

IVA - REVISÃO AO CÓDIGO

DIS2712 - MÓDULO 3



José Soares Roriz

Setembro de 2012



APURAMENTO DO IVA

2

ÂMBITO DO DIREITO À DEDUÇÃO



APURAMENTO DO IVA

3

APURAMENTO DO IVA

Imposto apurado = Imposto a favor do Estado – Imposto a favor do sujeito passivo (+) ou (–) Regularizações de imposto

- Se imposto apurado > 0 → **Imposto a pagar**
- Se imposto apurado < 0 → **Crédito de imposto**
 - Crédito de imposto dá origem a Reporte para o período seguinte ou a Pedido de reembolso.



APURAMENTO DO IVA

Imposto a favor do Estado:

- Liquidado aos clientes nas transmissões de bens e prestações de serviços.
- Autoliquidado pelo sujeito passivo:
 - Nos termos dos artigos 6.º e 30.º
 - Nas aquisições intracomunitárias de bens.
 - Nas situações de inversão do sujeito passivo.
- Liquidado nos autoconsumos e operações gratuitas.



APURAMENTO DO IVA

5

APURAMENTO DO IVA

Imposto a favor do sujeito passivo:

- Suportado nas aquisições de bens e prestações de serviços (investimentos, inventários e outros bens e serviços).
- Pago nas importações.
- Autoliquidado pelo sujeito passivo:
 - Nos termos dos artigos 6.º e 30.º
 - Nas aquisições intracomunitárias de bens.
 - Nas situações de inversão do sujeito passivo.
- Pago nos adiantamentos a fornecedores.



APURAMENTO DO IVA

Regularizações de imposto:

- De imposto liquidado

- Erros ou omissões.
- Devoluções e descontos.
- Anulações de recebimentos antecipados.
- Créditos incobráveis.

- De imposto deduzido:

- Devoluções, descontos, erros e omissões, etc.
- Pagamentos antecipados

- Regularizações do *pro rata*



Três tipos de sujeitos passivos

1. Sujeitos passivos que não têm qualquer direito à dedução

- Os que praticam exclusivamente operações abrangidas pelo art. 9.º do Código do IVA ou operações fora do campo de incidência do imposto



2. Sujeitos passivos que têm direito integral à dedução do IVA suportado (com exceção do relativo às despesas referidas no art. 21.º do CIVA)

- Os que praticam exclusivamente operações sujeitas a IVA e dele não isentas;
– e/ou
- Os que praticam as operações previstas na alínea b) do n.º 1 do art. 20.º do CIVA (as designadas “operações à taxa zero”)



3. Sujeitos passivos que apenas têm direito à dedução de uma parte do IVA suportado

- Os que realizam simultaneamente operações que conferem o direito à dedução (as operações referidas em 2) e operações que não conferem esse direito (as referidas em 1)



CONDIÇÕES OBJETIVAS DO DIREITO À DEDUÇÃO



APURAMENTO DO IVA

11

- **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.**
- **As operações que conferem direito à dedução são as seguintes:**



APURAMENTO DO IVA

12

- **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 efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;**
- **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;**



APURAMENTO DO IVA

13

- **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 União Europeia ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinam a ser exportados para países terceiros.**



CONDIÇÕES FORMAIS DO DIREITO À DEDUÇÃO



APURAMENTO DO IVA

15

- 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 fatura, documento equivalente ou recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação (IL), bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos quais conste o número e data do movimento de caixa.



APURAMENTO DO IVA

16

- Relativamente às faturas 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 obedeam aos requisitos exigidos no DL n.º 147/2003, de 11 de julho.
- Por outro lado, a dedução do imposto só poderá ser efetuada 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 DO DIREITO À DEDUÇÃO (Art. 22.º do CIVA)



APURAMENTO DO IVA

18

- **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).**
- **O exercício do direito à dedução só pode ser efetuado até ao decurso do prazo a que se refere o n.º 2 do art. 98.º – prazo geral de 4 anos.**
- **No caso de terem ocorrido erros materiais ou de cálculo na contabilização do IVA, o direito à dedução só pode ser exercido do prazo de 2 anos (n.º 6 do art. 78.º).**



EXCLUSÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO (art. 21.º do CIVA)



- **Não é dedutível** o IVA suportado com a aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de **viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas.**
- **Considera-se viatura de turismo** 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.



APURAMENTO DO IVA

21

- **Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução, quando o IVA suportado respeite a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo.**



APURAMENTO DO IVA

22

- **Não é dedutível** o IVA contido nas despesas com combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (gasolina);
- **Exceto o IVA** suportado com a aquisição de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, que **é dedutível em 50%**, a menos que seja utilizado nos bens a seguir indicados, **caso em que é dedutível na totalidade**:
 - Veículos pesados de passageiros;
 - Veículos licenciados para transportes públicos , excetuando-se o rent-a-car;
 - Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, que não sejam veículos matriculados;
 - Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola;
 - Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500Kgs.



APURAMENTO DO IVA

23

- **Não é dedutível** o IVA suportado em despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;
- **Não é dedutível** o IVA contido nas despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, 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 receções;
 - O IVA suportado nestas despesas, com exceção de tabacos, **será dedutível em 50%**, quando:



APURAMENTO DO IVA

24

- Forem efetuadas para as necessidades dos participantes;
- Estiverem relacionadas com a organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares;
- Quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito; e
- Comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.



APURAMENTO DO IVA

25

- O IVA suportado nas despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, e as despesas de alojamento, alimentação, bebidas, será dedutível em 25%, quando:
 - Forem relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares;
 - Resultem de contratos celebrados diretamente com as entidades organizadores de eventos; e
 - Comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.



APURAMENTO DO IVA

26

- **Não é, ainda, dedutível o IVA contido nas despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tais as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração**



OUTRAS EXCLUSÕES DO DIREITO À DEDUÇÃO



APURAMENTO DO IVA

28

- O imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente (faturas falsas) – n.º 3 do art. 19.º.
- O imposto que resulte de operações em que o vendedor dos bens ou prestador dos serviços não entregue nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada – n.º 4 do art. 19.º.



APURAMENTO DO IVA

29

- **O imposto relativo a bens imóveis afetos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma – n.º 7 do art. 19.º.**
 - Com esta disposição, que foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de dezembro, entrando em vigor em 1 de janeiro de 2011, quando um bem imóvel é utilizado simultaneamente em fins empresarias e fins privados, deixou de ser possível ao seu proprietário optar pela dedução integral do IVA suportado na sua aquisição ou construção e posterior liquidação do IVA correspondente à sua utilização para fins privados, passando, nestes casos, a poder deduzir unicamente o IVA correspondente à parte destinada a fins empresariais.



APURAMENTO DO IVA

30

- **O imposto pago em aquisições que sejam efetuadas em nome e por conta do cliente e contabilizadas nas respetivas contas de terceiros – n.º 2 do art. 20.º.**
- **O IVA devido pelas aquisições de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção 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).**



DIREITO À DEDUÇÃO APLICAÇÃO TEMPORAL



PRINCÍPIO DA DEDUÇÃO IMEDIATA (art. 22.º)

- **O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível;**
- **A dedução deverá ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação.**



CRÉDITO DE IMPOSTO (art. 22.º)

- **Sempre que a dedução do imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes**



PEDIDOS DE REEMBOLSO (art. 22.º)

- Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250,00, este poderá solicitar o seu reembolso.
- O sujeito passivo pode solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses, quando o crédito a seu favor exceder € 3.000,00.



PEDIDOS DE REEMBOLSO (art. 22.º)

- O sujeito passivo pode, ainda, solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses, quando:
 - Se verifique a cessação da atividade;
 - Passe a enquadrar-se no disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 29.º, n.º 1 do art. 54.º ou n.º 1 do art. 61.º.
- desde que, em todos os casos, o valor do reembolso seja igual ou superior a € 25,00.



DIREITO À DEDUÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS



- **Conceito de sujeitos passivos mistos** – Sujeitos passivos que realizam operações tributáveis que conferem direito à dedução, simultaneamente com operações que não conferem esse direito.
- **Direito à dedução dos sujeitos passivos mistos** – A dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é apenas parcial.



- **Determinação do direito à dedução** – Mediante a utilização dos seguintes métodos:
 - Método da percentagem de dedução ou *pro rata*;
 - Método da afetação real;
 - Aplicação simultânea dos dois métodos.



APURAMENTO DO IVA

39

- **O método da percentagem de dedução ou *pro rata* aplica-se exclusivamente a bens e serviços que sejam objeto de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito a dedução e em atividades que não conferem esse direito.**
- **Excluem-se do cálculo do imposto dedutível outras atividades prosseguidas pelo sujeito passivo que não sejam atividades económicas.**



- Operações que, segundo a jurisprudência do TJUE, se encontram fora do conceito de atividade económica
 - Dividendos de participações sociais;
 - Mais-valias da venda de ações e de outros títulos negociáveis;
 - Juros de obrigações;
 - Rendimentos de aplicações em fundos de investimento;
 - Juros pela concessão ocasional de crédito pelas *holding* com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas;
 - Entrada para o capital de uma sociedade civil;
 - Emissão de ações representativas do capital de uma sociedade comercial.



APURAMENTO DO IVA

41

- A disciplina do art. 23.º do CIVA é de aplicação exclusiva aos bens e serviços de utilização mista.

- Consequências:

1. Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações tributadas ou isentas com direito à dedução – dedução integral;
2. Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sem direito à dedução – não dedução;
3. Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações fora do conceito de atividade económica – não dedução.



- Métodos de dedução relativa aos bens e serviços de utilização mista em:
 - Operações fora do conceito de atividade económica – **afetação real.**
 - Operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não confere direito à dedução – **afetação real ou *pro rata***



- **Métodos de dedução relativa aos bens e serviços de utilização mista:**

- **1.ª situação:** Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- a) operações tributadas ou isentas que conferem direito à dedução

e

- b) operações fora do conceito de atividade económica

- **AFETAÇÃO REAL**



2.ª situação: Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- a) operações tributadas e isentas que conferem direito à dedução e
 - b) operações isentas que não conferem direito à dedução
- **AFETAÇÃO REAL OU *PRO RATA***



3.ª situação: Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- a) operações tributadas ou isentas que conferem direito à dedução,
- b) operações isentas que não conferem direito à dedução e
- c) operações fora do conceito de atividade económica

- **AFETAÇÃO REAL PARA DISTINGUIR A C) DAS RESTANTES,**
- ***PRORATA* OU AFETAÇÃO REAL PARA DISTINGUIR A) E B).**



- **EXEMPLO:** Sujeito passivo A, Lda., realiza as seguintes operações:

(a) Tributadas – 100 000

(b) Isentas sem direito à dedução – 30 000

(c) Fora do conceito de atividade económica – 20 000

Adquiriu um computador (com IVA suportado de 100) que utiliza nas três atividades:

- 70% em (a),
- 10% em (b) e
- 20% em (c).



Cálculo do direito à dedução:

- Efetiva utilização nas operações (c) – IVA não dedutível à partida – 20% de 100 = 20
- IVA restante (80).

2.1.) Se usar *pro rata* –

$100\ 000/130\ 000 = 77\%$, deduz $80 \times 77\% = 61,6$.

2.2.) Se usar afetação real deduz 70 (70% x 100).



MÉTODO DA PERCENTAGEM DE DEDUÇÃO OU PRO RATA



- **Determinação do IVA dedutível**
 - **O IVA suportado nas aquisições é apenas dedutível em percentagem correspondente ao montante anual das operações que conferem direito a dedução.**
 - **Ou seja: Se as operações que conferem direito à dedução representam, por hipótese, 60% do total das operações realizadas, então o IVA dedutível será 60% do IVA suportado.**



- **Cálculo da proporção** – É dado por uma fração em que:
 - **O numerador é constituído** pelo montante anual, imposto excluído, das operações que dão direito à dedução.
 - **O denominador é constituído** pelo montante anual, imposto excluído, de todas as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.



- **Cálculo da percentagem de dedução ou *pro rata* (1):**

operações sujeitas a IVA e dele não isentas + operações isentas com direito à dedução (2)

todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo no quadro de uma atividade económica, incluindo subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento (2)

- (1) No cálculo do *pro rata* não são tidas em conta as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real.**
- (2) Excluem-se as transmissões de bens de investimento e operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório.**



APURAMENTO DO IVA

52

Arredondamento

- O resultado da fração será arredondado para a centésima imediatamente superior (n.º 8 do art. 23.º do CIVA)
- Se o resultado for, por exemplo, 0,2021, o pro rata a utilizar será 21% (utilizam-se sempre percentagens sem casas decimais)

Valores não considerados no cálculo do pro rata

- Subsídios de equipamento (n.º 4 do art. 23.º do CIVA);
- Transmissões de bens de investimento (n.º 5 do art. 23.º do CIVA);
- Operações imobiliárias e financeiras que tenham carácter acessório (n.º 5 do art. 23.º do CIVA)



APURAMENTO DO IVA

53

Exemplo (dados respeitantes a 2011) – valores em euros

Natureza das operações	Valor líquido
1. Subsídios referentes à formação profissional (isentos)	1 400 000
2. Outros subsídios à exploração (não tributados)	400 000
3. Subsídios de equipamento (não tributados)	200 000
4. Quotas dos associados (isentas)	100 000
5. Serviços prestados a terceiros (sujeitos à taxa normal)	1 000 000
6. Receitas do bar (sujeitas à taxa normal)	40 000
7. Proveitos e ganhos financeiros (isentos)	30 000
8. Vendas de bens de investimento (sujeitas à taxa normal)	20 000



Exemplo

- Cálculo do pro rata de 2011

$$(1\,000\,000 + 40\,000) : (1\,400\,000 + 400\,000 + 100\,000 + 1\,000\,000 + 40\,000) =$$

$$= 1\,040\,000 : 2\,940\,000 = 0,3537 \dots$$

- De conformidade com o n.º 8 do art. 23.º do CIVA, o pro rata de 2010 é de 36%



APURAMENTO DO IVA

55

Cálculo do IVA dedutível ao longo de determinado ano

- Efetuado com base no pro rata definitivo do ano anterior;
- Ou, no caso de início de atividade ou de alteração substancial das condições de exercício da mesma, com base numa percentagem estimada, a indicar na declaração de início de atividade ou de alterações.

IVA não dedutível

- A percentagem de dedução (pro rata) apenas deve ser aplicada ao IVA suscetível de poder ser deduzido, face aos condicionalismos dos arts. 19.º a 22.º do CIVA;
- Não deverá, obviamente, ser aplicada ao IVA não dedutível, face ao que dispõem os arts. 19.º e 21.º do CIVA.



MÉTODO DA AFETAÇÃO REAL



Em que consiste

- Na possibilidade de deduzir a totalidade do IVA suportado na aquisição de bens e serviços destinados às atividades que conferem o direito à dedução e no impedimento de dedução do imposto suportado nas operações que não conferem esse direito.

Em termos práticos

- O método da afetação real consiste numa fragmentação da atividade da empresa em dois setores:
 - Um correspondente às operações tributáveis e às que, embora isentas, conferem direito à dedução;
 - Outro respeitante às operações isentas que não conferem direito à dedução e às operações não sujeitas.



Direito à dedução

- Relativamente ao 1.º dos setores antes indicados o direito à dedução é integral, apenas com a ressalva do IVA contido nas despesas enumeradas no art. 21.º do CIVA;
- Quanto ao 2.º dos setores, não pode ser deduzida qualquer parcela do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços a ele destinados.

A afetação real não é obrigatória

- Depende de opção do sujeito passivo;
- Tem de ser comunicada (ou na declaração de início ou em declaração de alterações)



APURAMENTO DO IVA

59

A Administração Fiscal tem a possibilidade de tornar obrigatório o método da afetação real

- Quando o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas;
- Quando a aplicação do método do pro rata conduza a distorções significativas na tributação.

Casos em que a Administração Fiscal impôs a afetação real

- Nas operações imobiliárias (Ofício-circulado n.º 79713, de 18/07/89, da DSIVA).
- Nas empresas que forneçam refeições e bebidas aos seus empregados (Ofício-circulado n.º 53598, de 11/05/89, da DSIVA).
- Nas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de *leasing* ou de ALD (Ofício-circulado n.º 30108, de 30/11/2008, do Gabinete do Subdiretor-Geral do IVA).



- A determinação do uso efetivo dos bens e serviços de utilização mista deve ter por base critérios objetivos de imputação:
 - Por exemplo:
 - área ocupada pelo setor,
 - horas/homem,
 - horas/máquina,
 - número de empregados afeto a cada tipo de operações,
 - outros



- **Na definição desses critérios deve ter-se em conta a natureza dos bens ou serviços, o tipo de atividade exercida, a forma como a empresa se encontra organizada e o género de utilização que é dada pela empresa aos bens e serviços em causa.**
- **Cabe à AT avaliar a idoneidade desses critérios e, se necessário, impor fundamentadamente, a adoção de critérios diferentes.**



APURAMENTO DO IVA

62

- **Em princípio, o critério 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. No entanto, pode admitir-se o recurso de uma chave de repartição ou critério objetivo comum a um conjunto de bens ou serviços.**
- **Os critérios adotados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efetuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.**



- **Exemplificando:**
- **Um sujeito passivo adquiriu um computador, no qual suportou € 360 de IVA.**
- **A efetiva utilização do mesmo foi de 70% nas operações que constituem atividades económicas para efeitos de IVA e 30% nas operações que não se enquadram nesse conceito.**
- **O IVA dedutível é, neste caso, de $€ 360 \times 70\% = € 252$**



REGULARIZAÇÕES ANUAIS POR CÁLCULO DO PRO RATA DEFINITIVO



APURAMENTO DO IVA

65

- No final de cada ano ...
- após o cálculo do pro rata com base nas operações realizadas ao longo desse ano ...
- deve proceder-se, em conformidade com o n.º 6 do art. 23.º do CIVA, à regularização do IVA que, ao longo de cada um dos meses (ou trimestres) do ano, foi sendo provisoriamente deduzido com base no pro rata do ano anterior.
- O pro rata assim determinado será utilizado provisoriamente no ano seguinte.



APURAMENTO DO IVA

66

- Essa regularização será a favor do Estado se o pro rata provisório for superior ao pro rata definitivo – campo 41 da última declaração periódica do ano.
- Será a favor do sujeito passivo se o pro rata provisório for inferior ao pro rata definitivo – campo 40 da última declaração periódica do ano.
- Contabilisticamente estas regularizações são relevadas na conta
 - » **2434 – IVA – Regularizações**
 - » **24343 – Anuais por cálculo do pro rata definitivo**



- **Conta essa que:**
 - **Se debita**, no fim do ano, pelas regularizações que determinem diferenças a favor da empresa, por crédito das contas onde foram anteriormente debitadas as aquisições cujo imposto dedutível é objeto de retificação;
 - **Se credita** pelas regularizações que determinem diferenças a favor do Estado, por débito das contas onde foram anteriormente debitadas as aquisições cujo imposto dedutível é objeto de retificação
 - **Não se tratando de bens de investimento, quando se mostrar difícil a imputação específica da referida contrapartida, esta poderá ser registada como custo ou proveito extraordinário.**



APURAMENTO DO IVA

68

• Exemplo

- Pro rata definitivo de 2010 - 40%
- Pro rata definitivo de 2011 - 36%

• IVA deduzido em 2011 (com base no pro rata de 2010) – valores em euros

IVA deduzido	Taxa reduzida	Taxa intermédia	Taxa normal
Relativo a bens de investimento	-	-	40 000
Relativo a inventários	800	1 200	2 000
Relativo a outros bens e serviços	1 000	-	79 000



APURAMENTO DO IVA

69

- Exemplo**

IVA deduzido	IVA deduzido (Prp – 40%)	IVA dedutível (Prd – 36%)	IVA Regularizações
Relativo a bens de investimento	40 000	36 000	4 000
Relativo a inventários	4 000	3 600	400
Relativo a outros bens e serviços	80 000	72 000	8 000

- Prp – Pro rata provisório (corresponde ao definitivo do ano anterior)**
- Prd – Pro rata definitivo (será o provisório do ano seguinte)**



REGULARIZAÇÕES ANUAIS POR ALTERAÇÃO DA AFETAÇÃO



APURAMENTO DO IVA

71

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



- **Exemplo**

- O sujeito passivo A, que utiliza o método da afetação real, adquiriu uma máquina industrial, na qual suportou € 2 000 de IVA.
- A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem aquele direito.
- No momento da aquisição o sujeito passivo admitiu que a referida máquina iria ser utilizada em igual proporção em ambos os tipos de atividade, pelo que deduziu 50% do imposto suportado, ou seja: $€ 2\,000 \times 50\% = € 1\,000$



- **Exemplo**

- No final do ano, e de acordo com os elementos existentes e de base demonstrável, concluiu-se que o grau de utilização efetiva da máquina em operações sujeitas a IVA e dele não isentas foi apenas de 30%
- Impõe-se assim uma correção ao IVA previamente deduzido, geradora de uma regularização a favor do Estado de

$$€ 1000 - 30\% \times € 2000 = € 400$$



REGULARIZAÇÕES ANUAIS POR VARIAÇÃO DOS PRO RATA DEFINITIVOS



- Estas regularizações apenas se aplicam aos bens de investimento.
- Os bens de investimento estão, assim, sujeitos às seguintes regularizações:
 - À do n.º 6 do art. 23.º do CIVA, por cálculo do pro rata definitivo;
 - Às do art. 24.º do CIVA, por variações posteriores dos pro rata definitivos.
- Não há lugar a estas regularizações relativamente a bens:
 - De valor unitário inferior a € 2.500,00;
 - Que, nos termos do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro tenham um período de vida útil inferior a 5 anos.



APURAMENTO DO IVA

76

Sendo utilizado o método da percentagem de dedução ou *pro rata*

- Nos termos do art. 24.º, as deduções efetuadas quanto a bens de investimento serão regularizadas anualmente se for igual ou superior a 5 pontos percentuais a diferença:
 - entre o pro rata definitivo do ano de aquisição dos bens e o verificado no ano de início da utilização e em cada um dos quatro anos civis posteriores, tratando-se de bens móveis;
 - entre o pro rata definitivo do ano de aquisição ou da conclusão das obras e o aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos nove ou dezanove anos civis posteriores (consoante a aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido antes ou depois da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 31/2001, de 8 de fevereiro, que ocorreu em 13/02/2001), quanto às despesas de investimento em bens imóveis.



- **Prazo durante o qual devem ser efetuadas as regularizações relativas aos bens de investimento:**
 - **Bens móveis** – o prazo começa no ano de início de utilização e prolonga-se pelos quatro anos seguintes;
 - **Bens imóveis** – o prazo inicia-se no ano de ocupação do imóvel e prolonga-se durante os nove ou dezanove anos posteriores, consoante a aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido antes ou depois da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 31/2001, de 8 de fevereiro, que ocorreu em 13/02/2001.
 - **Tratando-se de despesas de investimento em bens imóveis, designadamente grandes reparações,** o ponto de referência para o início do prazo de regularização será o ano da conclusão das obras.



Em caso de utilização do método da afetação real

- **Terá, igualmente, de proceder-se ao ajustamento anual das deduções relativas a bens de investimento, quando nos anos seguintes ocorram alterações relevantes na sua proporção de utilização,**
- **Considerando-se haver alterações relevantes quando existir uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250.**



- **Exemplo**
- **Um sujeito passivo adquiriu em fevereiro de 2008 uma máquina industrial por € 100 000, com IVA suportado de € 21 000, que entrou em funcionamento de imediato,**
- **Os níveis de utilização em operações que conferem direito a dedução são os seguintes:**



APURAMENTO DO IVA

80

- **Provisório em fevereiro de 2008 ... 79%**
 - **Definitivo de 2008..... 80%**
 - **Definitivo de 2009..... 85%**
 - **Definitivo de 2010..... 90%**
 - **Definitivo de 2011..... 79%**
 - **Definitivo de 2012..... 76%**
-
- **Nestas condições, em fevereiro de 2008 deduziu € 16 590 (€ 21 000 x 79%)**
 - **Em dezembro de 2008 deduziu mais**
 $80\% \times € 21\,000 - € 16\,590 = € 210$
 - **Total do IVA deduzido em 2008 - € 16 800**



APURAMENTO DO IVA

81

Ano	IVA dedutível	Diferença	Regularização (1/5 da diferença)
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 do IVA dedutível é inferior a € 250



TRANSMISSÃO DE BENS DE INVESTIMENTO DURANTE O PERÍODO DE REGULARIZAÇÃO



- As transmissões de bens de investimento constituem operações sujeitas a IVA
- Podem beneficiar da isenção prevista no n.º 32 do art. 9.º do CIVA, que abrange:
 - As transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução;
 - As transmissões cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21.º do CIVA.
- Não lhes é aplicável o “Regime Especial dos Bens em Segunda Mão”, já que este regime apenas aproveita a bens adquiridos para revenda.



- **Podem não constituir transmissões de bens ou prestações de serviços nos termos do n.º 4 do art. 3.º e do n.º 5 do art. 4.º do CIVA**, quando integrados numa cessão, a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de atividade independente.



APURAMENTO DO IVA

85

- **Pode originar uma correção das deduções efetuadas, para mais ou para menos (n.º 5 do art. 24.º do CIVA).**
- **Se a transmissão for sujeita**
 - **a regularização terá de ser feita por uma só vez, ficionando-se a afetação do bem a uma atividade totalmente tributável até ao fim do período de regularização.**
 - **Se no ano de aquisição o IVA suportado foi deduzido na totalidade, não há qualquer regularização a efetuar**
 - **Se a dedução tiver sido efetuada com base num pro rata inferior a 100%, o vendedor terá direito a uma regularização a seu favor.**



- Se a transmissão for isenta:
 - **Nos termos do n.º 32 do art. 9.º do CIVA** – neste caso não haverá lugar a qualquer regularização, uma vez que se supõe que, até final do período de regularização, os bens continuarão afetos a uma atividade isenta;
 - **Nos termos do n.º 30 do art. 9.º do CIVA** — neste caso, tendo havido dedução do IVA suportado, há que regularizar as deduções efetuadas, considerando-se que o imóvel estará afeto a uma atividade isenta até final do período de regularização.
- **Estão sujeitos a estas regularizações todos os sujeitos passivos do regime normal e não apenas os sujeitos passivos mistos.**



REGULARIZAÇÕES NO CASO DE MUDANÇA DE REGIME



APURAMENTO DO IVA

88

- **Possível nos casos de passagem a um regime de tributação, seja por alteração da atividade, seja por imposição legal, ou de transferência de bens de um setor isento para um setor tributado, os bens de investimento antes adquiridos se encontrem agravados com imposto.**
- **Nos termos do art. 25.º o direito à dedução do imposto suportado em bens de investimento mantém-se quando uma atividade, até então isenta, passe a ser tributada, ou haja transferência de bens de um setor de atividade isento para um setor de atividade tributado.**



APURAMENTO DO IVA

89

- A disposição não contempla a dedução de imposto suportado em bens de investimento adquiridos por sujeitos passivos enquadrados no **Regime Especial de Isenção** (n.º 5 do art. 25.º).
- 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).
- Nestes termos, tratando-se de bens móveis, estes terão que ter sido adquiridos, no máximo, nos 4 anos anteriores.



APURAMENTO DO IVA

90

- O art. 25.º prevê também, na alínea b) do n.º 1, a possibilidade de regularização relativamente aos imóveis que, após uma locação isenta (nos termos do n.º 29 do art. 9.º) abrangida pela alínea c) do n.º 6 do art. 24.º, passem a ser objeto de uma utilização pelo sujeito passivo, exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução.



NÃO UTILIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS EM FINS DA EMPRESA



APURAMENTO DO IVA

92

- **A não utilização pura e simples, durante o período de regularização, por um ou mais anos civis completos, de um imóvel relativamente ao qual houve dedução do imposto nele suportado, origina, nos termos do n.º 1 do art. 26.º do CIVA, a regularização de um vigésimo (ou de um décimo, se a aquisição ou conclusão das obras tiver ocorrido antes de 13/02/2001) do IVA deduzido.**
- **Essa regularização deverá constar do campo 41 da declaração do último período do ano a que respeita.**
- **No caso de cessação da atividade, a regularização será efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido.**
- **Estas regularizações terão de ser efetuadas por todos os sujeitos passivos e não apenas pelos sujeitos passivos mistos.**



CONSEQUÊNCIAS NO DIREITO À DEDUÇÃO DAS SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTADAS



- **Subvenções não incluídas no valor tributável das operações e que não sejam subsídios de equipamento:**
 - Incluídas no denominador para efeitos de cálculo do *pro rata* (n.º 4 do art. 23.º).
 - O TJUE definiu que tal inclusão só pode abranger os “sujeitos passivos mistos”, não se aplicando aos “sujeitos passivos integrais” que recebam essas subvenções.
 - Disposição do n.º 7 do art. 16.º deixou de ter justificação, por contrária ao direito comunitário.



- No que respeita às subvenções não tributadas:
 - Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica sujeitas a IVA, o respetivo montante :
 - Deve integrar o denominador do *pro rata* previsto no n.º 4 do art. 23.º do CIVA, no caso de sujeitos passivos mistos;
 - Não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso de sujeitos passivos integrais.



APURAMENTO DO IVA

96

- No que respeita às subvenções não tributadas:
 - Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma atividade económica mas não sujeitas a IVA ou, ainda, operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo montante :
 - Não deve integrar o denominador do *pro rata*;
 - Sendo aplicáveis as regras de afetação real para tais operações.