonte: Elaboração Própria

Método da percentagem de dedução (pro rata)

Descritos que estão os passos para o exercício do direito da dedução dos sujeitos passivos mistos, aprofundamos agora o método pro rata. Este método caracteriza-se pelo facto do direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução relativamente ao volume de negócios total.

Conforme descrito no n.º 4 do Art.º 23 do CIVA a percentagem de dedução resulta de uma fração em que no numerador figura o valor anual, IVA excluído, das operações sujeitas a IVA e dele não isentas e das operações isentas com direito à dedução e no denominador o valor anual, IVA excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo no quadro de uma atividade económica, incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.

Esquemmatizando, teremos uma fração composta pelos seguintes elementos:

Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução

Montante anual sem IVA de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica (incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento)

O quociente da fração é sempre arredondado para a centésima imediatamente superior (n.º 8 do Art.º 23, ex.: 69,09% = 70%).

Também, de acordo com o n.º 5 do Art.º 23 não são de incluir quer no numerador, quer no denominador as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa, nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório à atividade exercida pelo sujeito passivo.

Resulta da análise do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA que o afastamento do pro rata como método-regra de dedução do imposto incorrido nos encargos comuns depende, necessariamente, da verificação cumulativa de dois pressupostos normativos, a saber: o sujeito passivo exercer atividades económicas distintas e a aplicação do método do pro rata conduzir a distorções significativas na tributação.

Voltando ao exemplo anterior, a percentagem de dedução será de 25%, dada por:

$$\frac{200.000\text{€}}{200.000\text{€} + 600.000\text{€}}$$

Neste caso esta percentagem apenas poderá ser utilizada para efeitos de dedução do IVA contido em inputs usados simultaneamente nas duas atividades. Será assim dedutível:

- 25% do IVA contido na fatura dos serviços do Técnico Oficial de Contas;
- 25% do IVA contido na fatura da empresa de publicidade;

Agora considerando um exemplo em que parte das operações praticadas pelo sujeito passivo estão fora do conceito de atividade económica temos:

Operações praticadas pelo Sujeito passivo		Aquisição Fotocopiadora	
Tipo	Valor	IVA	Utilização
Tributadas	90.000	1.000	60%
Isentas sem direito à dedução	70.000		30%
Fora do conceito de atividade económica	40.000		10%
Total	200.000		100%

Fonte:
Exemplo retirado dos Slides Curso de Preparação OROC 2012,
IVA, Formadora Dr.ª Olinda Carmo

Usando o método do pro-rata temos como IVA não dedutível à partida: $10\% \times 1.000\text{€} = 100\text{€}$, decorrente da aplicação da afetação real às atividades fora do conceito de atividade económica.

Neste caso o IVA dedutível seria dado pela percentagem de 57% ($90.000\text{€}/160.000\text{€}$) aplicado ao valor de Iva suportado de 900€, ou seja, seria dedutível um total de IVA de 513€.

Se por outro lado, utilizássemos o método da afetação real teríamos um total de Iva dedutível de $1.000\text{€} \times 60\% = 600\text{€}$.

Facilmente se verifica que a opção por um dos métodos não é indiferente nos resultados que produz em termos de IVA dedutível.

Regularização do pro rata

Regularização geral das deduções anuais

De acordo com n.º 6 do Art.º 23 do CIVA no decorrer de cada exercício para determinação do imposto dedutível, os sujeitos passivos aplicam ao imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de cada período o pro rata provisório que é o definitivo do ano anterior. Assim, a percentagem de dedução a aplicar durante o ano "n" é utilizada provisoriamente com base nas operações efetuadas em "n-1" (percentagem definitiva do ano "n-1"), procedendo-se no fim do ano "n" à respetiva regularização com base nos valores definitivos do próprio ano "n".

Temos assim que as deduções efetuadas com base no "pro rata provisório" são deduções provisórias pelo que devem ser regularizadas de acordo com o pro rata definitivo determinado pelas operações efetivas desse ano.

Esta regularização consta na declaração periódica do último período do ano nos seguintes termos:

- Se a percentagem definitiva do ano é inferior à percentagem provisória usada no ano (ou seja, deduzimos mais durante o ano), haverá lugar a uma regularização a favor do Estado (campo 41 da DP);
- Se a percentagem definitiva do ano é superior à percentagem provisória usada no ano (ou seja, deduzimos menos durante o ano), haverá lugar a uma regularização a favor do sujeito passivo (campo 40 da DP).





De referir ainda que no ano em que os sujeitos passivos iniciem a atividade ou a alterem substancialmente, a dedução (pro rata provisório) poderá ser efetuada com base numa percentagem estimada. No final do ano, haverá lugar à regularização a efetuar nos moldes mencionados (n.ºs 6 e 7 do Art.º 23 do CIVA).

Exemplo³: Determinada empresa em 2011, efetuou as seguintes vendas de mercadorias:

Vendas sujeitas a IVA.....	1.200.000€
Vendas isentas c/ direito à dedução (ex.: exportações).....	300.000€
Vendas isentas s/ direito à dedução (ex.: Art.º 9).....	500.000€

O cálculo do pro rata foi o seguinte:

$$P = (1.200.000€ + 300.000€) / (1.200.000€ + 300.000€ + 500.000€) = 75\%$$

O pro rata assim calculado (pro rata definitivo de 2011) é o pro rata provisório para o ano de 2012.

Considerando que a empresa adquiriu em 2012 os bens e serviços para utilização mista a seguir indicados, o seu direito à dedução é, provisoriamente, o seguinte:

Aquisições	Montante líquido (A)	IVA suportado (B = A x 23%)	IVA dedutível (C = B x 75%)
Compra de mercadorias	1.000.000,00	23.000,00	17.250,00
Aquisição de computador	5.000,00	1.150,00	862,50
Aquisição de outros bens e serviços	1.000,00	230,00	172,50
Total	1.006.000,00	24.380,00	18.285,00

Fonte: Elaboração Própria

No final de 2012 as operações ativas efetuadas pela empresa são as seguintes:

Operações sujeitas a IVA.....	250.000€
Operações isentas c/ direito à dedução.....	40.000€
Operações isentas s/ direito à dedução.....	50.000€

O pro rata definitivo será:

$$P = (250.000€ + 40.000€) / (250.000€ + 40.000€ + 50.000€) = 85,29\%$$

Este valor é arredondado para 86%.

Tendo em conta que a percentagem definitiva é superior à percentagem provisória considerada no decurso do ano, há lugar a uma regularização a favor da empresa, isto é, a empresa faz uma dedução suplementar.

A regularização a efetuar será a seguinte:

Imposto Suportado (A)	Pro rata Provisório (B)	Direito à dedução (C = A x B)	Pro rata definitivo (D)	Dedução Definitiva (E = A x D)
24.380,00	75%	18.285,00	86%	20.966,80

Fonte: Elaboração Própria

Há portanto que fazer a regularização a favor da empresa de 2 681,80€ (20.966,80€ – 18.285,00€). Salienta-se que contabilisticamente esta parcela de IVA a favor da empresa se reflete a débito da conta de *IVA regularizações* por contrapartida do crédito nas respetivas contas (ex.: *mercadorias*, *ativos fixos tangíveis* e *fornecimentos e serviços externos*).

Regularização das deduções dos bens de investimento

Os sujeitos passivos que utilizam o método de dedução pro rata têm de proceder também a uma regularização plurianual do imposto deduzido relativamente aos bens móveis e imóveis do seu ativo imobilizado (Art.º 24 do CIVA). São bens duradouros que prolongam

a sua vida útil na empresa por vários anos, contribuindo para o valor global das operações realizadas ao longo desses anos.

O período de regularização para os bens móveis é de 5 anos e para os bens imóveis é de 20 anos, independentemente do período de vida útil dos bens em causa. Estes prazos contam-se a partir do ano de início de utilização/ocupação dos bens.

BENS MÓVEIS

Para além da regularização geral a efetuar no primeiro ano, por cálculo do pro rata definitivo, tratando-se de bens móveis haverá que proceder à regularização anual das deduções efetuadas durante os 4 anos civis subsequentes desde que a diferença entre o pro rata definitivo do ano de aquisição e o pro rata definitivo dos 4 anos posteriores seja igual ou superior a 5 p. p. (n.º 1 do Art.º 24 do CIVA), sendo que no primeiro ano a regularização anual (da percentagem provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não superior a 5 p.p..

Exemplo: Um sujeito passivo misto adquiriu em 2006 uma fotocopiadora que afetou ao seu ativo fixo tangível. O custo do bem foi de 25.000€ e o respetivo IVA de 5.250€. O período de depreciação foi de 6 anos. A máquina começou a ser utilizada na empresa no ano de aquisição, sendo que nesse ano o pro rata provisório foi de 90% e o definitivo foi de 93%. Os pro rata definitivos dos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 foram de 87%, 88%, 90%, 95% e 87%, respetivamente.

Assim, no ano de aquisição da máquina existe a obrigação legal de proceder à regularização de caráter geral, pela diferença, qualquer que ela seja, entre o pro rata provisório e o definitivo:

Imposto Suportado (A)	Pro rata Provisório (B)	Direito à dedução (C = A x B)	Pro rata definitivo (D)	Dedução Definitiva (E = A x D)	Regularização a favor empresa (F = E - C)
5.250,00	90%	4.725,00	93%	4.882,50	157,50

Fonte: Elaboração Própria

Nos anos seguintes e de acordo com os n.ºs 1 e 3 do Art.º 24 do CIVA, há lugar a regularizações de caráter específico, que podem ter lugar nos quatro anos civis seguintes ao da aquisição do bem móvel.

Assim, relativamente ao ano de 2007, há lugar a regularização porque a diferença entre as percentagens de dedução definitivas dos anos de 2006 e 2007 é de 6%. Neste caso o IVA dedutível segundo o pro rata definitivo de 2007 é de 4.567,50€ (5.250,00€ x 87%), isto significa que o sujeito passivo deduziria menos IVA se tivesse adquirido a fotocopiadora em 2007. Logo, a regularização tem de ser a favor do Estado. Esta regularização calcula-se do seguinte modo: (4.882,50€ - 4.567,50€) / 5 = 63,00€.

No ano de 2008, procede-se da mesma forma, uma vez que a diferença entre os pro rata definitivos dos anos de 2006 e 2008 é de 5 p.p.. O valor a regularizar a favor do Estado é de 52,50€ - (4.882,50€ - 4.620,00€) / 5 = 52,50€.

Nos anos de 2009 e 2010 não há lugar a regularizações porque a diferença entre os pro rata definitivos destes anos e o pro rata definitivo de 2006 é inferior a cinco pontos percentuais.

Em 2011 também não há lugar a qualquer regularização, visto tratar-se do quinto ano civil seguinte àquele em que a fotocopiadora foi adquirida.

Em termos contabilísticos todos os anos em que há lugar a regularização deve movimentar-se a conta de IVA regularizações por contrapartida do respetivo ativo fixo tangível. Nestes casos e para simplificação do processo sugere-se que sempre que se tratem de variações não significativas não se alterem as fichas dos bens e se considere a contrapartida em contas de resultados.

BENS IMÓVEIS

Também para os bens imóveis, para além da regularização geral a efetuar no primeiro ano, por cálculo do pro rata definitivo, haverá que proceder à regularização anual das deduções efetuadas durante os 19 anos civis subsequentes desde que a diferença entre o pro rata definitivo do ano de aquisição e o pro rata definitivo dos 19 anos posteriores seja igual ou superior a 5 p.p. (n.º 2 do Art.º 24 do CIVA), sendo que no primeiro ano a regularização anual (da percentagem provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não superior a 5 p.p..

Tal como para os bens móveis, a regularização efetua-se no final de cada ano em que se inicia a ocupação do bem e em cada um dos dezanove anos civis subsequentes, calculando-se o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a ocupação se ter verificado no ano em consideração, de acordo com o pro rata definitivo desse ano. O montante assim obtido é subtraído à dedução efetuada no primeiro ano e a diferença obtida (positiva ou negativa) divide-se por 20, sendo este resultado a regularização a efetuar pelo sujeito passivo. A regularização será a favor do Estado se a diferença for positiva e a favor do sujeito passivo se for negativa.

Salienta-se que em ambos os casos não há lugar a regularizações sempre que os bens tenham um valor unitário inferior a 2.500€ ou nos termos da legislação que regulamenta as depreciações os bens tenham um período mínimo de vida útil inferior a cinco anos (n.º 7 do Art.º 24 do CIVA).

Quando o ano da utilização/ocupação do bem não coincide com o ano de aquisição/ conclusão da obra, teremos as seguintes regularizações:

- A geral, a efetuar no ano de aquisição dos bens móveis ou durante a construção dos imóveis (nos termos do n.º 6 do Art.º 23 do CIVA);
- A específica, a efetuar durante 5 anos (bens móveis) ou 20 anos (bens imóveis), com início no ano de utilização /ocupação do bem.

Regularizações no caso de alienação de bens de investimento

No momento da alienação considera-se que os bens ou estão totalmente afetos a uma atividade tributada (venda com liquidação de IVA) ou totalmente afetos a uma atividade não tributada ou isenta (venda sem ou isenta de IVA).

Sempre que essa alienação decorra durante o período de regularização da dedução do IVA pelo método pro rata (5 ou 20 anos, conforme referido no ponto anterior), há lugar a uma regularização efetuada por uma só vez, relativamente ao período ainda não decorrido.

Assim, no caso de bens móveis considera-se que no momento da sua alienação, tais bens estão sempre afetos a uma atividade tributada, pelo que no ano da transmissão se efetua uma regularização a favor do sujeito passivo pelo período ainda não decorrido⁴.

Exemplificando, uma empresa adquiriu um bem de equipamento em 2009 com IVA suportado no valor de 19.000€, tendo deduzido imposto numa percentagem de 85% (pro rata definitivo desse ano). Em Março de 2012 a empresa procedeu a alienação desse bem por 50.000€ (com liquidação de IVA de 11.500€)⁵.

Assim temos que no momento da aquisição a empresa deduziu 16.150€ (19.000€ x 85%). A regularização a efetuar no ano da alienação é dada pelo montante deduzido no ano de aquisição menos o total de imposto suportado dividido pelos cinco anos do período de regularização e multiplicado pelo número de anos que faltam para completar os cinco anos da regularização: (16.150€ - 19.000€) / 5 anos = -570€ x 2 anos = -1.140€.

Desta forma a empresa poderá deduzir a seu favor o montante de 1.140€ (campo 40 da DP do último período do ano), considerando-se que a atividade é totalmente tributada até ao final do período de regularização (2 anos: 2012 e 2013). Em termos de lançamentos contabilísticos deverá a empresa debitar uma conta de *IVA regularizações* por contrapartida de uma conta de *Outros Rendimentos Alienações*.

No que respeita à alienação de bens imóveis, a regularização deverá também ser efetuada de uma só vez, relativamente ao período de regularização ainda não decorrido, havendo, neste caso, que considerar duas hipóteses:

1.ª Hipótese: Se a alienação do imóvel beneficiar de isenção nos termos do n.º 30 do Art.º 9, o direito à dedução do IVA correspondente ao ano de alienação e seguintes até ao final do período de regularização será nulo. Exemplificando, no ano de 2007 uma empresa adquiriu um imóvel cujo montante de IVA foi de 15.000€, por ter havido renúncia à isenção, o qual foi transmitido em 2012, com isenção de imposto. Sabendo-se que o IVA deduzido no momento de aquisição ascendeu a 12.000€ (com base na % definitiva do ano de 2007), a regularização a efetuar em consequência da transmissão no decurso de 2012, nos termos do n.º 5 do Art.º 24, será calculada da seguinte forma: (12.000€ - 0€) / 20 = 600€ x 15 anos = 9.000€. Assim, o sujeito passivo é obrigado a regularizar a favor do Estado o montante de 9.000€, correspondente ao n.º de anos por decorrer até ao termo do prazo de regularização (a inscrever no campo 41 da DP do último período de 2012).

2.ª Hipótese: Se a alienação do imóvel for tributada (renúncia à isenção nos termos do n.º 5 do Art.º 12), a regularização será efetuada tendo em conta que o bem está afeto a uma atividade totalmente tributada, pelo que a regularização será a favor do sujeito passivo, de uma só vez em relação ao período de regularização ainda não decorrido. Voltando ao imóvel do exemplo anterior, vamos considerar agora que era transmitido com sujeição de IVA. Assim, temos que a empresa suportou IVA de 15.000€ no total, tendo deduzido 12.000€ com base no pro rata definitivo de 2007. Neste caso a

regularização a efetuar a favor do sujeito passivo será a seguinte: (12.000€ - 15.000€) / 20 anos = -150€ x 15 anos = -2.250€.

Outras regularizações das deduções de bens imóveis

Haverá ainda lugar a regularização no caso dos bens imóveis relativamente aos quais tenha havido dedução de imposto (total ou integral), considerando que os mesmos estão totalmente afetos a uma atividade não tributada, nas seguintes situações:

- Devido a alteração de atividade exercida (voluntária ou imposta legalmente), passando o sujeito passivo a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;

- O sujeito passar a realizar operações isentas, sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do Art.º 12 ou dos n.ºs 3 e 4 do Art.º 55;

- O imóvel passar a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do Art.º 9.

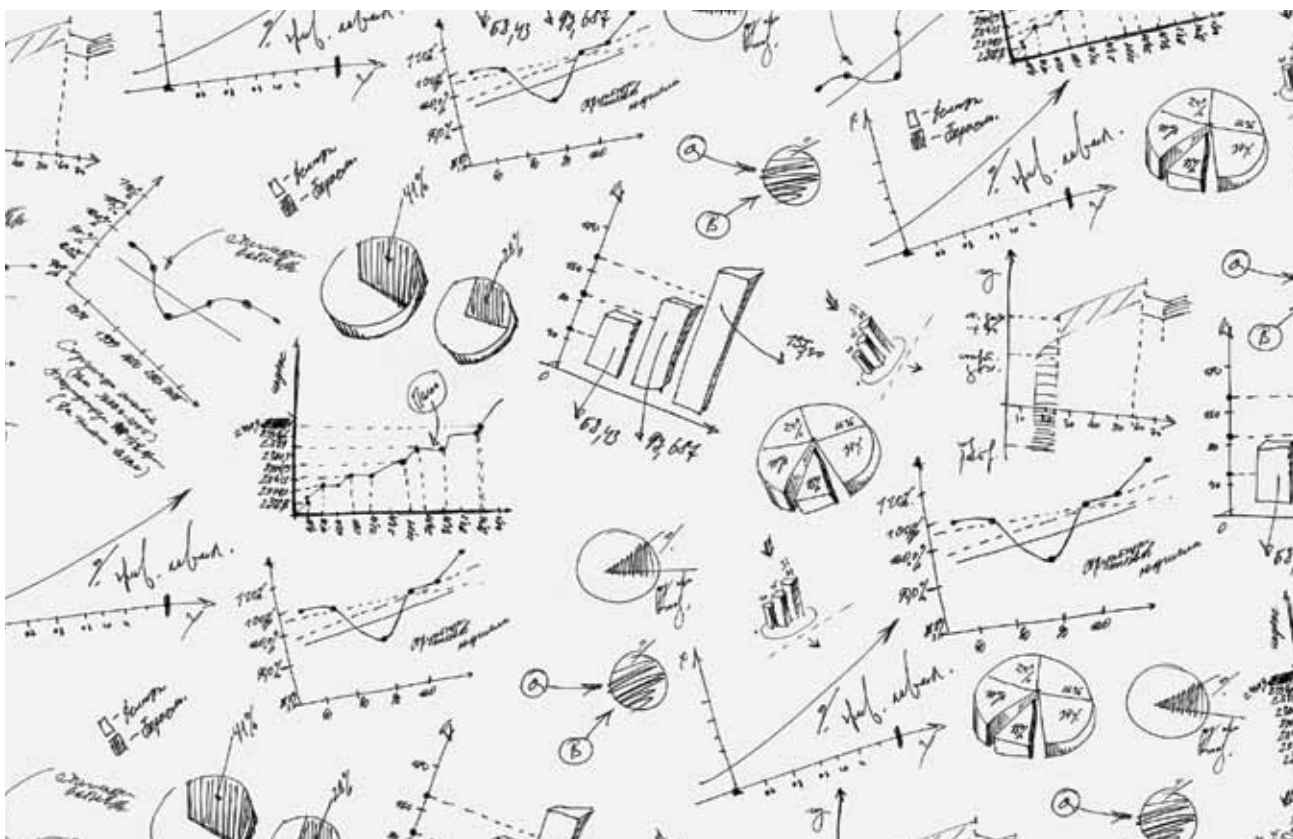
Exemplo⁶: A empresa X Y, Lda adquiriu, em 2003, um imóvel por 250.000€ com IVA suportado de 42.500€. Porque a empresa exerce uma atividade sujeita com direito à dedução, relativamente à aquisição do imóvel deduziu os 42.500€ suportados. Em 2011 a empresa procedeu ao arrendamento do referido imóvel. Este arrendamento não será tributado (n.º 29 do Art.º 9 do CIVA). Pelo facto, tem de proceder à regularização (a favor do Estado) da dedução inicial, de 1/20, em cada ano que falta para completar os 20 anos da regularização. Como o imóvel foi arrendado em 2011, significa que esteve 8 anos completos afetos à atividade tributada, faltando 12 anos para completar o período de 20 anos da regularização. Assim teremos: 42.500€ / 20 anos = 2.125€ x 12 anos = 25.000€ a regularizar a favor do Estado. Fazendo o paralelo para os movimentos contabilísticos, neste caso deve ser de creditada em 25.000€ a conta de *IVA Regularizações* por contrapartida de uma subconta de *Outros Gastos Não Especificados*.

Regularizações originadas por alteração de atividade

De acordo com o Art.º 25 do CIVA, os sujeitos passivos que desenvolvam atividades isentas e passem a desenvolver atividades tributadas, quer seja por alteração de atividade ou por imposição legal, poderão ainda deduzir o imposto relativo aos bens de investimento do seguinte modo;

Bens Móveis — adquiridos no ano da alteração do regime de enquadramento ou nos quatro anos anteriores, a dedução será proporcional ao número de anos que falem para completar o período de cinco anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens;

Bens Imóveis — adquiridos ou concluídos no ano de alteração do regime de alteração do regime de tributação e nos dezanove anos anteriores, a dedução será proporcional ao número de anos que faltam para completar o período de vinte anos a partir da ocupação dos bens.



Mais uma vez estas regularizações não são aplicáveis a bens cujo valor unitário foi inferior a 2.500€, nem aos bens que nos termos do DL 25/2009 tenham um período de vida útil inferior a cinco anos. De acordo com o n.º 5 do Art.º 25 a regularização também não é aplicável aos sujeitos passivos que, à data da alteração, se encontrem no regime especial de isenção previsto no Art.º 53 do CIVA.

Evolução das deduções dos sujeitos passivos mistos

Em termos gerais, o direito à dedução do IVA assegura a não cumulatividade do imposto e garante a sua neutralidade do ponto de vista económico.

A efetiva aplicação do direito de dedução dos sujeitos passivos mistos *"oferece, todavia, dificuldades regulamentares assinaláveis, que terão de ser muito ponderadas se se quer evitar que a disciplina do direito à dedução venha a redundar em distorções graves de tributação, a dano dos sujeitos passivos, ou a dano da Fazenda Nacional"*⁷.

Em março de 2005 a Comissão Europeia dirigiu ao Estado português uma Notificação para Cumprir, por entender que este não se encontrava a dar cumprimento ao disposto no Art.º 19 da Sexta Diretiva, tendo em conta a interpretação sobre o mesmo veiculada na jurisprudência do TJCE. Na sequência desta notificação foi criado um grupo de trabalho⁸ para analisar as consequências na legislação interna portuguesa da jurisprudência produzida pelo TJCE, nomeadamente nos casos de utilização pelos sujeitos passivos mistos do método do pro rata.

Uma das mais importantes conclusões deste grupo de trabalho residiu na constatação que o texto da Diretiva não tinha correspondência literal no texto do Art.º 23 e consequentemente, não tinha também correspondência na prática comum dos sujeitos passivos mistos: *"Do teor literal da referida disposição do CIVA, emerge a ideia de que o âmbito da previsão do n.º 1 do Art.º 23 respeita a todos bens e serviços adquiridos pelos sujeitos passivos mistos, incluindo aqueles bens ou serviços que sejam objeto de utilização exclusiva em operações que conferem direito à dedução ou de utilização exclusiva em operações que não confirmam esse direito. Assim, atendendo apenas ao teor literal da redação da mencionada norma, fica a ideia de que, por exemplo, um sujeito passivo misto que adote o método do pro rata para determinar a medida do respetivo direito à dedução deve submeter também a essa percentagem de dedução o IVA relativo aos bens e serviços que tenha utilizado apenas na realização de operações que conferem direito à dedução. A vingar essa aceção, o referido sujeito passivo, mesmo em relação aos bens e serviços utilizados nas referidas circunstâncias, não deduziria a totalidade do IVA suportado em tais bens e serviços, mas apenas a proporção desse IVA correspondente ao pro rata da sua atividade"*⁹.

Como referido na Introdução a alteração em 2008 do Art.º 23 do CIVA foi fundamental para aproximar a lei portuguesa à comunitária e ultrapassar esta interpretação tradicional do Art.º 23.

Subsistem no entanto pequenas diferenças de interpretação quanto à escolha dos métodos a utilizar. A Diretiva aponta o método da afetação real como o modo de apuramento mais correto da parcela de imposto a deduzir, uma vez que assenta na definição de critérios mais rigorosos de efetivo uso dos bens ou serviços, admitindo também a adoção do pro rata e deixando aos Estados membros a possibilidade de aceitar ou mesmo impor os procedimentos mais rigorosos.

O pro rata apresenta como grande vantagem a simplicidade, “sendo certo todavia que, por aplicar grandezas de grande generalidade, como são as operações que conferem direito à dedução e o valor total das operações, tal procedimento pode não se apresentar como tradutor de uma justa e razoável determinação da medida da dedução”¹⁰.

Atualmente a discussão entre TJCE e estados-membros centra-se na consideração e definição das subvenções a incluir no denominador do pro-rata, sendo que as administrações tributárias (nomeadamente de Espanha, França e Portugal) têm entendido considerar todas as subvenções não tributadas, mesmo que estas visem financiar operações decorrentes de atividades económicas mas não sujeitas a imposto ou ainda operações não decorrentes de uma atividade económica.

Em termos de divergências entre sujeitos passivos e administração tributária salientam-se os casos particulares das SGPS e das autarquias locais.

Conclusão

A problemática de dedução do IVA pelos sujeitos passivos mistos em Portugal tem tido desenvolvimentos recentes no sentido de aproximar o tratamento desta questão às diretivas comunitárias e à jurisprudência emanada pelo TJCE.

Como verificámos estes sujeitos passivos podem optar por usar o método do pro rata para efetuarem a dedução do IVA dos inputs de utilização indistinta entre operações tributáveis que conferem direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito.

Subjacentes ao direito à dedução dos sujeitos passivos mistos aparecem obrigatoriamente, uma série de regularizações previstas nos Art.ºs 23 a 26 do CIVA, particularmente complexas quando se trata de bens móveis e imóveis.

No final, podemos afirmar que estão criadas as condições para uma correta aplicação da dedução de IVA por parte dos sujeitos passivos mistos, embora seja crucial o aprofundamento casuístico entre input e output gerado, a manutenção de registos organizados e o acompanhamento da vida dos bens em período de regularização.

“Subjacentes ao direito à dedução dos sujeitos passivos mistos aparecem obrigatoriamente, uma série de regularizações previstas nos Art.ºs 23 a 26 do CIVA, particularmente complexas quando se trata de bens móveis e imóveis. No final, podemos afirmar que estão criadas as condições para uma correta aplicação da dedução de IVA por parte dos sujeitos passivos mistos...”

BIBLIOGRAFIA

Basto, José Xavier de, “O direito à dedução do IVA nas sociedades holding e em operações sobre participações sociais – o impacto de alguns Acórdãos do TJUE”, slides da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 2012

Basto, José Xavier de; **Oliveira**, Maria Odete Oliveira, “Desfazendo mal entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, Primavera, 2008

Carlos, Américo Brás (coord.); **Abreu**, Irene Antunes; **Durão**, João Ribeiro; **Pimenta**, Maria Emília, *Guia dos Impostos em Portugal 2012*, Quid Juris Sociedade Editora

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, 2012, Almedina

Consultório Técnico da Apeca em www.apeca.pt

Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006

Ferreira, Ana Maria Quitério Coelho; **Gonçalves**, Emília da Graça Marques Mourão; **Laires**, Rui Belchior de Campos, “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 418, Direcção-Geral dos Impostos, Julho-Dezembro 2006

Formação OROC Imposto Sobre o Valor Acrescentado, 2012, Formadora Dr.ª Olinda Carmo

Lopes, Maria da Conceição; **Pinto**, Miguel Silva, *100 Exercícios Práticos Resolvidos de IVA*, 4ª ed., 2012, Encontro da Escrita

Manual Revisor Oficial de Contas em www.oroc.pt

Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2008, Direcção-Geral dos Impostos, Área de Gestão Tributária - IVA

Rocha, Luís Miguel Miranda da, “O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de devedores de imposto parciais”, Revista TOC, N.º 114, Setembro 2009

Roriz, José; **Pereira**, Liliana; **Esteves**, Luís Filipe; **Bastos**, Rui “Sebenta IPCA, Pós-Graduação em Fiscalidade – Módulo 3: Apuramento do IVA”

ABREVIATURAS

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

DP – Declaração Periódica de IVA

DRA – Diretriz de Revisão/Auditoria

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

ROC – Revisor Oficial de Contas

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

TJCE – Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

UE – União Europeia

¹ Aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

² Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.

³ Exemplo adaptado do livro Guia dos Impostos em Portugal – pág. 400/401 (ver bibliografia).

⁴ Esta regularização é sempre a favor do sujeito passivo, uma vez que aplicou o método pro rata aquando da dedução na aquisição e parte dos anos da regularização, deduzindo parcialmente o imposto e no momento da alienação líquida IVA à 100%.

⁵ No caso de bens móveis não teremos que equacionar a hipótese da venda ser isenta, porque, caso o seja, ao abrigo do n.º 32 do Art.º 9, tal significa que não houve direito à dedução no momento de aquisição, pelo que não haverá quaisquer regularizações a fazer.

⁶ Exemplo adaptado do livro Guia dos Impostos em Portugal – pág. 406/407 (ver bibliografia).

⁷ Vide Basto, José Xavier de; Oliveira, Maria Odete Oliveira, “Desfazendo mal entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, Primavera, 2008.

⁸ Por Despacho do Diretor-Geral dos Impostos, de 6 de Novembro de 2006.

⁹ Vide Ferreira, Ana Maria Quitério Coelho; Gonçalves, Emília da Graça Marques Mourão; Laires, Rui Belchior de Campos, “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 418, Direcção-Geral dos Impostos, Julho-Dezembro 2006.

¹⁰ Vide Basto, José Xavier de; Oliveira, Maria Odete Oliveira, “Desfazendo mal entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, Primavera, 2008.



INVESTIR NO PRESENTE É GARANTIR O FUTURO.

BANIF 
INVESTMENT
MANAGERS

A incerteza do futuro obriga-nos a tomar, hoje, decisões que garantam a segurança e o valor da nossa reforma. Através dos seus Fundos de Pensões a Banif Açor Pensões tem com certeza a solução que procura.

BANIF AÇOR PENSÕES. A SUA REFORMA EM BOAS MÃOS.

Tel: 21 381 62 00 | www.banifib.com | banifacorpensoes@banifib.pt