

José Alberto Pinheiro Pinto
Economista
Professor Universitário

Através da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2004), foi criado um novo regime de tributação em IVA dos combustíveis, assente na margem efectiva de vendas, tendo em vista assegurar que o IVA dependa de facto do preço de venda efectivamente praticado, o que até aqui não sucedia.

Está vertido nos artigos 68.º-A a 68.º-G do Código do IVA, que foram aditados através dessa Lei, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 2004.

O novo regime tem suscitado fortes dúvidas no domínio contabilístico, uma vez que, como é natural, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) não estava preparado para o tratar, não existindo sequer nenhum regime análogo a que se possa recorrer para ultrapassar as dúvidas existentes.

Por outro lado, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), mais preocupada com questões mais elevadas, não se pronunciou sobre o assunto, como lhe competiria, quanto a nós, já que é a entidade alegadamente normalizadora no domínio contabilístico.

Vamos, por isso, analisar este tema, procurando chegar a uma solução que, desde que validada pelos leitores, possa ser utilizada no tratamento contabilístico do novo regime de tributação dos combustíveis líquidos.

Por se tratar de tema eminentemente prático, vamos recorrer a um exemplo numérico. Por comodidade, vamos utilizar o exemplo 1 contido no ofício-circulado n.º 30 068, de 19 de Janeiro de 2004, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Exemplo:

No mês de Fevereiro de 2004 um determinado revendedor, de periodicidade mensal, vende 100 000 litros de gasóleo rodoviário cujo preço de venda ao público é 0,70/litro, IVA incluído. As compras de gasóleo efectuadas nos meses de Janeiro e Fevereiro ⁽¹⁾, de 2004, são:

Factura	Quantidades (litros)	Valores s/IVA (Euros)	IVA (19%) (Euros)	Valores c/IVA (Euros)
n.º 5555, de 25/01/2004	10 000 ⁽²⁾	5 500,00	1 045,00	6 545,00
n.º 6666, de 02/02/2001	40 000	22 800,00	4 332,00	27 132,00
n.º 7777, de 15/02/2004	50 000	28 500,00	5 415,00	33 915,00
Total	100 000	56 800,00	10 792,00	67 592,00

(1) Neste exemplo, o valor de compra por litro do gasóleo é de 0,55 em Janeiro e 0,57 em Fevereiro, IVA excluído.

(2) As vendas do período são superiores às compras desse mesmo período, logo existem existências transitadas do período anterior (Janeiro de 2004) que são vendidas em Fevereiro.

Considerando que o preço de venda ao público em Fevereiro é sempre 0,70/litro, IVA incluído, temos os seguintes valores de venda:

Factura	Quantidades (litros)	Valores s/IVA (Euros)	IVA (19%) (Euros)	Valores c/IVA (Euros)
Fevereiro de 2004	100 000	58 823,53	11 176,47	70 000,00

A margem efectiva de vendas será calculada com base no valor das transmissões do referido combustível, IVA excluído, efectuadas no período, deduzido do valor de aquisição desse mesmo combustível, IVA excluído.

Assim temos:

(valores em Euros)

1. Valores das transmissões efectuadas em Fevereiro de 2004, sem IVA	58 823,53
2. Valor de aquisição dos mesmos combustíveis, sem IVA	56 800,00
3. Margem efectiva de vendas (1.-2.) valor tributável	2 023,53
4. IVA liquidado (3. x taxa do IVA (19%))	384,47

O valor do imposto a inscrever na declaração periódica referente ao mês de Fevereiro de 2004 é de 384,47, sendo o correspondente valor tributável de 2 023,53.

Resolvido o problema da determinação da margem efectiva de vendas e da liquidação do correspondente IVA, preocupamo-nos agora com a questão da contabilização dos factos descritos, designadamente das compras, das vendas e da liquidação de IVA.

Comecemos pelas **compras**. Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 68.º-C do Código do IVA, o imposto devido ou pago nas aquisições no mercado nacional, aquisições intracomunitárias e importações de gasolina, gasóleo e petróleo carburante pelos respectivos revendedores não é dedutível.

Sendo assim, parece que o registo das compras deve ser feito com IVA incluído, ou seja, no nosso exemplo, pelo total de 67 592,00.

Quanto às **vendas**, não existe uma identificação imediata do IVA liquidado pelo revendedor, sendo que nas facturas ou documentos equivalentes por ele emitidas deve constar a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante do imposto correspondente ou, em alternativa, a indicação do preço com inclusão do imposto e da taxa aplicável (como se estabelece no n.º 3 do artigo 68.º-D).

De qualquer modo, o IVA que directa ou indirectamente consta das facturas ou documentos equivalentes não é o liquidado pelo revendedor, mas o total do IVA repercutido ao cliente, que abrange o suportado pelo revendedor e que por ele é liquidado com base na margem efectiva de vendas.

Deve, pois, quanto a nós, fazer-se o registo das vendas tomando o valor destas com IVA incluído. No exemplo que vimos seguindo, a contabilização será então feita por 70 000,00.

Falta, agora, o registo do **IVA liquidado**.

Em termos de crédito, esse registo não suscita qualquer dúvida, já que se impõe o lançamento do IVA liquidado na correspondente subconta da conta 2433 *IVA-Liquidado*. No nosso exemplo, esse registo será feito por 384,47.

Discutível poderá ser já a contrapartida desse crédito, parecendo-nos que poderão ser equacionadas duas hipóteses a esse respeito.

Como atrás se verificou, o IVA liquidado (384,47) foi determinado como segue:

$$19\% \times 2\,023,53 =$$

$$= 19\% \times (58\,823,53 - 56\,800,00) =$$

$$= 11\,176,47 - 10\,792,00$$

Quer isto dizer que o IVA liquidado pode ser decomposto numa diferença entre IVA contido nas vendas (11 176,47) e IVA contido nas compras (10 792,00).

Poderemos, então, utilizar essa decomposição para contabilizarmos a contrapartida do IVA liquidado, debitando a conta Vendas pelo IVA total nelas contido (11 176,47) e creditando a conta Compras pelo IVA nelas incluído (10 792,00).

Esquemáticamente, teremos:

Compras	Vendas	IVA liquidado
---------	--------	---------------

67 592,00	10 792.00	11 176.47	70 000.00	384.47
-----------	-----------	-----------	-----------	--------

Se for este o procedimento acolhido, ficaremos com as compras e as vendas expurgadas de IVA, quer do liquidado pelo revendedor, quer do liquidado pelos intervenientes anteriores.

Pode, no entanto, entender-se que esta não seja a solução mais correcta, por não ser coerente com a disciplina que resulta da Directriz Contabilística n.º 22 da CNC, que trata de transacções sujeitas a impostos especiais sobre o consumo.

Na verdade, esta directriz contabilística faz a distinção entre as situações em que os agentes económicos são responsáveis pela liquidação dos referidos impostos e as situações em que o não são.

Neste último caso, dispõe, no seu último parágrafo:

Quanto aos revendedores que não tenham responsabilidade de liquidação destes impostos, registarão na conta de compras a quantia da factura, incluindo o imposto. Assim, este estará naturalmente incluído ou no valor contabilístico das existências ou no custo das vendas e nos proveitos resultantes das vendas .

Se pretendermos recorrer à analogia para tratarmos contabilisticamente o IVA liquidado pelo método da margem efectiva de vendas, apenas haverá que expurgar da conta Vendas o IVA nela contido cuja liquidação tenha sido da responsabilidade do revendedor.

Assim, teremos, em termos esquemáticos:

Compras	Vendas	IVA liquidado
67 592,00	384.47 70 000.00	384.47

Enquanto no primeiro dos procedimentos que referimos as vendas líquidas totalizavam 58 823,53 (= 70 000,00 - 11 176,47), nesta segunda hipótese ascendem a 69 615,53 (= 70 000,00 - 384,47).

Afigura-se-nos que qualquer das soluções é aplicável, tendo a segunda o mérito de ser a mais coerente com a disciplina contida numa directriz contabilística que, embora não trate propriamente do IVA, trata de tributações semelhantes, em impostos especiais sobre o consumo.

Bom seria, não obstante, que a CNC, a quem cabe precisamente uma função normalizadora da contabilidade no nosso País, tomasse uma posição clara e objectiva sobre este assunto.

No caso de a comercialização de combustíveis ser feita em **regime de consignação**, para além da questão da contabilização do novo regime de tributação coloca-se o problema da contabilização da consignação propriamente dita.

Se atendermos à **forma** das operações, e como se entende que as mercadorias em regime de consignação são um activo do consignante (proprietário jurídico dessas mercadorias), o registo da compra é feito aquando da venda, pelo que a situação é análoga à da comercialização em regime de compra firme.

Pode, porém, entender-se que, em nome do **princípio da substância sobre a forma**, a comercialização em regime de consignação acaba por equivaler a uma actividade de intermediação. Ou seja, em substância, o revendedor acaba, não por obter uma margem de lucro pela diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição, mas uma **comissão** pela venda de combustíveis.

Se assim se considerar, deverá contabilizar-se como proveito o diferencial entre o preço de venda e o custo de aquisição, em vez de se contabilizar como proveito o preço de venda e como custo o custo de aquisição das mercadorias vendidas, como é tradicional.

Assim, continuando a utilizar os números do exemplo que seguimos ao longo deste trabalho, não iríamos registar 67 592,00 em Compras e 70 000,00 em Vendas , mas o diferencial 2 408,00 em Prestações de serviços .

Subsequentemente, registar-se-ia o IVA liquidado pelo novo regime, creditando IVA liquidado e debitando Prestações de serviços .

Esquemáticamente:

Prestação de serviços	IVA Liquidado
384.47 2 408.00	384.47

Cremos ser este o procedimento que melhor se ajusta ao comando do princípio da substância sobre a forma, que, nos termos do POC, é obrigatório.