

Exemplo

Determinada Associação, que, além de prestar serviços aos seus associados e a terceiros, desenvolve simultaneamente acções de formação profissional, enquadrada para efeitos de IVA no Regime Normal, de periodicidade mensal, realizou durante o mês de Janeiro de 2006 as seguintes operações:

A. Operações activas

Natureza das operações	Valor líquido	Taxa	IVA
1) Subsídios referentes à formação profissional	500.000	(a)	-
2) Quotas dos associados	20.000	(b)	-
3) Serviços prestados a terceiros	100.000	21%	21.000
4) Receitas do bar	50.000	12%	6.000

(a) Isentos artº 9, nº 11, CIVA

(b) Isentas artº 9, nº 21, CIVA

B. Operações passivas

Natureza das operações	Valor líquido	Taxa	IVA
5) Aquisição de imobilizado	10.000	21%	2.100
6) Aquisição de gasóleo	1.000	21%	210
7) Reparação de viatura ligeira de mercadorias	500	21%	105
8) Deslocações e estadas do pessoal	300	5%, 12%, 21%	45
9) Electricidade	800	5%	40

A Associação está devidamente certificada pelas autoridades competentes no domínio da formação profissional e não renunciou à isenção do artº 9, nº 11, CIVA

Não utiliza o método da afectação real, efectuando o cálculo da dedução a que tem direito mediante a aplicação do método da percentagem de dedução (prorata)

O prorata definitivo do ano de 2005 foi de 40%

Resolução:

Tendo por base os dados apresentados, o IVA respeitante ao mês de Janeiro de 2006 teria sido apurado da seguinte forma:

Descrição	Imposto a favor do sujeito passivo	Imposto a favor do Estado
IVA Liquidado - Taxa 12%		6.000
IVA Liquidado - Taxa 21%		21.000
IVA Dedutível:		
Imobilizado (2.100 × 40%)	840	
Outros bens e serviços (210 × 50% + 105 + 40) × 40%	100	
Total	940	27.000

$$\text{IVA a pagar} = 27.000 - 940 = 26.060 \text{ €}$$

**Tratamento contabilístico**

Com utilização da conta “IVA - Suportado”, cujos valores apenas são transferidos para “IVA - Dedutível” no fim de cada período (mês ou trimestre)

1	11/12/21 Caixa / Depósitos à Ordem / Clientes	500.000
	a 722.1 Prestação de Serviços – Formação Profissional	500.000

2	11/12/21 Caixa / Depósitos à Ordem / Clientes	20.000
	a 722.2 Prestação de Serviços – Quotas dos associados	20.000

3	11/12/21 Caixa / Depósitos à Ordem / Clientes	121.000
	a 722.3 Prestação de Serviços – A terceiros	100.000
	a 2433113 IVA Liquidado – Operações gerais - Internas – Taxa normal	21.000

4	11/12/21 Caixa / Depósitos à Ordem / Clientes	56.000
	a 722.3 Prestação de Serviços – Bar	50.000
	a 2433112 IVA Liquidado – Operações gerais – Internas – Taxa intermédia	6.000

5	42.xxx Imobilizações corpóreas	10.000
	243123 IVA suportado – Imobilizado – Taxa normal	2.100
	a 11/12/22/26 Caixa / Depósitos à Ordem / Fornecedores / Outros dev. e cred.	12.100

6	62212112 FSE – Combustíveis – Aquisições internas – Gasóleo – Ded. 50%	1.105
	243133 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa normal	105
	a 11/12/22/26 Caixa / Depósitos à Ordem / Fornecedores / Outros dev. e cred.	1.210

7	62232111 FSE – Conservação e reparação – Aquisições internas – c/ IVA ded.	500
	243133 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa normal	105
	a 11/12/22/26 Caixa / Depósitos à Ordem / Fornecedores / Outros dev. e cred.	605

8	622272 FSE – Deslocações e estadas – c/ IVA não dedutível	345
	a 11/12/22/26 Caixa / Depósitos à Ordem / Fornecedores / Outros dev. e cred.	345

9	622111 FSE – Electricidade – c/ IVA dedutível	800
	243131 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa reduzida	40
	a 11/12/22/26 Caixa / Depósitos à Ordem / Fornecedores / Outros dev. e cred.	840

Em 2006 utiliza-se provisoriamente o prorata definitivo de 2005

No final do mês de Janeiro de 2006:

- 40% dos valores relevados pelas contas 243123, 243133 e 243131 serão transferidos para as contas 2432213, 2432313 e 2432311

- transferindo-se os restantes 60% para as contas que registam as respectivas aquisições, a não ser que haja dificuldades na imputação à respectiva compra, caso em que será debitada a conta 6312

A utilização das contas 2431 tem como única vantagem permitir conhecer directamente o IVA suportado, para sobre ele aplicar o prorata definitivo do ano e calcular o valor da regularização a efectuar pela passagem do prorata provisório ao prorata definitivo

Reconhecem-se-lhe, no entanto, grandes críticas

- resultantes do aumento do número de lançamentos a efectuar
- mas sobretudo por se revelar, no final de cada período, de difícil execução a imputação do IVA não dedutível às contas de custos específicos

A solução preconizada no POC, no sentido de, em casos de dificuldade, transferir o IVA não dedutível para a conta 6312, não nos parece muito razoável

5	42.xxx Imobilizações corpóreas (60%)	1.260
	2432213 IVA dedutível – Imobilizado – Taxa normal (40%)	840
	a 243123 IVA suportado – Imobilizado – Taxa normal	2.100

6	62212112 FSE – Combustíveis – Aquisições internas – Gasóleo (60%)	63
	2432313 IVA dedutível – Outros bens e serviços – Taxa normal (40%)	42
	a 243133 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa normal	105

7	62232111 FSE – Conservação e reparação – Aquisições internas (60%)	63
	2432313 IVA dedutível – Outros bens e serviços – Taxa normal (40%)	42
	a 243133 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa normal	105

9	622111 FSE – Electricidade – c/ IVA dedutível (60%)	24
	2432311 IVA dedutível – Outros bens e serviços – Taxa reduzida (40%)	16
	a 243131 IVA suportado – Outros bens e serviços – Taxa reduzida	40

Sem a utilização da conta “IVA - Suportado”

- ocasionaria menos lançamentos e possibilitaria uma mais correcta análise dos custos operacionais que, neste caso concreto, englobam o IVA não dedutível
- é possível através da contabilidade, uma vez conhecido o valor do IVA provisoriamente deduzido, chegar-se ao montante do IVA suportado e a partir deste, por aplicação do prorata definitivo (calculado a partir do volume de negócios do próprio ano), obter o IVA definitivamente dedutível
- o IVA a regularizar será a diferença entre o IVA definitivamente dedutível e o IVA provisoriamente deduzido

No final do ano de 2006 e uma vez conhecidas as operações activas nele realizadas, teria de efectuar o cálculo do prorata definitivo desse ano e proceder à regularização do IVA que foi sendo provisoriamente deduzido, dando, assim, cumprimento ao que estipula o artº 23, nº 6, CIVA

Imagine-se, então, que a referida Associação realizou durante o ano de 2006 as seguintes operações activas:

Natureza das operações	Valor líquido
1. Subsídios referentes à formação profissional (isentos)	1.400.000
2. Outros subsídios à exploração (não tributados)	400.000
3. Subsídios de equipamento (não tributados)	200.000
4. Quotas dos associados (isentas)	100.000
5. Serviços prestados a terceiros (sujeitos à taxa normal)	1.000.000
6. Receitas do bar (sujeitas à taxa intermédia)	40.000
7. Proveitos e ganhos financeiros (isentos – artº 9, nº 28, CIVA)	30.000
8. Vendas de imobilizado (sujeitas à taxa normal)	20.000

Em relação aos subsídios e para efeitos de cálculo do prorata, os subsídios terão o seguinte enquadramento:

Subsídios de exploração:

- directamente ligados aos preços – são incluídos no numerador e no denominador da fracção
- não directamente ligados aos preços – apenas são incluídos no denominador

Subsídios de equipamento

- não são incluídos nem no numerador nem no denominador da fracção

O prorata resultante destes valores seria calculado da seguinte forma:

$$\frac{1.000.000 + 40.000}{1.400.000 + 400.000 + 100.000 + 1.000.000 + 40.000} = \frac{1.040.000}{2.940.000} = 0,3537...$$

Em virtude do disposto no artº 23, nº 8, CIVA, a percentagem a considerar será de 36%

Não se considerou

- no numerador e no denominador, o valor das transmissões de bens do activo imobilizado e o dos encargos bancários repercutidos a clientes, de harmonia com o artº 23, nº 5, CIVA
- também não se incluíram no denominador os subsídios de equipamento, por força do que dispõe o artº 23, nº 4, CIVA

A percentagem assim calculada será utilizada provisoriamente no decurso do ano de 2007

- do IVA que vier a ser suportado nas aquisições de bens e serviços a efectuar ao longo do ano de 2007, apenas será considerado como dedutível o resultante da aplicação do prorata de 36%



Uma vez que a percentagem definitiva de 2006 (36%) é inferior à percentagem provisória considerada no decurso do ano para efeitos do direito à dedução (40%)

- tal significa que a Associação esteve a deduzir mais do que o que tinha direito a deduzir, pelo que terá de regularizar a favor do Estado o IVA a mais deduzido

Supondo a Associação deduziu ao longo do ano de 2006 o seguinte IVA:

- Relativo ao imobilizado
 - O imobilizado adquirido ao longo do ano de 2006 foi o seguinte (valores em euros):

Natureza dos bens	Valor líquido	IVA suportado
Equipamento administrativo	200.000	42.000
Equipamento informático	500.000	105.000
Total	700.000	147.000

- à taxa normal: $147.000 \times 40\% = 58.800 \text{ €}$
- Relativo a existências
 - à taxa reduzida: $40.000 \times 5\% \times 40\% = 2.000 \times 40\% = 800 \text{ €}$
 - à taxa intermédia: $25.000 \times 12\% \times 40\% = 3.000 \times 40\% = 1.200 \text{ €}$
 - à taxa normal: $50.000 \times 21\% \times 40\% = 10.500 \times 40\% = 4.200 \text{ €}$
- Relativo a outros bens e serviços
 - à taxa reduzida: $50.000 \times 5\% \times 40\% = 2.500 \times 40\% = 1.000 \text{ €}$
 - à taxa normal: $800.000 \times 21\% \times 40\% = 168.000 \times 40\% = 67.200 \text{ €}$

Sendo o prorata definitivo de 36% e provisório de 40%, ter-se-á de regularizar 4% a favor do Estado:

- Relativo ao imobilizado
 - à taxa normal: $147.000 \times 4\% = 5.880 \text{ €}$
- Relativo a existências
 - à taxa reduzida: $2.000 \times 4\% = 80 \text{ €}$
 - à taxa intermédia: $3.000 \times 4\% = 120 \text{ €}$
 - à taxa normal: $10.500 \times 4\% = 420 \text{ €}$
- Relativo a outros bens e serviços
 - à taxa reduzida: $2.500 \times 4\% = 100 \text{ €}$
 - à taxa normal: $168.000 \times 4\% = 6.720 \text{ €}$

Regularizações relativas ao imobilizado

Regularizações a efectuar relativo ao imobilizado: 5.880 €

Atendendo à natureza do imobilizado adquirido em 2006, o valor da regularização terá de ser repartido em função de cada uma das espécies de bens adquiridos



O valor da regularização correspondente ao equipamento administrativo é o seguinte:

- $42.000 \times 4\% = 1.680 \text{ €}$

A regularização correspondente ao equipamento informático a de:

- $105.000 \times 4\% = 4.200 \text{ €}$

O lançamento correspondente a tais regularizações é o seguinte:

42611 Imobilizações corpóreas – Equipamento administrativo	1.680
42612 Imobilizações corpóreas – Equipamento informático	4.200
a 243432 IVA regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	5.880

Regularizações relativas a existências

Embora o POC admita, nestes casos, a utilização das contas 69 ou 79 como contrapartida da regularização em causa, não deverá fazer-se tal simplificação, pois dela pode resultar uma grande distorção nas análises económicas e financeiras, principalmente quando tiver algum significado a variação entre o prorata provisório e o prorata definitivo

A regularização terá sempre como contrapartida a subconta de compras correspondente à natureza dos bens a que respeite: mercadorias, matérias-primas, subsidiárias ou de consumo

Daí que o lançamento a efectuar deva ser o seguinte:

- $80 + 120 + 420 = 620 \text{ €}$

31 Compras [312 (ou 3161, 3162, 3163, 3164)]	620
a 243432 IVA regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	620

a menos que já tenha sido calculado o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, caso em que o valor da regularização anual por cálculo do prorata definitivo deve ser repartido entre esse custo e a existência final

Este será também o procedimento a assumir pelas empresas e outras entidades que disponham de inventário permanente

Regularizações respeitantes a outros bens e serviços

No caso concreto, atendendo à diminuta expressão do valor do IVA a regularizar, parece justificar-se a utilização da conta 6988 para relevação dessa regularização, efectuando-se, por conseguinte, o lançamento:

- $100 + 6.720 = 6.820 \text{ €}$

6988 Outros custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	6.820
a 243432 IVA regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	6.820

No entanto, para casos de maior dimensão a contrapartida da conta 24343 deverão ser as contas onde foram contabilizadas as aquisições cujo IVA dedutível é objecto de rectificação

Ilustremos o que acabamos de afirmar através das seguintes situações, todas elas respeitantes à Associação que temos estado a analisar:

1ª situação

Conclusão, em Junho de 1999, do edifício onde se encontra instalada, que foi imediatamente ocupado

O IVA suportado com a construção ascendeu a 42.500 €, respeitando:

- 12.500 € a 1997, ano do início das obras
- 20.000 € a 1998
- e 10.000 € a 1999

Os prorata definitivos dos últimos anos foram os seguintes:

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
90%	96%	95%	92%	91%	88%	80%	85%	40%	36%

- 1) Ao longo do período de construção do imóvel, a Associação foi deduzindo o IVA suportado em função do prorata vigente em cada ano, efectuando, no final de cada um desses anos a regularização exigida pelo artº 23, nº 6, CIVA

Terá, assim, deduzido:

- $12.500 \times 90\% (1997) + 20.000 \times 96\% (1998) + 10.000 \times 95\% (1999) = 39.950 \text{ €}$
- 2) De harmonia com o artº 24, nº 2, CIVA, a Associação terá, relativamente a este imóvel, de proceder à regularização das deduções efectuadas, se entre o prorata definitivo do ano de ocupação do edifício da sede, que neste caso coincidiu com o da conclusão das obras, e que foi de 95%, e o de cada um dos nove anos posteriores (neste caso o prazo de regularização é de 10 anos, uma vez que a ocupação do bem ocorreu em data anterior à da entrada em vigor do DL 31/2001, de 8 de Fevereiro), houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a 5%

No nosso exemplo, uma vez que o ano de ocupação do edifício e o da conclusão das obras são coincidentes, as regularizações a fazer, caso haja lugar às mesmas, serão as respeitantes aos nove anos seguintes, ou seja, aos anos de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, mas somente se entre o prorata definitivo do ano de ocupação do edifício e o de cada um desses anos houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a 5%

Face aos dados conhecidos, poderá dizer-se:

Ano	Diferença (+ ou -)	
2000	$92\% - 95\% = 3\%$	Não há regularização
2001	$91\% - 95\% = 4\%$	Não há regularização
2002	$88\% - 95\% = 7\%$	Há regularização
2003	$80\% - 95\% = 15\%$	Há regularização
2004	$85\% - 95\% = 10\%$	Há regularização
2005	$40\% - 95\% = 55\%$	Há regularização
2006	$36\% - 95\% = 59\%$	Há regularização

- 3) E como se procede ao cálculo da regularização inerente a cada um dos anos de 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 e, eventualmente, aos anos de 2007 e 2008 ?

Façamos os cálculos:

- 4) Regularização de 2002

Seguindo as instruções do artº 24, nº 3, CIVA:

- a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a conclusão das obras ter-se verificado nesse ano:

- $42.500 \times 88\% = 37.400 \text{ €}$

- b) O montante assim obtido será subtraído ao somatório das deduções efectuadas até ao ano da conclusão das obras

- $37.400 - 39.950 = 2.550 \text{ €}$

- A diferença dividir-se-á por dez: $2.550 \div 10 = 255 \text{ €}$

sendo este o valor da regularização por variação dos prorata definitivos, que, neste caso, se traduz numa regularização a favor do Estado

Daí que em 31.12.2002 devesse ter sido efectuado o seguinte lançamento:

6988 Outros custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	255
a 243442 IVA regularizações – Anuais por variações prorata definitivos – Estado	255

- 5) Regularizações de 2003, 2004, 2005 e 2006

Cumprindo o estabelecido no artº 24, nº 3, CIVA, convenientemente referido a propósito da regularização de 2002, as regularizações dos anos em epígrafe calculam-se da seguinte forma:

Procedimentos	2003	2004	2005	2006
a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a conclusão das obras ter-se verificado neste ano	$42.500 \times 80\% = 34.000$	$42.500 \times 85\% = 36.125$	$42.500 \times 40\% = 17.000$	$42.500 \times 36\% = 15.300$
b) O montante obtido será subtraído ao somatório das deduções efectuadas até ao ano da conclusão das obras	$39.950 - 34.000 = 5.950$	$39.950 - 36.125 = 3.825$	$39.950 - 17.000 = 22.950$	$39.950 - 15.300 = 24.650$
c) A diferença dividir-se-á por dez (bem imóvel)	$5.950 \div 10 = 595$	$3.825 \div 10 = 382,5$	$22.950 \div 10 = 2.295$	$24.650 \div 10 = 2.465$

sendo o resultado obtido em c) o valor da regularização a favor do Estado de cada um dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, a incluir na declaração periódica do mês de Dezembro de cada um desses anos, originando na contabilidade lançamentos idênticos ao já apresentado

- 6) Será o momento oportuno para referir que o artº 51, CIVA, exige, mesmo para as empresas que possuam contabilidade, um registo apropriado para os bens de investimento, contendo os elementos nele referidos, tendo como principal objectivo a explicitação clara das deduções efectuadas e das regularizações processadas

O CIVA limita-se a enumerar os elementos que tais registos devem conter, deixando à iniciativa de cada sujeito passivo a escolha da forma mais adequada dos mesmos

2ª situação

Aquisição em Abril de 2003 de uma viatura ligeira de mercadorias pelo preço de 15.000 €, acrescido de IVA no montante de 2.850 € (à taxa de 19%, então em vigor)

- a partir de 5 de Junho de 2002 - 19% (até então 17%)
 - a partir de 1 de Julho de 2005 – 21%
- 1) No momento da aquisição o lançamento efectuado na contabilidade relativamente a este bem foi o seguinte:

42411 Equipamento de transporte – Aquisição interna – c/ IVA dedutível	(a) 15.342
2432212 IVA dedutível – Imobilizado – Aquisição interna – Taxa normal	(b) 2.508
a 261 Outros devedores e credores – Fornecedor de imobilizado c/c	17.850

(a) Compreende o IVA não dedutível, correspondente à diferença entre 2.850 e 2.508

(b) Corresponde a 88% do IVA suportado, por ser esse o prorata provisório do ano de 2003

- 2) Em 31 de Dezembro de 2003 foi registada na contabilidade a regularização exigida pelo artº 23, nº 6, CIVA, através do seguinte lançamento:

42411 Equipamento de transporte – Aquisição interna – c/ IVA dedutível	228
a 243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	228

Este valor foi calculado do seguinte modo:

- Regularização = IVA suportado × (% definitivo – % provisório) = 2.850 × (88% – 80%) = 228 €

- 3) Neste caso concreto, atendendo à disposição constante do artº 24, nº 4, CIVA, não são de efectuar as regularizações exigidas pelo artº 24, nº 3, CIVA, uma vez que, segundo o Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, antes referido, o período de vida útil correspondente às viaturas ligeiras e mistas é de quatro anos

3ª situação

Aquisição em Dezembro de 2002 de uma máquina de fotocopiar, pelo preço de 2.000 €, com IVA no montante de 380 € (à taxa de 19%)

Esta máquina apenas entrou em funcionamento em Janeiro de 2003

- 1) No momento da aquisição o lançamento efectuado na contabilidade foi o seguinte:

42411 Equipamento administrativo – Aquisição interna – c/ IVA dedutível	2.034,2
2432212 IVA dedutível – Imobilizado – Aquisição interna – Taxa normal	345,8
a 261 Outros devedores e credores – Fornecedor de imobilizado c/c	2.380

- Engloba o IVA não dedutível, que corresponde à diferença entre 380 e 345,8 €
- Corresponde a 91% do IVA suportado, por ser esse o prorata em vigor no momento da aquisição: $380 \times 91\% = 345,8$

- 2) Em 31 de Dezembro de 2002 foi registada na contabilidade a regularização por cálculo do prorata definitivo correspondente a este bem:

42411 Equipamento de transporte – Aquisição interna – c/ IVA dedutível	11,4
a 243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	11,4

Este valor foi calculado do seguinte modo: $380 \times (91\% - 88\%) = 11,4 \text{ €}$

3) Falta ainda efectuar as regularizações exigidas pelo artº 24, nº 3, CIVA

Neste caso concreto, como não há coincidência entre o ano de aquisição e o de início de utilização, as regularizações em causa terão de ser efectuadas nos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 (ano de início de utilização e nos quatro anos seguintes), mas apenas se entre o prorata definitivo do ano de aquisição (88%) e os prorata definitivos dos anos indicados houver uma variação, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais

Vejamos:

Ano	Diferença (+ ou -)	
2003	$88\% - 80\% = 8\%$	Há regularização
2004	$88\% - 85\% = 3\%$	Não há regularização
2005	$88\% - 40\% = 48\%$	Há regularização
2006	$88\% - 36\% = 52\%$	Há regularização

4) Cálculo das regularizações correspondentes a 2003, 2005 e 2006

Utilizando-se o quadro já anteriormente apresentado, determinam-se as seguintes regularizações:

IVA efectivamente deduzido em 2002: $345,8 - 11,4 = 334,40$

Procedimentos	2003	2005	2006
a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a aquisição ter-se verificado neste ano	$380 \times 80\% = 304$	$380 \times 40\% = 152$	$380 \times 36\% = 136,8$
b) O montante obtido será subtraído à dedução efectuada no ano de aquisição	$334,4 - 304 = 30,4$	$334,4 - 152 = 182,4$	$334,4 - 136,8 = 197,6$
c) A diferença dividir-se-á por cinco (bem móvel)	$30,4 \div 5 = 6,08$	$182,4 \div 5 = 36,48$	$197,6 \div 5 = 39,52$

que originaram os seguintes movimentos contabilísticos:

a) Em 31/12/2003

6988 Custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	6,08
a 243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	6,08

b) Em 31/12/2005

6988 Custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	36,48
a 243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	36,48

c) Em 31/12/2006

6988 Custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	39,52
a 243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Estado	39,52

4ª situação

Aquisição em Setembro de 2004 de uma máquina de encadernar pelo preço de 240 €, acrescido de IVA na importância de 45,6 € (à taxa de 19%)

Neste caso, uma vez que o bem adquirido é de valor unitário inferior a 249,40 €, não há que proceder às regularizações do artº 24, nº 1, CIVA

- no momento da aquisição o bem vai ser registado no imobilizado por:
 - $230 + 20\% \times 45,6 = 230 + 9,12 = 239,12$ (100% - 80%)
 - sendo $20\% \times 45,6$ o valor do IVA não dedutível
 - todavia o valor definitivo do imobilizado virá ainda a ser alterado em função do valor da regularização por cálculo do prorata definitivo

Terá, contudo, de ser efectuada a exigida pelo artº 23, nº 6, CIVA, correspondente ao cálculo do prorata definitivo

Essa regularização, do montante de:

- $45,6 \times (85\% - 80\%) = 2,28$ €
- terá originado em 31 de Dezembro de 2004 o seguinte movimento:

243432 IVA Regularizações – Anuais por cálculo do prorata definitivo – Empresa	2,28
a 42511 Ferramentas e utensílios – Aquisição interna – c/ IVA dedutível	2,28

De referir que o bem em causa figura no imobilizado com o valor de 236,84 € assim determinado:

Valor de aquisição (sem IVA)	230
IVA não dedutível segundo pro rata provisório	9,12
Regularização por cálculo do pro rata definitivo	-2,28
Total	236,84

Exemplo

Imagine-se que a nossa Associação mudou de instalações e alienou em Julho de 2006 o edifício cujas obras foram concluídas em 1999

O preço de venda desse edifício foi de 400.000 €, tendo beneficiado da isenção prevista no artº 9, nº 31, CIVA

Neste caso, uma vez que foi deduzido, embora em parte, o IVA suportado com a construção do edifício alienado, há que regularizar as deduções efectuadas, considerando-se que o imóvel estará afecto a uma actividade isenta até ao final do período de regularização

Cálculo da regularização exigida pelo artº 24, nº 5, CIVA e efectuada seguindo os passos previstos neste artigo:

- a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese da conclusão das obras ter-se verificado em 2006:
 - $42.500 \times 0\% = 0$
- b) O montante assim obtido será subtraído ao somatório das deduções efectuadas até ao ano da conclusão das obras:
 - $39.950 - 0 = 39.950$ €

c) A diferença dividir-se-á por 10 (por ser um bem imóvel e pelo facto de a sua conclusão se ter verificado antes da entrada em vigor do DL 31/2001):

- $39.950 \div 10 = 3.995 \text{ €}$

Caso a conclusão das obras tivesse ocorrido depois de 13 de Fevereiro de 2001, a diferença seria dividida por 20

d) Número de anos até ao esgotamento do prazo de regularização:

- 3 anos (2006, 2007 e 2008)

e) Regularização a efectuar de uma só vez e pelo período ainda não decorrido:

- $3.995 \times 3 = \mathbf{11.985 \text{ €}}$, a favor do Estado

De harmonia com o artº 24, nº 6, CIVA, esta regularização deverá constar da última declaração do ano a que respeita

Contabilisticamente corresponder-lhe-á o seguinte lançamento:

6988 Outros custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	11.985
a 243452 IVA Regularizações – Outras regularizações anuais – Estado	11.985

Exemplo

Imagine-se agora que o imóvel é alienado no mês de Março de 2007, com renúncia à isenção, de conformidade com a faculdade conferida pelo artº 12, nº 5, CIVA

Neste caso, ao preço de venda de 400.000 € será acrescido o IVA correspondente, à taxa de 21%, no montante de 84.000 €

Para o adquirente não haverá, em princípio, qualquer custo adicional, uma vez que terá direito à dedução do IVA

Sublinhe-se que, de harmonia com o artº 12, CIVA, a renúncia à isenção nas operações sobre imóveis só é possível quando o adquirente for outro sujeito passivo de IVA “que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades tributadas e que não sejam retalhistas sujeitos ao regime especial do artº 60 e seguintes”

De conformidade com o artº 24, nº 5, CIVA, considera-se que tais bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes, até ao esgotamento do prazo de regularização

Assim, haverá que efectuar uma regularização a favor da empresa referente aos anos por decorrer (2007 e 2008), calculada com base num prorata de 100%

Cálculo da regularização:

a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese da conclusão das obras ter-se verificado em 2007:

- $42.500 \times 100\% = 42.500 \text{ €}$

b) O montante obtido será subtraído ao somatório das deduções efectuadas até ao ano da conclusão das obras:

- $39.950 - 42.500 = -2.550 \text{ €}$

- c) A diferença dividir-se-á por dez (será por 20 para os imóveis adquiridos ou concluídos depois de 13 de Fevereiro de 2001, data da entrada em vigor do DL 31/2001, de 8 de Fevereiro):
- $-2.550 \div 10 = -255 \text{ €}$
- d) Número de anos por decorrer até ao esgotamento do período de regularização:
- 2 anos
- e) Regularização a efectuar, de uma só vez, pelo período ainda não decorrido:
- $-255 \times 2 = -510 \text{ €}$, a favor da empresa

Segundo o artº 24, nº 6, CIVA, a regularização deverá constar da declaração do último período do ano a que respeita

Contabilisticamente corresponder-lhe-á o seguinte lançamento:

243451 IVA Regularizações – Outras regularizações anuais – Empresa	510
a 7988 Outros proveitos e ganhos extraordinários – Outros não especificados	510

Exemplo

A máquina de fotocopiar adquirida em Dezembro de 2002 pelo preço de 2.000 €, acrescido de IVA no montante de 380 €, foi alienada em Agosto de 2006 pelo preço de 1.000 €, ao qual foi adicionado IVA na importância de 210 €

O IVA efectivamente deduzido no ano de aquisição foi de: $345,8 - 11,4 = 334,4 \text{ €}$

Uma vez que não houve coincidência entre o ano de aquisição e o de início de utilização, o prazo de regularização prolonga-se pelos anos de 2003 a 2007 e não, como é normal, apenas pelos quatro anos seguintes

Calculemos então a regularização regulada pelo artº 24, nº 5, CIVA:

- a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a aquisição ter-se verificado em 2006:
- $380 \times 100\% = 380 \text{ €}$
- b) O montante assim obtido será subtraído à dedução efectuada no ano de aquisição:
- $334,4 - 380 = -45,6 \text{ €}$
- c) A diferença dividir-se-á por cinco (trata-se de um bem móvel):
- $-45,6 \div 5 = -9,12 \text{ €}$
- d) Número de anos por decorrer até ao esgotamento do período de regularização:
- 2 anos
- e) Regularização a efectuar, de uma só vez, pelo período ainda não decorrido:
- $-9,12 \times 2 = -18,24 \text{ €}$, a favor da empresa

Tal regularização terá de constar da última declaração do período a que respeita

Contabilisticamente corresponder-lhe-á o seguinte lançamento:

243451 IVA Regularizações – Outras regularizações anuais – Empresa	18,24
a 7988 Outros proveitos e ganhos extraordinários – Outros não especificados	18,24

Exemplo

A Associação alienou em Agosto de 2006, pela importância de 4.500 €, uma viatura ligeira de passageiros, que havia adquirido em 2002 pelo preço de 25.000 €, acrescido de IVA no valor de 4.750 € (IVA 19%)

Face ao conceito definido no artº 21, nº 1, a), CIVA, a viatura em causa tem a natureza de viatura de turismo, não sendo, por isso, dedutível o IVA suportado a montante

Consequentemente, a transmissão efectuada em Agosto de 2006 beneficia da isenção consignada no artº 9, nº 33, CIVA

Apesar de a transmissão ter ocorrido durante o período de regularização, não haverá neste caso, de acordo com o estatuído no artº 24, nº 5, CIVA, lugar a qualquer regularização

Exemplo

A Associação alienou em Setembro de 2006 uma máquina de escrever que havia adquirido em Abril de 2001 por 500 €, mais IVA no valor de 85 € (IVA 17%), e que entrou imediatamente em funcionamento

Neste caso, apesar de a venda estar sujeita a IVA, não há lugar a qualquer regularização, em virtude de ter terminado em 2005 o período de regularização

Exemplo

Imagine-se que em Abril de 2001 a nossa Associação, adquiriu um escritório, que ocupou de imediato, numa localidade diferente da sede, para instalação de uma representação, pelo preço de 100.000 €, tendo nele suportado IVA no montante de 17.000 € (IVA 17%), por ter havido renúncia à isenção do artº 9, nº 31, CIVA

Como o prorata em vigor nesse momento era de 92%, a empresa deduziu IVA no valor de 15.640 € ($17.000 \times 92\% = 15.640$)

No final de 2001 e em obediência ao artº 23, nº 6, CIVA, procedeu à regularização aí determinada, tendo regularizado a favor do Estado IVA no montante de:

- Regularização = $17.000 \times (91\% - 92\%) = 170$ €

IVA efectivamente deduzido: $15.640 - 170 = 15.470$ €

Em 2002 não procedeu à regularização prevista no artº 24, nº 2, CIVA, em virtude de a variação entre o prorata definitivo do ano de aquisição e o definitivo desse ano ser inferior a cinco pontos percentuais

Efectuou, no entanto, as regularizações no final de cada um dos anos de 2003 e 2004, nos seguintes montantes:

Procedimentos	2003	2004
a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a aquisição ter-se verificado neste ano	$17.000 \times 80\%$ = 13.600	$17.000 \times 85\%$ = 14.450
b) O montante obtido será subtraído à dedução efectuada no ano da aquisição	$15.470 - 13.600$ = 1.870	$15.470 - 14.450$ = 1.020
c) A diferença dividir-se-á por vinte	$1.870 \div 20$ = 93,5	$1.020 \div 20$ = 51

todas elas a favor do Estado, uma vez que o prorata de cada um destes anos é inferior ao definitivo do ano da ocupação

Em Abril de 2005 o referido escritório deixou de ser utilizado como delegação, tendo sido arrendado, sem que tenha havido renúncia à isenção prevista no artº 9, nº 30, CIVA

Neste caso, em 2005 não terá de ser efectuada a regularização prevista no artº 25, nº 1, CIVA, dado a mesma apenas ser efectuada relativamente a anos civis completos

Terá, sim, de ser feita a regularização prevista no artº 24, nº 2, CIVA, uma vez que a variação entre o prorata definitivo de 2005 e o de 2001 é superior a 5%

Tal regularização é a seguinte:

- a) Dedução que teria sido efectuada na hipótese de a aquisição ter-se verificado neste ano:
 - $17.000 \times 40\% = 6.800 \text{ €}$
- b) O montante obtido será subtraído à dedução efectuada no ano de aquisição:
 - $15.470 - 6.800 = 8.670 \text{ €}$
- c) A diferença dividir-se-á por vinte
 - $8.670 \div 20 = 433,5 \text{ €}$

Em 2006 e anos seguintes, até ao ano 2016, inclusive, naturalmente enquanto o escritório se mantiver arrendado, aí já terá de ser efectuada a regularização prevista no artº 25, nº 1, CIVA

Tal regularização corresponderá a um vigésimo do IVA efectivamente deduzido no ano de aquisição:

- $(15.640 - 170) \div 20 = 15.470 \div 20 = 773,5 \text{ €}$
- e será evidenciada na declaração periódica de Dezembro de cada um dos anos de 2006 a 2016, evidentemente se o imóvel continuar, nesses anos, a ser arrendado

Contabilmente deverá ser efectuada em 31 de Dezembro de cada um daqueles anos o seguinte lançamento:

6988 Outros custos e perdas extraordinários – Outros não especificados	773,5
a 243452 IVA Regularizações – Outras regularizações anuais – Estado	773,5

A justificação para apenas se regularizar um vigésimo do IVA deduzido prende-se com o facto de poder haver nova alteração na afectação do prédio

Exemplo

Imaginem-se os mesmos dados, mas que a Associação cessou a sua actividade em Março de 2007

Neste caso, terá de ser efectuada a regularização prevista no artº 25, nº 2, CIVA, de uma só vez e pelo número de anos por decorrer até ao esgotamento do prazo de regularização

Ora, esse número é de 14 anos: 2003 a 2016

Assim, a regularização a incluir na declaração periódica de Março de 2007 (declaração do último período do ano) será de:

- $(15.640 - 170) \div 20 \times 14 = 15.470 \div 20 \times 14 = 10.829 \text{ €}$
- originando um lançamento idêntico ao anterior