

## DEDUÇÕES PARCIAIS DO IVA – O MÉTODO PRO RATA

Conforme tivemos oportunidade de verificar, os sujeitos passivos que praticam vendas ou prestações de serviço isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA (isenções internas), não poderão deduzir o IVA (isenções incompletas). No entanto, os sujeitos passivos que realizam exportações ou vendas intracomunitárias estão isentas de IVA mas podem deduzir o IVA das compras (isenções completas).

Contudo, poderão surgir situações em que os bens ou serviços adquiridos por uma empresa podem ser utilizados para efectuar, operações tributárias (com direito à dedução) e operações isentas (isenções simples sem direito à dedução). Nestes casos, regra geral, o operador apenas poderá efectuar a dedução na proporção do total das operações tributadas que praticou (n.º 1 do artigo 23.º do CIVA). Esta proporção é normalmente denominada de percentagem ou *pro rata* de dedução, e é encontrada através de uma fracção em que figura no numerador o valor anual, líquido de imposto, das operações que dão direito a dedução e no denominador o valor anual, líquido de imposto, das operações efectuadas pelo sujeito passivo. Este método poderá ser afastado se o sujeito passivo optar pelo denominado método de «afecção real» que consiste na possibilidade de deduzir a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados exclusivamente a actividades que dêem lugar dedução.

É desejável, no caso de se verificar a existência dos dois regimes, a utilização do método de afectação real. Todavia a opção pelo método *pro rata* prende com o facto de, frequentemente, ser impraticável proceder a uma separação real das operações de compra e serviços em função do tipo de regime (com e sem direito a dedução).

### **Regularizações anual por cálculo do pro rata definitivo.**

Como os valores a considerar para efeitos de determinação do *pro rata* só são conhecidos no fim de cada período económico, o *pro rata* aplicável durante esse período é determinada com base nos valores do período económico anterior. Em consequência disso as deduções operadas com base nesse *pro rata* são provisórias, pelo que deverão ser corrigidas com base no *pro rata* definitivo determinado no decurso do ano seguinte.

## Exemplo

Nos exercícios de 2008 e 2009 a empresa C efectuou simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito, tendo registado os seguintes valores a jusante (exemplo com taxa do IVA 20%)

<b>Vendas</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
De produtos tributados em IVA		
e/ou sujeitos à taxa zero Exportações/vendas intracomunitárias)	78.000€	104.000€
Isenções simples	<u>34.000€</u>	<u>20.000€</u>
	112.000€	124.000€

O *pro rata* de 2008 seria de  $78.000/112.000 = 70\%$

Este *pro rata* seria aplicado provisoriamente durante o ano de 2009, para efeito do cálculo das respectivas deduções, ao valor do imposto suportado nas compras. Admitindo que a empresa C efectuou nesse exercício compras tributadas no montante de 50.000€ sobre as quais suportou IVA no total de 10.000€ (IVA a 20%), apenas lhe foi permitido a dedução de 7.000€ ( $10.000€ \times 70\%$ ), durante o ano de 2009.

Apuramento do *pro rata* definitivo em 2009:

*Pro rata* definitivo seria de  $104.000 / 124.000 = 84\%$

A comparação entre as duas percentagens permite concluir que durante o ano de 2009 a empresa C efectuou deduções inferiores em 14% àquelas a que deveria ter procedido com base no valor das operações do ano de 2009. Deste modo, a empresa C teria direito a uma dedução adicional do imposto de 1.400€ ( $10.000 \times 14\%$ ) (valor contabilizado na conta IVA Regularizações a favor da Empresa, eventualmente por contrapartida de uma conta de outros rendimentos).

É ainda de referir que a percentagem de 84% será utilizada provisoriamente durante o ano de 2010, sendo posteriormente corrigido, em função do *pro rata* definitivo de 2010.

## PRO RATA – Regularizações específicas dos activos imobilizados

### Exemplo

A Empresa X adquiriu em Julho de 2004 uma máquina por 20.000 Euros, onerado com IVA à taxa de 19%, no montante de 3.800 Euros. A máquina começou a ser utilizada na mesma data.

O *pro rata* provisório de 2004 foi de 75% e o definitivo foi de 85%. Os *pro rata* definitivos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 foi de 95%, 87%, 70%, 82% e 92% respectivamente.

As regularizações seriam efectuadas tendo em consideração os seguintes cálculos:

Dedução inicial em 2004 com base no *pro rata* provisório -  $3.800 \times 0,75\% = 2.850$  Euros.

Dedução definitiva efectuada no fim do ano de 2004 -  $3.800 \times 0,85 = 3.230$  Euros

No ano de 2004 é efectuada a regularização de 380 Euros ( $3.230 - 2.850$ ). Esta regularização representa a regularização geral a que se refere o n.º 6 do art.º 23º e corresponde à primeira regularização quinquenal prevista no artigo 24º.

Relativamente ao ano de 2006 e 2008 não há lugar à regularização da dedução inicialmente praticada em 2004 dado que as variações do *pro rata* desses anos relativamente ao *pro rata* definitivo do ano de aquisição não ultrapassou os 5% ( $2006 - 85\% - 87\% = -2\%$  ;  $2008 - 85\% - 82\% = 3\%$ ).

### 1ª Regularização a efectuar em 2005

O *pro rata* aumentou em 2005 10% face a 1994 ( $95\% - 85\%$ ).

Dedução correspondente ao *pro rata* de 2005 -  $3.800 \times 0,95 = 3.610$

Complemento de dedução em 2005 ( $3.610 - 3.230$ )/5 =  $380/5 = 76$  Euros ( IVA regularização anuais por variação dos *pro rata* definitivos a favor da empresa – conta do SNC 24344 - por contrapartida de uma conta de outros rendimentos).

### 2ª Regularização a efectuar em 2007

O *pro rata* diminuiu em 2007 15% face a 2004 ( $85\% - 70\%$ ), visto a diferença ser superior a 5%, para menos, neste caso, a empresa terá que entregar ao Estado uma parcela da dedução inicial.

Dedução correspondente ao *pro rata* de 2007 -  $3.800 \times 0,7 = 2.660$

Valor a regularizar em 2007 ( $3.230 - 2.660$ )/5 =  $570/5 = 114$  Euros (IVA regularização anuais por variação dos *pro rata* definitivos a favor do Estado – conta do SNC 24344 por contrapartida de uma conta de outros gastos).

Relativamente ao ano de 2009, apesar do diferencial ser superior a 5%, não se realiza nenhuma regularização por se encontrar expirado o prazo de regularização (5 anos para os bens móveis).