

○ IVA no sector público

Há situações em que as entidades públicas estão sujeitas ao IVA. Conheça-as e saiba qual a lógica que preside à aplicação do imposto.

Por **Joaquim Miranda Sarmento***

O Código do IVA (CIVA), aprovado pelo D.L. n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986, prevê que o Estado e demais pessoas colectivas de direito público, quando nas condições previstas no art.º 2, n.º 2 (realizarem operações no exercício dos seus poderes de autoridade), enquadram-se numa situação de não sujeição em matéria de incidência de IVA.

Contudo, o Estado será sujeito passivo nos seguintes casos:

- Quando efectuar operações fora do exercício dos poderes de autoridade, susceptíveis de originar distorções de concorrência;
- Quando realizar as operações previstas no n.º 3 do art.º 2.º.

Embora não se enquadrando como sujeitos passivos de IVA, as entidades públicas são sempre sujeitos passivos em sede do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) (art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do RITI), mesmo quando actuem ao abrigo do art.º 2.º, n.º 2 do CIVA.

○ IVA na contabilidade orçamental

Foi publicada a 6 de Janeiro de 2009 a circular n.º 1 345, da Direcção-Geral do Orçamento (DGO), que revoga a circular n.º 1 314, de 23 de Dezembro de 2004, sobre o mesmo assunto.

Nessa circular, a DGO entende que o valor do IVA suportado na aquisição de bens ou serviços onera a dotação orçamental que suporta a despesa, devendo o registo do cabimento e do compromisso incidir nas rubricas correspondentes, pelo valor dos bens ou serviços adquiridos, acrescido do imposto suportado.

O valor do IVA dedutível na aquisição de bens ou serviços é reconhecido na dotação orçamental que sustenta a despesa, devendo o registo do cabimento e do compromisso incidir nas rubricas correspondentes, pelo valor dos bens ou serviços adquiridos, acrescido do imposto dedutível.

O valor do IVA liquidado na venda de bens ou prestação de serviços deverá ser registado no orçamento de receita, na respectiva classificação económica que suporta a transacção.

Em síntese, o IVA como operação orçamental:

– São registados no orçamento da despesa:

- O valor da aquisição;
- O valor do respectivo imposto suportado;
- O valor do imposto a entregar ao Estado, resultante do apuramento (se for o caso).
 - São registados no orçamento da receita:
- O valor da venda;
- O valor do respectivo imposto liquidado (se o houver);
- O valor do imposto a recuperar do Estado, resultante do apuramento (se for o caso).

O IVA no POCP

Na fase de processamento da aquisição do bem/ serviço, o IVA dedutível é contabilizado pelo seu valor na conta 2432 – IVA dedutível, sendo o remanescente (valor líquido e IVA suportado não dedutível, se houver), contabilizado nas contas do POCP adequadas ao caso específico.

Exemplo: aquisição de um bem do imobilizado por 1 000 € + IVA 20% (IVA totalmente dedutível)

OPERAÇÕES	DÉBITO	CRÉDITO
Cabimento da despesa	023 - x	026 - x
Compromisso	026 - x	027 - x
Processamento	42 - Imob. corp. - 1 000 24322 - 200	261 - Forn. Imob. - 1 200
Liquidação - autorização pagamento	261 - 1 200	2521 - x - 1 200
Pagamento	2521 - x - 1 200	13 - Tesouro - 1 200

Nota: "x" representa a classificação económica da despesa, de acordo com o classificador aprovado pelo D.L 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Nas vendas e prestações de serviços, o valor do IVA liquidado é contabilizado na conta 2433 – IVA liquidado, sendo o valor líquido da venda/prestação de serviços contabilizado na conta 71 ou 72, consoante o caso.

Exemplo: venda de um serviço por 3 000 € + IVA 20%

OPERAÇÕES	DÉBITO	CRÉDITO
Processamento-factura	21 - Clientes - 3 600	026 - x
Liquidação	2511 - Devedores pela execução org. - x - 3 600	027 - x
Recebimento	13 - 3 600	261 - Forn. imob. - 1 200

Nota: "x" representa a classificação económica da despesa, de acordo com o classificador aprovado pelo D.L 26/2002, de 14 de Fevereiro.

No entanto, se o IVA liquidado se referir à afectação/utilização de bens a fins estranhos, ou a título pessoal ou para sectores isentos do organismo público, assim como à transmissão de bens e serviços gratuitos quando relativamente a esses bens tenha havido a dedução do imposto, deverá utilizar-se a conta 24322.

Apuramento do imposto mensal/ trimestral:

OPERAÇÕES	DÉBITO	CRÉDITO
Transferência do IVA dedutível para IVA apuramento	2435 - IVA apuramento - 200	24322 - IVA dedutível - 200
Transferência do IVA liquidado para IVA apuramento	24333 - IVA liquidado - 600	2435 - IVA apuramento - 600
Transferência do IVA apuramento para IVA a pagar	2435 - 400 (600-200)	2436 - IVA a pagar - 400
Cabimento da despesa	023 - 06.02.03 - 400	026 - 06.02.03 - 400
Compromisso	026 - 06.02.03 - 400	027 - 06.02.03 - 400
Liquidação	2436 - 400	2521 - 06.02.03 - 400
Pagamento	2521 - 06.02.03 - 400	13 - 400

Caso haja IVA a recuperar e se opte pela solicitação de reembolso, deve utilizar-se a classificação económica de receita 08-01-99 – Outras (outras receitas correntes – outras).

No caso de haver IVA a recuperar e se opte pelo reporte do crédito, deverá utilizar-se a conta 2437 – IVA a recuperar.

Note-se que cada conta de IVA deve, por via da informação a prestar, quer na declaração periódica, quer na Informação Empresarial Simplificada (IES), ser desagregada por taxa aplicável.

As regularizações de IVA, que derivem de erros e/ou omissões no apuramento do imposto, ou ainda as situações previstas no art.º 67.º do CIVA (descontos, rescisões, anulações, sinistros, incobráveis, etc), e que originam imposto a favor do Estado ou do sujeito passivo, devem ser contabilizadas da seguinte forma:

- A favor do Estado: débito na conta 24341;
- A favor do organismo: crédito na conta 24342.

O IVA prorata

e a afectação real no sector público

As entidades públicas que realizem operações que conferem direito à dedução do IVA e simultaneamente operações que não conferem direito à dedução do IVA, deverão adoptar, nos termos do art.º 23 do CIVA, no que respeita ao apuramento do valor do IVA dedutível no montante global do IVA suportado, um dos seguintes métodos:

- Afecção real;
- *Prorata*.

No entanto, qualquer um dos métodos nunca se aplica aos bens e serviços excluídos do direito à dedução do art.º 21.º do CIVA.

Até 2008, os organismos públicos podiam optar por um dos dois métodos. Contudo, o OE 2008 veio alterar a aplicação do art.º 23.º. Pese embora o motivo não se prendesse com o sector público, a verdade é que esta alteração teve impacto na gestão financeira dos organismos públicos.

Assim, com esta alteração, o imposto suportado só pode ser deduzido através de qualquer um dos métodos quando os bens/serviços tiverem sido utilizados na realização de ambos os tipos de operações (conferem direito à dedução e não conferem direito à dedução). Para efeitos da determinação do imposto dedutível, se os bens/serviços se destinam, mesmo que parcialmente, a operações fora do campo de incidência, é obrigatório usar o método da afectação real.

Na prática, e existindo as três operações atrás descritas no mesmo organismo (operações fora do campo de incidência, operações isentas pelo art.º 9.º e operações tributáveis), é necessário, em nossa opinião, que o organismo público crie um método de afectação real que separe os custos (e consequentemente o IVA suportado) que foram utilizados em operações fora do campo de incidência (ainda que parcialmente) e os restantes custos.

Esta alteração teve dois objectivos: por um lado, clarificar que a aplicação do método da percentagem de dedução ou *prorata* se aplica exclusivamente a bens e serviços que sejam objecto de utilização mista pelo sujeito passivo, e por outro lado excluir do cálculo do imposto dedutível outras actividades prosseguidas pelo sujeito passivo que não sejam actividades económicas.

A determinação do uso efectivo dos bens e serviços de utilização mista deve ter por base critérios objectivos de imputação, por exemplo: área ocupada pelo sector; horas/homem; horas/máquina, número de empregados afecto a cada tipo de operações, etc.

Na definição desses critérios deve ter-se em conta a natureza dos bens ou serviços, o tipo de actividade exercidas, 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 DGCI avaliar a idoneidade desses critérios

e, se necessário, impor fundamentadamente, a adopção de critérios diferentes.

O método do *prorata* destina-se a fazer repartir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços pelas actividades que conferem direito à dedução e pelas actividades que não conferem direito à dedução.

O imposto suportado é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dão lugar a dedução.

Este valor é calculado anualmente com base nos valores do ano anterior, devendo as deduções serem regularizadas no final de cada ano.

A percentagem é arredondada para cima e à centésima (por exemplo: 0,1453 = 15%).

Metodologia a seguir na aplicação do *prorata*:

- Apurar, no primeiro ano, um *prorata* provisório.
- Deduzir o IVA suportado de acordo com aquele valor ao longo do ano, nas declarações periódicas mensais/trimestrais.
- Na última declaração periódica do ano (em Fevereiro de “n+1”), apurar o *prorata* definitivo.
- Nessa mesma declaração apurar se o IVA dedutível ao longo do ano, com base no *prorata* provisório, foi superior ou inferior ao valor definitivo e proceder à correcção.
- O *prorata* definitivo do ano “n” será o provisório em “n+1”.
- Em “n+1” far-se-á novamente o estipulado nos pontos 2 a 4.

No caso de se optar pela aplicação do método do *prorata*, aplicar-se-á a percentagem obtida pela seguinte fórmula:

IVA *prorata* antes de 2008:

Operações que conferem direito à dedução
- operações do art.º 23, n.º 5

Total das operações - operações do art.º 23, n.º 5

Nota: no total das operações exclui-se os subsídios aos equipamentos.

IVA *prorata* depois de 2008:

Operações que conferem direito à dedução
- operações do art.º 23, n.º 5

Valor total das operações económicas (excepto subsídios equipamentos) - operações do art.º 23, n.º 5

Ou seja, após 2008 deixarão de estar incluídas no denominador as operações fora do campo de incidência.

No numerador consideram-se operações que conferem direito à dedução:

- Operações pelas quais foi liquidado IVA à taxa em vigor;
- Operações previstas na alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, (que na declaração periódica do imposto são referidas no campo 8);
- Exportações, transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas.

Consideram-se operações do art.º 23.º, n.º 5:

- Transmissão de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizados na actividade do organismo, assim como as operações imobiliárias e financeiras que tenham carácter acessório em relação à actividade exercida pelo organismo.

Consubstanciando no Decreto-Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro, teremos as seguintes operações:

- 05 – Rendimentos de propriedade (desde que tenham a característica de operações financeiras ou imobiliárias);
- 09 – Venda de bens de investimento – Outros (desde que integrados no activo imobilizado do organismo e tenham sido usados como equipamento no desenvolvimento da sua missão ou actividade);
- 10 – Transferências de capital – (Não inclui subsídios para equipamento);
- 11 – Activos financeiros;
- 12.07 – Passivos financeiros – outros; (Desde que os passivos financeiros, com características de obrigatoriedade de devolução, se destinem a aquisição de equipamentos);
- 13.01.02 – Activos incorpóreos.

Salienta-se que no denominador, para além da exclusão do art.º 23.º, n.º 5, deverão ser retirados os valores referentes a subsídios de equipamento.

Exemplo de cálculo do *prorata*: Assumindo que o *prorata* estimado para 2010 do organismo “Z” foi de 45 por cento, e considerando os seguintes elementos financeiros:

Vendas 5%: 20 000

Vendas 21%: 100 000

Proveitos que não conferem direito à dedução: 1 000 000 (dos quais 200 mil são art.º 9.º) (inclui mil euros de proveitos financeiros e 40 mil euros de subsídios de equipamento).

Aquisições

100 000 a taxa isenta;

200 000 a taxa de 5%;

500 000 a taxa de 21%.

Por afectação real, o valor das aquisições para actividades económicas foi:

50 000 euros a taxa isenta,
20 000 euros a taxa de 5% e

150 000 euros a taxa de 21%.

O *prorata* definitivo e o imposto a receber ou a pagar no final do ano seria de:

Prorata: $120\,000 / (20\,000 + 100\,000 + 200\,000) = 38\%$.

IVA liquidado: $21\% \times 100\,000 + 5\% \times 20\,000 =$

22 000 €

IVA dedutível: $38\% \times (20\,000 \times 5\% + 150\,000 \times 21\%) = 38\% \times 32\,500 = 12\,350 \text{ €}$.

IVA a pagar: $22\,000 - 12\,350 = 9\,650 \text{ €}$

Os subsídios no *prorata*: Os subsídios incluídos no valor tributável e que estão directamente conexos com o preço de cada operação (estabelecidos em função do número de unidades ou do volume de serviço) e que sejam fixados anteriormente à realização das operações são tributados em IVA e assim englobam quer o numerador quer o denominador.

Os subsídios à exploração, sendo atribuídos para cobertura de défices, responsabilização por uma parte das despesas gerais de exploração ou participação à *forfait* em certas despesas, e não sendo por isso calculados em função de preços ou quantidades vendidas não são tributados em IVA. Se

Chama-se a atenção que a transferência para Portugal de bens importados por outro Estado membro não é uma aquisição intracomunitária de bens, mas sim uma operação assimilada nos termos do art.º 4.º do RITI, sendo contudo o seu procedimento igual ao de uma aquisição intracomunitária de bens.

financiam operações tributáveis (sujeitos passivos mistos) integram o denominador. Contudo, não integraram o denominador se se tratar de sujeito passivo com dedução integral. Se financiam operações não tributáveis deve usar-se a afectação real.

Os subsídios de investimento são sempre considerados como subvenções não tributadas em IVA e, como tal, não englobam nem o numerador nem o denominador.

Enquadramento fiscal do regime do *prorata* nos bens do activo imobilizado: se o organismo optou pelo uso do método do *prorata*, deverá na aquisição de imobilizado aplicar a regra prevista no art.º 24.º do CIVA (sendo que esta regra não se aplica aos bens do activo imobilizado cujo valor seja inferior a 2 500 euros, ou cujo o período útil de vida seja inferior a cinco anos).

Esta regra consiste na regularização nos quatro anos seguintes (bens não imóveis) e nos 19 anos seguintes (bens imóveis), do montante de imposto que teria tido lugar se a aquisição se tivesse efectuado nesse ano subtraído do montante de imposto que foi efectivamente deduzido no ano da aquisição, sempre que o valor do IVA *prorata* do ano seja superior ou inferior a cinco por cento face ao valor do IVA *prorata* do ano de aquisição do bem. Contudo, a regularização não se fará se o valor do IVA for inferior a 250 euros.

Estas regularizações específicas dos activos do imobilizado são contabilizadas no fim do ano, a débito ou a crédito da subconta de referência do bem, por contrapartida da conta de custos ou proveitos extraordinários.

Exemplo: aquisição de um bem do activo por um milhão de euros, em 2010 (IVA a 20% = 200 000 €), com um *prorata* definitivo nesse ano de 60 por cento, o que significa que em 2010 a entidade pública deduziu 120 mil euros.

ANO	PRORATA DEFINITIVO	REGULARIZAÇÃO	DÉBITO	REGULARIZAÇÃO
2011	62%	NÃO	0,00	
2012	51%	SIM	18 000,00	A favor do Estado
2013	70%	SIM	20 000,00	A favor do SP
2014	58%	NÃO	0,00	

Se o imóvel for alienado durante o período de regularização, e a transmissão do imóvel estiver isenta por via do art.º 9.º, n.º 31, então deverá considerar-

-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, efectuando-se a regularização de uma só vez pelo período ainda não decorrido.

Se na transmissão do imóvel houve renúncia à isenção, então considera-se que os bens estão afectos a uma actividade tributada, efectuando-se a regularização de uma só vez pelo período ainda não decorrido.

Regularização de IVA *prorata* em caso de transmissão de bens do activo imobilizado - A transmissão de bens do activo, que tenham sido objecto de IVA *prorata*, pode originar uma correcção das deduções efectuadas, quer a favor do Estado quer a favor do organismo (n.º 5 do art.º 24.º do CIVA).

Se a transmissão for sujeita a regularização terá de ser feita por uma só vez, ficcionando-se a afectação do bem a uma actividade 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 efectuar. Se a dedução tiver sido efectuada com base num *prorata* inferior a cem por cento, o transmitente terá direito a uma regularização a seu favor.

Se a transmissão for isenta, nos termos do n.º 33 do art.º 9.º do CIVA, não há lugar a qualquer regularização, uma vez que se supõe que, até final do período de regularização, os bens continuarão afectos a uma actividade isenta.

Se a transmissão for isenta nos termos do n.º 31 do art.º 9.º do CIVA, tendo havido dedução do IVA suportado, há que regularizar as deduções efectuadas, considerando-se que o imóvel estará afecto a uma actividade isenta até final do período de regularização. Estão também sujeitos a estas regularizações os sujeitos passivos que passem ao REI ou isentos art.º 9.º.

Apuramento do IVA *prorata* definitivo do ano “n”, em Fevereiro do ano “n+1” - Em sede de contabilidade orçamental e em caso de apuramento de imposto a pagar: IVA a pagar ao Estado por apuramento do *prorata* do ano “n”, deverá ser considerado como despesa orçamental no ano “n+1”, mas referente a anos anteriores (devendo a despesa ser explicitada através da utilização de uma sublinha da classificação económica cuja segunda posição do campo seja 9) sendo contabilizado no momento em que é efectivamente apurado e pago.

A classificação económica da despesa será a 06.02.01 - Outras despesas correntes - Impostos e taxas.



Em caso de apuramento de imposto a receber podem ocorrer duas situações:

- Se o *prorata* definitivo for superior ao provisório utilizado no ano “n”, calcular-se-á IVA a recuperar. Este valor entrará no cálculo do apuramento do IVA no período seguinte (mensal ou trimestral).
- Poderá também ser emitido um pedido de reembolso à Direcção de Serviços do IVA. Aquando do seu recebimento no ano “n+1”, esta operação deverá ser tratada como uma reposição não abatida aos pagamentos e ser registada na classificação económica 15.01.01 – Reposições não abatidas aos pagamentos. Esta situação nunca deverá ser considerada, para efeitos da contabilidade orçamental, como uma operação correspondente ao orçamento findo do ano “n”. Em sede de Contabilidade Patrimonial (POCP), a movimentação contabilística deve ser a seguinte:

Em caso de IVA a pagar (em virtude de o *prorata* definitivo ser inferior ao provisório)

OPERAÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
IVA <i>prorata</i> a pagar	Contas onde as aquisições foram registadas ou conta 69 – Custos e perdas extraordinárias	24343: IVA regularizações – anuais por cálculo do <i>prorata</i> definitivo.
Transferência para apuramento	24343: IVA regularizações – anuais por cálculo do <i>prorata</i> definitivo	2435 – IVA apuramento

Em caso de IVA a receber (em virtude de o *prorata* definitivo ser superior ao provisório):

OPERAÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
IVA <i>prorata</i> a receber	24343: IVA regularizações – anuais por cálculo do <i>prorata</i> definitivo.	Contas onde as aquisições foram registadas ou conta 79 – Proveitos e ganhos extraordinários
Transferência para apuramento	2435 – IVA apuramento	24343: IVA regularizações – anuais por cálculo do <i>prorata</i> definitivo

Aplicação do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias no sector público

Normas fiscais aplicáveis ao sector público: o Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, aprovou o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), aplicável às transacções de bens (única e exclusivamente de bens e não aplicável a serviços) entre Estados membros da União Europeia.

A norma prevista no art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do RITI, implica que o Estado e demais entes públicos são sempre sujeitos passivos aquando da aquisição intracomunitária de bens. O que significa que as normas do RITI aplicam-se ao sector público, independentemente do seu enquadramento em sede de IVA, nas seguintes situações (art.º 1.º do RITI):

- Aquisições intracomunitárias de bens;
- Aquisições intracomunitárias de meios de transporte novo;
- Aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo;
- Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens.

A venda de um bem de um Estado membro para Portugal é nesse Estado membro uma transmissão isenta e é em Portugal uma Aquisição Intracomunitária de Bens (AICB).

O sujeito passivo é, regra geral, o adquirente (art.º 2, n.º 1, alínea a) do RITI).

Contudo, no caso do Estado e demais entes públicos, aplica-se a regra prevista no art.º 5.º, n.º 1, alínea c) do RITI, representada pelo seguinte esquema:

Tipo de operação	Montante anual das AICB, líquido de IVA	Local de tributação
Aquisição intracomunitária de bens	≤ 10 000 euros	Estado membro do vendedor do bem
Aquisição intracomunitária de bens	> 10 000 euros	Portugal (a responsabilidade da liquidação e entrega do imposto é do organismo público que procede à aquisição)

Ou seja, compete a cada organismo avaliar se o montante total de AICB (independentemente do país de aquisição), já ultrapassou ou não o valor estipulado de 10 mil euros.

Se não ultrapassou no decorrer do ano, ou no ano anterior, então deve ser liquidado IVA no Estado membro do vendedor, devendo o organismo facultar essa informação ao vendedor.

Se o valor foi ultrapassado no decorrer do ano em curso ou tiver sido ultrapassado no ano transacto, então o bem deve ser adquirido sem IVA, sendo liquidado IVA em Portugal, cabendo essa responsabilidade ao organismo adquirente.

No caso de o organismo ultrapassar os 10 mil euros de aquisições intracomunitárias de bens, o procedimento ao nível do seu cadastro na Direcção-Geral dos Impostos é o seguinte:

- Entregar uma declaração de alterações até ao fim do mês seguinte àquele em que tenham excedido o limite dos 10 mil euros, sendo obrigatório a liquidação de IVA para as operações cuja exigência do imposto se verifique depois desse limite temporal.
- Se a operação em causa exceder os 10 mil euros, essa operação tem de ser tributada em Portugal, devendo ser entregue uma declaração de alterações antes de se realizar a operação.

No caso de o organismo ultrapassar os 10 mil euros de aquisições intracomunitárias de bens, e tendo que liquidar IVA, deverá na declaração periódica Mod. A:

- Campo 10: valor total de aquisições intracomunitárias de bens;
- Campo 11: valor do imposto a liquidar;
- Campo 20 a 24: valor do imposto liquidado que o

organismo pode deduzir nos termos do CIVA (se houver o direito à dedução, mesmo que parcial, desse IVA liquidado). Nota importante: a isenção do art.º 9.º nunca dá direito à dedução do imposto, mesmo no caso de AICB.

Estas operações devem também dar origem ao preenchimento por parte dos serviços do anexo L da declaração anual, nomeadamente os campos L38 e L42. Salienta-se, em conformidade com instruções administrativas da Direcção-Geral dos Impostos, que a não alteração da situação cadastral dos organismos que ultrapassem o limite referido, implica que a localização da operação se efectue no Estado membro de origem, ao invés de ser localizada em Portugal, com os consequentes prejuízos para a Economia e para as finanças públicas.

Na aplicação do RITI o facto gerador de imposto (art.º 12.º), é o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, por semelhança com o art. 7 do CIVA. No entanto, a exigibilidade (art.º 13.º), ou seja, o momento em que o imposto deve ser entregue, definindo-se assim em que declaração periódica deve ser incluído o imposto da operação, é no 15.º dia do mês seguinte ao facto gerador de imposto, ou, se ocorrer antes do 15.º dia do mês seguinte, na data da emissão da factura ou documento equivalente. De referir que o relevante para este efeito é a data da factura e não a data de recepção da factura pelo adquirente. Evidentemente, esta situação aplica-se aos organismos que tiverem direito à dedução do imposto. Os que não tiverem esse direito devem entregar os montantes liquidados, através dos meios existentes de pagamento, até ao final do mês seguinte ao da exigibilidade do imposto.

Exemplos para organismos que entreguem a declaração periódica de IVA:

Data do facto gerador	Data da factura	Data da exigibilidade	Mês da declaração periódica (1)
20 Maio	28 Maio	28 Maio	Maio
20 Maio	4 Junho	4 Junho	Junho
20 Maio	18 Junho	15 Junho	Junho
20 Maio	7 Agosto	15 Junho	Junho

Nota: exemplo para um organismo sujeito passivo de IVA no regime mensal.

Refira-se também que nas aquisições intracomunitárias de bens não é devido IVA pelos adiantamen-

tos (art.º 13.º, n.º 2 do RITI), por oposição ao CIVA, que exige a liquidação de IVA nos adiantamentos em operações internas.

O valor tributável e as taxas no RITI são iguais ao estipulado no CIVA, uma vez que o RITI remete estas normas para o CIVA.

Chama-se a atenção que a transferência para Portugal de bens importados por outro Estado membro não é uma aquisição intracomunitária de bens, mas sim uma operação assimilada nos termos do art.º 4.º do RITI, sendo contudo o seu procedimento igual ao de uma aquisição intracomunitária de bens.

Refira-se, igualmente, que bens importados, mas cuja montagem ou instalação em Portugal seja responsabilidade (mesmo que apenas financeiramente), do vendedor, não se trata igualmente de uma aquisição intracomunitária de bens, mas neste caso trata-se de uma operação interna, nos termos do art.º 9.º do RITI. A obrigação do pagamento do imposto é, em primeiro lugar, do vendedor, se possuir em Portugal uma instalação, sucursal ou representante. Se tal não suceder, a responsabilidade do pagamento do imposto é do adquirente do «bem com instalação ou montagem.»

Aquisição de meios de transporte novos

A aquisição de meios de transporte novos (definidos no art.º 6.º do RITI), por sujeitos passivos, mesmo que abrangidos pelo art.º 5.º, n.º 1 do RITI (situação do Estado e outros entes públicos, mesmo quando não sujeitos a IVA pelo art.º 2.º, n.º 2 do CIVA), é tributável em Portugal.

O pagamento deste IVA é feito na Direcção-Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre Consumo (DGAIEC).

RITI e Contabilidade Orçamental

Quando o organismo público realizar uma aquisição intracomunitária de bens cujo o IVA seja devido no Estado membro do vendedor, o montante a pagar deve ser contabilizado pelo valor total da operação na rubrica correspondente ao bem em questão.

Por outro lado, quando a obrigação de liquidação do IVA se situar em Portugal e no organismo que realiza a aquisição, então o organismo deverá considerar a parte do IVA dedutível (se existir), e a parte do IVA não dedutível nos termos da circular 1345 da DGO, respeitando a exigibilidade do IVA no RITI, conforme atrás descrito. A despesa deve ser clas-

sificada na rubrica 06.01.01 – Outras despesas correntes – Impostos e Taxas.

RITI e POCP

As duas situações atrás descritas (uma aquisição intracomunitária de bens localizada no Estado membro do vendedor em virtude do montante de aquisições do organismo público ser inferior a 10 mil euros, ou a sua localização em Portugal em virtude desse montante ser superior), são esquematicamente representadas da seguinte forma:

OPERAÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
IVA liquidado no Estado membro do vendedor	Contas onde as aquisições foram registadas (pelo montante total da operação)	12 – Depósitos ou 13 – Tesouro (pelo montante total da operação).
IVA liquidado em Portugal pelo organismo adquirente	Contas onde as aquisições foram registadas (pelo valor líquido da operação)	12 – Depósitos ou 13 – Tesouro (pelo valor líquido da operação).
	2431 – IVA suportado ou 2432 – IVA dedutível	2433 – IVA liquidado (pelo valor do IVA aplicável)

IVA nas importações

No caso de a operação estar sujeita a IVA:

- O valor do IVA do desalfandegamento, a pagar aos serviços aduaneiros, acresce à despesa orçamental, com incidência nas rubricas que suportaram a aquisição;
- O valor do IVA dedutível na aquisição de bens contabiliza-se somente na conta 2432 – IVA dedutível, sem impacto em rubricas orçamentais no momento deste registo, e incorporará o apuramento de imposto, conforme ponto 3.7 da circular.

Apenas não estão sujeitas a IVA as importações de bens cuja venda em Portugal está isenta ou que não se destinem ao mercado nacional.

Regime do IVA na construção civil – Dec.-Lei 21/07, de 29 de Janeiro

A regra geral do IVA nas operações internas é que o sujeito passivo vendedor do bem ou prestador do serviço é o responsável por liquidar o IVA e entre-

gá-lo nos cofres do Estado.

A inversão desta regra é conhecida por *reverse charge*, é a já aplicada na prestação de serviços entre Portugal e outro Estado membro da UE, nas situações previstas nos n.º 5, 6, 8 e 9 do art.º 6.º.

Com esta alteração, o adquirente dos serviços de construção civil previstos no diploma, se for sujeito passivo de IVA (normal ou misto – com actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem direito à dedução, independentemente do método da afectação real ou do *pro rata*), passa a liquidar o IVA da aquisição destes serviços. Mas no caso dos organismos que sejam sujeitos passivos mistos, apenas se os serviços de construção civil se destinarem a actividades que conferem direito à dedução (não isentas).

Se o organismo público não for sujeito passivo (praticar operações do art.º 2.º, n.º 2), não tem de aplicar este regime. Neste caso continua a ser o prestador do serviço a liquidar IVA. Neste regime os adiantamentos continuam a liquidar IVA.

O organismo público que tenha de aplicar este regime, deverá preencher a declaração periódica (DP), tal como nas operações do art.º 6.º.

Exemplo:

Base tributável: “X”; Imposto liquidado: “Y”; Imposto dedutível: “Z”
(sendo que $0 < “Z” < “Y”$)

Campo 1, 5 ou 3 (consoante a taxa): “X”

Campo 2,4 ou 6 (consoante a taxa): “Y”

Campo 20 a 24 (consoante a taxa): “Z”

A aplicação deste regime, nas situações em que deva ocorrer, anula a aplicação do regime especial de exigência do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras publicas, excepto para os organismos públicos criados pelo DL 237/99, de 25 de Junho.

As facturas devem mencionar, se aplicável: art.º 35.º, n.º 13 – «IVA devido pelo adquirente.»

A aplicação deste regime iniciou-se a 1 de Abril de 2008, sendo que as operações ocorridas antes, mas que a data da factura (cumprindo os 5 dias úteis como data limite), ultrapassassem o dia 1 de Abril, aplica-se este regime.⌘

(ARTIGO RECEBIDO EM MAIO DE 2010)

*Economista na DGO – Direcção-Geral do Orçamento,
Consultor na UTAO – Unidade Técnica de Apoio Orçamental
Professor assistente convidado no ISEG
Mestre em Finanças