

ÍNDICE

6. LIQUIDAÇÃO E DEDUÇÃO

6.1. CONDIÇÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO

6.2. EXCLUSÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO

6.3. MODALIDADES DO DIREITO À DEDUÇÃO (Reembolsos)

7. DEDUÇÕES PARCIAIS E REGULARIZAÇÕES

7.1. O MÉTODO DO PRORATA

7.1.1. Regularização geral (art. 23º)

7.1.2. Regularizações específicas do imobilizado (art. 24º)

7.1.3. Regularizações no caso de alienação de bens (n.º 5, art. 24º)

7.1.4. Outras regularizações (art. 25º)

7.1.5. Regularizações no caso de mudanças de regime (ar. 24º-A)

7.2. O MÉTODO DA AFECTAÇÃO REAL

7.3. PRORATA *VERSUS* AFECTAÇÃO REAL

ANEXOS:

i) Exemplo - O prorata nos clubes e agremiações desportivas

6. LIQUIDAÇÃO E DEDUÇÃO

Quando tratámos da caracterização do IVA, referimo-nos ao facto de ser um imposto sem efeitos cumulativos em que os SP's são obrigados a proceder à liquidação do imposto mediante a aplicação de uma taxa ao valor tributável das operações sujeitas e não isentas.

Referimos ainda que se trata de um regime baseado no **método de crédito de imposto** em que o valor a entregar ao Estado resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto dedutível em determinado período.

A esta faculdade que o contribuinte tem de deduzir o imposto que suportou nas aquisições, cujo princípio se encontra consignado nos artigos 19º e seguintes do Código do IVA, denomina-se **direito à dedução**, elemento nuclear à volta do qual gravita todo o funcionamento do IVA, consubstanciando-se no direito atribuído a cada SP de, no momento em que apure o imposto por si devido relativo às suas vendas e serviços prestados, poder deduzir o imposto que suportou nas aquisições de bens e serviços necessários à sua actividade, entregando apenas a diferença entre os dois montantes considerados.

Opera através da compensação e, subsidiariamente, pelo reembolso. Por compensação, porque o SP subtrai (deduz) ao montante de que é devedor (IVA liquidado) num determinado período, o montante de imposto dedutível que suportou nesse mesmo período (2ª parte do n.º 1 do art. 22º) ⁽¹⁾; por reembolso, porque em caso de excesso o SP poderá solicitar que o Estado lhe restitua a quantia de que é credor (n.º 5 e segs. do art. 22º).

O direito à dedução é portanto concebido como um direito creditório em que o credor é o SP da obrigação tributária e o devedor é o sujeito activo da relação tributária - o Estado ⁽²⁾. O credor uma vez munido do título válido em seu nome e na sua posse - a factura ou documento equivalente ou ainda o bilhete de despacho de importação passados em forma legal - pode fazer valer o seu direito (n.º 2 do art. 19º; art. 35º, n.º 5).

Contudo, para que a dedução seja possível, é necessário que as aquisições de bens ou serviços sejam feitas com vista à realização de operações tributáveis (al. a), n.º 1, art. 20º), com excepção das que gozam de isenção completa tais como exportações, operações

⁽¹⁾ Sem prejuízo da dedução no período seguinte do crédito de imposto transitado do período anterior (n.º 4, art. 22º) ou da dedução de outros créditos comunicados pela DSCIVA, campo 61 e campo 81, respectivamente, das DP's modelos A e B (envio dentro do prazo legal).

⁽²⁾ Pode pois afirmar-se que, entre o credor – SP titular do direito à dedução, e o devedor - Estado, se estabelece uma relação jurídica cujo objecto é precisamente o direito à compensação com outra dívida de sinal contrário ou o reembolso de uma prestação pecuniária previamente suportada por aquele.

assimiladas a exportações, algumas operações ligadas importações e a regimes aduaneiros suspensivos (al. b), n.º 1, art. 20º) e ainda as TIB para outros EM's da CE (n.º 2 do art. 19º do RITI).

Não dão pois lugar à dedução as aquisições feitas para actividades fora do âmbito do imposto (não sujeitas) nem as que se destinem, como vimos, às operações isentas nos termos do art.º 9.º (isenções simples ou incompletas) ou quando efectuadas no âmbito do REI previsto no art. 53º e seguintes.

Assim, para determinar o valor do imposto a entregar ao Estado, os SP's deduzirão ao imposto liquidado sobre as operações tributáveis que efectuaram:

- O imposto devido ou pago aos seus fornecedores pela aquisição de bens ou serviços - art. 19º, n.º 1, al. a);
- O imposto devido pela importação de bens - art. 19º, n.º 1, al. b) ⁽³⁾;
- O imposto pago pela aquisição dos serviços indicados nos n.ºs 8, 11, 13, 16, 17, al. b) e 19 do art. 6º - art. 19º, n.º 1, al. c) ⁽⁴⁾;
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por SP's estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado (art. 29º) e não tenham facturado imposto - art. 19º, n.º 1, al. d) ⁽⁵⁾;
- O imposto pago pelo SP à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro nos termos do n.º 6 do art.º 15.º - art. 19º, n.º 1, al. e) ⁽⁶⁾.

Porém, a dedução do imposto suportado só é possível quando verificados determinados pressupostos, situação que será objecto dos pontos seguintes.

⁽³⁾ O imposto devido pelas importações será liquidado pela DGAIEC, devendo ser pago junto destes serviços no momento do desembarço alfandegário (n.º 3 do art. 27º). Nos termos desta norma, tal imposto pode ser deduzido na DP relativa ao período em que se verificou o pagamento, conforme o respectivo documento alfandegário (IL). O imposto (auto)liquidado pelas AIB também é dedutível nos termos do disposto no n.º 1 do art. 19º do RITI.

⁽⁴⁾ Contempla aquelas PS consideradas localizadas em território nacional em virtude do adquirente ser SP de IVA registado em Portugal. Se o prestador estiver estabelecido em Portugal será o próprio a liquidar o IVA que será dedutível para o adquirente nos termos desta norma. Se o prestador for um não residente, dar-se-á o *'reverse-charge'*, devendo ser o adquirente a liquidar o IVA, o qual é dedutível também ao abrigo desta norma.

⁽⁵⁾ De facto, conforme se referiu anteriormente, sempre que as operações se considerem localizadas em Portugal e forem realizadas por um não residente sem representante, o adquirente é considerado SP nos termos da al. g) do n.º 1 do art. 2º, cabendo-lhe a responsabilidade pela liquidação do IVA – tal imposto (auto)liquidado pela aquisição dessas TB e PS é dedutível nos termos desta norma.

⁽⁶⁾ Ver art. 15º, n.º 3 e seguintes. De facto, as TB e PS directamente conexas com os entrepostos não aduaneiros são isentas de imposto, verificando-se uma situação de suspensão de imposto até que os bens saiam desse regime. Na saída dos bens do entreposto não aduaneiro será devido IVA pelo depositário autorizado (titular do entreposto fiscal), nos termos do n.º 6 do art. 15º. Tal imposto liquidado pelo depositário autorizado nos termos do n.º 6 do art. 15º, será dedutível na respectiva DP nos termos desta norma.

6.1. CONDIÇÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO

Importa desde já conhecer as condições necessárias para que possa ser deduzido o imposto suportado nas aquisições a que se refere o n.º 1 do art. 19º. Assim,

CONDIÇÕES OBJECTIVAS

Para que seja possível o exercício do direito à dedução é necessário, em consonância com o que dispõe o art. 20º, que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo SP com vista à realização das operações referidas no n.º 1 do mesmo preceito, ou seja, operações que conferem o direito à dedução.

Por sua vez, ainda que estejam em causa bens ou serviços necessários ou fundamentais para o exercício da actividade, não será admitida a dedução do IVA se os mesmos forem excluídos nos termos do art. 21º (exclusões do direito à dedução).

CONDIÇÕES FORMAIS ⁽⁷⁾

Nos termos do n.º 2 do art. 19º para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de factura, documento equivalente ou de recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação.

Relativamente às facturas ou documentos equivalentes que permitem o exercício do direito à dedução, apenas são consideradas as que tenham sido emitidas sob forma legal, i.e., aquelas que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do art.º 35.º e que obedeçam aos requisitos exigidos no DL n.º 147/2003, de 11 de Julho ⁽⁸⁾.

Por outro lado, a dedução do imposto só poderá ser efectuada se o SP tiver na sua posse os documentos (originais) atrás referidos, nos quais seja designado como destinatário dos bens ou serviços ⁽⁹⁾.

⁽⁷⁾ Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 19º só confere direito à dedução: i) o imposto constante de factura ou documento equivalente; ii) passada em forma legal; iii) em nome e na posse do SP.

⁽⁸⁾ Regime de bens em circulação – no caso das facturas ou documentos equivalentes servirem de documentos de transporte deverão cumprir também com os requisitos mencionados nos arts. 4º e 5º deste diploma.

⁽⁹⁾ No caso de extravio de facturas, com vista à dedução do IVA por parte do adquirente, deverão ser emitidas novas facturas, com nova numeração e com nova data, as quais anulam e substituem as anteriormente processadas, referindo expressamente o n.º do documento substituído, a data a que respeita e os motivos que levaram à emissão de nova factura. O mesmo se passa no caso de facturas de substituição, devendo, neste caso, o fornecedor guardar o original e duplicado do documento substituído, o qual deverá ser anulado. Tais procedimentos têm subjacentes as exigências formais dos documentos em sede de IVA, embora o Supremo Tribunal Administrativo já tenha admitido a dedução de IVA com base em fotocópias autenticadas cedidas pelo fornecedor. De notar que os programas informáticos de facturação permitem, em geral, que os documentos

CONDIÇÕES TEMPORAIS

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível tal como é definido nos art. 7º e 8º (art. 22º, n.º 1, 1ª parte), ou seja, regra geral, tal como se referiu anteriormente a propósito da ‘incidência temporal’, o imposto é dedutível para o adquirente no momento em que é exigível ao fornecedor.

A dedução do imposto suportado deverá ser efectuada na DP do período de imposto em que se tiver verificado a recepção dos documentos por parte do SP adquirente (art. 22.º n.º 2). Porém, se a recepção desses documentos tiver lugar em período diferente àquele em que se verificou a sua emissão, poderá esse imposto ser deduzido, se ainda for possível, na DP do período de imposto em que os mesmos foram emitidos (art. 22.º n.º 3).

Em qualquer caso porém, o exercício do direito à dedução só pode ser efectuado até ao decurso do prazo a que se refere o art. 91º, n.º 2 – prazo geral de 4 anos.

Exemplo: Considere-se que em 10 de Julho a empresa ALFA emitiu uma factura relativa a uma venda efectuada à empresa BETA que foi por esta recepcionada no dia 27 desse mês.

Estando a empresa BETA enquadrada no regime normal mensal, deverá efectuar a dedução do imposto constante da factura, na declaração periódica a enviar até ao dia 10 de Setembro com referência ao mês de Julho - art. 40º, n.º 1 al. a).

Supondo agora que a factura, recepcionada pela empresa BETA em 27 de Julho, tinha sido emitida pela empresa ALFA em 25 de Junho. Neste caso, a dedução desse imposto poderia ainda ser efectuada na DP relativa ao mês de Junho a enviar ao SAIVA até ao dia 10 de Agosto ⁽¹⁰⁾.

possam ser substituídos, alterados, etc., o que de alguma forma põe em causa o exposto anteriormente, porém a verdade é que tal manipulação dos documentos após a sua emissão não deveria ser possível ...

A propósito das facturas terem que ser emitidas em nome do titular do direito à dedução, dá-se o exemplo das compras em grupo (supermercados) em que cada um dos adquirentes deverá ter uma factura emitida em seu nome ou ainda o caso dos consórcios em que todos os participantes deverão ter os respectivos custos facturados em seu nome – nestes casos deverá ser a sociedade administradora das compras em grupo, ou o consórcio, a debitar os respectivos custos e respectivo IVA a cada um dos membros (ou então ser um dos membros a fazer o débito aos restantes). Por vezes há situações em que é o transitário (transportador) a tratar do processo de importação tendo o documento do pagamento do IVA sido passado em seu nome, embora o verdadeiro adquirente seja o importador – neste caso, deverá o transitário emitir uma nota de débito em que faça referência ao imposto para que o importador o possa deduzir.

⁽¹⁰⁾ Se a contabilização da factura ocorrer no mês de Julho (mês da recepção do documento), este procedimento não será aconselhável, pois gera divergências entre a contabilidade e a DP. Assim, por razões de natureza administrativa, tal factura deverá ser incluída na DP do mês Junho, apenas se o movimento do período não estiver ainda encerrado, o que neste caso é perfeitamente admissível uma vez que a DP poderá ser enviada até ao dia 10 de Agosto.

6.2. EXCLUSÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO

Em princípio, **só confere direito à dedução** o imposto suportado pelo SP nas aquisições de bens e serviços destinados à realização de operações (TB e PS) sujeitas a imposto e dele não isentas, tal como consta do art. 20º, n.º 1, al. a).

Contudo, esse direito também é permitido quando os SP's realizem determinadas operações que, para este efeito, são assimiladas a operações tributáveis à taxa zero, i.e., as isenções completas, designadamente as operações previstas na al. b) do n.º 1 do art. 20º (por exemplo, exportações e operações assimiladas) ⁽¹¹⁾ e no n.º 2 do art. 19º (TIB).

As operações mencionadas anteriormente deverão constar do campo 8 da DP (excepto as TIB – campo 7), sendo que o IVA suportado inerente a tais operações, sendo dedutível sem restrições especiais, irá gerar eventualmente créditos de IVA reembolsáveis.

Em todo o caso, independentemente do exposto anteriormente, é excluído do direito à dedução:

- O IVA suportado com a aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo ⁽¹²⁾, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constitua objecto da actividade do SP - als. a) dos n.ºs 1 e 2 do art. 21º) ⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾.
- O IVA contido nas despesas com combustíveis, normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, exceptuando 50% do IVA suportado na aquisição de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL) e de gás natural, a menos que se trate dos bens a seguir

⁽¹¹⁾ Ver o exposto na parte inicial do ponto 3.2. – Isenções Completas.

⁽¹²⁾ Considera-se "viatura de turismo" para efeitos de IVA, qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor - art. 21º, n.º 1, al. a).

⁽¹³⁾ Não se verifica a exclusão do direito a dedução relativamente a estas despesas, tal como nas despesas mencionadas nas als. c) e d) do n.º 1 deste artigo, quando efectuadas por um SP de imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro (despesas efectuadas em nome próprio mas por conta de clientes), desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso - art. 21º, n.º 2, al. c) – tais despesas serão incluídas no VT com liquidação de IVA conforme o art. 16º, n.º 5, al. b).

⁽¹⁴⁾ Importa aqui relembrar que, nos termos da al. g) do n.º 3 do art. 3º, é considerada assimilada a uma TB 'a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do art. 21º, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto' (**Exemplo:** Afectação ao imobilizado de um bem excluído do direito à dedução adquirido para revenda). Importa também referir que a transmissão posterior destes bens, excluídos do direito à dedução no momento da aquisição em virtude da al. a) do n.º 1 do art. 21º, beneficiará da isenção prevista no n.º 33 do art. 9º (ver o ponto 3.1.1. – Isenções nas operações internas).

indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL e gás natural é totalmente dedutível - art. 21º, n.º 1, al. b) ⁽¹⁵⁾:

- Veículos pesados de passageiros;
 - Veículos licenciados para transportes públicos, excepto os rent-a-car;
 - Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, ou gás natural que não sejam veículos matriculados;
 - Tractores com emprego exclusivo ou predominantemente na realização de operações inerentes à actividade agrícola (trabalhos próprios ou alheios);
 - Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3 500 Kg.
- O IVA suportado em despesas de transportes e viagens de negócios do SP e do seu pessoal, incluindo as portagens - art. 21º, n.º 1, al. c) ⁽¹⁶⁾;
 - O IVA contido nas despesas de alojamento, alimentação, bebidas, tabaco e despesas de recepção bem como as relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, quando destinadas principalmente a tais recepções - art. 21º, n.º 1, al. d) ⁽¹⁷⁾.
 - O IVA contido em despesas de divertimento e luxo sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração - art. 21º, n.º 1, al. e);

Repare-se que a exclusão do direito à dedução do IVA contido nas aquisições dos bens e serviços atrás referidos se baseia na sua natureza, a qual possibilita o seu desvio para consumos particulares que em geral nada têm a ver com a actividade empresarial ou profissional do SP ⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁵⁾ A contabilidade deverá desagregar os combustíveis com dedução integral (gasóleo e GPL) daqueles cuja dedução se verifica apenas em 50%. Assim, na factura de aquisição de gasóleo deverá constar a matrícula do veículo para se poder aferir da legitimidade da dedução do IVA. À partida o livrete do veículo permite aferir da sua categoria e tipo (pesado de passageiros, pesado de mercadorias, tractor agrícola, etc.), embora se verifique que, no caso de veículos licenciados para transportes públicos, tal informação não consta do livrete, podendo ser obtida junto da Direcção-Geral de Transportes Terrestres (agências de viagens e outros transportadores).

⁽¹⁶⁾ Relativamente às portagens, a exclusão não abrange todas as classes de veículos, designadamente os veículos de transporte de passageiros e de mercadorias das empresas transportadoras (o talão da Brisa permitirá identificar a classe do veículo). Quanto ao IVA das despesas de estacionamento não será dedutível se estiver relacionado com viagens e deslocações enquadradas na al. c), pois caso contrário já será dedutível.

⁽¹⁷⁾ Beneficiará contudo do direito à dedução o IVA suportado com o fornecimento ao pessoal da empresa, efectuado pelo próprio SP, de alojamento, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares, de acordo com os princípios gerais que regem o funcionamento do direito à dedução, ou seja, desde que tais despesas tenham em vista a realização de operações tributáveis, isto é, desde que tenha havido previamente por parte do SP renúncia à isenção a que se refere o n.º 40 do art. 9º, nos termos do art. 12º, n.º 1, al. a) - art. 21º, n.º 2, al. b).

⁽¹⁸⁾ Note-se que as exclusões do direito à dedução não se encontram perfeitamente harmonizadas na CE, diferindo muito entre EM's. Por exemplo, em Espanha simplesmente não há exclusões deste tipo, pelo que, respeitados os restantes condicionalismos do direito à dedução impostos pela legislação espanhola, se pode concluir que nesse EM todo o IVA é dedutível para os operadores económicos.

Por tal motivo, ainda que imprescindíveis ao exercício da actividade, verifica-se a exclusão do direito a dedução (ex. viaturas de turismo utilizadas pelos gerentes e vendedores, barcos e motos utilizados pelas empresas para efeitos de promoção dos seus produtos) ⁽¹⁹⁾.

Outras exclusões do direito à dedução:

- O imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente (facturas falsas) – art. 19º, n.º 3.
- O imposto que resulte de operações em que, com conhecimento do SP, o transmitente dos bens ou prestador dos serviços, com intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, tenha declarado o exercício de uma actividade e não disponha de adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer - art. 19º, n.º 4 ⁽²⁰⁾.
- O imposto pago em aquisições que sejam efectuadas em nome e por conta do cliente e contabilizadas nas respectivas contas de terceiros - art. 20º, n.º 2 ⁽²¹⁾.
- O IVA devido pelas aquisições de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção e antiguidades, sempre que o VT da transmissão posterior, de acordo com o regime aplicado a estes bens, consista na diferença entre o preço da venda e o preço de compra (regime particular) - art. 21º, n.º 3.
- O imposto suportado por revendedores relativamente às aquisições de combustíveis e de tabaco para revenda (regimes particulares).

6.3. MODALIDADES DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

O exercício do direito à dedução processar-se-á segundo as várias modalidades previstas no art. 22º. Assim, poderemos considerar em sede de IVA a existência de três métodos distintos com vista à dedução do imposto suportado, a saber:

⁽¹⁹⁾ Por vezes é referido o exemplo do IVA suportado na aquisição de motocicletas utilizadas na distribuição de pizzas ou de correio urgente, alegando-se que tal imposto não será dedutível nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 21º. Salvo melhor opinião afigura-se que tal imposto é dedutível, pois as motocicletas são essenciais para a referida actividade de distribuição, devendo considerar-se que o respectivo IVA é dedutível nos termos da al. a) do n.º 2 do art. 21º, uma vez que se destinam a ser exploradas no âmbito da actividade do SP (distribuição de pizzas e correio urgente). O exemplo típico de SP's que podem deduzir o IVA de tais despesas mencionadas na al. a) do n.º 1 do art. 21º, são os vendedores de tais bens (automóveis, motos, aviões e barcos desportivos), os taxistas, agências de viagens, empresas que se dedicam ao seu aluguer, empresas locadoras, transportadores, etc..

⁽²⁰⁾ Norma anti-abuso introduzida pelo DL n.º 31/2001, de 8 de Fevereiro, que visa combater certo tipo de fraude especializada – ver também a alteração introduzida ao n.º 2 do art. 33º (2ª parte), no sentido da possibilidade da cessação oficiosa de tais empresas. Segundo o preâmbulo do referido DL tais medidas legislativas de combate à fraude e evasão fiscal visam 'criar mecanismos que permitam contrariar alguma tendência para a criação de empresas que, sem desenvolverem qualquer actividade nem disporem de meios para a vir a desenvolver, se integram no circuito económico como meros receptores ou emissores de facturas' (empresas ecrã).

⁽²¹⁾ O IVA de tais despesas efectuadas em nome e por conta do cliente nunca seria dedutível, mesmo na ausência desta norma, pois o documento da despesa estará emitido em nome do cliente e não em nome do SP (parte final do n.º 2 do art. 19º), tratando-se por isso de uma norma que pretende reforçar a exclusão do direito à dedução do imposto contido nestas despesas, embora se considere supérflua.

- **Método de subtracção ou de imputação**, o qual consiste na subtracção do IVA dedutível em cada período (mês ou trimestre) ao IVA liquidado respeitante ao mesmo período (art. 22º, n.º 1);
- **Método do reporte**, através do qual se transfere para o(s) período(s) seguinte(s) o crédito do imposto a favor do SP em determinado período (art. 22º, n.º 4);
- **Método do reembolso**, que consiste em solicitar ao Estado a restituição do crédito de imposto a favor do SP, desde que verificadas as condições previstas nos n.ºs 5 ou 6 do art. 22º e os requisitos exigidos no Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro.

Pela sua relevância analisaremos mais em pormenor os **Reembolsos de IVA**.

Quando em certos casos (investimentos, exportações, vendas à taxa reduzida, etc.) o SP tenha uma situação credora perante o Estado, poderá ser efectuado um pedido de reembolso por parte do SP (campo 95 da DP), nas circunstâncias previstas nos n.ºs 5 e 6 do art. 22º, conforme se refere em seguida:

- O crédito a favor do SP persista durante 12 meses consecutivos e o seu montante seja superior a 249,40 (50 contos);
- O crédito a favor do SP seja superior a 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado ou a metade deste valor nas situações a seguir indicadas:
 - Nos seis primeiros meses após o início da actividade;
 - Em situações de investimento com recurso ao crédito devidamente comprovadas (campo 20 da DP);
- Haja cessação de actividade;
- O SP passe a enquadrar-se no disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 28º, i.e., quando passe a praticar exclusivamente operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução (isenções incompletas);
- O SP passe a enquadrar-se no disposto no n.º 1 do art. 54º, i. e., quando o SP enquadrado no regime normal pretender a aplicação do REI previsto no art. 53º;
- o SP passe a enquadrar-se no n.º 1 do art. 61º, ou seja, quando estando incluído no regime normal pretender a aplicação do REPR previsto no art. 60º.

Relativamente às três últimas situações anteriores (passagens do regime normal a regimes que não conferem o direito à dedução caracterizados pela dispensa de apresentação de DP's), embora se verifique ser legítimo o pedido de reembolso na última DP a apresentar, a verdade é que são impostas regularizações a favor do Estado, relativas ao imobilizado e às

existências remanescentes, que poderão reduzir ou até anular o crédito de imposto subjacente ao eventual pedido de reembolso ⁽²²⁾.

Quando o montante a reembolsar exceder o montante de 1.000, poderá a DGCI exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, que determinará a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios ⁽²³⁾, até à prestação da mesma, a qual deverá ser mantida pelo prazo de um ano (art. 22º, n.º 7).

Para além desta exigência os SP's terão ainda que:

- Cumprir com os requisitos previstos no Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro, nomeadamente enviar a DP dentro do prazo legal à Direcção de Serviços de Reembolsos e remeter à Direcção de Finanças da área da residência ou da sede, para efeitos de fiscalização, os elementos referidos naquele Despacho Normativo, nos casos ali previstos ⁽²⁴⁾;
- Apresentarem, juntamente com o pedido de reembolso, documentos e informações relativos às operações que o determinaram (art. 22º, n.º 10);
- Facultar os elementos (outras informações) que permitam aferir da legitimidade do reembolso quando notificados para o efeito (art. 22º, n.º 11).

Os reembolsos, quando devidos, deverão ser efectuados pela DGCI até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido. Havendo atraso no reembolso serão devidos juros indemnizatórios a favor do SP a taxa igual à taxa dos juros compensatórios ⁽²⁵⁾ - art. 22º, n.º 8.

⁽²²⁾ Ver al. b) do n.º 3 do art. 12º, n.º 4 do art. 54º e n.º 4 do art. 61º.

⁽²³⁾ Trata-se de juros pagos ao SP quando a AF não efectuar o reembolso até ao fim do 3º mês seguinte ao da apresentação do pedido – n.º 8 do art. 22º. Relativamente à garantia deverá ser constituída a favor da DGCI e poderá assumir a forma de fiança bancária, seguro caução ou depósito bancário. No caso de TIB será apenas exigível uma declaração emitida pelo banco comprovando o recebimento por transferência bancária e no caso de exportações exige-se o documento anterior ou a apresentação do DU (documento alfandegário comprovativo da exportação), podendo ser apresentados provisoriamente outros comprovativos (documento de transporte ou de seguro), sem prejuízo da posterior apresentação dos documentos referidos anteriormente.

⁽²⁴⁾ Quanto aos formalismos a cumprir remete-se para o citado Despacho Normativo que refere a obrigatoriedade dos SP's, no caso de reembolsos superiores a 49,880 (10.000 contos), enviarem para as Direcções de Finanças (Inspecção Tributária) vários elementos, destacando-se a apresentação de fotocópia(s) da(s) DP(s) (incluindo as dos três períodos anteriores se o reembolso se referir a créditos acumulados), de uma nota justificativa do reembolso (com uma atenção especial nas regularizações), de um extracto de fornecedores (no caso de importações deverá juntar-se cópia do IL) e uma cópia do balancete sintético do razão relativa ao período de imposto a que se refere o pedido. Nos reembolsos de valor superior a 7.482 (1500 contos) e inferior ao limite anterior, não será necessário o envio do atrás mencionado extracto de fornecedores.

⁽²⁵⁾ Vide art. 43º da Lei Geral Tributária (LGT). Todos os reembolsos, antes de serem pagos, deverão informados pela Inspecção Tributária (análise interna e/ou análise externa), a qual deverá validar o reembolso solicitado pelo SP efectuando todas as diligências consideradas imprescindíveis, inclusivamente inspecionando outros SP's que se relacionem com o titular do direito ao reembolso, se tal se mostrar necessário.

Relativamente aos SP's que efectuem predominantemente operações isentas com direito à dedução (pelo menos 75% do valor total das TB e PS do respectivo período), o n.º 5 do Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro, na linha do disposto no n.º 9 do art. 22º, estabelece medidas administrativas que permitem o aceleração dos reembolsos ⁽²⁶⁾ desde que verificadas as condições ali previstas.

Relativamente ao eventual indeferimento (total ou parcial) de reembolsos, tal cenário poderá resultar das seguintes situações (n.º 11, art. 22º):

- não apresentação conjuntamente com o pedido dos elementos previstos no Despacho Normativo n.º 342/93;
- falta de colaboração do SP ao não apresentar os elementos ou informações consideradas pertinentes pela AT;
- o imposto dedutível, ou parte dele, referir-se a fornecedores com n.º fiscal inexistente ou inválido ou que tenham suspenso ou cessado a actividade;
- detecção de dívidas de IVA não regularizadas pelo SP;
- outras situações detectadas no âmbito da apreciação do pedido, designadamente, a detecção de deduções indevidas ou de situações de falta de liquidação de IVA.

Relativamente a fornecedores que tenham suspenso a actividade ou que não tenham apresentado as DP's ou as entreguem sem meio de pagamento, tal não constitui motivo para o indeferimento imediato do reembolso, devendo actuar-se junto dos fornecedores (punindo as eventuais infracções praticadas pelos mesmos) e só posteriormente, se for caso disso, indeferir o reembolso (total ou parcialmente) ou efectuar as correcções devidas se aquele já se encontrar pago.

Refira-se ainda que a DGCI poderá suspender o prazo para a concessão dos reembolsos quando não forem apresentados elementos que permitam aferir da sua legitimidade, designadamente nos casos em que os elementos não são postos à disposição dos serviços ou os mesmos se apresentem em condições tais que não permitam o correcto apuramento do imposto.

Das decisões da DGCI poderá o SP reagir utilizando os meios ao seu dispor designadamente o recurso hierárquico, a reclamação ou a impugnação judicial – n.º 13 do art. 22º.

⁽²⁶⁾ Pagamento do reembolso no prazo de 30 dias a contar da recepção da DP referida no art. 40º respeitante ao período a que se refere o reembolso. Na prática os campos 7 e 8 da DP deverão representar mais de 75% do total da base tributável, excepto o campo 10 ($C07 + C08 / C90 - C10 \geq 75\%$).

7. DEDUÇÕES PARCIAIS

Os SP's que, face ao disposto no art. 20º, no exercício da sua actividade efectuem simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas (ou não sujeitas) que não conferem esse direito denominam-se **SP's mistos**.

Exemplos de potenciais SP's mistos são, designadamente, as empresas de construção civil, os bancos, as seguradoras, os médicos, as autarquias locais, as escolas e universidades, as agências funerárias, os quiosques, as empresas que se dedicam à formação profissional, as associações, as empresas que dispõem de cantinas, os clubes de futebol, as SGPS's, empresas em geral que beneficiem de certos subsídios não tributados, etc.

Tais contribuintes – SP's mistos, apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução, isto é, relativamente às operações tributáveis (art. 23º, n.º 1). Sendo assim, torna-se necessário, face ao conjunto de todas as operações, determinar o montante do imposto que é dedutível e o que não é dedutível.

Existem dois métodos para o fazer:

- **Método do prorata (art. 23º, n.º 4 e seguintes);**
- **Método da afectação real (art. 23º, n.ºs 2 e 3) ⁽²⁷⁾**

7.1. O MÉTODO DO PRORATA

Em princípio, o método da afectação real é aquele que mais se coaduna com as situações de facto, pelo que deveria ser utilizado por todas as entidades, sempre que possível. No entanto, trata-se de uma opção, e não de uma obrigatoriedade, que é conferida aos SP's.

⁽²⁷⁾ Método que poderá ser utilizado em alternativa ao prorata (geralmente por opção), procedendo-se à dedução de IVA segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, o que implica uma separação dos custos (e dos proveitos) inerentes a cada sector de actividade, deduzindo-se integralmente o IVA inerente aos custos afectos ao sector tributado e não se deduzindo o IVA dos custos inerentes aos sectores não tributados. A utilização deste método poderá não dispensar a utilização simultânea de um prorata relativamente aos *inputs* comuns a ambas as actividades. Também se poderá dar o caso de, mesmo dentro de um sector de actividade distinto, existirem proveitos que conferem o direito à dedução, conjuntamente com outros que não conferem esse direito. É o caso dos Serviços Municipalizados de Águas e Saneamento das Câmaras Municipais, onde a água e o aluguer de contadores são tributados à taxa de 5% (verba 1.7 da Lista I), as tarifas de utilização de água e de saneamento são não sujeitas a IVA (art. 2º, n.º 2) e a tarifa de resíduos sólidos é isenta (n.º 26 do art. 9º), situações que poderão implicar a adopção de um prorata neste sector de actividade, inserido num contexto mais amplo de afectação real, em que os SMAS constituem um sector de actividade perfeitamente distinto da restante actividade das Câmaras Municipais.

O método da percentagem de dedução (prorata) destina-se a repartir o imposto suportado a montante pelas actividades que conferem ou não direito à dedução, sempre que por algum motivo não é utilizado o método da afectação real.

Na verdade, no caso das empresas mistas poderão surgir situações em que os bens e serviços adquiridos podem ser utilizados para efectuar, indistintamente, operações tributadas (com direito à dedução) e operações isentas e/ou não sujeitas (que não conferem o direito à dedução).

Tal pode derivar quer da própria natureza dos bens ou serviços adquiridos que podem ter sido indistintamente utilizados quer num, quer noutro tipo de operações, quer da natureza da actividade exercida, ou ainda pela falta de um suporte contabilístico que documente com transparência os *inputs* e *outputs* relativamente a cada tipo de operações, circunstâncias que poderão inviabilizar a adopção de um sistema alternativo de afectação real, o qual implica uma 'separação' das actividades.

Nestes casos, conforme dispõe o n.º 1 do art. 23º, o imposto suportado nas aquisições (imobilizado, existências e outros bens e serviços) é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações (activas) que dão lugar a dedução, traduzindo uma relação de proporcionalidade ⁽²⁸⁾.

Essa percentagem, normalmente denominada **prorata**, é dada pelo quociente entre o montante anual, líquido de imposto, das TB e PS que conferem direito à dedução e o montante anual de todas as operações efectuadas pelo SP, líquido de imposto, incluindo as operações isentas ou fora do campo de incidência (art. 23º, n.º 4). Este quociente será arredondado para a centésima imediatamente superior (art. 23º, n.º 8).

Para o cálculo do **prorata** não são consideradas as TB do activo imobilizado que tenham sido utilizados na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que sejam exercidas com carácter acessório (art. 23º, n.º 5) ⁽²⁹⁾.

⁽²⁸⁾ O Legislador entendeu que seria um bom critério, e administrativamente simples, efectuar-se a dedução do IVA suportado nos *inputs* com base numa percentagem calculada em função dos *outputs*, que no fundo representa o peso das operações activas (*outputs*) que conferem o direito à dedução, no total das operações efectuadas pelo SP. Basicamente, tal método tem subjacente a ideia de que existe uma conexão directa entre *inputs* e *outputs*, logo, se numa determinada empresa o peso das operações que conferem o direito à dedução (*outputs*) é elevado, a sua percentagem de dedução nos *inputs* também será elevada; se por outro lado, o peso das operações isentas ou não sujeitas for elevado, a percentagem de dedução será consequentemente diminuta.

⁽²⁹⁾ Se não existisse esta disposição no art. 23º, praticamente todas as empresas seriam SP's mistos, uma vez que quase todas obtêm proveitos financeiros e outros proveitos derivados de operações financeiras, grande parte da vezes isentos pelo n.º 28 do art. 9º ou não sujeitos pelo art. 16º, n.º 6, al. a) e procedem à alienação de imobilizado, situações estas em que se podem aplicar as isenções dos n.ºs 31 (bens imóveis) e 33º (bens móveis) do art. 9º. Mesmo que tais operações não sejam isentas, parece-nos correcta a sua exclusão do cálculo do prorata, uma vez que se trata de operações meramente acessórias face à actividade principal, as quais muitas

De referir também que, segundo o n.º 9 do art. 23º, poderão ser consideradas inexistentes as operações que não conferem o direito à dedução, ou as operações tributadas, quando as mesmas representem uma parte insignificante do volume de negócios e não se mostre viável a utilização do método da afectação real ⁽³⁰⁾.

Esquematizando teremos uma fracção composta pelos seguintes elementos:

Montante anual das operações que conferem direito à dedução (tributadas e isenções completas)
Montante anual de todas as operações (incluindo isentas, não sujeitas e subvenções não tributadas)

Observação: não farão parte do numerador e do denominador as operações financeiras e imobiliárias acessórias e as transmissões de bens do activo imobilizado. Relativamente às subvenções não tributadas, resulta do n.º 4 do art. 23º que não serão de incluir no denominador as que se refiram a subsídios de equipamento. Assim, serão de incluir, designadamente, os subsídios à formação profissional, à criação de postos de trabalho e à exploração ⁽³¹⁾. Os subsídios tributados serão incluídos no denominador e no numerador, ou então nem sequer haverá necessidade deste cálculo pois toda a actividade (incluindo a subsidiada) será tributada, não havendo por isso quaisquer restrições ao nível do direito à dedução (quociente = 1, logo, 100% de dedução).

7.1.1. Regularização geral (art. 23º)

A percentagem de dedução a aplicar durante o exercício 'n' é calculada provisoriamente com base nas operações efectuadas no ano anterior (percentagem definitiva do ano 'n-1'), procedendo-se no fim do ano a que a mesma se refere à respectiva regularização com base nos valores definitivos do próprio ano 'n', a qual deverá constar da última DP do período a que respeita (art. 23º, n.º 6).

Feita a regularização, o SP poderá ter de entregar imposto adicional, se a percentagem definitiva for menor que a provisória (deduzimos a mais durante o ano ⇒ Regularização a favor do Estado – campo 41); ou efectuar uma dedução suplementar, se a percentagem definitiva for maior que a provisória (deduzimos a menos durante o ano ⇒ Regularização a favor do SP – campo 40).

vezes são muito significativas em termos de valores (operações imobiliárias e algumas operações financeiras), situações que poderiam gerar oscilações muito grandes na percentagem de dedução.

⁽³⁰⁾ Tem sido entendimento da AF que as actividades se consideram insignificantes se o seu peso não ultrapassar 5% do total do volume de negócios. Por exemplo, no caso dos quiosques, frequentemente têm receitas isentas pelo n.º 32 do art. 9º (totobola e totoloto) que não representam mais de 5% do volume total de negócios, pelo que, nessas circunstâncias, deduzirão integralmente o IVA suportado a montante, ignorando-se a actividade isenta. No caso das empresas que dispõem de bares e cantinas (operações isentas pelo n.º 40 do art. 9º, com possibilidade de renúncia à isenção), verifica-se que normalmente o peso destas operações é ínfimo, porém, é possível a utilização de um sistema de afectação real, pelo que é imposta a utilização desse método pela AF, não se aplicando o disposto no n.º 9 do art. 23º.

⁽³¹⁾ Uma hipótese para evitar limitações no direito à dedução será sujeitar os subsídios a tributação (n.º 7 do art. 16º), ou, mais benéfico, utilizar um sistema de afectação real sempre que tal se revele exequível, neste caso não se deduzindo IVA relativamente aos *inputs* inerentes ao sector subvencionado (adopção sem dificuldades no caso dos subsídios destinados à formação profissional).

No ano em que os SP's iniciem a actividade ou a alterem substancialmente, a dedução (prorata provisório) poderá ser efectuada com base numa percentagem estimada a qual deverá constar nas declarações de início ou de alterações a que se referem os arts. 30º e 31º. Findo esse ano haverá lugar à regularização a efectuar nos moldes já mencionados (art. 23º, n.ºs 6 e 7).

Exemplo: Determinada empresa que efectua simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, apresentava na sua contabilidade em 31/12/2001, os seguintes valores (€):

VENDAS	VALOR	IVA
Bens à taxa de 5%	50.000	2.500
Bens à taxa de 19%	60.000	11.400
Bens isentos (art. 9º)	40.000	-
Exportações	80.000	-
Bens de equipamento (taxa de 19%)	5.000	950
Subsídio recebido c/ liq. IVA a 19%	10.000	1.900
Total	245.000	16.750
COMPRAS	VALOR	IVA
Mercadorias à taxa de 5%	30.000	1.500
Mercadorias à taxa de 19%	40.000	7.600
Outros Bens e Serviços (taxa de 19%)	10.000	1.900
Imobilizado à taxa de 19%	60.000	11.400
Total	140.000	22.400

Sabendo-se que o prorata definitivo do ano 2000 ascendeu a 80%, valor que foi aplicado provisoriamente no ano 2001, conclui-se que o IVA deduzido durante este ano foi o seguinte:

Mercadorias à taxa de 5%:	1.500 x 80% =	1.200
Mercadorias à taxa de 19%:	7.600 x 80% =	6.080
Outros bens e serviços:	1.900 X 80% =	1.520
Imobilizado à taxa de 19%:	11.400 x 80% =	9.120
Total:	22.400 x 80% =	17.920

Com base nos valores definitivos do ano 2001, a empresa deverá calcular o prorata definitivo desse ano com base no disposto no n.º 4 do art. 23º. Assim,

$50.000 + 60.000 + 80.000 + 10.000 / 50.000 + 60.000 + 40.000 + 80.000 + 10.000 = 0,833 \rightarrow$
84%

Nota: Foram excluídas as transmissões de bens de equipamento, conforme dispõe o art. 23º, n.º 5.

Finalmente, a empresa deverá calcular a regularização anual em virtude da % provisória ter diferido da % definitiva, neste caso, a empresa durante o ano deduziu apenas 80% do IVA

que suportou, quando, face aos valores do próprio ano, poderia ter deduzido 84%, o que irá gerar uma dedução adicional de IVA, logo, uma regularização a favor da empresa.

Regularização:

IVA suportado = 22.400

IVA deduzido (% provisória) = $22.400 \times 80\% = 17.920$

IVA dedutível (% definitiva) = $22.400 \times 84\% = 18.816$

Assim, a empresa terá a recuperar a importância de 896 ($18.816 - 17.920$), valor que deverá ser incluído no campo 40 da DP (regularizações a favor da empresa).

Se a % definitiva fosse, por exemplo de 75%, a regularização já seria a favor do Estado no montante de 1.120 [$17.920 - (22.400 \times 75\%) = 17.920 - 16.800$] – campo 41 da DP.

Contabilização:

Durante o ano deverá ser contabilizado a débito das contas respectivas (31, 42, 62) o valor de aquisição dos bens e serviços, acrescido do IVA não dedutível, sendo que a parcela relativa ao IVA dedutível é contabilizada a débito da conta 2432 – a contrapartida a crédito destes lançamentos serão as respectivas contas 11/12/22/26.

No final do ano deveremos utilizar a conta 24343, onde irá ser debitada ou creditada a regularização a favor da empresa ou do Estado, respectivamente, correspondente à diferença entre a % definitiva e a provisória, por contrapartida das contas 79 ou 69, excepto relativamente ao imobilizado em que o acerto do IVA no ano de aquisição é levado directamente a crédito ou a débito da conta 42, efectuando-se as correspondentes amortizações do exercício com base no valor corrigido ⁽³²⁾.

Finalmente, salda-se a conta 24343, creditando-se ou debitando-se esta conta por contrapartida da conta 2435 para efeitos do apuramento de IVA do último período de imposto do ano em causa ⁽³³⁾.

⁽³²⁾ Relativamente ao IVA inerente às existências o ajustamento pode ser feito directamente na conta 31, o que talvez se mostre mais ajustado em termos contabilísticos, sendo de facto esta a nossa posição.

⁽³³⁾ Poderia/deveria ser utilizada a conta 2431 (de utilização facultativa), onde deveríamos contabilizar todo o IVA suportado, o qual depois seria repartido pelas contas respectivas – 31, 42 ou 62 (IVA não dedutível) e 2432 (IVA dedutível). O facto de não ser utilizada a conta 2431 não inviabiliza o cálculo da regularização, pois dispomos de informação relativa ao IVA dedutível (conta 2432 e DP), podendo efectuar-se a regularização com base numa razão de proporcionalidade utilizando uma 'regra de 3 simples', conduzindo a iguais resultados (no nosso exemplo, se 17.920 está para 80%, quanto é que está para 84% $\Rightarrow 17.920 \times 0,84 / 0,80 = 18.816$)

7.1.2. Regularizações específicas do imobilizado (art. 24º)

Embora abrangidos no ano de aquisição pela regularização geral do **prorata** provisório a que se refere o n.º 6 do art. 23º, os bens do activo imobilizado encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no art. 24º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate respectivamente de bens móveis ou imóveis, independentemente das respectivas taxas de amortização praticadas.

Nas considerações seguintes, por uma questão de simplicidade, irá partir-se do pressuposto que o ano de aquisição coincide com o ano de início de utilização dos bens móveis e com o ano de ocupação dos bens imóveis.

Bens móveis

Para além da regularização geral a efectuar no 1º ano, tratando-se de bens móveis que façam parte do activo imobilizado, haverá que proceder à regularização anual das deduções efectuadas durante os 4 anos civis subsequentes, quando a diferença entre o prorata definitivo do ano de aquisição e o prorata definitivo dos 4 anos posteriores for igual ou superior a 5% (art. 24º, n.º 1).

A regularização consistirá em 1/5 da diferença entre o IVA deduzido no ano de aquisição (com base na % definitiva desse ano) e o IVA a deduzir em função do prorata definitivo apurado em cada um dos anos em que durar o período de regularização (art. 24º, n.º 3).

Bens imóveis

No que se refere aos imóveis que façam parte do activo imobilizado, o período de regularização é de 20 anos ⁽³⁴⁾, sendo de aplicação genérica independentemente do período de vida útil de tais bens.

Neste caso a regularização será feita do seguinte modo:

⇒ No final do ano de aquisição e em cada um dos 19 anos civis seguintes àquele, calcular-se-á o montante da dedução que teria lugar na hipótese da aquisição se ter verificado no ano em consideração, de acordo com o prorata definitivo desse ano;

⁽³⁴⁾ Aplicável aos bens imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido a partir da data da entrada em vigor do DL n.º 31/2001, de 08 de Fevereiro, mantendo-se a aplicação do regime anterior, isto é, de 10 anos, relativamente às situações ocorridas até àquela data. Tal alteração (que incidiu nos arts. 24º, 24º-A e 25º) visa combater determinadas manifestações fraudulentas relacionadas com a aquisição de imóveis (ou de obras em imóveis) que conferiram o direito à dedução (total ou parcialmente), pretendendo-se acompanhar (controlar) tais imóveis, em sede de IVA, por um período mais compatível com a sua efectiva durabilidade (utilidade).

⇒ O montante assim obtido será subtraído à dedução efectuada no ano em que teve lugar a aquisição;

⇒ A diferença, positiva ou negativa, dividir-se-á por 20 (10), sendo o resultado a regularização a efectuar pelo SP e que será a favor do Estado se a diferença for positiva (deduzimos a mais com base na % do 1º ano) ; a favor do SP se for negativa.

No entanto, tal como acontece relativamente às regularizações sobre bens móveis, a regularização apenas será efectuada se, entre o prorata definitivo do ano da aquisição e o prorata definitivo do ano em que se está a proceder à regularização, houver uma diferença para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

Esquematizando, no caso de bens móveis (e imóveis) teremos:

(IVA deduzido com base na % def. do ano de aquisição – IVA a deduzir com base na % def. dos 4 (19) anos seguintes) / 5 (20) = Regularização anual

- Se as regularizações assim apuradas forem positivas, o SP terá que efectuar uma entrega suplementar de imposto correspondente à diferença apurada (deduzimos ‘a mais’ no 1º ano).
- Se as regularizações apuradas forem negativas, o SP terá imposto a recuperar através de uma dedução suplementar diferença apurada (deduzimos ‘a menos’ no 1º ano).

Em ambos os casos (bens móveis ou imóveis), a regularização não é aplicável aos bens do activo imobilizado cujo valor unitário seja inferior a € 249,40 (50 contos) nem aos que, nos termos do DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos (art.º 24.º n.º 4), ou seja, os que têm uma taxa de reintegração > 20%.

Para contagem do período de regularização ter-se-á por base o ano da utilização do bem móvel ou o ano de ocupação do imóvel. No entanto, para efeitos de comparação com o montante da dedução que seria devida em cada um dos 4 ou 19 anos seguintes ao da utilização ou ocupação do bem, utilizar-se-á o montante da dedução resultante da aplicação do prorata definitivo do ano de aquisição ou o somatório dos montantes deduzidos até ao ano da conclusão da obra, tratando-se de bens imóveis ⁽³⁵⁾.

⁽³⁵⁾ No caso de bens imóveis cuja construção abrange vários exercícios teremos as regularizações a efectuar durante os anos em que decorrer a obra (regularização geral), determinando-se no ano da sua conclusão uma percentagem de dedução (definitiva) média, a qual servirá de referência para as regularizações a efectuar a partir do ano de ocupação e durante mais 19 anos – tal % média de dedução será determinada pelo quociente: Total IVA deduzido na obra / Total IVA suportado na obra. Claro que se a construção não abranger vários exercícios este problema não se coloca, utilizando-se a % definitiva do ano da conclusão (e início) da obra.

Obviamente que o ano da utilização/ocupação do bem poderá não coincidir com o ano de aquisição/conclusão da obra. Nestes casos, na prática teremos:

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

Exemplo:

A empresa ALFA adquiriu em 1997 um bem de equipamento que começou desde logo a utilizar, tendo suportado nessa aquisição IVA do montante de 1.900 (valor de aquisição - 10.000). Durante esse ano a empresa efectuou a dedução do IVA suportado com base no prorata provisório de 75%.

Sendo o respectivo prorata definitivo de 83%, no fim do ano a empresa procedeu à regularização geral (a favor da empresa) devida por força do n.º 6 do art. 23º, na qual se incluiu a regularização correspondente ao IVA suportado no bem de equipamento (entre outras regularizações inerentes ao restante imobilizado, existências e outros bens e serviços).

Supondo que:

1998 - prorata definitivo de 90%
1999 - " " " 85%
2000 - " " " 75%
2001 - " " " 88%

A regularização seria efectuada da seguinte forma:

1998: Como a diferença entre o prorata definitivo deste ano (90%) e o prorata definitivo do ano de aquisição (83%) é superior a 5%, haverá que fazer a devida regularização de IVA:

$$\frac{(1.900 \times 83\%) - (1.900 \times 90\%)}{5} = \frac{1.577 - 1.710}{5} = - 26,6$$

Neste caso, a regularização será a favor do SP pois a % definitiva com base nos valores do próprio ano é superior àquela que serviu de base à dedução inicial (campo 40 da DP).

1999: Não há lugar a regularização dado a diferença entre o prorata definitivo de 1997 (83%) e o prorata definitivo de 1999 (85%) ser inferior a 5 pontos percentuais.

2000: A diferença é superior a 5%.

$$\frac{(1.900 \times 83\%) - (1.900 \times 75\%)}{5} = \frac{1.577 - 1.425}{5} = 30,4$$

Aqui a regularização será a favor do Estado, pois se o bem tivesse sido adquirido neste ano deduziríamos menos, logo, deveremos efectuar uma entrega de IVA suplementar ao Estado correspondente a 30,4 (campo 41 da DP).

2001: A diferença é igual a 5%.

$$\frac{(1.900 \times 83\%) - (1.900 \times 88\%)}{5} = \frac{1.577 - 1672}{5} = -19$$

Aqui teremos direito a regularizar imposto a favor do SP, pois verifica-se que a dedução efectuada no ano de aquisição/utilização foi inferior àquela que seria efectuada no caso da aquisição se ter verificado neste ano (deduzimos a menos no ano de aquisição).

Contabilização:

No ano de aquisição deverá contabilizar-se na conta 42 o valor de aquisição dos bens do activo imobilizado, acrescido do IVA não dedutível. No final do ano (regularização geral) a regularização a contabilizar na conta 24343, será levada directamente à conta 42, creditando-se ou debitando-se esta conta consoante a regularização seja a favor da empresa ou do Estado, respectivamente.

Nos anos seguintes (regularizações específicas), será movimentada a conta 24344, debitando-se ou creditando-se esta conta por contrapartida das contas 79 ou 69, consoante as regularizações sejam a favor da empresa ou do Estado, respectivamente.

7.1.3. Regularizações no caso de alienação de bens (n.º 5 do art. 24º)

Quando durante o período de regularização haja lugar à transmissão de bens do activo imobilizado, a regularização será efectuada de uma só vez relativamente ao período ainda não decorrido, considerando-se que:

- Os bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no período a regularizar (caso na venda haja liquidação de IVA, que é geralmente o caso), gerando uma regularização a favor do SP;

- Os bens estão afectos a uma actividade totalmente não tributada nos casos dessas transmissões estarem isentas nos termos dos n.º 31 (imóveis) ou 33 do art.º 9.º (bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com a exclusão desse direito nos termos do n.º 1 do art. 21º), havendo no 1º caso que efectuar a competente regularização a favor do Estado.

Bens móveis

Tratando-se da alienação de bens móveis sujeitos a tributação, a regularização será efectuada de uma só vez relativamente ao período ainda não decorrido.

Exemplo:

Uma empresa adquiriu um bem de equipamento em 1998 com IVA suportado no valor de 19.000 tendo deduzido imposto numa percentagem de 83% (prorata definitivo do ano de aquisição). Posteriormente, em meados de 2001, a empresa procedeu à alienação do bem por 50.000.

IVA deduzido aquando da aquisição: $19.000 \times 83\% = 15.770$

Regularização a efectuar no ano da alienação:

$$\frac{(15.770 - 19.000)}{5} = - 646 \times 2 \text{ anos} = - \mathbf{1.292}$$

A empresa deveria regularizar a seu favor o montante de 1.292 (campo 40 da DP do último período do ano) considerando-se que a actividade é totalmente tributada até ao final do período de regularização (2 anos: 2001 e 2002). A venda do bem estará sujeita a IVA devendo ser liquidado imposto do montante de 9.500 ($50.000 \times 19\%$) a incluir no campo 4 da DP.

No caso de bens móveis não teremos que equacionar a hipótese da venda ser isenta, porque, caso o seja, ao abrigo do n.º 33 do art. 9º, tal significa que não houve direito à dedução no momento de aquisição, pelo que não haverá quaisquer regularizações a fazer.

Bens imóveis

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

1ª hipótese:

Se a alienação do imóvel beneficiar de isenção nos termos do n.º 31 do art. 9º, o direito à dedução do IVA correspondente ao ano da alienação e seguintes até ao final do período de regularização será nulo.

Exemplo:

Uma empresa adquiriu em 1995 um imóvel com IVA no montante de 15.000, o qual foi posteriormente transmitido, 5 anos após o início da regularização, com isenção de imposto nos termos do n.º 31 do art. 9º.

Sabendo-se que o IVA deduzido no momento da aquisição ascendeu a 12.000 (80% do IVA suportado, com base na % definitiva do ano de aquisição), a regularização a efectuar aquando da transmissão no decurso do ano 2000 nos termos do n.º 5 do art. 24º, será calculada da seguinte forma:

$$\frac{12.000 - 0}{10} = 1200 \times 5 \text{ anos} = \mathbf{6000}$$

Considera-se que o bem está afecto a uma actividade totalmente não tributada e portanto sem direito à dedução, logo, o SP deveria regularizar a favor do Estado o montante de 6000 (campo 41 da DP do último período do ano).

2ª hipótese:

Se a alienação do imóvel for tributada, pelo facto do SP ter renunciado à isenção nos termos do n.º 5 do art. 12º, a regularização será efectuada tendo em conta que o bem está afecto a uma actividade totalmente tributada, pelo que a regularização far-se-á de uma só vez em relação ao período de regularização ainda não decorrido.

Exemplo:

Tendo em conta o imóvel referido no exemplo anterior, mas agora transmitido com sujeição a IVA, teríamos: IVA suportado: 15.000; IVA deduzido 12.000 (80%)

$$\frac{12.000 - 15.000}{10} = - 300 \times 5 = - 1.500$$

Neste caso, considera-se que o bem está afecto a uma actividade totalmente tributada pelo n.º de anos que faltam até ao final do período de regularização. A empresa deveria regularizar a seu favor o montante de 1.500 (campo 40 da DP).

7.1.4. Outras regularizações (art. 25º)

Haverá ainda lugar à regularização quando os bens imóveis, relativamente aos quais tenha havido dedução de imposto, sejam afectos a fins alheios à actividade da empresa, bem como quando haja lugar à cessação da actividade durante o período de regularização.

Relativamente ao primeiro caso, a regularização anual corresponderá a 1/20 do IVA deduzido por cada ano em que se verificar a afectação (art.º 25.º n.º 1).

Exemplo:

Em 1995 um SP adquiriu para o seu imobilizado um imóvel relativamente ao qual suportou e deduziu IVA no valor de 19.000. Em 1997 destinou esse imóvel a fins habitacionais. Nesse ano deverá efectuar a regularização no valor de:

$$\frac{19.000}{10} = 1.900 \text{ (IVA a entregar ao Estado)}$$

Este procedimento deverá manter-se por cada ano em que se mantiver a afectação do imóvel a fins habitacionais, até ao final dos 10 anos (bem adquirido antes de 2001) do período de regularização.

Relativamente à cessação de actividade durante o período de regularização, a mesma deverá ser efectuada nos termos do n.º 5 do art. 24º já referido anteriormente (art. 25º, n.º 2).

No caso de SP's mistos:

- Se houver liquidação de IVA na venda (bens móveis e imóveis) – actividade totalmente tributada pelo período restante;
- Se a venda for isenta (bens imóveis) – actividade totalmente não tributada pelo período restante, até que esgote o período de regularização.

No caso de SP's do regime normal que cessem a actividade, o problema só se coloca no caso de vendas isentas de imóveis que conferiram o direito à dedução no momento da aquisição – actividade totalmente não tributada pelo período restante.

As regularizações do n.º 5 do art. 24º referidas anteriormente, são também aplicáveis aos bens do activo imobilizado, no caso de passagens do regime normal a regimes de isenção incompleta, nos termos do art. 12º, n.º 3, al. b) e art. 54º, n.º 4 - nestes casos, no momento da mudança de regime, regulariza-se a favor do Estado o IVA proporcionalmente ao período restante ainda não decorrido até que se esgote o período de regularização.

Admita-se o **exemplo** de um contribuinte enquadrado no regime normal que no ano de 1999 adquiriu um bem de equipamento e deduziu integralmente o IVA do mesmo no montante de 1.000. Ao passar para o REI por opção em 01/01/2002, deveria regularizar a favor do Estado a importância correspondente a 2/5 do IVA deduzido aquando da aquisição, logo, na DP a apresentar relativa ao último período de imposto de 2001 deveria mencionar o montante de 700 no campo 41.

As regularizações do n.º 5 do art. 24º são também aplicáveis no caso de contribuintes que não são SP's mistos (generalidade dos SP's sem restrições especiais ao nível do direito à dedução), no caso de bens imóveis que conferiram o direito à dedução alienados (transmitidos) sem liquidação de IVA – regularização a favor do Estado. No caso de haver liquidação de IVA na venda do imóvel não haverá regularizações a fazer. No caso de alienação por estes SP's de bens móveis também não haverá quaisquer regularizações a fazer ⁽³⁶⁾.

7.1.5. Regularizações no caso de mudanças de regime (art. 24º-A)

Sendo certo que o exercício do direito à dedução se encontra vedado aos SP's que desenvolvem actividades isentas de imposto, tal leva a que, nos casos de passagem a um regime de tributação, seja por alteração da actividade, seja por imposição legal, ou de transferência de bens de um sector isento para um sector tributado, os bens do activo imobilizado antes adquiridos se encontrem agravados de imposto.

Na medida em que tais bens vão posteriormente ser utilizados em operações tributáveis, a impossibilidade de regularização do IVA neles contido geraria duplicação de imposto (efeitos cumulativos).

⁽³⁶⁾ Não há porque se a venda for isenta é porque não se deduziu imposto no momento da aquisição. Se for liquidado IVA na venda também não haverá regularizações porque no momento da aquisição o IVA foi deduzido integralmente (ou seja, a actividade já era totalmente tributada).

No sentido de evitar tais distorções, foi aditado ao CIVA pelo n.º 1 do art.º 44º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, o art.º 24º-A, que mais não representa do que a consagração legal da interpretação dos artigos 19º e 20º da Sexta Directiva efectuada pelo Grupo de Trabalho n.º 1 da Comissão, segundo o qual o direito à dedução do imposto suportado em bens de investimento, mantém-se quando a ocorra tributação de uma actividade até então isenta, ou passagens de bens de um sector de actividade isento para um sector de actividade tributado.

Conforme expressamente refere o n.º 4 do mesmo preceito, a disposição não contempla a dedução de imposto suportado em bens de investimento adquiridos por SP's registados no REI, assentando tal decisão no facto de sempre ser possível a tais SP's a opção "ab initio" pela tributação.

Por outro lado com a utilização na redacção do preceito, da expressão 'ou por imposição legal' pretende-se igualmente afastar do âmbito de aplicação da norma, os SP's que desenvolvendo actividades isentas que não conferem direito a dedução, poderiam ter optado pela tributação e não o fizeram.

Nestes casos a regularização a favor da empresa será proporcional ao número de anos que falem para completar o período de regularização (5 ou 20 anos), pelo que, por exemplo, os bens móveis terão que ter sido adquiridos, no máximo, nos 4 anos anteriores.

Imagine-se o **exemplo** de uma empresa que utiliza um sistema de afectação real e que afectou no ano de aquisição (2000) uma máquina (adquirida com IVA no montante de 1.000) ao seu sector de actividade não tributado, não tendo deduzido qualquer imposto no momento da aquisição. No decurso do ano 2002, afectou a máquina ao sector tributado podendo então ainda deduzir 3/5 do IVA suportado, logo, deverá incluir a seu favor no campo 40 da DP o montante de 600 $[(1000/5) \times 3]$.

O mesmo **exemplo** poderia ser dado no caso de uma empresa que viu alterada a sua actividade deixando de praticar operações isentas (passagem a uma actividade totalmente tributada). Tal empresa poderá deduzir integralmente o imposto suportado no imobilizado, proporcionalmente ao n.º de anos que falem para terminar o período de regularização, regularizando imposto a seu favor no campo 40 da DP relativa ao período em que se verificou a alteração.

Poderia também dar-se o **exemplo** de um contribuinte que por imposição legal passou a praticar operações que conferem o direito à dedução (como aconteceu com os advogados, médicos-veterinários e tradutores), o qual poderá ainda recuperar parte do imposto não deduzido no momento da aquisição, proporcionalmente ao n.º de anos que restem até que se

esgote o período de regularização dos bens de equipamento (tal período poderá já estar esgotado no caso de bens antigos).

7.2. O MÉTODO DA AFECTAÇÃO REAL

Apesar do método do prorata ser aquele que, regra geral, se aplica às empresas mistas com actividades económicas distintas (sujeitas e isentas), prevê o n.º 2 do art. 23º que os contribuintes possam ainda efectuar a dedução do imposto a que tenham direito segundo a afectação real da totalidade ou de parte dos bens ou serviços utilizados.

De facto, entende-se que o prorata é um método simples e fiável, partindo-se do pressuposto de que é satisfatório basear o nível de dedução do imposto suportado nos *inputs*, com base no peso que as operações que conferem o direito à dedução (*outputs*) têm no total das operações praticadas pelos SP's.

O método da afectação real ao permitir a dedução integral do imposto suportado nas aquisições destinadas a operações tributáveis que conferem o direito à dedução (exceptuando os casos previstos no art. 21º) e excluindo totalmente do direito à dedução nas aquisições destinadas a operações que não conferem esse direito, é o método que mais se coaduna com as situações de facto, sendo desejável que todos os SP's por ele optassem, sempre que possível ⁽³⁷⁾.

Contudo, e porque no caso das empresas mistas poderão surgir situações em que os bens e serviços adquiridos podem ser utilizados para efectuar, indistintamente, operações tributadas com direito à dedução e operações isentas que não conferem o direito à dedução, a utilização do método da afectação real decorre de uma opção que é conferida aos SP's não tendo portanto carácter obrigatório (art. 23º, n.º 2).

Acresce o facto dos operadores por vezes não terem uma estrutura administrativa capaz de dar resposta a um sistema de afectação real, ajustando-se por isso a adopção do método do prorata porquanto se afigura mais simples, conduzindo a resultados satisfatórios.

Todavia, sempre que o SP exerça actividades económicas distintas ou quando da aplicação do método do prorata derivem distorções significativas na tributação, a Administração Fiscal

⁽³⁷⁾ Opção a efectuar na declaração de início de actividade (art. 30º) ou na declaração de alterações (31º). A não comunicação prévia dessa opção, embora deva ser efectuada, não trará consequências negativas para a empresa numa eventual inspecção efectuada pela DGCI, desde que o método, embora não comunicado, esteja a ser correctamente aplicado.

poderá obrigar os SP's a utilizarem o método da afectação real anteriormente referido (art. 23º, n.º 3).

Existem dois exemplos em que a afectação real é imposta:

- Empresas de construção civil que frequentemente desenvolvem uma actividade de PS de construção civil (empreitadas) sujeita a IVA, conjuntamente com outra actividade de construção de imóveis para venda isenta de IVA – o facto da actividade de construção para venda ter um carácter irregular (obras plurianuais) poderia gerar oscilações muito acentuadas na % de dedução (prorata) daí a imposição da afectação real a partir de 01 de Janeiro de 1990 ⁽³⁸⁾ – Ofício-Circulado n.º 79713, de 89.07.18.
- Empresas a actuar nos vários sectores de actividade que fornecem alimentação em cantinas aos seus empregados, sem que essa seja a sua actividade principal - conforme se referiu anteriormente a propósito das Isenções, por uma questão de justiça e equidade fiscal e porque se trata do exercício de actividades economicamente distintas facilmente autonomizáveis a afectação real foi imposta também a partir de 1 de Janeiro de 1990, conforme o Ofício-Circulado n.º 53598, de 89.05.11.

Na situação anterior (cantinas) não nos parece difícil a adopção de um sistema de afectação real, pois o sector de actividade em causa é relativamente independente. Nas autarquias há também sectores de actividade que poderão ser facilmente autonomizados, tais como a exploração de parques de estacionamento e de campismo, o serviço de águas e saneamento, a exploração de pavilhões para exposições, etc.. Nos clubes de futebol, cujas quotas dos sócios estão isentas, poderão/deverão autonomizar-se algumas actividades paralelas, tais como, lojas de desporto, bombas de gasolina, restaurantes, etc..

Por outro lado, o sistema do prorata ou da percentagem de dedução também pode ser imposto, como aconteceu no caso das SGPS's cuja actividade, geralmente isenta, (n.º 28 do

⁽³⁸⁾ Sistema imposto desde 1990 que, refira-se, gera inúmeros problemas administrativos exigindo por isso um sistema de controlo muito apertado com recurso a técnicas de contabilidade analítica, situação talvez incompatível com a generalidade das empresas de construção civil. Imagine-se o cenário em que uma empresa mista de construção civil que se dedica a prestar serviços de construção (empreitadas) e à construção de imóveis para venda e que tem um único armazém donde saem todos os materiais destinados a ambos os sectores de actividade; neste caso, a empresa poderá deduzir o respectivo IVA na aquisição dos materiais devendo liquidar IVA cada vez que os mesmos são destinados ao sector isento - art. 3º, n.º 3, al. g). Se essa empresa apenas possuir uma grua (betoneira, camião, etc.) afecta exclusivamente ao sector tributado e a mesma for esporadicamente utilizada no sector isento, deverá ser liquidado IVA por essa PS (auto-consumo interno tributado) tendo subjacente o valor normal do serviço (por exemplo, tendo em conta o n.º de horas de utilização) - art. 4º, n.º 2, al. a) e art. 16º, n.º 2, al. c) e n.º 4. Face aos problemas suscitados pelo método da afectação real (embora ultrapassáveis), não admira que muitas vezes as empresas se dediquem exclusivamente a um sector de actividade (o que poderá implicar a constituição de duas empresas distintas). Ainda assim, mesmo dentro do sector isento (ou do sector sujeito) é exigível que as empresas tenham um sistema que permita efectuar a imputação de custos às obras, condição fundamental para um correcto apuramento dos custos inerentes a cada obra, elemento determinante em termos contabilísticos e fiscais (IRC).

art. 9º) se conjuga com outras tributadas (assessoria e consultoria), considerando-se, neste caso, que a afectação real não é exequível. Tal raciocínio aplica-se também aos bancos, seguradoras e a uma grande parte da actividade das autarquias – neste último caso a afectação real a alguns sectores de actividade coexistirá com o prorata geral da autarquia, e mesmo dentro de um sector autónomo poderá existir um ou vários proratas.

7.3. PRORATA *VERSUS* AFECTAÇÃO REAL

Sendo o método do prorata a regra, o método da afectação real constitui excepção, podendo mesmo ser imposta a sua utilização pela Administração Fiscal como acontece no caso das operações imobiliárias (³⁹).

Mesmo nos casos em que um SP aplique o método de afectação real, tem de admitir-se poderem existir várias despesas comuns, isto é, despesas que se destinam a vários sectores de actividade.

Nestes casos, deverá o imposto suportado relativamente a tais despesas ser deduzido segundo a aplicação de uma percentagem, calculada em função do destino de tais despesas, devendo aplicar-se nesse caso, segundo entendimento da DGCI, o método do prorata.

Poderá também optar-se por afectar os custos comuns ao sector sujeito, tendo-se presente que as afectações e até meras utilizações de bens afectos a sectores tributados em sectores de actividade isentos, constituirão operações assimiladas a TB e PS tributáveis em IVA, nos termos do art. 3º, n.º 3, al. g) e art. 4º, n.º 2, al. a).

Conforme se verifica trata-se de uma problemática complexa que terá que ser analisada caso a caso e numa perspectiva abrangente, exigindo conhecimentos fiscais, contabilísticos e outros na área da gestão e de sistemas de informação.

A implementação de um sistema de afectação real, nos casos mais complexos, será seguramente um processo aberto e dinâmico que poderá sempre ser melhorado à medida que se vai consolidando o conhecimento da organização (empresa, instituição) e se vão criando novas rotinas procedimentais.

(³⁹) Incluindo as situações de renúncia à isenção no arrendamento e na transmissão de imóveis, exigindo-se uma separação clara dos custos e dos proveitos (art. 12º, n.ºs 4 e 5).