

MÓDULO 3

APURAMENTO

DO IVA

- **Texto elaborado por José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos (docentes do IPCA)**

ÍNDICE

5. Liquidação e dedução	147
5.1. Condições do direito à dedução	150
5.2. Exclusões do direito à dedução	153
5.3. Modalidades do direito à dedução (reembolsos)	157
6. Deduções parciais e regularizações	161
6.1. Princípios gerais do direito à dedução	163
6.2. Conceitos	164
6.3. Âmbito de aplicação do artigo 23.º do CIVA	166
6.3.1. Métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista	167
6.3.2. Cálculo do pro rata	170
6.4. Regularizações anuais	173
6.4.1. Regularização geral (n.º 6 do art. 23.º)	173
6.4.2. Regularizações específicas do imobilizado (art. 24.º)	176
6.4.3. Regularizações no caso de alienação de bens (n.º 5 do art. 24.º)	182
6.5. Outras regularizações	185
6.6. Regularizações no caso de mudança de regime (art. 25.º)	189

5. LIQUIDAÇÃO E DEDUÇÃO

O IVA é um imposto sem efeitos cumulativos, em que os sujeitos passivos são obrigados a proceder à liquidação do imposto mediante a aplicação de uma taxa ao valor tributável das operações sujeitas e não isentas.

Trata-se 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 19.º e seguintes do CIVA, chama-se **direito à dedução**, elemento nuclear à volta do qual gravita todo o funcionamento do IVA, consubstanciando-se no direito atribuído a cada sujeito passivo de, no momento em que apure o imposto por si devido, relativo às suas vendas e prestações de serviços, 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.

O direito à dedução opera através da compensação e, subsidiariamente, pelo reembolso. Por compensação, porque o sujeito passivo subtrai (deduz) ao montante de que é devedor (IVA liquidado), num determinado período, o montante de imposto dedutível que suportou nesse mesmo período (2.ª parte do n.º 1 do art. 22.º) ⁽¹¹⁰⁾; por reembolso, porque o sujeito passivo poderá solicitar que o Estado lhe restitua a quantia de que é credor (n.º 5 e seguintes do art. 22.º).

O direito à dedução é, portanto, concebido como um direito creditório, em que o credor é o sujeito passivo da obrigação tributária e o devedor é o sujeito activo da relação tributária – o Estado ⁽¹¹¹⁾. O credor, uma vez munido do título válido em seu nome e na sua posse – a factura ou documento equivalente passados em forma legal ou ainda o recibo comprovativo do pagamento do IVA nas importações – pode fazer valer o seu direito (n.º 2 do art. 19.º; n.º 5 do art. 36.º).

⁽¹¹⁰⁾ Sem prejuízo da dedução, no período seguinte, do crédito de imposto transitado do período anterior (n.º 4 do art. 22.º), ou da dedução de outros créditos comunicados pela DSIVA (campo 81 da declaração periódica).

⁽¹¹¹⁾ Pode, pois, afirmar-se que entre o credor – sujeito passivo 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.

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 (alínea a) do n.º 1 do art. 20.º), com excepção das que gozam de isenção completa, tais como exportações, operações assimiladas a exportações, algumas operações ligadas a importações e a regimes aduaneiros suspensivos (alínea b) do n.º 1 do art. 20.º) e ainda as transmissões intracomunitárias de bens para outros Estados membros da Comunidade (n.º 2 do art. 19.º do RITI).

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

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

- O imposto devido ou pago aos seus fornecedores pela aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos – alínea a) do n.º 1 do art. 19.º;
- O imposto devido pela importação de bens – alínea b) do n.º 1 do art. 19.º ⁽¹¹²⁾;
- O imposto pago pela aquisição dos bens ou dos serviços indicados nas alíneas e), h), i) e j) do n.º 1 do artigo 2.º – alínea c) do n.º 1 do art. 19.º ⁽¹¹³⁾;
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado (art. 30.º) e não tenham facturado o imposto – alínea d) do n.º 1 do art. 19.º ⁽¹¹⁴⁾;

⁽¹¹²⁾ O imposto devido pelas importações será liquidado pela DGAIEC, devendo ser pago junto destes serviços no momento do desembaraço alfandegário (n.º 3 do art. 28.º). Nos termos desta norma, tal imposto pode ser deduzido na declaração periódica relativa ao período em que se verificou o pagamento, conforme o respectivo documento alfandegário. O imposto (auto)liquidado pelas aquisições intracomunitárias de bens também é dedutível nos termos do disposto no n.º 1 do art. 19.º do RITI.

⁽¹¹³⁾ Contempla aquelas transmissões de bens e prestações de serviços consideradas localizadas no território nacional em virtude do adquirente ser sujeito passivo 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. A partir de Julho de 2006 passou a contemplar também o imposto suportado na aquisição de bens ou serviços previstos no Anexo E ao CIVA, nos quais cabe ao adquirente liquidar o IVA (inversão do sujeito passivo) e, a partir de Abril de 2007, passou a incluir também o IVA suportado na aquisição de serviços de construção civil, nas situações em que, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º, caiba ao adquirente liquidar o imposto.

⁽¹¹⁴⁾ 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 sujeito passivo nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 2.º, cabendo-lhe a responsabilidade pela liquidação do IVA – tal imposto (auto)liquidado pela aquisição dessas transmissões de bens e prestações de serviços é dedutível nos termos desta norma.

- O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do art. 15.º – alínea e) do n.º 1 do art. 19.º.

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

5.1. 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. 19.º. Assim,

CONDIÇÕES OBJECTIVAS

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

Estas operações (que conferem direito à dedução) são:

- Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- Exportações e operações isentas nos termos do art. 14.º;
- Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional ⁽¹¹⁵⁾;
- Prestações de serviços isentas nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 13.º, cujo valor esteja incluído na base tributável dos bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 17.º;
- Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do art. 15.º;
- Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do art. 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade.

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. 21.º (exclusões do direito à dedução).

⁽¹¹⁵⁾ Trata-se, por exemplo, daquelas operações que, de acordo com as regras de localização constantes do art. 6.º, não se consideram localizadas no território nacional e que, como tal, não estão sujeitas a IVA, facto que não impede o exercício do direito à dedução por parte do operador a actuar nestas circunstâncias.

CONDIÇÕES FORMAIS ⁽¹¹⁶⁾

Nos termos do n.º 2 do art. 19.º, para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de factura, documento equivalente ou recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação (IL), bem como em documentos emitidos por via electrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa.

Relativamente às facturas ou documentos equivalentes que permitem o exercício do direito à dedução, apenas são considerados os que tenham sido emitidos sob forma legal, isto é, aqueles que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do art. 36.º e que obedeçam aos requisitos exigidos no DL n.º 147/2003, de 11 de Julho ⁽¹¹⁷⁾.

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

CONDIÇÕES TEMPORAIS

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível tal como é definido nos artigos 7.º e 8.º (1.ª parte do n.º 1 do art. 22.º), 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 declaração periódica do período de imposto em que se tiver verificado a recepção dos documentos por parte do sujeito passivo adquirente (n.º 2 do art. 22.º). Porém, se a recepção desses documentos tiver lugar em período diferente daquele em que se verificou a sua emissão, poderá esse imposto ser deduzido, se ainda for possível, na declaração periódica do período de imposto em que os mesmos foram emitidos (n.º 3 do art. 22.º).

Em qualquer caso, porém, o exercício do direito à dedução só pode ser efectuado até ao decurso do prazo a que se refere o n.º 2 do art. 98.º – prazo geral de 4 anos.

⁽¹¹⁶⁾ Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 19.º 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 sujeito passivo.

⁽¹¹⁷⁾ Regime dos bens em circulação – no caso das facturas ou documentos equivalentes servirem de documentos de transporte, deverão cumprir também com os requisitos mencionados nos arts. 4.º e 5.º deste diploma.

Exemplo: Considere-se que em 9 de Fevereiro a empresa ALFA emitiu uma factura relativa a uma venda efectuada à empresa BETA, que foi por esta recepcionada no dia 28 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 Abril, com referência ao mês de Fevereiro – alínea a) do n.º 1 do art. 41.º.

Supondo agora que a factura, recepcionada pela empresa BETA em 28 de Fevereiro, tinha sido emitida pela empresa ALFA em 25 de Janeiro. Neste caso, a dedução desse imposto poderia ainda ser efectuada na declaração periódica relativa ao mês de Janeiro, a enviar até ao dia 10 de Março.

5.2. Exclusões do direito à dedução

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

Contudo, esse direito também é permitido quando os sujeitos passivos realizem determinadas operações que, para este efeito, são assimiladas a operações tributáveis à taxa zero, isto é, as isenções completas, designadamente as operações previstas na alínea b) do n.º 1 do art. 20.º (por exemplo, exportações e operações assimiladas) e no n.º 2 do art. 19.º do RITI (transmissões intracomunitárias de bens).

As operações mencionadas anteriormente deverão constar do campo 8 da declaração periódica (excepto as transmissões intracomunitárias de bens, que deverão ser incluídas no campo 7), sendo que o IVA suportado para a realização de operações à taxa zero, 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 ⁽¹¹⁸⁾, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constitua objecto da actividade do sujeito passivo – alínea a) dos n.ºs 1 e 2 do art. 21.º ⁽¹¹⁹⁾ ⁽¹²⁰⁾.

⁽¹¹⁸⁾ 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 – alínea a) do n.º 1 do art. 21.º.

⁽¹¹⁹⁾ Não se verifica a exclusão do direito a dedução relativamente a estas despesas, tal como nas despesas mencionadas nas alíneas c) e d) do n.º 1 deste artigo, quando efectuadas por um sujeito passivo 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 – alínea c) do n.º 1 do art. 21.º – tais despesas serão incluídas no valor tributável, de conformidade com a alínea b) do n.º 5 do art. 16.º.

⁽¹²⁰⁾ Importa aqui relembrar que, nos termos da alínea g) do n.º 3 do art. 3.º, é considerada assimilada a uma transmissão de bens 'a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do art. 21.º, 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 alínea a) do n.º 1 do art. 21.º, beneficiará da isenção prevista no n.º 32 do art. 9.º.

- 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), de gás natural e biocombustíveis, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis é totalmente dedutível – alínea b) do n.º 1 do art. 21.º ⁽¹²¹⁾:
 - Veículos pesados de passageiros;
 - Veículos licenciados para transportes públicos, excepto os *rent-a-car*;
 - Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, que não sejam veículos matriculados;
 - Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola (trabalhos próprios ou alheios);
 - Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 Kg.
- O IVA suportado em despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens ⁽¹²²⁾ – alínea c) do n.º 1 do art. 21.º.
- Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções – alínea d) do n.º 1 do art. 21.º.

Relativamente aos dois últimos tipos de exclusões referidos, a exclusão do direito à dedução não se verificará se:

1. As referidas despesas (das alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 21.º), com excepção do tabaco:
 - respeitarem à **ORGANIZAÇÃO** de feiras, congressos, exposições...
 - resultarem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito;
 - comprovadamente contribuírem para a realização de operações tributáveis;

Verificadas estas condições, o IVA suportado poderá ser **deduzido em 50%** (alínea d) do n.º 2 do art. 21.º).

⁽¹²¹⁾ A contabilidade deverá desagregar os combustíveis com dedução integral, 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.

⁽¹²²⁾ 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 alínea c), pois caso contrário já será dedutível.

2. As despesas da alínea c) e as de alojamento, alimentação e bebidas, da alínea d) do n.º 1 do art. 21.º se:

- respeitarem à **PARTICIPAÇÃO** em feiras, congressos, exposições...
- resultarem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito;
- comprovadamente contribuírem para a realização de operações tributáveis;

Verificadas estas condições, o IVA suportado poderá ser **deduzido em 25%** (alínea e) do n.º 2 do art. 21.º)

Beneficiará contudo do direito à dedução o IVA suportado com o fornecimento ao pessoal da empresa, efectuado pelo próprio sujeito passivo, 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 sujeito passivo renúncia à isenção a que se refere o n.º 36 do art. 9.º, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 12.º – alínea b) do n.º 2 do art. 21.º.

- 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 – alínea e) do n.º 1 do art. 21.º;

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 sujeito passivo ⁽¹²³⁾.

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

⁽¹²³⁾ Note-se que as exclusões do direito à dedução não se encontram perfeitamente harmonizadas na Comunidade, diferindo muito entre Estados membros. 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.

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) – n.º 3 do art. 19.º.
- O imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo adquirente tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada – n.º 4 do art. 19.º ⁽¹²⁴⁾.
- O imposto pago em aquisições que sejam efectuadas em nome e por conta do cliente e contabilizadas em contas de terceiros apropriadas – n.º 2 do art. 20.º ⁽¹²⁵⁾.
- O IVA devido pelas aquisições de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção e antiguidades, sempre que o valor tributável 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) – n.º 3 do art. 21.º.
- O imposto suportado por revendedores, relativamente às aquisições de combustíveis e de tabaco para revenda (regimes particulares).

⁽¹²⁴⁾ 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. 34.º (2.ª 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).

⁽¹²⁵⁾ 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 sujeito passivo (parte final do n.º 2 do art. 19.º), 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.

5.3. Modalidades do exercício do direito à dedução

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

- **Método da subtracção ou da imputação**, o qual consiste na subtracção do IVA dedutível em cada período (mês ou trimestre) ao IVA liquidado respeitante ao mesmo período (n.º 1 do art. 22.º);
- **Método do reporte**, através do qual se transfere para o(s) período(s) seguinte(s) o crédito do imposto a favor do sujeito passivo em determinado período (n.º 4 do art. 22.º);
- **Método do reembolso**, que consiste em solicitar ao Estado a restituição do crédito de imposto a favor do sujeito passivo, desde que verificadas as condições previstas nos n.ºs 5 ou 6 do art. 22.º e os requisitos exigidos no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro.

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

Situações em que o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso do IVA (n.ºs 5 e 6 do art. 22.º):

- Quando o crédito a favor do sujeito passivo persista durante 12 meses consecutivos e o seu montante seja superior a € 250,00;
- Quando o crédito a favor do sujeito passivo exceder € 3000,00 (em vigor desde 11.03.2009, mas produzindo efeitos desde 01.01.2009). ⁽¹²⁶⁾
- Quando se verifiquem as seguintes situações e o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a € 25,00:
 - Haja cessação de actividade;
 - O sujeito passivo passe a enquadrar-se no disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 29.º, isto é, quando passe a praticar exclusivamente operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução (isenções incompletas);

⁽¹²⁶⁾ Antes desta alteração, introduzida ao n.º 6 do art. 22.º do CIVA pelo art. 9.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, que procedeu à 1.ª alteração à Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE/2009, as condições vigentes eram as seguintes: “Quando o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado” ou “Quando o crédito a favor do sujeito passivo seja superior a metade de 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado nas situações a seguir indicadas: a) Nos seis primeiros meses após o início da actividade; b) Em situações de investimento com recurso ao crédito devidamente comprovadas”.

- O sujeito passivo passe a enquadrar-se no disposto no n.º 1 do art. 54.º, isto é, quando o sujeito passivo enquadrado no regime normal pretender a aplicação do Regime Especial de Isenção previsto no art. 53.º;
- O sujeito passivo passe a enquadrar-se no n.º 1 do art. 61.º, ou seja, quando, estando incluído no regime normal, pretender a aplicação do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º.

Relativamente às três últimas situações anteriores (passagem do regime normal a regimes que não conferem o direito à dedução, caracterizados pela dispensa de apresentação de declarações periódicas), embora se verifique ser legítimo o pedido de reembolso na última declaração periódica 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.

Quando o montante a reembolsar exceder € 30 000,00 ⁽¹²⁷⁾, poderá a DGCI exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, que determinará a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios ⁽¹²⁸⁾, até à prestação da mesma, a qual deverá ser mantida pelo prazo de seis meses (n.º 7 do art. 22.º) ⁽¹²⁹⁾.

Para além desta exigência os sujeitos passivos terão ainda que:

- Submeter a declaração periódica dentro do prazo legal;
- Cumprir com os requisitos previstos no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, com a redacção que lhe foi dada pelo Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho ⁽¹³⁰⁾;
- Facultar os elementos (outras informações) que permitam aferir da legitimidade do reembolso quando notificados para o efeito (n.º 11 do art. 22.º).

⁽¹²⁷⁾ O limite de € 30 000,00 constitui uma alteração introduzida pela Lei n.º 2/2010, de 15 de Março. O limite anterior estava fixado em € 1000,00.

⁽¹²⁸⁾ Trata-se de juros pagos ao sujeito passivo quando a Administração Fiscal não efectuar o reembolso até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido – n.º 8 do art. 22.º. Relativamente à garantia, deverá ser constituída a favor da DGCI e poderá assumir a forma de fiança bancária, seguro caução ou depósito bancário.

⁽¹²⁹⁾ A manutenção da garantia pelo prazo de 6 meses é uma das medidas tomadas pelo DL n.º 136-A/2009, de 5 de Junho. Anteriormente a garantia tinha de ser mantida pelo prazo de um ano.

⁽¹³⁰⁾ Quanto aos formalismos a cumprir remete-se para o citado Despacho Normativo, que refere a obrigatoriedade dos sujeitos passivos apresentarem, juntamente com a declaração periódica do período, os mapas 1, 2 e 3 anexos àquele Despacho Normativo, os quais identificarão, respectivamente: os clientes a quem, com referência ao período declarativo, foram efectuadas as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, previstas em legislação especial, sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respectivo valor; os fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respectivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que por força da lei o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto; os sujeitos passivos a que respeitam as regularizações mencionadas no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica relativa ao período declarativo e indicação do respectivo valor líquido de imposto e do IVA regularizado.

Os reembolsos, quando devidos, deviam ser efectuados pela DGCI até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido. Tal prazo, contudo, veio a ser encurtado pela Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, que alterou o n.º 8 do art. 22.º do CIVA nos seguintes termos:

- “8 – Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária”

De conformidade com o artigo 2.º da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, a alteração do prazo geral de reembolso referido na 1.ª parte do n.º 8 do art. 22.º do CIVA aplica-se aos pedidos de reembolso apresentados após 1 de Julho de 2010.

Nos termos do n.º 14 do art. 22.º do CIVA, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, a inscrição no regime de reembolso mensal é efectuada a pedido do sujeito passivo, nos termos a definir em Despacho Normativo que ainda não se encontrava publicado à data da entrega deste manual.

Havendo atraso no reembolso serão devidos juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, a taxa igual à taxa dos juros compensatórios – n.º 8 do art. 22.º.

Relativamente aos sujeitos passivos que efectuem predominantemente operações isentas com direito à dedução (pelo menos 75% do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período), o n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, na linha do disposto no n.º 9 do art. 22.º, estabelece medidas administrativas que permitem o aceleramento dos reembolsos ⁽¹³¹⁾, desde que verificadas as condições ali previstas.

A Lei do OE para 2008 alargou esta possibilidade de beneficiarem de reembolsos em condições mais favoráveis (30 dias) aos sujeitos passivos cujo volume de negócios seja constituído essencialmente (≥75%) por operações abrangidas pela inversão do sujeito passivo, tendo, em consequência disso, sido alterado o Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, pelo Despacho Normativo n.º 31-A/2008, de 12 de Junho.

Esta possibilidade, no entanto, e em conformidade com o n.º 5 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, apenas se aplica quando não esteja em causa o primeiro pedido de reembolso, ou quando o pedido de reembolso seja de valor superior a € 10 000,00.

⁽¹³¹⁾ Pagamento do reembolso no prazo de 30 dias a contar da recepção da DP referida no art. 40.º 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 ($C07 + C08 / (C90 - C10) \geq 75\%$).

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

- Não apresentação, conjuntamente com o pedido, dos elementos previstos no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro;
- Falta de colaboração do sujeito passivo ao não apresentar os elementos ou informações consideradas pertinentes pela administração fiscal;
- 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 sujeito passivo;
- 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 declarações periódicas ou as entreguem sem meio de pagamento, tal não constitui motivo para o indeferimento imediato do reembolso, devendo a Administração Fiscal actuar 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 sujeito passivo reagir, utilizando os meios ao seu dispor, designadamente o recurso hierárquico, a reclamação ou a impugnação judicial nos termos previstos no art. 93.º – n.º 13 do art. 22.º.

6. DEDUÇÕES PARCIAIS E REGULARIZAÇÕES

Os sujeitos passivos que, face ao disposto no art. 20.º, 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 **sujeitos passivos mistos**.

Exemplos de potenciais sujeitos passivos mistos são, designadamente, as empresas de construção civil, os bancos, as seguradoras, 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, etc.

Tais contribuintes – sujeitos passivos 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 referidas no art. 20.º do CIVA. 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.

A matéria relacionada com a determinação da medida do direito à dedução por parte dos sujeitos passivos que praticam operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito (“sujeitos passivos mistos”), constitui um dos aspectos do regime jurídico do IVA, cuja interpretação e aplicação prática suscita maior complexidade e relevo.

Basicamente, a legislação do IVA admite a utilização de dois métodos, bastante diferentes entre si, para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos: **o método da percentagem de dedução (*pro rata*)**, com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas actividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividades que não possibilitam tal dedução; e **o método da afectação real**, ligado à efectiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

No caso da utilização do *pro rata*, a determinação da percentagem a deduzir, no que respeita aos montantes de IVA suportados nas aquisições de bens e serviços, tem lugar de forma indirecta. A medida da dedução não é apurada em função da medida da utilização pelo sujeito passivo desses bens e serviços na realização de operações de um tipo ou de outro mas, grosso modo, com base no valor dos proveitos gerados por esses dois tipos de operações. Numa palavra, recorrendo à terminologia frequentemente utilizada pelos especialistas na matéria, a medida da dedução do IVA suportado a montante, isto é, nos *inputs* da actividade do sujeito passivo, está dependente do valor dos elementos que constituem o volume de negócios por ele obtido a jusante, ou seja, o valor dos *outputs* da sua actividade.

No caso da afectação real, a medida da dedução está dependente, não dos volumes de negócios obtidos a jusante, mas da utilização de critérios que permitem mensurar a efectiva utilização dos *inputs* da actividade na produção dos bens ou dos serviços transaccionados pelo sujeito passivo.

O recurso a um ou outro dos dois métodos para determinação da medida das deduções a efectuar pelos sujeitos passivos mistos apresenta dificuldades específicas.

O regime das deduções parciais foi recentemente alterado/clarificado pelo Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31/12). Tais alterações resultaram, essencialmente, das conclusões do relatório do grupo de trabalho criado por despacho do Director-Geral dos Impostos, de 6 de Novembro de 2006, que teve como objectivo analisar as consequências na legislação interna portuguesa da jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) no regime do direito à dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos que pratiquem operações que conferem direito à dedução, a par de operações que o não conferem, em especial nos casos de utilização do método do *pro rata* baseado no volume de negócios.

As alterações ao art. 23.º do CIVA introduziram elementos novos, essenciais para a determinação do quantum do imposto a deduzir, dos quais se destaca a referência expressa de que **as suas regras (do art. 23.º) 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.**

Entende-se como bens e serviços de utilização mista os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, que confere direito a dedução, com actividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de actividade económica.

6.1. Princípios gerais do direito à dedução

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que, para que o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços seja dedutível, estas devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

Como regra geral, é dedutível, com excepção das situações enunciadas no art. 21.º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma actividade económica referida na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, desde que respeite a transmissões de bens e prestações de serviços que confirmem o direito a dedução nos termos do art. 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no âmbito das actividades económicas referidas no art. 2.º do CIVA, não resultam localizadas no território nacional, por força das regras de localização constantes do art. 6.º do CIVA, sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito a dedução pela alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

Assim, é dedutível na totalidade o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações que, integrando o conceito de actividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito à dedução ou, ainda, não tributadas, mas que conferem esse direito, nos termos da subalínea II da alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afectos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução, ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de actividades económicas, não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução.

6.2. Conceitos

Para uma aplicação correcta da disciplina relativa ao apuramento do imposto dedutível suportado em bens ou serviços de utilização mista, contida no art. 23.º, há que clarificar o enquadramento de algumas operações face ao conceito de actividade económica. Assim, deve ter-se em consideração, nomeadamente, o seguinte:

i. Operações decorrentes de uma actividade económica

A qualidade de sujeito passivo de IVA pressupõe, grosso modo, face ao disposto no n.º 1 do art. 2.º do CIVA, a realização de certas actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e das profissões liberais. A sujeição ao imposto inclui, em geral, as operações delas decorrentes, ainda que sejam abrangidas por alguma das isenções previstas no CIVA.

Consideram-se decorrentes do exercício de uma actividade económica, no caso específico das operações referidas no n.º 27 do art. 9.º do CIVA, entre outras, as seguintes operações:

- Os juros decorrentes de depósitos bancários ou de aplicações em títulos, incluindo as obrigações do tesouro ou as operações de tesouraria;
- Os juros resultantes da detenção de obrigações;
- Os juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas através de empréstimos ou de suprimentos, independentemente das razões por que são concedidos;
- As operações de *swap*, nomeadamente *swaps* cambiais.

Para este efeito não é relevante que os empréstimos se qualifiquem como meramente ocasionais ou resultem exclusivamente de dividendos obtidos das sociedades participadas, uma vez que a realização de operações a título ocasional não prejudica a qualidade de sujeito passivo, de acordo com o estabelecido na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA.

São ainda de considerar operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, as realizadas por sujeitos passivos que tenham por objecto o investimento colectivo em valores mobiliários, através de capitais recolhidos junto do público, que se dediquem a constituir e a gerir carteiras de títulos mediante remuneração, dado que tal actividade ultrapassa a mera aquisição, detenção e venda de acções e visa a obtenção de receitas com carácter de permanência.

Para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução, as operações financeiras enquadradas no n.º 27 do art. 9.º do CIVA devem integrar o denominador da fracção referida no n.º 4 do art. 23.º, a menos que as mesmas devam ser consideradas como acessórias no quadro da actividade do sujeito passivo.

ii. Operações excluídas do conceito de actividade económica

A percepção de **dividendos ou lucros provenientes da detenção de participações sociais** não constitui a contraprestação de operações dentro do âmbito de aplicação do imposto, sendo operações não decorrentes de uma actividade económica para efeitos do IVA, por resultar da mera propriedade daquelas e depender, em larga medida, de factores aleatórios.

O mesmo sucede com **as mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação dessas participações sociais**, assim como de outros valores mobiliários, incluindo obrigações, por se entender que a simples aquisição e venda não constitui a exploração de um bem com vista à produção de receitas com carácter de permanência.

Também os **rendimentos resultantes de aplicações em fundos de investimento e as mais-valias geradas pela simples venda dessas aplicações** não devem ser considerados a contraprestação de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica para efeitos do IVA.

Igualmente, as **entradas de capital para sociedades**, nomeadamente por admissão de um novo sócio, ou a emissão de acções por sociedades anónimas com vista à respectiva subscrição por novos accionistas, não preenchem o conceito de actividade económica relevante, não sendo, por isso, consideradas abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

Note-se que, no contexto descrito, a consideração dos proveitos ou receitas acima indicados como decorrentes de operações não enquadráveis no conceito de actividade económica, logo fora do âmbito de incidência do IVA, é, por regra, independente da natureza do sujeito passivo que as auferir ou da actividade prosseguida por este, sendo também irrelevante se esse sujeito passivo tem ou não interferência directa ou indirecta na gestão das sociedades participadas.

Importa, por último, reforçar que as operações não decorrentes de uma actividade económica **implicam a adopção do critério da afectação real** para o apuramento do valor do IVA a expurgar daquele que será considerado como IVA potencialmente dedutível para efeitos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o que significa que, em caso algum, aquelas operações podem integrar o denominador do *pro rata*.

6.3. Âmbito de aplicação do art. 23.º do CIVA

Convém salientar que a aplicação do art. 23.º se restringe à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito.

De facto:

- Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações com direito à dedução do imposto, apresentando uma relação directa e imediata com essas operações, **o respectivo imposto é objecto de dedução integral nos termos do art. 20.º do CIVA (100%)**.
- Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução, ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de actividade económica, estejam fora das regras de incidência do imposto, ou ainda de operações não decorrentes de uma actividade económica, **o respectivo IVA suportado não pode ser objecto de dedução (0%)**.

Exemplificando:

1. Um sujeito passivo, no âmbito de um processo de aquisição de uma participação financeira noutra empresa, contratou os serviços de assessoria jurídica de um escritório de advogados. Uma vez que a mera detenção de participações sociais não constitui uma actividade económica para efeitos de IVA, o IVA associado aos *inputs* que permitiram a sua detenção não é susceptível de ser deduzido.
2. Uma empresa realiza simultaneamente uma actividade de consultadoria para os negócios e uma actividade de formação profissional. Sendo esta última abrangida pela isenção (simples) prevista no n.º 10 do art. 9.º, e admitindo que não houve renúncia à isenção, a referida empresa assume a qualidade de sujeito passivo misto. Admitindo que a empresa adquiriu 10 computadores para instalar na sala de formação onde ministra lições de informática, o IVA que onerou a aquisição destes computadores não pode ser dedutível, uma vez que estes bens se destinam exclusivamente a uma utilização na actividade que não confere direito à dedução. Mas se a mesma empresa adquirir um computador portátil que se destina a uma utilização exclusiva pelos consultores que prestam serviços de consultadoria aos seus clientes, o IVA que tenha sido suportado na aquisição desse computador pode ser deduzido na totalidade, na medida em que o bem vai ser afecto exclusivamente a uma actividade que confere direito à dedução (actividade de consultadoria, sujeita e não isenta de IVA).

6.3.1. Métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista

Segundo o previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afectos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica, é **obrigatório** o recurso à afectação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo.

Tratando-se de bens ou serviços afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º estabelece que o **imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem**, apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afectação real, nos termos do n.º 2.

No caso de utilização da afectação real, obrigatória ou facultativa, e ainda de acordo com o n.º 2 do art. 23.º, os critérios a que o sujeito passivo recorra para determinar o grau de afectação ou utilização dos bens e serviços à realização de operações que conferem direito a dedução ou de operações que não conferem esse direito, podem ser corrigidos ou alterados pela DGCI, com os devidos fundamentos de facto e de direito, que pode ainda, se for caso disso, fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação.

As correcções ou alterações referidas no parágrafo anterior devem ser promovidas pelos competentes serviços de inspecção tributária, quando, no exercício das respectivas competências, detectem vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução.

No caso dos bens ou dos serviços de utilização mista, parcialmente afectos à realização de operações não decorrentes de uma actividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de *pro rata* previsto no n.º 4 do art. 23.º, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afectação real, em função da efectiva utilização.

Em consequência, deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem do exercício de uma actividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objectivos, podendo ser referidos, a título meramente indicativo, os seguintes:

- A área ocupada;
- O n.º de elementos do pessoal afecto;

- A massa salarial;
- As horas-máquina;
- As horas-homem.

Em qualquer dos casos, a determinação desses critérios deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante.

Em princípio, o critério adoptado para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, o mesmo é dizer, bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. Não obstante, pode admitir-se o recurso a uma chave de repartição ou critério objectivo comum a um conjunto de bens ou serviços, na condição de que tal se fundamente em razões objectivas e relevantes, devendo o sujeito passivo, em qualquer dos casos, estar em condições de, comprovadamente, justificar os métodos e critérios utilizados.

Os critérios adoptados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efectuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.

Exemplificação:

1. Um sujeito passivo adquire um computador por € 1800, suportando € 360 de IVA. A efectiva utilização do mesmo, determinada com recurso a um critério objectivo, foi de 70% para as operações que constituem actividades económicas para efeitos de IVA, isto é, operações sujeitas que conferem direito a dedução, e 30% para as operações que não se enquadram no conceito de actividade económica. O IVA dedutível da sociedade é, neste caso, ($€ 360 \times 70\% = € 252$).
2. Um outro sujeito passivo adquire diversos bens e serviços para utilização mista em operações decorrentes de actividades económicas sujeitas a IVA, que conferem direito a dedução, e em operações não decorrentes de actividades económicas. A efectiva utilização das instalações afectas às operações que conferem direito a dedução, determinada com recurso a um critério objectivo, representou uma quinta parte da área total, sendo demonstrado ser essa a chave de repartição mais representativa para efeitos da aferição do direito a dedução. Em consequência, na imputação das despesas de utilização mista à actividade que confere direito a dedução e correspondente IVA dedutível – electricidade, água, telefone, trabalhos de construção, etc. – o sujeito passivo utilizará o coeficiente de 20% (1/5).

Saliente-se que, sempre que o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas, ou quando da aplicação do método do *pro rata* derivem distorções significativas na tributação, a Administração Fiscal poderá obrigar os sujeitos passivos a utilizarem o método da afectação real (n.º 3 do art. 23.º).

Existem três situações em que a afectação real é imposta:

- Empresas de construção civil que, frequentemente, desenvolvem uma actividade de prestação de serviços de construção civil (empreitadas), sujeita a IVA, conjuntamente com outra actividade de construção de imóveis para venda, isenta de IVA. Sendo a actividade de construção para venda, que se caracteriza por ter um carácter irregular (obras plurianuais), susceptível de gerar oscilações muito acentuadas na percentagem de dedução (*pro rata*), foi imposta a utilização do método da afectação real a partir de 01 de Janeiro de 1990 (Ofício-circulado n.º 79713, de 18.07.89).
- Empresas que actuem em qualquer sector de actividade e que fornecem alimentação e bebidas aos seus empregados, sem que essa seja a sua actividade principal. 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 (Ofício-circulado n.º 53598, de 11.05.89).
- Instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de *Leasing* ou de *ALD* – despacho de 30.01.2009, do Director-Geral dos Impostos, comunicado pelo ofício-circulado n.º 30108, de 30.01.2008, do Gabinete do Sudirector-Geral do IVA.

De referir, por último, que há várias situações em que, apesar de não ser obrigatória a utilização do método da afectação real, essa utilização é, do nosso ponto de vista, recomendável.

A título meramente exemplificativo, indicamos as autarquias, onde há 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. E indicamos ainda os clubes de futebol, cujas quotas dos sócios estão isentas, onde poderão/deverão autonomizar-se algumas actividades paralelas, tais como, lojas de desporto, bombas de gasolina, restaurantes, etc.

6.3.2. Cálculo do pro rata

Nos termos do n.º 4 do art. 23.º, a percentagem de dedução apurada pelos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º 1 *“...resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como das subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento”*.

Nestes casos, conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 do art. 23.º, 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 ⁽¹³²⁾.

A norma vertida no n.º 4 do art. 23.º é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma actividade económica, quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (pro rata), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo.

Assim, deve entender-se que, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fracção, não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afectação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 23.º.

De igual modo, também não devem ser consideradas no numerador da fracção todas aquelas operações que, embora decorrentes do exercício de uma actividade económica, não conferem o direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 20.º. Entre estas, assumem particular relevo as operações realizadas pelas pessoas colectivas públicas, no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais, embora em grande parte subsumíveis no conceito de actividade económica para efeitos de IVA, são objecto da regra de não sujeição contida no n.º 2 do art. 2.º do CIVA, salvo se a sua não sujeição provocar distorções de concorrência.

⁽¹³²⁾ 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 sujeito passivo. 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.

Saliente-se que se consideram operações exercidas no âmbito dos poderes de autoridade as realizadas pelos organismos de direito público no quadro de um regime jurídico de direito público, excluindo as exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados.

Esquematizando, teremos uma fracção composta pelos seguintes elementos:

Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução (art. 20º CIVA)

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

Este quociente será arredondado para a centésima imediatamente superior (n.º 8 do art. 23.º).

A salientar:

- i. No que respeita às subvenções não tributadas, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:
 - Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma actividade económica sujeitas a IVA, o respectivo montante deve integrar o denominador do *pro rata* previsto no n.º 4 do art. 23.º do CIVA, no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível, no caso dos sujeitos passivos integrais.
 - Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma actividade económica, mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma actividade económica, o respectivo montante não deve integrar o denominador do *pro rata*, sendo aplicáveis as regras, acima descritas, de afectação real para tais operações.
 - 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).
- ii. Nos termos do n.º 5 do art. 23.º, não farão parte do numerador nem do denominador as operações financeiras e imobiliárias que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo e as transmissões de bens do activo imobilizado.

Para que se avalie se se está perante operações financeiras acessórias, deve ter-se em consideração:

- A natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo;
- As condições concretas da realização das operações financeiras, nomeadamente o seu carácter habitual ou ocasional e a maior ou menor utilização de recursos da empresa na realização dessas operações, independentemente do respectivo montante.

As operações financeiras não poderão, por regra, ser consideradas acessórias, caso a sua realização integrar o objecto principal ou habitual da actividade do sujeito passivo, ou constituir um prolongamento dessa actividade.

De referir também que, segundo o n.º 9 do art. 23.º, 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 ⁽¹³³⁾.

⁽¹³³⁾ Tem sido entendimento da Administração Fiscal que as actividades se consideram insignificantes se o seu peso não ultrapassar 5% do total do volume de negócios. Por exemplo, os quiosques têm frequentemente receitas isentas pelo n.º 31 do art. 9.º (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 36 do art. 9.º, 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 Administração Fiscal, não se aplicando o disposto no n.º 9 do art. 23.º.

6.4. Regularizações anuais

6.4.1. Regularização geral (n.º 6 do art. 23.º)

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 declaração periódica do período a que respeita (n.º 6 do art. 23.º).

Feita a regularização, o sujeito passivo 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 sujeito passivo – campo 40).

No ano em que os sujeitos passivos iniciem a actividade ou a alterem substancialmente, a dedução (*pro rata* provisório) poderá ser efectuada com base numa percentagem estimada, a qual deverá constar da declaração de início da actividade ou de alterações a que se referem os artigos 31.º e 32.º. Findo esse ano, haverá lugar à regularização a efectuar nos moldes já mencionados (n.ºs 6 e 7 do art. 23.º).

Exemplo: Determinada empresa, enquadrada no Regime Normal Mensal, que efectua simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, apresentava na sua contabilidade, em 31.12.2008, os seguintes valores:

VENDAS	VALOR	IVA
Bens à taxa de 5%	50 000	2500
Bens à taxa de 20%	60 000	12 000
Bens isentos (art. 9.º)	40 000	-
Exportações	80 000	-
Bens de equipamento (taxa de 20%)	5000	1000
Subsídio recebido c/ liquidação de IVA a 20%	10 000	2000
Total	245 000	17 500
COMPRAS	VALOR	IVA
Mercadorias à taxa de 5%	30 000	1500
Mercadorias à taxa de 20%	40 000	8000
Outros Bens e Serviços (taxa de 20%)	10 000	2000
Imobilizado à taxa de 20%	60 000	12 000
Total	140 000	23 500

Sabendo-se que o *pro rata* definitivo do ano 2007 foi de 80%, valor que foi aplicado provisoriamente no ano 2008, conclui-se que o IVA deduzido durante este ano foi o seguinte:

Mercadorias à taxa de 5%	1 500 x 80% =	1200
Mercadorias à taxa de 20%	8000 x 80% =	6400
Outros bens e serviços	2000 X 80% =	1600
<u>Imobilizado à taxa de 20%</u>	<u>12 000 x 80% =</u>	<u>9600</u>
Total	23 500 x 80% =	18 800

Com base nos valores definitivos do ano 2008, a empresa deverá calcular o *pro rata* definitivo desse ano com base no disposto no n.º 4 do art. 23.º. Assim,

$$(50\,000 + 60\,000 + 80\,000 + 10\,000) / (50\,000 + 60\,000 + 40\,000 + 80\,000 + 10\,000) = 0,833 \rightarrow \mathbf{84\%}$$

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

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 =	23 500
IVA deduzido (% provisória) =	23 500 x 80% = 18 800
IVA dedutível (% definitiva) =	23 500 x 84% = 19 740

Assim, a empresa tem direito a recuperar a importância de € 940 (19 740 – 18 800), a incluir no campo 40 da declaração periódica de Dezembro de 2008 (regularizações a favor da empresa).

Se a % definitiva fosse, por exemplo, de 75%, a regularização já seria a favor do Estado no montante de € 1175 [18 800 – (23 500 x 75%)] = (18 800 – 17 625) – campo 41 da declaração periódica.

À semelhança do que acontece com a utilização do *pro rata*, também a dedução com recurso à afectação real mediante a utilização de critérios objectivos é calculada provisoriamente, devendo ser corrigida de acordo com os valores tornados definitivos no final de cada ano, na última declaração periódica do ano a que respeita.

Exemplificando:

O sujeito passivo A utiliza na sua empresa o método da afectação real, tendo adquirido uma máquina industrial por € 10 000, com € 2000 de IVA suportado. A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem aquele direito.

Aquando da aquisição, o sujeito passivo admitiu que a referida máquina iria ser utilizada em igual proporção para ambos os tipos de actividade, deduzindo 50% do imposto suportado (€ 1000). Acontece que no fim do ano, e de acordo com os elementos existentes e de base demonstrável, concluiu-se que o grau de utilização efectiva da máquina em operações sujeitas ao imposto e dele não isentas foi de apenas 27%.

Impõe-se assim uma correcção ao IVA previamente deduzido, correcção essa consubstanciada numa regularização de imposto a favor do Estado de € 460 ($€ 1000 - 27\% \times € 2000$).

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

Embora abrangidos no ano de aquisição pela regularização geral do *pro rata* provisório ou da afectação real provisória segundo critérios objectivos, a que se refere o n.º 6 do art. 23.º, os bens do activo imobilizado encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no art. 24.º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate, respectivamente, de bens móveis ou imóveis.

Estes prazos contam-se, para os bens móveis, a partir do ano de início da utilização dos bens; no caso dos bens imóveis, contam-se do ano de ocupação do bem.

Nas considerações seguintes, por uma questão de simplicidade, vamos partir 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 1.º ano, por cálculo do *pro rata* definitivo (n.º 6 do art. 23.º), 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, nos seguintes termos:

- No caso de utilização do *pro rata*, haverá regularização sempre que a diferença entre o *pro rata* definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 4 anos posteriores for igual ou superior a 5% (n.º 1 do art. 24.º).
- No caso de utilização da afectação real segundo critérios objectivos, haverá regularização sempre que a diferença entre a afectação real definitiva do bem no ano de aquisição e a afectação real definitiva do bem nos 4 anos posteriores representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250 (n.º 4 do art. 24.º).

Nota: No ano de aquisição, a regularização geral (da % provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não maior que 5% / € 250, consoante o método utilizado.

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 *pro rata* / afectação real com base em critérios objectivos definitivos, apurado em cada um dos anos em que durar o período de regularização (n.º 3 do art. 24.º), aplicável às situações de afectação real por força da parte final do n.º 4 do mesmo artigo.

Bens imóveis

No que se refere aos imóveis que façam parte do activo imobilizado, o período de regularização é de 20 anos ⁽¹³⁴⁾, 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 ocupação do imóvel 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 *pro rata* definitivo desse ano;

⇒ 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 sujeito passivo e que será a favor do Estado se a diferença for positiva (deduzimos a mais com base na % do 1.º ano) e a favor do sujeito passivo se for negativa.

No entanto, tal como acontece relativamente às regularizações sobre bens móveis, a regularização apenas será efectuada:

- No caso de utilização do *pro rata*, se a diferença entre o *pro rata* definitivo do ano de aquisição e o *pro rata* definitivo dos 19 anos posteriores for igual ou superior a 5% (n.º 2 do art. 24.º).
- No caso de utilização da afectação real segundo critérios objectivos, se a diferença entre a afectação real definitiva do bem no ano de aquisição e a afectação real definitiva do bem nos 19 anos posteriores representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250 (n.º 4 do art. 24.º).

Nota: no ano de aquisição, a regularização geral (da % provisória para a definitiva) faz-se sempre, independentemente da diferença ser ou não maior que 5% / € 250, consoante o método utilizado.

⁽¹³⁴⁾ 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 (ou seja, 13/02/2001), mantendo-se a aplicação do regime anterior, isto é, de 10 anos, relativamente às situações ocorridas até àquela data. Tal alteração (que incidiu nos artigos 24.º, 25.º e 26.º) 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).

Esquematizando, no caso de bens móveis (e imóveis) teremos (n.º 3 do art. 24.º):

IVA deduzido com base na % definitiva do ano de aquisição – IVA a deduzir com base na % definitiva dos 4 (19 ou 9) anos seguintes
5 (20 ou 10)

- Se as regularizações assim apuradas forem positivas, o sujeito passivo terá que efectuar uma entrega suplementar de imposto, correspondente à diferença apurada (deduzimos 'a mais' no 1.º ano).
- Se as regularizações apuradas forem negativas, o sujeito passivo terá imposto a recuperar, através de uma dedução suplementar à diferença apurada (deduzimos 'a menos' no 1.º 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 € 2500, nem aos que, nos termos do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos (n.º 4 do art. 24.º), ou seja, aos 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(9) anos seguintes ao da utilização ou ocupação do bem, utilizar-se-á o montante da dedução resultante da aplicação do *pro rata* definitivo do ano de aquisição ou o somatório dos montantes deduzidos até ao ano da conclusão da obra, tratando-se de bens imóveis ⁽¹³⁵⁾.

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 as seguintes regularizações:

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

⁽¹³⁵⁾ 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.

Exemplo:

A empresa ALFA adquiriu em 2004 um bem de equipamento que começou desde logo a utilizar, tendo suportado nessa aquisição IVA do montante de € 1700. Durante esse ano a empresa efectuou a dedução do IVA suportado com base no *pro rata* provisório de 75%.

Sendo o respectivo *pro rata* definitivo de 2004 de 83%, no fim do ano a empresa procedeu à regularização geral (a favor da empresa), efectuada nos termos do n.º 6 do art. 23.º, 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:

2005 – *pro rata* definitivo de 90%

2006 - " " " 85%

2007 - " " " 75%

2008 - " " " 88%

A regularização seria efectuada da seguinte forma:

2005: Como a diferença entre o *pro rata* definitivo deste ano (90%) e o *pro rata* definitivo do ano de aquisição (83%) é superior a 5%, haverá que fazer a devida regularização de IVA:

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 90\%)}{5} = \frac{1411 - 1530}{5} = - € 23,80$$

Neste caso, a regularização será a favor do sujeito passivo, uma vez que a % definitiva com base nos valores do próprio ano é superior àquela que serviu de base à dedução inicial (campo 40 da declaração periódica).

2006: Não há lugar a regularização, uma vez que a diferença entre o *pro rata* definitivo de 2004 (83%) e o *pro rata* definitivo de 2006 (85%) é inferior a 5 pontos percentuais.

2007: A diferença é superior a 5%.

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 75\%)}{5} = \frac{1411 - 1275}{5} = € 27,20$$

Aqui a regularização é a favor do Estado, pois se o bem tivesse sido adquirido neste ano teríamos deduzido menos, logo, tivemos de efectuar uma entrega de IVA suplementar ao Estado correspondente a 27,20 (campo 41 da declaração periódica).

2008: A diferença é igual a 5%.

$$\frac{(1700 \times 83\%) - (1700 \times 88\%)}{5} = \frac{1411 - 1496}{5} = - € 17,00$$

Aqui, procedemos a uma regularização de imposto a favor do sujeito passivo, uma vez que se verifica 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).

Quando haja recurso à afectação real na dedução do imposto relativo a bens de investimento, sempre que ocorram alterações na proporção do montante deduzido em comparação com o ano do início da sua utilização, é obrigatória a regularização anual do imposto deduzido, nos prazos e condições do n.º 4 do art. 24.º. Consideram-se, assim, alterações significativas as de valor igual ou superior a € 250, sendo esta regularização aplicável nos anos seguintes ao de início de utilização do bem de investimento.

Exemplificando:

Em Fevereiro de 2008 foi adquirida por um sujeito passivo, e entrou em funcionamento nesse ano, uma máquina industrial no valor de € 100.000, com IVA suportado de € 21.000, e cujos níveis de utilização em operações que conferem direito a dedução são os seguintes:

Provisório em Fevereiro de 2008 ----- 79%

Definitivos:

De 2008 -----	80%
De 2009 -----	85%
De 2010 -----	90%
De 2011 -----	79%
De 2012 -----	76%

Em Fevereiro de 2008 deduz IVA no valor de € 16 590 (21 000 x 79%) e em Dezembro desse ano regulariza a seu favor € 210 (80% x € 21 000 - € 16 590).

Total do IVA deduzido em 2008 ----- € 16 800 (21 000 x 80%)

Ano	IVA dedutível	Diferença	Regularização
2009	17 850	17 850 – 16 800 = 1050	210
2010	18 900	18 900 – 16 800 = 2100	420
2011	16 590	16 590 – 16 800 = - 210	0
2012	15 960	15 960 – 16 800 = - 840	- 168

Só em 2011 não haverá regularização, uma vez que o valor da diferença (€ 210) do IVA dedutível é inferior a € 250.

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

Quando durante o período de regularização (5 ou 20 anos) 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 sujeito passivo;
- Os bens estão afectos a uma actividade totalmente não tributada no caso dessas transmissões estarem isentas nos termos do n.º 30 (imóveis) ou do n.º 32 do art. 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. 21.º), havendo 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 2006 com IVA suportado no valor de € 19 000, tendo deduzido imposto numa percentagem de 83% (% de dedução definitiva do ano de aquisição – *pro rata* ou afectação real com base em critério objectivo). Em Março de 2009 a empresa procedeu à alienação do bem por € 50 000.

IVA deduzido aquando da aquisição: € 19 000 x 83% = € 15 770

Regularização a efectuar no ano da alienação:

$$(15\,770 - 19\,000) = -646 \times 2 \text{ anos} = - \text{€ } 1292$$

5

A empresa poderá regularizar a seu favor o montante de € 1292 (campo 40 da declaração periódica do último período do ano), considerando-se que a actividade é totalmente tributada até ao final do período de regularização (2 anos: 2009 e 2010). A venda do bem estará sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto no montante de € 10 000 (50 000 x 20%), a incluir no campo 4 da declaração periódica.

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. 9.º, 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:

1.ª hipótese:

Se a alienação do imóvel beneficiar de isenção nos termos do n.º 30 do art. 9.º, 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 2003 um imóvel com IVA no montante de € 15 000, por ter havido renúncia à isenção, o qual foi transmitido em 2008, com isenção de imposto nos termos do n.º 30 do art. 9.º.

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 em consequência da transmissão no decurso do ano 2008, nos termos do n.º 5 do art. 24.º, será calculada da seguinte forma:

$$(12\,000 - 0) : 20 = 600 \times 15 \text{ anos} = \text{€ } 9000$$

Considera-se que o bem está afecto a uma actividade totalmente não tributada e, portanto, sem direito à dedução, logo, o sujeito passivo foi obrigado a regularizar a favor do Estado o montante de 9000, correspondente ao n.º de anos por decorrer até ao termo do prazo de regularização (20 – 5), a inscrever no campo 41 da declaração periódica do último período do ano.

2.ª hipótese:

Se a alienação do imóvel for tributada, pelo facto do sujeito passivo ter renunciado à isenção nos termos do n.º 5 do art. 12.º, 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%)

$$(12\,000 - 15\,000) : 20 = -150 \times 15 = -€\,2250$$

Neste caso, considera-se que o bem está afecto a uma actividade totalmente tributada pelo n.º de anos por decorrer até ao final do período de regularização. A empresa teve direito a regularizar a seu favor o montante de € 2250, a inscrever no campo 40 da declaração periódica.

6.5. Outras regularizações

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

Relativamente ao primeiro caso, a regularização anual corresponderá a 1/20 (1/10 para os bens imóveis adquiridos antes de 2001) do IVA deduzido por cada ano civil completo em que se verificar a afectação (n.º 1 do art. 26.º).

Exemplo:

Em 2005 um sujeito passivo adquiriu para o seu imobilizado um imóvel, relativamente ao qual suportou e deduziu IVA no valor de € 20 000, por ter havido renúncia à isenção. Em Dezembro de 2007 destinou esse imóvel a fins habitacionais, situação que ainda se mantém. Em 2007 não há lugar a qualquer regularização, uma vez que a não utilização em fins da empresa não abrangeu um ano civil completo. Mas em relação a 2008 terá de efectuar a seguinte regularização:

$$20\,000 : 20 = 1000 \text{ (IVA a entregar ao Estado)}$$

Este procedimento deverá manter-se por cada ano em que se mantiver a afectação do imóvel a fins habitacionais, até ao final dos 20 anos do período de regularização.

NOTA: Esta regularização só é obrigatória quando a afectação se verifique durante um ano civil completo, conforme resulta da redacção do artigo (*“durante 1 ou mais anos civis completos”*) o que poderá originar que, quando se verifiquem afectações temporárias, por períodos inferiores a um ano, esta regularização não seja efectuada.

Ocorrendo a cessação de actividade durante o período de regularização, a regularização deverá ser efectuada nos termos do n.º 5 do art. 24.º já referido anteriormente (n.º 3 do art. 26.º).

No caso de sujeitos passivos mistos:

- Se houver liquidação de IVA na venda (bens móveis e imóveis) – considera-se que os bens foram afectos a uma actividade totalmente tributada, pelo período por decorrer até ao termo do período de regularização;

- Se a venda for isenta (bens imóveis) – considera-se que o imóvel foi afecto a uma actividade totalmente não tributada pelo período restante, até que se esgote o período de regularização.

No caso de sujeitos passivos 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 – neste caso considera-se que o imóvel é afecto a uma actividade totalmente não tributada pelo período restante.

As regularizações do n.º 5 do art. 24.º referidas anteriormente, são também aplicáveis aos bens do activo imobilizado, no caso de **passagem do regime normal a regimes de isenção incompleta**, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 12.º e do n.º 4 do art. 54.º - 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 sujeito passivo enquadrado no regime normal que no ano de 2006 adquiriu um bem de equipamento e deduziu integralmente o IVA do mesmo no montante de € 1000. Se tivesse optado por passar para o Regime Especial de Isenção (regime de isenção simples previsto no art. 53.º) em 01/01/2009, teria de regularizar a favor do Estado a importância correspondente a 2/5 do IVA deduzido no momento da aquisição. Neste caso, teria de incluir no campo 41 da declaração periódica a apresentar relativamente ao último período de imposto de 2008 o montante de 400.

As regularizações do n.º 5 do art. 24.º são também aplicáveis pelos sujeitos passivos que não têm restrições ao nível do direito à dedução, no caso de alienação, com isenção de IVA, de bens imóveis que conferiram o direito à dedução, caso em que terão de efectuar uma 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 sujeitos passivos de bens móveis, também não haverá quaisquer regularizações a fazer (¹³⁶).

Regularizações introduzidas pelo DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro de 2007

O DL n.º 21/2007, de 29 de Janeiro de 2007, introduziu diversas alterações ao Código do IVA e aprovou o Regime de Renúncia à Isenção do Iva nas Operações Relativas a Bens Imóveis (a que doravante chamaremos “Regime de renúncia”).

(¹³⁶) 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).

Para além das alterações introduzidas no regime até então em vigor, constante do DL n.º 241/86, de 20 de Agosto, e agora revogado, bem como das alterações aos artigos 2.º, 12.º e 19.º, o referido DL n.º 21/2007 introduziu também alterações às regularizações previstas nos artigos 24.º, 25.º e 26.º do CIVA ⁽¹³⁷⁾. Assim, face às novas alterações, passam a ter de ser efectuadas também as seguintes regularizações:

▪ **Nos termos do n.º 6 do art. 24.º**, a regularização do n.º 5 do art. 24.º tem ainda aplicação, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, aquando da compra/construção/realização de outras despesas de investimento com eles relacionadas, dedução total ou parcial do IVA suportado, quando ocorra uma das seguintes situações:

- a) O sujeito passivo, devido a alteração da actividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;
- b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do art. 12.º ou nos n.ºs 3 e 4 do art. 55.º;
- c) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do art. 9.º ⁽¹³⁸⁾.

Nestes casos, no momento em que aconteça algum dos factos previstos, regulariza-se, a favor do Estado, o IVA, proporcionalmente ao período ainda não decorrido, até que se esgote o período de regularização. Claro está que só haverá regularizações relativamente aos bens que ainda estão dentro do período de regularização (5/20 anos).

▪ **Nos termos do n.º 2 do art. 26.º**, a regularização prevista no n.º 1 do mesmo artigo será também de efectuar no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve lugar à dedução total ou parcial do IVA suportado na compra/construção/realização de outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando os mesmos sejam afectos a uma das utilizações previstas na alínea d) do n.º 1 do art. 21.º (despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis destinados principalmente a alojamento, recepção, acolhimento de pessoas estranhas à empresa). A regularização anual corresponderá a 1/20 (1/10 para os bens imóveis adquiridos antes de 2001) do IVA deduzido por cada ano em que se verificar a afectação.

⁽¹³⁷⁾ Basicamente foram transpostas para o CIVA as regularizações que constavam anteriormente do DL n.º 241/86.

⁽¹³⁸⁾ Se após a locação isenta o imóvel for objecto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução, então é aplicável, aquando dessa utilização, a regularização prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 25.º – n.º 4 do art. 25.º.

- O art. 10.º do “Regime de renúncia”, aprovado e publicado em anexo ao DL n.º 21/2007, estabelece a obrigação de efectuar regularizações aos sujeitos passivos que tenham renunciado à isenção nos termos daquele diploma, nas situações nele indicadas. Assim, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do IVA suportado na respectiva aquisição, devem efectuar a regularização do n.º 5 do art. 24.º, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, sempre que o imóvel:

a) Seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo

ou

b) Deixe de ser efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos.

A regularização, a favor do Estado, deve constar do campo 41 do quadro 06 da última declaração do ano em que ocorreu a situação que lhe dá origem.

O prazo de dois anos a que se refere a anterior alínea b) conta-se a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 21/2007, isto é, a partir de 30 de Janeiro de 2007.

O previsto na alínea b) não prejudica o dever de efectuar a regularização prevista no n.º 1 do art. 26.º do CIVA, até ao decurso do prazo de 2 anos.

6.6. Regularizações no caso de mudança de regime (art. 25.º)

Sendo certo que o exercício do direito à dedução se encontra vedado aos sujeitos passivos que desenvolvem actividades isentas de imposto (isenção simples), 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 com 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).

No sentido de evitar tais distorções, foi aditado ao CIVA, pelo n.º 1 do art. 44.º da Lei n.º 2-B/2000, de 4 de Abril, o art. 24.º-A (actual art. 25.º), que mais não representa do que a consagração legal da interpretação dos artigos 19.º e 20.º da Sexta Directiva (actuais artigos 173.º a 175.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006), segundo a qual o direito à dedução do imposto suportado em bens de investimento se mantém quando uma actividade, até então isenta, passe a ser tributada, ou haja transferência de bens de um sector de actividade isento para um sector de actividade tributado.

Conforme expressamente refere o n.º 5 do art. 25.º, a disposição não contempla a dedução de imposto suportado em bens de investimento adquiridos por sujeitos passivos enquadrados no Regime Especial de Isenção, assentando tal decisão no facto de sempre ser possível a tais sujeitos passivos 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 sujeitos passivos que, desenvolvendo actividades isentas que não conferem direito à 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 faltem para completar o período de regularização (5 ou 20 anos), pelo que, tratando-se de bens móveis, estes 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 (2007) uma máquina (adquirida com IVA no montante de € 1000) ao seu sector de actividade não tributado, não tendo deduzido qualquer imposto no momento da aquisição. Caso a empresa, no decurso do ano 2009, afecte a máquina ao sector tributado, poderá ainda deduzir 3/5 do IVA suportado, logo, poderá incluir a seu favor, no campo 40 da declaração periódica em que se verificou a alteração, 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 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 declaração periódica relativa ao período em que se verificou a alteração.

Poderia também dar-se o **exemplo** de um sujeito passivo que, por imposição legal, passou a praticar operações que conferem o direito à dedução (como aconteceu com os advogados, médicos-veterinários e tradutores). Se tal vier a ocorrer, o sujeito passivo 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).

Com as alterações introduzidas pelo DL n.º 21/2007, o n.º 4 do art. 24º-A (actual art. 25.º) passa a prever também a possibilidade de aplicação da regularização prevista na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo aos imóveis que, após uma locação isenta (n.º 29 do art. 9.º) abrangida pela alínea c) do n.º 6 do art. 24.º, passem a ser objecto de uma utilização pelo sujeito passivo, exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução.