A isenção prevista no art. 53.º do Código do IVA

Por Elsa Marvanejo da Costa

A isenção prevista no art. 53.º do Código do IVA possui algumas características que, muitas vezes, não são devidamente tratadas por desconhecimento dos sujeitos passivos ou dos Técnicos Oficiais de Contas. Este texto aglomera a informação relativa a essa isenção de modo a contribuir para um melhor esclarecimento da temática.

Elsa Marvanejo da Costa
Consultora da Câmara
dos Técnicos Oficiais de Contas

Ao longo do nosso percurso profissional em matérias fiscais constata-se que qualquer tema, por mais simples que aparentemente se mostre, possui sempre especificidades e pormenores muito próprios. Acresce a esta dificuldade o facto da legislação, algumas vezes, ser dispersa, resultando a necessidade de conjugação de diferentes temas/diplomas para o simples enquadramento de qualquer operação que se depare.

A isenção prevista no art. 53.º do Código do IVA é um tema que, embora de fácil apreensão para os profissionais destas temáticas, possui algumas características que, muitas vezes, não são devidamente tratadas por desconhecimento dos sujeitos passivos ou dos Técnicos Oficiais de Contas.

Com este texto pretende-se sintetizar e aglomerar num único documento toda a informação relativa à mencionada isenção de modo a contribuir para um melhor esclarecimento desta temática, fornecer uma ferramenta de trabalho útil e contribuir para a adopção de procedimentos e tratamentos fiscais mais transparentes e correctos do ponto de vista fiscal.

A norma

O n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA determina que «(…) beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E ao presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a dez mil euros (…)».

Requisitos

São quatro os requisitos a verificar cumulativamente:

- Esta isenção aplica-se quer a sujeitos passivos de IRS quer de IRC, desde que os mesmos não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade devidamente organizada segundo a normalização contabilística vigente, ou seja, que apenas estejam obrigados a possuir um registo simplificado das suas operações;
- O sujeito passivo não pratique operações de importação, exportação ou actividades conexas (por exemplo, operações previstas no art. 14.º do Código do IVA, nomeadamente, comissões por intermediação numa exportação), será dizer-se que apenas se pratiquem operações no território nacional;
- Não estejam em causa transacções (transmissões de bens ou prestações de serviços) no sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (Anexo E ao Código do IVA); e
- O volume de negócios do ano anterior (ou previsto na declaração de início de actividade) não ultrapasse o limite de dez mil euros.

O limite de dez mil euros estende-se até 12500 euros para sujeitos passivos que se fossem tributados preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas a que se refere o art. 60.º do Código do IVA.

Início de actividade

Qualquer pessoa singular que pretenda iniciar uma actividade de natureza empresarial ou profissional poderá ser confrontada com o enquadramento no âmbito deste normativo, sendo este realizado de acordo com os elementos e a previsão de volume de negócios inscritos na declaração de registo/início de actividade. Igual procedimento será observado por pessoas colectivas que reúnam os pressupostos para a inclusão neste regime. A previsão de volume de negócios inscrita será convertida para o volume anual correspondente.
Após o exercício de início de actividade, ou primeiro ano de actividade, importa aferir da manutenção dos requisitos já enunciados para inclusão neste regime de isenção no exercício seguinte.
Vejamos o seguinte exemplo: determinado sujeito passivo, pessoa singular, iniciou actividade em Maio de 2008 ficando enquadrado no regime de isenção previsto no art. 53.º do Código do IVA, atendendo à previsão de volume de negócios inscrita da declaração de início de actividade. Tendo atingido, no final do exercício, um volume de negócios no valor de 8 573,98 euros, será que, no exercício de 2009, se deve manter no regime de isenção em sede de IVA, inicialmente enquadrado? A resposta é não.
Vejamos: o sujeito passivo deve ter em atenção o disposto no n.º 4 do referido normativo, isto é, para efeitos de volume de negócios a considerar em termos de limite de isenção deve converter-se o volume de negócios relativo ao período de Maio a Dezembro no volume de negócios anual correspondente.
Assim, uma vez que iniciou a actividade em Maio de 2008, considera-se que o limite dos dez mil euros é atingido se ultrapassar a quantia de 6 666,67 euros. De facto, se convertermos o valor do volume de negócios atingido em oito meses num valor anual, este ultrapassa o limite máximo para efeitos de enquadramento na isenção (6 666,67 x 12/8 = 10 000,01).
O sujeito passivo, objecto do nosso exemplo, deverá entregar declaração de alterações durante o mês de Janeiro de 2009. Se ultrapassar esse prazo, deve entregar a declaração de alterações de imediato (logo que detecte a falta) sem prejuízo de aplicação de coima por apresentação fora de prazo.

Exclusão do direito à dedução do imposto suportado

Os sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção do art. 53.º do Código do IVA não estão obrigados à liquidação de imposto nas suas operações activas. Contudo, também não podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas operações passivas (aquisições de bens e serviços). Trata-se de uma isenção vulgarmente denominada de incompleta.

Os documentos emitidos

As facturas ou documentos equivalentes emitidos por sujeitos passivos enquadrados neste regime de isenção devem conter a expressão «IVA – Regime de isenção».
Para os prestadores de serviços que optam pela emissão do vulgar "recibo verde" basta assinalar a quadrícula «Regime de IVA – Regime de isenção – art. 53.º.»
Muito embora os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas possam estar dispensados da obrigação de emitir factura ou documento equivalente, por força do disposto no n.º 3 do art. 29.º do Código do IVA, esta obrigatoriedade persiste para os sujeitos passivos isentos ao abrigo do art. 53.º do Código do IVA quer por força do seu enquadramento no âmbito do Código do IRS (n.º 1 do art. 115.º do Código do IRS) quer por força do disposto no art. 57.º do Código do IVA que funciona como regra específica, logo sobrepõe-se à regra geral.

Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção do art. 53.º do Código do IVA estão dispensados da entrega da declaração periódica de IVA e da declaração anual de informação contabilística e fiscal, actual IES/DA – Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual, nomeadamente o anexo L – elementos contabilísticos e fiscais.

Conceito de volume de negócios

O Código do IVA estabelece o conceito de volume de negócios para efeitos de aplicação das suas regras, sendo este constituído pelo valor das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo, excluindo o imposto, com excepção das operações previstas nos números 27, 28, 29 e 30 do art. 9.º do Código do

IVA (operações financeiras, de seguros, locações de imóveis e transacções sujeitas a IMT) e das operações sobre bens de investimento corpóreos ou incorpóreos – art. 42.º do Código do IVA.
Nestes termos, um sujeito passivo, pessoa singular que tenha por actividade principal, por exemplo, prestação de serviços de consultoria e, como actividade secundária ou acessória, comissões por intermediação numa operação financeira, apenas deverá considerar para efeitos do limite de isenção previsto no art. 53.º do Código do IVA o volume de negócios da actividade principal, pois a sua actividade secundária está afastada do conceito de volume de negócios.
Em situações mistas (em termos de enquadramento em sede de IVA), isto é, quando os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, desenvolvem simultaneamente uma actividade acessória tributável, o volume de negócios calcula-se considerando apenas a parte respeitante à actividade sujeita, conforme dispõe o art. 81.º do Código do IVA.

Alteração do regime geral para o regime de isenção

Um sujeito passivo que esteja enquadrado no regime geral e reúna os requisitos anteriormente enumerados pode, mediante entrega de uma declaração de alterações, optar por este regime de isenção. Contudo, esta declaração deverá ser entregue até final do mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os requisitos se verificam, sendo que produz efeitos desde o dia 1 de Janeiro do ano da apresentação.
Na última declaração periódica de IVA entregue, enquanto sujeito passivo enquadrado no regime geral, deverá proceder à regularização do imposto anteriormente deduzido aquando da aquisição de existências que transitam para o regime de isenção (ou seja, que transitam de um ano para outro), bem como das aquisições de bens do activo imobilizado. No caso da regularização do imposto, deduzido com bens do activo imobilizado deve ter-se presente o disposto no n.º 5 do art. 24.º do Código do IVA.
Vejamos o seguinte exemplo: um sujeito passivo enquadrado no regime geral adquiriu um computador no exercício de 2007 e exerceu o direito à dedução do imposto suportado nos termos gerais do Código, tendo deduzido 500 euros. Em 2009, reunidos os pressupostos previstos no art. 53.º do Código do IVA, ele opta por este regime de isenção. Na última declaração periódica de IVA entregue, enquanto sujeito passivo enquadrado no regime geral, referente ao quarto trimestre de 2008, deverá proceder à regularização a favor do Estado de 3/5 do valor do IVA inicialmente deduzido, ou seja, 300 euros. Esta regularização deve ser inscrita no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica de IVA.

Condições da renúncia à isenção

É permitido aos sujeitos passivos que reúnam as condições exigidas pelo regime de isenção, renunciar à inclusão neste regime. Para o efeito, devem comunicar esta intenção à administração fiscal mediante entrega da declaração de início de actividade ou de alterações, consoante o caso. A declaração entregue produz efeitos a partir da data da sua apresentação.
A renúncia, quando efectuada, obriga à permanência durante um período de cinco anos no regime pelo qual optou. Findo este prazo, o sujeito passivo, caso reúna as condições estabelecidas no n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA, e assim o pretenda, pode entregar durante o mês de Janeiro do ano seguinte uma declaração de alterações a optar novamente pelo regime de isenção. Esta declaração produz efeitos a partir do dia 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.
Esta opção poderá ser interessante, eventualmente, em situações de início de actividade com elevados investimentos em bens tributáveis, conjugada com algum planeamento de tesouraria e previsões de facturação. Naturalmente, como na grande maioria das situações, importa existir um bom planeamento fiscal.
Quando se verifique uma modificação essencial das condições de exercício da actividade económica, o sujeito passivo que tenha renunciado à isenção pode solicitar, mediante requerimento a entregar no serviço de finanças competente, a passagem ao regime de isenção. Verificando-se o deferimento do requerido, este produz efeitos imediatos.
Neste capítulo, atrevemo-nos a fazer um comentário um pouco crítico: porque não estará

prevista, na passagem de um regime de isenção para um regime geral, a regularização a favor do sujeito passivo do imposto suportado nas aquisições já efectuadas? Na situação inversa (passagem do regime geral para o regime de isenção) está prevista a regularização do imposto a favor da administração fiscal. O princípio a seguir deveria ser o mesmo, existindo uma maior equidade fiscal!

Regras gerais a considerar numa mudança de regime

Aquando da mudança de regime, a Direcção-Geral dos Impostos pode tomar as medidas que julgar necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo em questão usufrua de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados.
Não podem beneficiar do regime de isenção:
- Nos 12 meses seguintes ao da cessação, os sujeitos passivos que, estando enquadrados num regime de tributação à data de cessação de actividade, reiniciem essa ou outra actividade;
- No ano seguinte ao da cessação, os sujeitos passivos que reiniciem essa ou outra actividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do n.º 2 do art. 58.º, no regime normal.

Exemplificando: determinado sujeito passivo enquadrado do regime geral de tributação em sede de IVA cessa a sua actividade em Agosto de 2008. Caso reinicie a sua actividade, ou inicie qualquer outra actividade ainda que de ramo diferente, em nome individual, até Agosto de 2009, deve ter presente que não pode utilizar o regime de isenção previsto no art. 53.º do Código do IVA. Obviamente que em situações que se julguem injustas, deve o caso concreto ser exposto à administração fiscal.

Quando se deixam de verificar as condições de aplicação do regime de isenção

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de isenção devem ter presente que a obrigação de entrega das declarações de início, alterações e cessação de actividade subsiste, apesar deste enquadramento.
Assim, qualquer alteração nas condições do regime de isenção deve ser comunicada à administração fiscal. No entanto, existem diferentes datas para comunicação das alterações (art. 58.º do Código do IVA). Vejamos:
a) Alteração do volume de negócios - Quando, em determinado ano, o sujeito passivo verifica que o limite do volume de negócios foi ultrapassado, deve entregar uma declaração de alterações a comunicar à administração fiscal a saída do regime de isenção. Esta declaração deve ser entregue no mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que se ultrapassar o limite, produzindo efeitos a partir do mês seguinte ao da sua entrega, ou seja, Fevereiro.
Existem sempre muitas dúvidas quanto a esta questão, pelo que, sublinhamos, que um sujeito passivo, enquadrado neste regime de isenção, que ultrapassa o limite do volume de negócios para a sua inclusão nesse regime, continua a estar isento durante o mês de Janeiro do ano seguinte. A obrigação de liquidação de imposto não é imediata ao facto de ultrapassar o limite do volume de negócios, ela é diferida para o mês de Fevereiro do ano seguinte.
Salientamos que, nas situações em que o sujeito passivo, tratando-se de um prestador de serviços sujeito a retenção na fonte, beneficia da dispensa de retenção prevista no art. 9.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro, existem datas diferentes para o início da retenção na fonte e para a liquidação de IVA. Isto é, o art. 9.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro remete para os limites previstos no art. 53.º do Código do IVA, deixando de verificar-se a dispensa de retenção quando se ultrapassa o limite. Neste caso, a obrigação da retenção na fonte ocorre no mês seguinte àquele em que se ultrapassa o limite.
Esta questão gera alguma confusão, pelo que, esclareça-se que, os sujeitos passivos pessoas singulares prestadores de serviços, que beneficiem da isenção patente no art. 53.º do Código do IVA e da dispensa de retenção prevista no art. 9.º do

DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que ultrapassem o limite do volume de negócios de referência, possuem datas diferentes para a "saída" destes enquadramentos. Enquanto a obrigação de retenção na fonte ocorre logo no mês seguinte àquele em que o volume de negócios ultrapassa o limite referido, a obrigação de liquidação de IVA verifica-se apenas no mês de Fevereiro do ano seguinte. Embora ambas as normas remetam para o mesmo limite a sua aplicação prática é independente uma da outra.

b) Fixação definitiva de rendimento tributável - Nas situações em que ocorre a fixação definitiva de um rendimento tributável (correcção à matéria colectável) em sede de IRS ou de IRC baseado em volumes de negócios superiores àqueles limites, o sujeito passivo possui um prazo de 15 dias para formalizar esta alteração. O imposto torna-se devido no mês seguinte ao da entrega da declaração de alterações.

c) Alteração de qualquer outro requisito - Quando se verifica a alteração de qualquer um dos demais requisitos referidos no n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA, o sujeito passivo tem um prazo de 15 dias para comunicar a alteração. Esta comunicação tem efeitos imediatos, ou seja, o sujeito passivo deve, imediatamente, começar a liquidar imposto.

Por exemplo, um sujeito passivo enquadrado no regime de isenção do art. 53.º do Código do IVA, adquire bens provenientes da China, isto é, faz uma importação de bens. A partir deste momento ele deixa de reunir os requisitos exigíveis no regime de isenção do art. 53.º do Código do IVA, consequentemente deve comunicar essa alteração à administração fiscal e começar a liquidar imposto nas suas operações activas imediatas.

Outro exemplo muito comum é a alteração do regime de tributação do sujeito passivo em sede de IRS (mais uma vez a ligação entre o Imposto sobre o Rendimento e o IVA): determinado sujeito passivo enquadrado no regime simplificado de tributação, opta, em determinado exercício, pelo regime de tributação com base nas regras da contabilidade organizada. Obviamente, ele está obrigado a possuir contabilidade organizada desde o dia 1 de Janeiro. Contudo, é-lhe permitido fazer esta opção até final de Março. Para efeitos de IVA, tem sido entendimento da administração fiscal, e conforme resulta do art. 58.º do Código do IVA, é esta última data que produz efeitos. Logo, nestes casos, o sujeito passivo deve liquidar IVA a partir do momento em que entrega a declaração de alterações da opção.

O acto isolado

Uma pessoa que pratique um acto isolado de comércio não pode utilizar a isenção prevista no n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA, pois este normativo refere-se ao exercício de uma actividade (de natureza empresarial ou profissional) o que pressupõe a sua prática continuada. Assim sendo, o acto isolado está sempre sujeito a IVA (beneficiando apenas das isenções previstas no art. 9.º do Código do IVA).

As entidades sem fins lucrativos

Quando, no n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA, se refere «sujeito passivo de IRC», certamente teremos que fazer alguma ginástica mental para conjugar esta questão com o facto de não estarem obrigados a possuir contabilidade organizada. Pois bem, uma entidade sem fins lucrativos, que não exerce a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é um sujeito passivo de IRC que não está obrigado a possuir contabilidade organizada segundo a normalização contabilística (só o está em determinadas circunstâncias). Logo, este tipo de sujeito passivo quando pratica alguma actividade sujeita a IVA (fora das isenções previstas no art. 9.º do Código do IVA) pode beneficiar do regime de isenção do art. 53.º do Código do IVA.

Vejamos o seguinte exemplo: uma entidade sem fins lucrativos que actua na área da educação, isenta nos termos do n.º 10 do art. 9.º do Código do IVA relativamente às prestações de serviços e transmissões de bens conexas com o ensino, reúne as condições para possuir apenas um registo simplificado das suas operações. Vamos admitir que ela vai fornecer, na sua cantina, refeições a entidades externas à escola. Esta actividade não beneficia da isenção do normativo referido (art. 9.º do Código do IVA), é uma operação sujeita a imposto nos termos gerais do Código. Assim, caso o volume de negócios desta actividade acessória não ultrapasse o limite de 10 mil euros/ano, e verificados os demais requisitos, ela pode beneficiar da isenção patente no n.º 1 do art. 53.º do Código do IVA. ■

(Texto recebido pela CTOC em Fevereiro de 2009)