



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**  
Escola Superior de Tecnologia e de Gestão

## AS IMPLICAÇÕES DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES

### BoviBrigantina,S.A



CLÁUDIA SANTO N.º 32445  
ESTEFÂNIA TEIXEIRA N.º 33647  
CONTABILIDADE 3.º ANO

## Índice

Introdução .....	3
Caracterização e incidência do imposto .....	4
Isenções .....	7
Valor Tributável .....	7
Taxas .....	8
Regimes especiais de tributação.....	8
Principais obrigações administrativas e contabilísticas.....	8
1- Obrigações declarativas .....	9
2- Obrigações de faturação.....	10
3- Obrigações de pagamento .....	10
4- Obrigações do contabilista.....	11
Iva Suportado nas aquisições de bens e de serviços.....	12
Direito à dedução .....	13
IVA suportado e IVA dedutível .....	14
IVA não dedutível .....	15
IVA Liquidado .....	16
Liquidação do IVA em adiantamentos.....	16
Autoliquidação de IVA na Construção Civil .....	17
Inversão do sujeito passivo .....	17
Taxa reduzida de IVA na construção civil .....	17
Exclusão .....	18
IVA da construção civil e inversão do sujeito passivo.....	18
As inclusões .....	18
As exclusões.....	19
A faturação .....	19
Também pode existir autoliquidação de IVA na agricultura .....	19

Autoliquidação CIVA .....	19
Emissão de faturas IVA.....	20
Alteração do IVA na Agricultura .....	20
Revogação da isenção .....	20
Taxa reduzida na agricultura .....	20
Taxa intermédia de IVA.....	21
Autoconsumos e operações gratuitas .....	22
Regularizações do IVA .....	23
Regularizações anuais por via do Pró Rata .....	26
IVA nas Transmissões Intracomunitárias.....	27
O apuramento do IVA.....	30
IVA a Pagar.....	31
IVA a recuperar.....	32
Os reembolsos do IVA .....	33
Liquidações Oficiosas .....	34
Conclusão .....	35
Bibliografia .....	36



## Introdução

No âmbito do projeto de contabilidade que estamos a desenvolver, foi nos proposto desenvolver um tema “livre”, para o qual a BoviBrigantina, SA”, optou por escolher o tema relacionado com o Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA. Optamos por esta escolha, por vários motivos, mas o fundamental foi devido à complexidade deste imposto e as implicações que o mesmo tem na contabilidade de uma empresa.

Com este trabalho pretendemos ficar a conhecer melhor em que consiste este imposto, uma vez que não é-nos possível contabilizar uma aquisição ou transmissão de bens ou prestação de serviços, sem que o IVA se encontre associado.

## Caracterização e incidência do imposto

### Conceito:

O acrónimo IVA significa Imposto sobre o Valor Acrescentado. Trata-se de um imposto sobre o consumo que taxa os produtos, os serviços, as transações comerciais e as importações. O IVA é um imposto indireto que se aplica sobre o consumo e que é financiado pelo consumidor final. Diz-se que é um imposto indireto, uma vez que o fisco não o auferi diretamente do contribuinte (contribuinte).

O IVA foi introduzido no sistema fiscal português através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que aprovou o CIVA, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1986.

Contudo, só a partir de 1 de Janeiro de 1989 se pode dizer que o IVA português passou a ser um IVA comunitário, quando a legislação portuguesa ficou sujeita a controlo por parte do Tribunal das Comunidades Europeias.

Em matéria de IVA temos, dois diplomas-base que regem este imposto:  
-CIVA

-O Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI)

O IVA é um imposto geral que, contrariamente ao que sucede com os impostos especiais de consumo, incide sobre a generalidade das despesas de consumo, e não só sobre algumas.

De acordo com o art.º 1.º do CIVA, estão sujeitas a este imposto

### **Artigo 1.º** **Incidência objetiva**

1 – Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

O IVA é um imposto plurifásico, uma vez que é liquidado em todas as fases do circuito económico e é não cumulativo, uma vez que permite a dedução do imposto suportado na aquisição dos bens e serviços indispensáveis à realização da venda. Apesar da definição de IVA, este não é calculado diretamente com base no valor acrescentado gerado pelas empresas, mas, antes, através do chamado método indireto subtrativo. Isto é, não exige a determinação do valor acrescentado e, subtrativo, porque ao imposto das vendas é subtraído o imposto das aquisições. Este método também pode ser conhecido como o “método do crédito de imposto”. (por exemplo: uma empresa que comprar matérias a fornecedores (IVA dedutível), e vende bens a clientes (IVA liquidado), terá que entregar ao Estado a diferença entre o imposto que liquida aos clientes e o imposto que deduz aos fornecedores). É importante levar em consideração que o IVA não é um custo ou gasto para as empresas, embora existam exceções que iremos falar mais à frente.

Durante o exercício económico podemos deparar-nos com:

- IVA debitado a clientes=IVA debitado a fornecedores
- IVA debitado a clientes>IVA debitado a fornecedores
- IVA debitado a clientes<IVA debitado a fornecedores

Em que no primeiro caso, estamos perante uma situação “neutra” em termos de entrega de imposto. Na segunda hipótese temos imposto a entregar ao Estado e, por fim, na terceira hipótese temos imposto a recuperar do Estado. Neste ultimo caso, o imposto pode ser repercutido nos períodos seguintes ou objeto de reembolso.

O imposto resultante de operações efetuadas por sujeitos passivos residentes em território nacional, a liquidação de imposto é efetuada por quem vende os bens ou presta os serviços (regra da origem). Nas transmissões de bens efetuadas entre sujeitos passivos localizados em diferentes países, não funciona a regra da origem mas sim regra do destino, sendo desta forma as operações tributadas no país onde os bens são consumidos.

Esta regra, a nível comunitário, deve ser entendida como transitória, devendo ser adotada a título definitivo a aplicação do princípio da origem.

De acordo com o regime em vigor, nas aquisições comunitárias, cabe ao adquirente liquidar e deduzir o IVA, uma vez que as formalidades fiscais nas fronteiras entre países membros foram suprimidas.

É importante salientar que, uma condição fundamental para a aquisição de bens possa ser considerada intracomunitária é que esses mesmos bens sejam transportados com destino ao adquirente situado num Estado-Membro diferente do da partida.

Caso a aquisição seja feita a países terceiros (importação), a liquidação de imposto é feita nos serviços alfandegários do país de destino.

A matéria relacionada com prestações de serviços é tratada no art.º 6.º. Neste encontramos duas regras gerais, as quais estão relacionadas com a natureza dos adquirentes, ou seja:

6 - São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a:

- a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;
- b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados...

Deve, contudo, notar-se que estas regras “gerais” estão sujeitas a diversas exceções, cujo desenvolvimento e análise devem ser efetuados noutro contexto. (por exemplo: quando estão em causa imóveis, a localização da prestação de serviços com eles relacionados é determinada pela localização do próprio imóvel).

O facto gerador do imposto e a sua exigibilidade estão contemplados nos art.º 7.º e 8.º do CIVA e 12.º e 13.º do RITI, estes transpõem duas realidades distintas embora frequentemente coincidentes. Enquanto o primeiro respeita ao acontecimento mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, esta corresponde ao direito que a administração fiscal pode fazer valer, nos termos da lei, para cobrar do devedor o referido imposto.

## Isenções

As isenções em sede de IVA podem ser completas ou incompletas. São completas as isenções em que o SP não liquida o imposto nas suas operações, mas deduz o imposto suportado nas aquisições (exportações; TIB). Aqui embora a venda não origine qualquer liquidação de imposto, a empresa não perde direito à sua dedução, relativamente ao IVA que suportou na produção ou aquisição dos bens vendidos.

São incompletas, aquelas isenções em que o SP não liquida IVA, contudo também não pode deduzir o IVA suportado, as constantes no art.º 9.º CIVA.

## Valor Tributável

O valor tributável consiste no valor dos bens e serviços sobre o qual incidirá a taxa do IVA, ou seja:

“1 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas o imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”- artigo 16.º

No caso dos autoconsumos ou operações gratuitas, cujo IVA tenha sido total ou parcialmente deduzido na aquisição, o valor tributável é constituído pelo preço de aquisição, ou pelo custo. De igual forma deve ser dado o mesmo tratamento à afetação de bens do setor de atividade isento quando tenha beneficiado de dedução na aquisição. De acordo com o artigo 16-ºn.º5, este valor inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do IVA; as despesas acessórias de compra; as subvenções diretamente conexas com o preço da operação e, segundo o n.º6 deverá excluir os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnizações; os descontos, abatimentos e bónus concedidos; as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas.



Nas importações o valor tributável dos bens é constituído pelo valor aduaneiro. Inclui ainda, as despesas de compra que não se encontre nele incluído. Da mesma forma se trata a aquisições intracomunitárias de bens (art.º 17.º RITI e 16.º do CIVA).

## **Taxas**

As taxas de IVA estão previstas no artigo 18.º do CIVA e 18.º do RITI, são elas:

<i>IVA</i>	<i>Continente</i>	<i>Madeira</i>	<i>Açores</i>
Normal	23%	22%	18%
Intermédia	13%	12%	9%
Reduzida	6%	5%	4%

## **Regimes especiais de tributação**

O Código do IVA prevê alguns regimes especiais, a saber:

- Regime de isenção (art.º 53 – 59.º)
- Regime dos pequenos retalhistas (art.º 60 – 68.º)
- Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicáveis aos revendedores;
- Regime forfetário dos produtores agrícolas.

## **Principais obrigações administrativas e contabilísticas**

As obrigações dos SP constam, nos artigos 27.º a 52.º do CIVA, e dos artigos 22.º a 32.º do RITI, as quais podem de uma forma resumida classificar-se em:

- 1-Obrigações declarativas
- 2- Obrigações de faturação
- 3- Obrigações de pagamento
- 4- Obrigações contabilística

## 1- Obrigações declarativas

As obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IVA são as seguintes:

- A Declaração de início de atividade - deve ser entregue antes do início da atividade, na Repartição de Finanças da área da respetiva sede, estabelecimento estável ou domicílio;
- Declaração de alterações - deve ser entregue quando haja alteração dos elementos constantes da declaração de início de atividade, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração;
- Declaração de cessação de atividade - deverá ser entregue no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da atividade;
- Declaração periódica de imposto: respeita ao período do imposto liquidado e deduzido dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal de tributação:
  - Regime normal de periodicidade mensal: deverá ser remetida até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações;
  - Regime normal de periodicidade trimestral: deverá ser remetida até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações;

Declaração anual: deve ser enviada anualmente (até 30 de Junho) uma declaração relativa às operações efetuadas no decurso da atividade;

- Mapas recapitulativos de clientes e fornecedores: devem ser enviados durante o mês de Junho com a identificação dos sujeitos passivos (clientes e fornecedores), donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles, no ano anterior, desde que superior a 25.000 euros;
- Anexos recapitulativos respeitantes a transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas.

## **2- Obrigações de faturação**

Ainda de acordo com o art.º 29.º do CIVA, os SP são obrigados a emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos adiantamentos recebidos.

As faturas devem ser emitidas, no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido e devem obedecer aos requisitos exigidos pelo art.º 36.º do CIVA.

Quando se trata de transmissões intracomunitárias, a fatura deve ser emitida, até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do aquirente; não tem que ser emitida relativamente aos pagamentos efetuados ao sujeito passivo anteriormente à data da transmissão quando se trate de bens isentos ao abrigo do art.º 14.º do RITI; deve incluir o nif válido.

## **3- Obrigações de pagamento**

O pagamento do imposto encontra-se regulado nos art.º 27.º e 28.º do CIVA, no art.º 22 do RITI. Uma vez apresentada a declaração por transmissão eletrónica é criada e disponibilizada, de imediato, uma referência numérica que deve ser utilizada para o pagamento do importo nas tesourarias das finanças com sistema local de cobrança, das caixas multibanco, entre outros.

Existindo aquisições intracomunitárias, uma vez que as mesmas estão sujeitas a IVA, a obrigação de pagamento do imposto devido e exigível far-se-á, em conjunto com o das vendas realizadas no mercado nacional, já que o apuramento consta na mesma declaração.

De referir, contudo, que o imposto liquidado nas aquisições intracomunitárias é dedutível nos termos do art.º 19.º do RITI. Nestas situações, e desde que o SP tenha direito à dedução integral, não existe qualquer pagamento do IVA por via da realização das referidas operações. Nos casos em que o SP não tenha direito à dedução do imposto liquidado, ou tenha-o apenas parcialmente (pro-rata), haverá lugar ao pagamento do imposto que se mostrar devido.

#### 4- Obrigações do contabilista

**Artigo 44.º**  
**Requisitos da contabilidade**

2- Para cumprimento do disposto no nº 1, deverão ser objeto de registo, nomeadamente:

- a) As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo;
- b) As importações de bens efetuados pelo sujeito passivo e destinados às necessidades da sua empresa;
- c)....

São definidas no artº44º do CIVA e no artº 32º do RITI, as obrigações contabilísticas.

Sendo este artigo, a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessário ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo referido regime devem registar as aquisições de bens e de serviços de forma a evidenciar o montante e a data dos pagamentos efetuados relativamente a cada aquisição.

Para dar cumprimento aos requisitos exigidos pelo CIVA, no que respeita ao apuramento e controlo do imposto, o SNC, à semelhança do que sucedia no POC/89, apresenta na conta 24- “ Estado e outros entes públicos” a subconta 24.3- “Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ”, embora contemplando subcontas apenas até ao terceiro grau.

Estes desenvolvimentos podem, eventualmente, ser evitados em termos do plano de contas e dos balancetes contabilísticos, caso seja adotado um sistema de codificação que permite a obtenção da informação exigida fora do âmbito de tais balancetes.

As empresas que adotam o desdobramentos de contas, e refletem automaticamente os custos incorridos em centros de custos, são frequentemente confrontadas com a obtenção de uma informação pouco explícita e, por consequência, de difícil leitura.

## Iva Suportado nas aquisições de bens e de serviços

O IVA suportado corresponde ao imposto:

- Debitado pelos fornecedores de bens e serviços igualmente sujeitos passivos do imposto;
- Liquidado pelos serviços alfandegários relativamente a bens importados de países terceiros;
- Liquidado pela própria empresa relativamente a autoconsumo e operações gratuitas;
- Liquidado pela própria empresa relativamente a aquisições intracomunitárias e à aquisição de certos serviços, conforme regras gerais anteriormente apresentados, exemplo: os próprios serviços de construção civil.

O IVA é um imposto efetivamente suportado pelo consumidor final mas cada agente económico que transaciona bens ou serviços tem o direito de deduzir o IVA suportado nas aquisições, entregando ao Estado a diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível (IVA entregue ao Estado = a IVA liquidado – IVA dedutível).

O IVA suportado não equivale necessariamente ao IVA dedutível, pois nem todo o IVA suportado é dedutível (suscetível de ser abatido ao imposto a entregar ao Estado, como o IVA da gasolina).

De acordo com estas regras, o IVA, de um modo geral, não constitui um custo ou gasto para as empresas, devendo ser deduzido ao imposto liquidado.

O IVA suportado existe varias exceções, como na aquisições internas, e na importações o IVA suportado, ainda que seja dedutível, implica um encargo financeiro para as empresas. Nas aquisições intracomunitárias, na maioria dos casos o IVA é liquidado e deduzido simultaneamente, não existindo qualquer financiamento por parte da empresa. O mesmo se verifica relativamente a muitos dos serviços prestados por sujeitos passivos não residentes de acordo com a regra geral, e aos de construção civil, em que a liquidação do imposto recai sobre o adquirente.

Nos termos do artº20º do CIVA e do artº19º do RITI, só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das transmissões de bens e prestações de serviços.

Tais como:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços sujeitas aa imposto e dele não isentas;
- As transmissões intracomunitárias;
- Exportações e operações assimiladas a exportações e transportes internacionais;
- Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional.

### Direito à dedução

**Artigo 19.º**  
**Direito à dedução**

8-Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.

O direito à dedução do IVA sobre as operações tributáveis que os sujeitos passivos efetuarem está preconizado pelo artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Sem prejuízo das restrições ao direito à dedução do IVA incorrido em determinadas despesas, apenas é dedutível o imposto mencionado em faturas emitidas em nome e na posse do sujeito passivo, passadas na forma legal e desde que respeitem a operações realizadas no âmbito da sua atividade.

Quando o sujeito passivo realiza, simultaneamente, operações tributadas e operações isentas que não conferem direito à dedução, o apuramento do montante de IVA dedutível associado a bens e serviços não diretamente afetos àquelas operações deverá calcular-se de acordo com o método do **pro rata**, baseado no volume de negócios, ou de acordo com o método da afetação real, apurado com base em critérios de imputação objetivos que traduzam a utilização de recursos necessários à realização de ambos os tipos de operações.

**Artigo 20.º**

**Operações que conferem o direito à dedução**

1-Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização as operações...

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços sujeitas o imposto e dele não isentas;
- b) As transmissões intracomunitária;
- c) Exportações e operações assimiladas a exportações e transportes internacionais;

**IVA suportado e IVA dedutível**

O IVA dedutível, geralmente, é o imposto suportado pelos agentes económicos (mesmo estes, em algumas situações, apenas podem deduzir uma percentagem do valor suportado ou não deduzir qualquer parte do imposto – artigo 21.º do CIVA), ou seja, na cadeia das transações apenas o consumidor final não pode deduzir o IVA suportado na compra do produto ou serviço.

Não é dedutível o IVA relativo a despesas respeitantes a:

- Viaturas de turismo movidas a gasolina ou gasóleo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletos;
- Combustíveis das viaturas automóveis, com exceção do gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%;
- Transportes, refeições e alojamento;
- Tabaco, entretenimento e luxo.

No caso das despesas de transportes, refeições e alojamento destinadas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, o respetivo IVA é dedutível em 50%. Caso estas despesas se refiram à participação nos mencionados eventos, a dedução permitida será na proporção de 25%.

Nem todo o IVA suportado é IVA dedutível. Apesar de praticamente todas as transações estarem sujeitas o imposto, há exceções às deduções do IVA que foi efetivamente suportado pelo contribuinte.

De forma sucinta, distinguimos de seguida os conceitos de IVA Suportado e de IVA Dedutível.

A conta 24.3.2 “Estado e outros entes públicos – IVA- Dedutível”, é debitada pelo imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que for objeto dedução ao imposto liquidado.

O débito é feito por contrapartida da conta 24.3.1- “Estado e outros entes públicos – IVA – Suportado”, caso a empresa utilize esta conta, aquando da contabilização das aquisições ou diretamente por contrapartida das contas de terceiros ou de meios financeiros líquidos. É creditada no final do mês, ou no final do trimestre, se for este o período do imposto, por débito da conta 24.3.5- “Estado e outros entes públicos – IVA – Apuramento”.

24.3.1		Meios financeiros líquidos		24.3.2.X	
(1)	(2)		(1)	(2)	

- a) Valor do IVA suportado na aquisição;
- b) Transferência do IVA suportado que for considerado dedutível.

### **IVA não dedutível**

O IVA não dedutível constitui uma componente de custo de aquisição do bem ou serviço. Tratando-se da aquisição de um ativo fixo tangível, o IVA é capitalizado com as restantes despesas de compra. Tratando-se de um bem ou serviço a reconhecer como um gasto, o IVA também é um gasto.

A conta 68.1.2- “Outros gastos e perdas – Impostos- Impostos indiretos” só deve ser utilizada quando for qualquer circunstancia for impossível fazer afetação do imposto à despesa a que respeita.



## **IVA Liquidado**

Regra geral, todos os produtos e serviços estão sujeitos a IVA. O imposto sobre o valor acrescentado deve ser pago sempre que um produto ou serviço é vendido ou prestado.

O IVA liquidado é aplicado aos clientes nas vendas que a empresa efetua. O IVA incide sobre as vendas de produtos e serviços, sendo o vendedor proceder à liquidação do IVA, o qual incide sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter pelo adquirente, ao fazer a sua compra. O IVA sobre o preço de venda dos bens ou serviços corresponde ao IVA liquidado (o imposto "recolhido" nas vendas).

A liquidação do imposto relativo à prestação de serviços exige alguma atenção face às situações particulares existentes.

Quando o prestador e o adquirente são residentes em Portugal, cabe ao primeiro a liquidação do IVA, tal como na transmissão de bens. Numa prestação de serviços realizadas entre entidades residentes em diferentes países, há que atender às regras gerais definidas no n.º 6º do CIVA.

### **Liquidação do IVA em adiantamentos**

Quando se trata de um adiantamento, o fornecedor que recebe o dinheiro tem de liquidar o IVA, por sua vez o cliente que faz o adiantamento de compras futuras pode deduzir o IVA referido no valor.

No momento da emissão da fatura, o sujeito passivo deve considerar o adiantamento na própria fatura, ou aplicar a respetiva taxa ao valor da fatura e emitir ao mesmo tempo uma nota de crédito referente ao adiantamento realizado previamente e ao respetivo IVA liquidado.

## **Autoliquidação de IVA na Construção Civil**

No sector da construção civil, quando o adquirente for devedor do imposto, as faturas emitidas pelo fornecedor devem conter a expressão: “IVA – autoliquidação”. Até 1 de janeiro de 2013, antes das novas regras de faturação (Decreto-Lei n.º 197/2012, artigo 36.º) terem entrado em vigor, a expressão utilizada nas faturas era “IVA devido pelo adquirente”.

### **Inversão do sujeito passivo**

As faturas emitidas com inversão do sujeito passivo (quando é o adquirente dos bens ou serviços a liquidar o IVA) devem conter então a expressão “IVA – autoliquidação”. Se houver lugar à concretização da regra de inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, o exponente deve emitir as faturas sem a liquidação do IVA, e o adquirente dos produtos ou serviços, dentro dos mesmos prazos, deve realizar a autoliquidação do imposto.

Nas situações previstas nas alíneas i), j) e l) do n.º 1 deste artigo, bem como nas outras situações em que o destinatário ou adquirente for o devedor do imposto, as faturas emitidas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços devem conter a expressão ‘IVA — autoliquidação’.

### **Taxa reduzida de IVA na construção civil**

Aplica-se uma taxa reduzida de IVA de 6% no sector da construção civil, nomeadamente nas empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação realizadas em imóveis afetos a habitação, ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA (antes da renumeração efetuada pelo D.L. 102/2008, de 20 de junho era a verba 2.24).

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços. Isto é, a taxa reduzida aplica-se somente à mão-de-obra, excluindo-se os materiais aplicados. Só se o valor dos materiais não ultrapassar 20 % do valor global da prestação de serviços é que a taxa reduzida se pode aplicar ao valor total da empreitada.

### **Exclusão**

Esta taxa reduzida não se aplica aos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes nem tão pouco os trabalhos realizados em piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

Estão excluídas da taxa reduzida na construção civil as obras de construção e similares (acréscimos, sobrelevação e reconstrução de bens imóveis), não se abrangendo na sua aplicação as empreitadas sobre bens imóveis de uso profissional, industrial, comercial ou de prestação de serviços.

### **IVA da construção civil e inversão do sujeito passivo**

A inversão do sujeito passivo de IVA na construção civil aplica-se sempre que se esteja na presença de uma aquisição de serviços na construção civil e o adquirente seja sujeito passivo de IVA em Portugal, realizando operações que confirmem o direito total ou parcial à dedução de IVA.

### **As inclusões**

Incluem-se na inversão do sujeito passivo e há lugar a esta:

- Todos serviços de construção civil que tenham por objeto a realização de uma obra (todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, público ou privado);
- Quando no âmbito de uma obra, o prestador fatura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, bem como materiais ou outros bens;
- A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, quando se tratem de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente de o fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do DL 12/2004, de 9 de Janeiro.

### **As exclusões**

Excluem-se da inversão do sujeito passivo a transmissão de bens sem montagem ou instalação e os bens móveis (não ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência).

Se o adquirente não for sujeito passivo, ou se apenas o for ao abrigo do art.º 9.º ou 53.º do CIVA, não há lugar à inversão de sujeito passivo.

### **A faturação**

O prestador de serviços deve proceder à liquidação e dedução do IVA autoliquidado. A faturação por parte do fornecedor deve fazer unicamente menção de "IVA autoliquidado" em caso de inversão do sujeito passivo.

### **Também pode existir autoliquidação de IVA na agricultura**

À semelhança da autoliquidação na construção civil, também se pode estar em situação de autoliquidação de IVA na agricultura. A liquidação do imposto compete ao adquirente dos bens ou serviços, sendo obrigatório fazer constar na fatura a expressão “IVA – autoliquidação”.

### **Autoliquidação CIVA**

A autoliquidação encontra-se referida no n.º13 do art.º 36º do CIVA, onde consta que as situações em que o destinatário ou adquirente é o devedor do imposto, devem-se emitir faturas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços com a expressão 'IVA - autoliquidação'.

Nos casos de inversão do sujeito passivo, em vez da expressão “IVA devido pelo adquirente” utilizada anteriormente, passou a ser obrigatória a menção “IVA-autoliquidação” no início de 2013.

### **Emissão de faturas IVA**

Desde 1 de janeiro de 2013 que a emissão de fatura passou a ser obrigatória para todas as transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a IVA, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços e do setor de atividade em causa.

A fatura deve ser emitida até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º do Código do IVA e o mais tardar no décimo quinta dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido.

### **Alteração do IVA na Agricultura**

O Orçamento do Estado 2013 levou à alteração do IVA na agricultura. Com a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro terminou a isenção de IVA na agricultura.

#### **Revogação da isenção**

O artº 9, nº 33, CIVA foi revogado a partir de 1 de abril de 2013, deixando de existir a isenção de IVA com operações relacionadas a atividades de produção agrícola e prestações de serviço agrícola com carácter acessório.

### **Taxa reduzida na agricultura**

A principal alteração no IVA da agricultura prende-se no fim da isenção das transmissões de bens efetuadas no âmbito das explorações agrícolas por um produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respetiva exploração agrícola e silvícola, no âmbito da agricultura em geral (incluindo a viticultura), a fruticultura e a horticultura, a criação de animais conexas com a exploração do solo, a avicultura, a cunicultura, a apicultura, a silvicultura, etc.

Também as atividades de transformação provenientes essencialmente da respetiva produção agrícola e, ainda, as prestações de serviços que contribuam normalmente para a realização da produção agrícola (as operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, ceifa, enfardamento, etc.), as operações de embalagem e de acondicionamento, o

armazenamento, a guarda, criação e engorda de animais, se incluem neste ponto.

Tais transmissões e prestações de serviços passaram a estar sujeitas à taxa reduzida de IVA (6% em Portugal, 5% nas Ilhas).

Na Lista I anexa ao CIVA encontram-se vários bens e atividades agrícolas sujeitas à taxa reduzida de IVA, tais como os mencionados nos seguintes pontos da lista:

- Produtos alimentares (cereais, carnes, peixes, leite e derivados, gorduras e óleos).
- Bens de produção agrícola (adubos, animais, farinhas, sementes, plantas, palha).
- Prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola (prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas e prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola).
- Cultura propriamente dita (agricultura em geral incluindo a viticultura, fruticultura, criação de animais, avicultura, produção de cogumelos, cunicultura, sericicultura, heliocultura, culturas aquícolas e piscícolas, canicultura).

### **Taxa intermédia de IVA**

Já sujeitos à taxa intermédia (de 13% em Portugal, 12% na Madeira e 10% nos Açores) estão os bens e serviços da Lista II: produtos para alimentação humana (conservas de carne e miudezas comestíveis, conservas de peixes e de moluscos, conservas de frutas ou frutos, etc.).

## Autoconsumos e operações gratuitas

Apesar de no art. 3.º do CIVA definir que, em geral, uma transmissão de bens é:

**Artigo 3.º**  
**Conceito de transmissão de bens**

1 – Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Considera-se igualmente como transmissão de bens:

- A transmissão gratuita quando relativamente aos bens transmitidos tenha havido dedução total ou parcial de imposto;
- A afetação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, quando o imposto tenha sido total ou parcialmente deduzido;
- A afetação de bens a um setor de atividade isento quando relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial de imposto;

Idêntica assimilação é feita relativamente às prestações de serviços se, em vez da afetação dos bens, existir utilização e, em vez de ofertas de bens, existir oferta de serviços.

Excluem-se do conceito de transmissões gratuitas as amostras e as ofertas de reduzido valor, em conformidade com os usos comerciais. As amostras respeitam a bens produzidos e/ou comercializados pela empresa, contudo terão que ter um formato e

**Artigo 3.º**  
**Conceito de transmissão de bens**

7 – Excluem-se do regime... Os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a € 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

dimensão mais reduzido do que é comercializado. As ofertas podem ser de inventários próprios ou de bens adquiridos a terceiros especificamente para o efeito.

No n.º 7 do art. 3.º diz-nos que o conceito de pequeno valor aplica-se exclusivamente às ofertas, já que as amostras não são objeto de tributação e, tal como vimos anteriormente, as ofertas também não são tributáveis desde que tenham um valor unitário, com exclusão de IVA, igual ou inferior a 50€.

Caso estes limites sejam ultrapassados, a liquidação do imposto é obrigatória, salvo se não tiver sido exercido o direito a dedução do imposto suportado.

Em termos contabilísticos, o IVA a liquidar relativamente a estas situações será creditado na conta 24332 – IVA – liquidado – autoconsumos e operações gratuitas, a qual será saldará, aquando o apuramento do imposto por contrapartida da conta 2435 – IVA – apuramento.

O imposto liquidado nas transmissões referidas é considerado um gasto a suportar pela empresa

## **Regularizações do IVA**

Em matéria de regularizações de IVA, estas podem ser mensais ou trimestrais. Aqui também podemos considerar as regularizações anuais por via do Pro Rata.

Frequentemente, o valor tributável das operações, assim como o respetivo imposto estão sujeitos a retificações. Isto acontece quando, por exemplo, há devolução de bens; há concessão de abatimentos ou descontos fora da fatura; rescisão de contratos, entre outros...

De acordo com o art. 78.º do CIVA, que regula as retificações do valor tributável, se, depois de efetuado o registo da operação inicial for a mesma anulada ou reduzido o seu valor por qualquer circunstancia que referimos a cima. O fornecedor do bem ou prestador do serviço poderá efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período do imposto seguinte aquele em que se verifiquem as circunstancias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.



No caso de faturas inexatas já registadas, a retificação é obrigatória quando houver liquidação de imposto a menos, e facultativa quando houver liquidação de imposto a mais. No primeiro caso, a retificação só pode ser efetuada sem penalidade até ao final do período do imposto seguinte aquele a que respeita a fatura a retificar. No caso de a retificação ser facultativa, a mesma apenas poderá ser efetuada no prazo de 2 anos.

No caso de as retificações resultarem de erros contabilísticos, estas poderão ser feitas nas mesmas condições referidas para as faturas inexatas.

Como já referimos, quando existe retificação para menos do valor tributável, a regularização do imposto é facultativa. Mas se pretender que a mesma seja feita, o sujeito passivo que tem a regularização a seu favor só a pode efetuar quando tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.

De acordo com o n.º 7 do art. 78.º:

7 – Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;

c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

Os sujeitos passivos poderão deduzir ainda o imposto respeitante a créditos incobráveis em processo de execução, em processo de insolvência, em processo especial de revitalização ou ainda nos termos previstos no SIREVE.

No n.º 8 do mesmo artigo:

- 8 – Os sujeitos passivos podem igualmente deduzir o imposto respeitante a outros créditos desde que se verifique qualquer das seguintes condições:
- a) O valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;
  - b) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8.000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;
  - c) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8.000, IVA incluído, tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;
  - d) Os créditos sejam inferiores a € 6.000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente.
  - e) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8.000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução.

Permite-se ainda a dedução de imposto respeitante a outros créditos, desde que verificadas as condições neles definidas e o valor dos créditos, o imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, parcial ou total sejam certificados por ROC.

A recuperação do imposto está ainda sujeita aos procedimentos administrativos definidos nos n.ºs 10.º e 11.º do mesmo artigo.

Havendo recuperação de créditos, total ou parcialmente, deve ser efetuada a entrega do imposto correspondente no período em que se verificar o seu recebimento.

Estas regularizações podem ser, como já referimos, mensais ou trimestrais e, as mesmas podem ser efetuadas a favor do Estado ou do sujeito passivo. Um exemplo de uma regularização a favor do sujeito passivo é, quando decorre de um desconto efetuado a um

cliente, ao reduzir o valor o valor da transação, reduz-se o valor do imposto inicialmente liquidado.

Uma regularização a favor do Estado é a que pode resultar, por exemplo, da contabilização de uma nota de crédito de um fornecedor por devolução de mercadorias que, inicialmente, havia sido deduzido todo o IVA constante na fatura e, com a devolução à que regularizar parte correspondente ao IVA deduzido.

Em termos contabilísticos, estas regularizações fazem-se da seguinte nas seguintes contas: 24341 – IVA- regularizações- a favor da empresa ou 24342-IVA-regularizações- a favor do Estado.

### **Regularizações anuais por via do Pró Rata**

Como vimos anteriormente existe sujeitos passivos parciais ou mistos, na medida em que realizam operações tributáveis e operações isentas sem direito à dedução.

A dedução do imposto suportado pode ser feita tendo em conta a afetação real ou com base numa percentagem de dedução, denominada por pro rata. Vimos também que esta percentagem é calculada com base em vendas do ano anterior e aplicada provisoriamente durante o ano em curso, sendo o imposto assim deduzido objeto de correção no final do ano, quando conhecidos os valores das operações realizadas e determinado o pro rata definitivo.

Da pro rata definitivo pode resultar um pagamento adicional ao Estado ou uma dedução adicional.

Em termos contabilísticos usamos a conta 24343-IVA-Regularizações- anuais por pro rata definitivo. Esta conta é creditada ou debitada por contrapartida das contas de inventário (38), contas de investimento (43) e, contas de gastos e rendimentos (68 ou 78).

Além das regularizações anuais por cálculo do pro rata definitivo, existem as regularizações anuais por variações do pro rata definitivos, inerentes à aquisição de bens de investimento.

Estas regularizações são registadas no final do ano na conta 24344 – IVA- regularizações- anuais por variação do pro rata, por contrapartida das contas de rendimentos ou gastos, respetivamente.

Estas regularizações decorrem do facto de os bens de investimento serem duradouros e o pro rata variar ao longo da sua vida útil.

O período em que devem ser feitas as regularizações e a variação percentual que deve verificar-se para que as mesmas sejam exigidas constam no ar. 24.º do CIVA.

**Artigo 24.º**  
**Regularizações das deduções relativas a bens do ativo imobilizado**

1 – São regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto a bens não imóveis do ativo imobilizado se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano do início da utilização do bem e em cada um dos quatro anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

2 – São também regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

## **IVA nas Transmissões Intracomunitárias**

O regime do IVA nas transações intracomunitárias (RITI) foi aprovado pelo D.L n.º 290/92, de 28 de dezembro. Com a introdução do RITI gera-se um novo evento tributável designado como “aquisição intracomunitária de bens”, passando as “importações” a respeitar, exclusivamente, às entradas de bens provenientes de países terceiros, ou seja, não pertencentes à UE.

A incidência do IVA sobre as aquisições intracomunitárias traduz a transitoriedade do regime instituído em que o IVA continua a ser tributado no país de destino, isto é, no país onde os bens são consumidos.

No quadro de um regime definitivo, as vendas deverão ser tributadas, a nível do vendedor, no Estado-Membro de origem, como se verifica entre dois sujeitos passivos localizados na mesmo Estado-Membro.

Um aspeto de grande significado para as empresas, decorrente da supressão das formalidades fiscais nas fronteiras intracomunitárias, respeita à abolição de cobrança do IVA nas aquisições a outros Estados-Membros. Esta abolição deu-se a 1 de janeiro de 1993, e com esta, compete aos sujeitos passivos, adquirentes ou destinatários, processar a liquidação do IVA, o qual é simultaneamente deduzido.

Sendo a exigibilidade e a dedução simultânea, deixou de existir, de uma maneira geral, qualquer pagamento de IVA sobre a aquisição intracomunitárias.

O conceito de transmissão intracomunitária e de aquisições assimiladas é dada através dos artigos expostos a seguir, ou seja:

**Artigo 3.º Conceito de aquisição intracomunitária de bens**

Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

**Artigo 4.º Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens**

1 – Consideram-se assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, efetuadas a título oneroso, as seguintes operações:

- a) a afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua atividade;
- b) a aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado membro, quando ambas as operações forem efetuadas por uma pessoa coletiva das referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º.

2 – Sem prejuízo do disposto neste diploma, são consideradas como aquisições intracomunitárias as operações que, se efetuadas no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal, seriam consideradas transmissões, nos termos do artigo 3.º do Código do IVA.

3 – Não é considerada aquisição intracomunitária a afetação de bens a que se refere a alínea a) do n.º 1 quando a transferência desses bens tiver por objeto a realização, no território nacional, de operações mencionadas no n.º 2 do artigo 7.º.

De acordo com o art. 1.º do RITI, estão sujeitas a IVA:

#### **Artigo 1.º Incidência objetiva**

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA):

- a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º;
- b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular;
- c) As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, exigíveis em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º;
- d) As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens previstas no n.º 1 do artigo 4.º;
- e) As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro.

Averiguando nos termos do art. 5.º do mesmo código, dá-nos a conhecer as situações que não estão sujeitas o imposto, isto é:

#### **Artigo 5.º Regime de derrogação**

1 –... Não estão sujeitas a impostas as aquisições intracomunitárias de bens quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:

- a) Sejam efetuadas por um sujeito passivo dos referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º;
- b) Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;
- c) O valor global das aquisições, líquido do IVA, devido ou pago nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de € 10.000 ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.

2-...

Não estão sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto, nos termos da alínea d) a m) e v) do n.º 1 do at. 14.º do CIVA.

No art. 7.º define-se o que deve ser ou não considerado como transmissão de bens a título oneroso, e, nos artigos 8.º a 11.º

Nas transações intracomunitária efetuadas entre sujeitos passivos, o vendedor isenta de IVA as entregas efetuadas aos seus clientes de outros Estados-Membros, desde que sejam verificadas os seguintes aspetos:

- Os bens são transportados fisicamente de um Estado-Membro para outro;
- O cliente é identificado para efeitos do IVA, o que exige comunicação do comprador ao vendedor do seu número de identificação fiscal.

A inobservância de qualquer um dos aspetos leva a considerar a transação como interna, ou seja, como praticada no território do Estado – Membro do vendedor.

As transmissões intracomunitárias, embora isentas, devem ser incluídas na declaração periódica e declaradas nos respetivos anexos recapitulativos.

De um modo geral do comprador, sendo a tributação efetuada no destino, cabe-lhe a ele liquidar e deduzir o IVA na própria fatura do fornecedor ou em documento interno específico para tal fim.

## **O apuramento do IVA**

Conforme referências anteriores, o IVA liquidado e deduzido pela empresa é contabilizado, durante o período do imposto, em subcontas específicas para o efeito.

Existem, assim, diversos saldos devedores e credores, cujo balanceamento resulta do imposto a entregar ou a recuperar do Estado.

Este apuramento é feito no final do período do imposto (mensal ou trimestral), através da conta 24.3.5.-“ Estado e outros entes públicos – IVA- Apuramento”, a qual recolhe a débito o imposto favorável à Empresa e a crédito o imposto favorável ao Estado.

O saldo apurado corresponderá a um IVA a pagar, se for credor, ou a um IVA a recuperar, se for devedor.

O saldo apurado na conta 24.3.5.-“Estado e outros entes públicos - IVA- Apuramento”, sendo credor traduz a existência de IVA a pagar, pelo que deve ser transferido para conta



24.3.6-“Estado e outros entes públicos – IVA – A pagar”. Sendo devedor, é representativo de um crédito de imposto, o qual deve ser transferido para a conta 24.3.7-“ Estado e outros entes públicos – IVA – A recuperar”.

### IVA a Pagar

IVA a pagar ao Estado por cada sujeito passivo pode ser calculado pela diferença entre o imposto recebido e o imposto que este pagou.

Cada sujeito é devedor do Estado do imposto que fatura aos seus clientes, e ao mesmo tempo é credor do Estado pelo imposto suportado nas compras que fez aos seus fornecedores.

Se o imposto recebido pelo sujeito passivo for maior do que o imposto pago, este deve entregar a diferença ao Estado. Já se o imposto pago for maior que o recebido, a diferença constitui-se como um crédito a favor do sujeito.

O imposto a pagar é contabilizado na conta 24.3.6-“Estado e outros entes públicos – IVA – A pagar”, a qual pode ser desdobrada em:

24.3.6.1-“ IVA a pagar apurado pela Empresa”;

24.3.6.2-“IVA a pagar resultante de liquidações oficiosas”;

24.3.6.3-“Diferenças entre valores apurados e liquidações oficiosas”.

- IVA a pagar apurado pela Empresa

24.3.6.1		24.3.5		12	
(2)	(1)	(1)	Saldo		(2)

(1) Contabilização do IVA a pagar apurado pela empresa;

(2) Pagamento do Imposto.



- IVA a pagar resultante de liquidações oficiais

24.3.6.2		24.3.9		12	
(2)	(1)	(1)	(3)		(2)
(3)					

(1) Contabilização da liquidação oficial;

(2) Pagamento do imposto;

(3) Anulação da liquidação oficial. Em caso de não anulação da liquidação deve ser reconhecido o correspondente gasto.

Existindo juros compensatórios devem os mesmos ser reconhecidos como gastos e contabilizados num subconta apropriada da conta 24 – “Estado e outros entes públicos”. O débito deve ser feito na conta 69.1.8- “Gastos e perdas de financiamento – Juros suportados – Outros juros”.

### IVA a recuperar

Qualquer sujeito passivo pode calcular o IVA a recuperar através do preenchimento da Declaração Periódica do IVA. Basta encontrar a diferença entre o imposto a favor da empresa e o imposto a favor do Estado.

Quando faz-se as contas com as Finanças, o sujeito passivo de IVA vai enquadrar-se num destes cenários: recuperar IVA ou pagar o imposto ao Estado. Há lugar a recuperação do IVA sempre que o montante total do imposto dedutível seja superior ao imposto apurado a favor do Estado.

A conta 24.3.7 – “Estado e outros entes públicos – IVA - A recuperar” é debitada pela transferência do saldo devedor apurado na conta 24.3.5 – “Estado e outros entes públicos – IVA – Apuramento”, representando tal valor existente sobre o Estado, no período em referência.

Aquando da remessa da declaração, se for efetuado qualquer pedido de reembolso, é creditada pelo valor do pedido por contrapartida da conta 24.3.8 – “Estado e outros entes

públicos – IVA – Reembolsos pedidos”. A diferença entre o crédito do imposto (saldo da conta “IVA – A recuperar”) e o reembolso pedido, ou, na falta deste, a totalidade do crédito, será de novo transferido para a conta 24.3.5 – “ Estado e outros entes públicos – IVA – Apuramentos”, no momento em que for apurado o imposto do período subsequente.

24.3.5		24.3.7		24.3.8	
Saldo	(1)	(1)	(2)	(2)	
(3)			(3)		

- (1) Transferência do crédito de imposto apurado no mês ou no trimestre;
- (2) Pedido de reembolso solicitado, aquando da remessa, e na própria declaração periódica;
- (3) Transferência no mês, ou no trimestre, seguinte, do crédito de imposto relativamente ao qual não foi solicitado o reembolso.

## Os reembolsos do IVA

Conforme vimos posteriormente, existem situações em que os sujeitos passivos ficam credores perante o Estado. Empresas há que, produzindo essencialmente para o mercado externo, se encontram frequentemente naquela situação.

O reembolso do IVA encontra-se regulado no artº22º do CIVA e no Despacho normativo nº 18-A/2010, de 1 de Julho, o qual estabelece os requisitos que devem ser observados nos reembolsos pedidos através de declaração periódica.

O Decreto-Lei nº229/95, de 11 de Setembro, que estabelece um novo regime para a cobrança, pagamento e reembolso do IVA, refere que, uma vez apresentado um pedido de reembolso, fica o sujeito passivo impedido de proceder à dedução desse imposto em períodos subsequentes, até à comunicação da decisão que recai sobre o pedido.

Vendo pelo lado contabilístico:

24.3.8		24.3.7		12	
(1)	(2)	Saldo	(1)	(2)	

- a) Contabilização do pedido de reembolso efetuado através da declaração periódica;
- b) Contabilização do reembolso.

No caso em que o pedido de reembolso não é atendido, por inobservância de qualquer dos requisitos estabelecidos, haverá que proceder à anulação do lançamento, voltando o IVA em crédito a ser considerado no apuramento do imposto dos períodos seguintes.

A opção pelo pedido de reembolso, ou pelo reporte do crédito, é uma decisão de tipo financeiro, devendo ser escolhida a que mais vantajosa se mostrar a empresa.

### Liquidações Oficiosas

A condição de impugnabilidade prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA apenas faz sentido quando a discordância do sujeito passivo com a liquidação oficiosa se refira ao *quantum* da obrigação tributária, uma vez que o art. 88.º do CIVA lhe concede um meio administrativo simples e expedito de eliminar essa liquidação oficiosa da ordem jurídica, procedendo à entrega da declaração em falta (denominada, expressivamente, *de substituição*), mas já não quando o fundamento da impugnação se refira ao próprio da obrigação.

Não teria sentido impor a quem pretende impugnar a liquidação oficiosa que lhe foi efetuada ao abrigo do art. 88.º do CIVA, com o fundamento de que não estava obrigado a apresentar a declaração periódica para efeitos de IVA, a prévia apresentação de uma declaração de substituição, ainda que, como sustenta a sentença recorrida, “a zeros”. A exigência de apresentação das declarações de substituição como condição de abertura da via contenciosa prevista no n.º 2 do art. 97.º do CIVA deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser (*cessante ratione legis cessat eius dispositio*), o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que a discordância do impugnante com a liquidação oficiosa não se manifesta em relação ao montante da liquidação, mas à prática do ato de liquidação em si.



## **Conclusão**

Com o trabalho acima apresentado, permitiu-nos ficar a conhecer melhor em que consiste o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), que até ao momento, conhecíamos, contudo permitiu que algumas dúvidas sobre o assunto fossem abolidas, devido à sua complexidade.

Vi-mos com o mesmo, a importância que este imposto tem, e quanto afeta as contas de uma empresa, bem como as preocupações que temos consideram no apuramento do imposto, como nas regularizações, entre outros.



## **Bibliografia**

Código do Imposto Sobre o Consumo (CIVA), Porto Editora, 2017

Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI), Porto Editora, 2017

Costa, Carlos Baptista da; Alves, Gabriel Correia – Contabilidade Financeira, Rei dos Livros, 2014