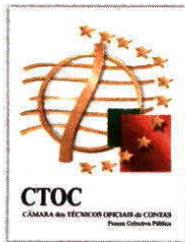




ID: 18210656

17-09-2007



ANÁLISE DA **CTOC**

# Regimes especiais na determinação do IVA



SANDRA BERNARDO, CONSULTORAS DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

➔ O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) incide sobre transmissões de bens e prestações de serviços e sobre importações e operações intracomunitárias. Trata-se de um imposto plurifásico, já que tem aplicação em todas as fases do circuito económico, mas não cumulativo, uma vez que é fracionado pelos vários intervenientes desse mesmo circuito.

A não cumulatividade do IVA consegue-se devido ao critério utilizado no seu cálculo e que se baseia, na generalidade, no método de crédito de imposto. Este (também denominado método substractivo indirecto) consiste na liquidação do tributo em todas as fases do circuito económico, por cada operador interveniente na cadeia, sendo que o valor a entregar ao credor tributário, por cada um destes operadores, resulta da diferença entre o IVA incidente nas operações activas e o imposto suportado nas operações passivas.

Existe, no entanto, outro processo admissível na determinação do imposto e que serve de base a alguns regimes especiais do IVA, criados para atender à especificidade de um tipo de bens ou às características de uma actividade. Neste método, também chamado "base de base", a não cumulatividade é conseguida pela compensação das bases de cálculo, isto é, da base de cálculo do imposto devido na fase posterior subtrai-se o que foi base de cálculo na fase anterior. Aqui o valor a tributar resultará da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período.

São as regras derivadas deste método e utilizadas na determinação do tributo a entregar que, por diferirem da regra geral (crédito de imposto), nos merecem aqui uma chamada de atenção.

**Regime do IVA nas agências de viagens - Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho**

Âmbito de aplicação: operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

Condições gerais de aplicação: que os agentes actuem em nome próprio, para a prática das operações da sua actividade perante os clientes e que recorram a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, para a realização dessas operações. Forma de cálculo: em cada período de imposto, seja este mensal ou trimestral, retira-se da diferença entre o total das vendas e das compras dos serviços abrangidos pelo regime especial, efectuadas no período em questão, quer o valor da base tributável quer o valor do imposto liquidado:

$\frac{\text{total vendas do período} - \text{total compras do período}}{1 + \text{taxa de imposto}}$	base tributável	campo 3, quadro 6, declaração periódica do IVA
base tributável x taxa de imposto	imposto liquidado	campo 4, quadro 6, declaração periódica do IVA

A salientar:

- O imposto devido pelas regras do regime especial é apurado por período de tributação, seja este mensal ou trimestral.
- Quando a diferença entre o total das vendas e compras é negativa, não havendo base tributável, não existe liquidação de IVA no período em questão no regime especial (nem qualquer indicação na declaração periódica do IVA) e o valor dessa diferença deve ser tido em consideração no período de imposto seguinte, acrescentando o valor da diferença aos custos do período subsequente (apenas para cálculo do imposto).
- As facturas devem mencionar a aplicação do regime especial mas não conferem ao adquirente, em nenhuma circunstância, o direito à dedução do imposto assim liquidado.

**Regime do IVA nos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades - Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro**

Âmbito de aplicação: transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção e de antiguidades, efectuadas por sujeitos passivos revendedores ou por organizadores de vendas em leilão.

Condições gerais de aplicação: as transmissões dos bens referidos ficarão abrangidas pelo regime especial de tributação desde que efectuadas, no âmbito da sua actividade, por um sujeito passivo revendedor que os tenha adquirido no interior da Comunidade, em qualquer uma das seguintes condições:

- a um particular;
- ao abrigo de uma isenção do art. 9.º do Código do IVA, ou de disposição legal idêntica vigente noutro Estado membro;
- ao abrigo do artigo 53.º do Código do IVA (e se trate de um bem de investimento), ou de disposição legal idêntica vigente noutro Estado membro;
- ao abrigo do mesmo regime (bens em 2.ª mão) neste ou noutro território da Comunidade.

Forma de cálculo: o valor da base tributável e o valor do imposto li-

$\frac{\text{valor da contraprestação} - \text{Preço de compra do bem}}{1 + \text{taxa de imposto}}$	base tributável	campo 1 ou 3, quadro 6, declaração periódica do IVA (*)
--	-----------------	---

(\*) consoante a taxa de IVA a aplicar

base tributável x taxa de imposto	imposto liquidado	campo 2 ou 4, quadro 6, declaração periódica do IVA (*)
-----------------------------------	-------------------	---

(\*) consoante a taxa de IVA a aplicar

quidado retiram-se da diferença entre a contraprestação obtida do cliente e o preço de compra do mesmo bem:

A salientar:

- O imposto do regime especial é calculado por cada operação (ou seja, individualmente para cada bem).
- Quando o preço de compra exceda o valor da venda, não haverá, para esse bem, imposto a entregar nem qualquer menção deverá ser feita na declaração periódica; este valor negativo, no entanto, não pode influenciar o valor das restantes operações.
- As facturas devem mencionar a aplicação do regime especial mas não conferem ao adquirente, em circunstância alguma, o direito à dedução do imposto assim liquidado.

**Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores - artigos 68.º-A e 68.º-G**

Ao contrário dos anteriores, este regime não foi objecto de um diploma especial tendo sido, antes, integrado no corpo do próprio Código do IVA pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2004.

Âmbito de aplicação: transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efectuadas por revendedores.

Condições gerais de aplicação: não existe condição específica para a aplicação do regime que não a de ser efectuada a transmissão dos bens acima referidos por revendedores.

Forma de cálculo: o valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime corresponde à diferença obtida, em cada período, entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

O imposto será obtido pela aplicação a essa margem da taxa de imposto correspondente.

$\text{total vendas do período} - \text{valor de aquisição dos bens vendidos}$	base tributável	campo 1 ou 3, quadro 6, declaração periódica do IVA (*)
--	-----------------	---

(\*) consoante a taxa de IVA a aplicar

base tributável x taxa de imposto	imposto liquidado	campo 2 ou 4, quadro 6, declaração periódica do IVA (*)
-----------------------------------	-------------------	---

(\*) consoante a taxa de IVA a aplicar

A salientar:

- O imposto é calculado por período de tributação.
- Ao contrário do que acontece nos anteriores, o IVA não é aqui expurgado da margem obtida, mas antes calculado sobre a mesma.
- O IVA mencionado nas facturas emitidas pelo revendedor confere o direito à dedução nos termos gerais.

Estes são os regimes especiais para o cálculo do imposto a entregar que diferem do regime dito "normal" e cujo apuramento se faz a partir do método "base de base".

O Código do IVA prevê no seu art. 60.º um regime especial para os pequenos retalhistas que, não obstante determinar regras específicas para o apuramento do imposto liquidado (obtido por aplicação do coeficiente de 25 por cento ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação), não resulta propriamente da aplicação deste método.

Existem ainda outros regimes especiais previstos em sede de IVA, mas que não fazem parte desta análise por não estarem relacionados com o cálculo do tributo a entregar, incidindo antes sobre as regras da exigibilidade do imposto (por exemplo, nas empreitadas das obras públicas), ou com a atribuição da responsabilidade na entrega do mesmo (como acontece na regra da inversão do sujeito passivo).