

A dedução do IVA, o método do *pro rata* e a contabilidade pública

1. As possibilidades de dedução do IVA.

Quando se aborda o IVA em termos lectivos, uma das primeiras noções que é transmitida a respeito deste imposto é a de que, geralmente, as entidades económicas com finalidade lucrativa não suportam o IVA enquanto custo, actuando apenas como colectoras do mesmo. Dito de forma mais pormenorizada, entregam ao Estado o montante correspondente à diferença entre o imposto liquidado nas suas vendas ou prestação de serviços e o imposto devido ou já pago nas suas aquisições de bens ou serviços. Portanto, ao imposto liquidado **deduzem** o imposto devido ou já pago.

Quais as possibilidades de **dedução**?

A situação típica no que respeita à possibilidade de dedução é a definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA: pode deduzir-se quando se adquire (bens ou serviços) para se vender ou prestar serviços abrangidos por IVA; ou seja, para se exercer uma actividade económica abrangida por IVA. Por exemplo, trata-se de uma empresa industrial que vende – com IVA – sumo de fruta engarrafado; logo, ao IVA que liquida pode deduzir o IVA que deve ou já pagou pelas garrafas que adquiriu (SITUAÇÃO TÍPICA: LIQUIDAÇÃO **COM** DIREITO A DEDUÇÃO). Em contrapartida, o médico que, no seu consultório, cobra uma consulta sem incluir

IVA – porque se trata de uma profissão isenta conforme alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA – não pode deduzir o IVA que deve ou já pagou quando adquiriu a secretária e as cadeiras existentes no consultório. De igual modo, uma associação de cultura e recreio sem finalidade lucrativa não liquida IVA (conforme n.º 9 do artigo 9.º do Código do IVA) e, como tal, não pode deduzir o IVA que deve ou já pagou quando adquiriu equipamento desportivo (SITUAÇÃO TÍPICA: ISENÇÃO **SEM** DIREITO A DEDUÇÃO).

A situação descrita no parágrafo anterior é a típica, o que significa que comporta excepções. É o caso das despesas referidas no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA: trata-se de despesas com a aquisição de bens e serviços cuja relação de necessidade com a actividade económica exercida é dúbia. Por exemplo, se a empresa industrial referenciada no parágrafo anterior paga a gasolina consumida pelo automóvel do seu director comercial, o IVA que lhe está associado não é dedutível. Neste caso - e noutros referidos no Código do IVA - o imposto constitui um custo da empresa.

Em termos de excepções ainda há outro caso de relevo: a não liquidação de IVA que permite, apesar de tudo, a dedução de IVA. Um exemplo vulgar é o da empresa que exporta sem liquidação de IVA (ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA). No entanto, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do IVA, a empresa exportadora supracitada pode deduzir IVA devido ou já pago no âmbito da respectiva actividade. Outro exemplo, ainda, é a reparação do automóvel pertencente a uma instituição particular de solidariedade social, que não liquida IVA mas pode deduzir o IVA que está associado a esta reparação, ao abrigo da alínea e) do

nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 20/90 de 13 de Janeiro (SITUAÇÃO ATÍPICA: ISENÇÃO **COM** DIREITO A DEDUÇÃO).

2. O método do *pro rata*.

Em relação às entidades que vendem bens e/ou prestam serviços, nalguns casos conferindo direito à dedução e noutros casos não conferindo direito à dedução – por exemplo, a associação de cultura e recreio sem finalidade lucrativa que, cumulativamente, explora directamente um bar - existem duas hipóteses para proceder à dedução do IVA que devem ou já pagaram pelas aquisições de bens e serviços:

1ª hipótese – separar, em termos contabilísticos, os dois tipos de actividade (com direito à dedução e sem direito à dedução);

2ª hipótese – determinar a percentagem de dedução, tendo em conta o peso percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de actividade (método do *pro rata*).

Exemplo de aplicação do *pro rata*

A entidade A, no **ano 200X**, obteve os seguintes proveitos (€):

venda de bens isentos com direito a dedução	22.000
venda de bens com liquidação de IVA	75.000

venda de bens isentos sem direito a dedução	41.000
venda de imobilizado corpóreo (máquina)	5.000
ganhos em operações financeiras (acessórias)	3.000

Os dois últimos proveitos não integram o cálculo do *pro rata*, conforme consta do n° 5 do artigo 23° do Código do IVA. Portanto, o *pro rata* (provisório) calcula-se do seguinte modo:

$$(22.000 + 75.000) / (22.000 + 75.000 + 41.000) = 70\%$$

Quer isto dizer que apenas 70% da actividade da entidade A confere direito a dedução. Portanto, no **ano 200X+1** (o ano seguinte) a entidade A apenas pode deduzir 70% do imposto devido ou pago durante este ano. ASSIM SE EVITA O EXCESSO DE DEDUÇÃO.

O cálculo supra tem de ser repetido no final do ano 200X+1, a fim de ser determinada a percentagem definitiva, ou seja, efectivamente correspondente a este ano: é o *pro rata* definitivo. Suponhamos, por exemplo, que este cálculo fornece a percentagem de 72%. Quer isto dizer que a entidade A tem direito a deduzir 72% do imposto devido ou pago durante este ano. Como só deduziu 70%, tem direito a um acréscimo de dedução, a considerar **geralmente** como proveito extraordinário.

3. O Estado e demais pessoas colectivas de direito público face ao IVA.

Qual a posição típica do Estado e demais pessoas colectivas de direito público? Segundo o n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, não liquidam IVA desde que, cumulativamente:

1. realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade (por exemplo: emissão de atestados ou licenças);
2. estas operações não distorçam as condições de concorrência (o Ministério das Finanças definirá, de forma casuística, quando há distorção das condições de concorrência).

Do enunciado supra deduz-se que o Estado e demais pessoas colectivas de direito público, **tipicamente**, não liquidam IVA nem deduzem IVA devido ou já pago nas suas aquisições de bens ou serviços (SITUAÇÃO TÍPICA: ISENÇÃO **SEM** DIREITO A DEDUÇÃO).

No entanto, para além dos casos de "distorção das condições de concorrência", ainda há o n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA que define, de imediato, actividades e operações que – excepto se exercidas de forma não significativa – dão lugar à liquidação de IVA e, conseqüentemente, à possibilidade de dedução deste imposto (por exemplo: distribuição de água). Mais uma vez, o Ministério das Finanças definirá, de forma casuística, quando as actividades e operações são exercidas de forma não significativa.

Do exposto no parágrafo anterior conclui-se que o Estado e demais pessoas colectivas de direito público, podendo ser abrangidos por situações de liquidação de IVA, podem ser igualmente abrangidos pela dedução do IVA devido ao já pago no âmbito da respectiva actividade. Assim sendo, estamos perante entidades onde é possível a aplicação do método do *pro rata* e, portanto, onde é relevante conhecer este método.

4. A contabilização do IVA e o método do *pro rata* num organismo autónomo do Estado.

A Circular da Direcção-Geral de Contabilidade Pública (actual Direcção-Geral do Orçamento) sobre a classificação económica do IVA, de 21 de Agosto de 1985, considerou o IVA devido ou já pago nas aquisições, do seguinte modo:

1ª hipótese – A entidade enquadra-se na situação típica (ISENÇÃO **SEM** DIREITO A DEDUÇÃO), o que significa que o IVA devido ou já pago nas aquisições integra o cabimento, o compromisso, a relevação patrimonial e do rédito;

2ª hipótese – A entidade é abrangida pela liquidação de IVA e, igualmente, pela dedução do IVA devido ou já pago; sendo que o IVA devido ou já pago nas aquisições integra o cabimento e o compromisso, mas não a relevação patrimonial e do rédito.

Exemplo relativo à 2ª hipótese

(aquisição de equipamento informático por um organismo autónomo do Estado, já englobando IVA a 17%) (€)

1	Cabimento (equipamento informático) 070107	023	026	4000
2	Compromisso (equipamento informático) 070107	026	027	4000
3	Entrada (equipamento informático)	426	2611	3418,8
	idem	24322	2611	581,2
4	Liquidação	2611	2521	4000
5	Pagamento (equipamento informático)	2521	12	4000
6	Amortização do equipamento informático	6626	4826	854,7
7	Apuramento do IVA	2435	24322	581,2

Suponhamos, também, que o organismo autónomo vende fotocópias e que esta venda é acrescida de IVA à taxa de 17%. Deste modo (€):

8	Venda de fotocópias	111	7121	500
	idem	111	24333	85
9	Apuramento do IVA	24333	2435	85

Nesta 2ª hipótese, o IVA já pago terá de ser balanceado com o IVA liquidado, do que resultará uma de duas situações: ou existe IVA a entregar aos serviços respectivos ou existe IVA a receber desses serviços. Na primeira situação, o mesmo deverá ser classificado economicamente em "outras despesas correntes – diversas – impostos – impostos indirectos – IVA"; e na segunda situação, o mesmo deverá ser classificado economicamente em "outras receitas correntes – outras - recuperação de IVA".

Consideremos, por simplificação, que as operações supracitadas foram as únicas que englobaram IVA. Assim sendo, há IVA a receber no montante de € 581,2 – € 85 = € 496,2. Como tal (€):

10	Recuperação do IVA	2437	2435	496,2
11	Pedido de reembolso do IVA	2438	2437	496,2
12	Reembolso	251?	2438	496,2
	idem	12	251?	496,2

Suponhamos, agora, que este organismo autónomo vende bens e presta serviços, nalguns casos conferindo direito à dedução e noutros casos não conferindo direito à dedução. Suponhamos, também, que a entidade em apreço determina a percentagem de dedução, tendo em conta o peso percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de actividade (método do *pro rata*). Suponhamos, finalmente, que o *pro rata* provisório seja de 15%. Quer isto dizer que apenas 15% da actividade confere direito a dedução. Portanto, no ano em apreço este organismo apenas pode deduzir 15% do imposto devido ou pago durante este ano. A contabilização assume, agora, o seguinte aspecto (€):

3	Entrada (equipamento informático)	426	2611	3912,8
	idem	24322	2611	87,2
4	Liquidação	2611	2521	4000
5	Pagamento (equipamento informático)	2521	12	4000
6	Amortização do equipamento informático	6626	4826	978,2
7	Apuramento do IVA	2435	24322	87,2

Portanto, o valor patrimonial do equipamento informático engloba, para além do valor de base, 85% do valor do IVA. Só os restantes 15% são considerados como dedutíveis e, por conseguinte, relevados na conta 24322 – IVA dedutível – Imobilizado. Por decorrência, a amortização do equipamento informático é maior pois incide sobre um valor patrimonial acrescido.

Tudo o mais constante, seria muito menor a recuperação do IVA: apenas € 87,2 – € 85 = € 2,2. Como tal (€):

10	Recuperação do IVA	2437	2435	2,2
----	--------------------	------	------	-----

Para terminar a nossa digressão pela contabilização do IVA, suponhamos agora que o *pro rata* definitivo fornece a percentagem de 17%. Quer isto dizer que este organismo autónomo tem direito a deduzir 17% do imposto devido ou pago durante este ano. Como só deduziu 15%, tem direito a um acréscimo de dedução: $0,17 * € 581,2 - 0,15 * € 581,2 = € 11,6$. Geralmente, considera-se este acréscimo de dedução como proveito extraordinário (€):

11	Regularização do IVA	24343	7988	11,6
----	----------------------	-------	------	------

No caso em apreço, todavia, esta correcção é facilmente endereçada. Efectivamente, a única dedução efectuada foi a correspondente à aquisição do equipamento informático. Portanto (€):

11	Regularização do IVA	24343	426	11,6
----	----------------------	-------	-----	------

O valor patrimonial do equipamento informático engloba agora, para além do valor de base, 83% (e não 85%) do valor do IVA: € 3418,8 + 0,83 * € 581,2 = € 3901,2 (= € 3912,8 – € 11,6). Esta alteração, decorrente da determinação do *pro rata* definitivo, reduzindo o valor patrimonial do equipamento informático terá consequência em termos de decréscimo das amortizações.

Finalmente, o acréscimo de dedução tem consequência em termos de apuramento e recuperação do IVA (€):

12	Apuramento do IVA	2435	24343	11,6
13	Recuperação do IVA	2437	2435	11,6

BIBLIOGRAFIA:

- Caiado, António Campos Pires & Pinto, Ana I. C. Silva (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, ("contabilidade"), 2ª edição, Lisboa, Áreas Editora, pp. 485.
- Carvalho, João Baptista da Costa *et alii* (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa, Rei dos Livros, pp. 675.

FIM