

IVA - Regime de Tributação dos Combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

Tendo sido aprovado, pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2004), o novo regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores, procede-se à divulgação de esclarecimentos e orientações de cariz técnico e administrativo, visando a aplicação correcta e uniforme das normas legais do referido regime.

1. INTRODUÇÃO

Face à liberalização dos preços de venda ao público, pela Portaria n.º1423-F/2003, de 31 de Dezembro, da gasolina sem chumbo IO 95, do gasóleo rodoviário e do gasóleo colorido e marcado e atendendo a que o sector de combustíveis líquidos tem estado sujeito a um regime especial, desde a introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e, também, por ser considerado conveniente a manutenção de um regime especial de tributação, embora aplicável exclusivamente aos revendedores, foi criado o novo regime de tributação dos combustíveis líquidos.

Na sequência da aprovação deste novo regime, pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, acima referida, são revogados o Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro (que estabelecia as disposições relativas à aplicação do IVA aos derivados do petróleo), o art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de Julho (que previa a aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 521/85 às transmissões de petróleo iluminante e carburante), e o Decreto-Lei n.º 164/2000, de 5 de Agosto (que previa a substituição do regime especial de tributação pelo regime normal, a partir da data em que os preços máximos de venda ao público da gasolina sem chumbo IO 95 e do gasóleo deixassem de ser fixados administrativamente).

2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO REGIME E ENTRADA EM VIGOR

2.1. O presente regime de tributação dos combustíveis líquidos entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004, sendo aplicável a todos os sujeitos passivos que revendam os seguintes combustíveis líquidos:

- gasolina,
- gasóleo, e
- petróleo carburante

2.2. Não se encontram abrangidos por este regime os sujeitos passivos que sejam empresas distribuidoras de combustíveis líquidos, que aplicarão às suas operações o regime geral do IVA.

2.3. Consideram-se empresas distribuidoras, para efeitos de exclusão da aplicação deste regime, as entidades que se encontrem abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 10/2001, de 23 de Janeiro (alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 339-D/2001, de 28 de Dezembro), que estabelece as disposições relativas à constituição e à manutenção de reservas de segurança de produtos petrolíferos.

3. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IVA

Nas transmissões dos combustíveis líquidos efectuadas ao abrigo deste regime o imposto é devido e exigível nos termos do art.º 8.º do Código do IVA (CIVA), sendo o imposto liquidado pelos revendedores com base na margem efectiva de vendas apurada nos termos do art.º 68.º-B do CIVA.

VALOR TRIBUTÁVEL

O valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime resulta da diferença, apurada em cada período de tributação (mensal ou trimestral, consoante a periodicidade do sujeito passivo), entre o valor das vendas de combustíveis realizadas, com exclusão do IVA, e o correspondente valor de aquisição, IVA excluído.

5. COMO DETERMINAR A MARGEM EFECTIVA DE VENDAS

5.1. Para a determinação da margem efectiva de vendas dos combustíveis líquidos os revendedores deverão apurar, por tipo de combustível:

- a)** As quantidades vendidas, no respectivo período, bem como o valor das vendas correspondente, IVA excluído.
- b)** O valor de aquisição das quantidades vendidas, IVA excluído, que corresponderá ao preço efectivo de aquisição constante das respectivas facturas de compra.

A margem efectiva de vendas será, assim, obtida pela diferença entre o valor das vendas dos combustíveis líquidos, realizadas no período de tributação, e o correspondente valor de aquisição.

Ofício-Circulado n.º 30068/2004, de 19 Janeiro, da DSIVA

5.2. No cálculo da referida margem não serão consideradas as entregas efectuadas pelos revendedores por conta das empresas distribuidoras (p. ex. vendas efectuadas através de "Cartões Frota").

6. COMO SE CALCULA O IVA DEVIDO PELOS REVENDEDORES

O IVA é calculado aplicando a respectiva taxa de imposto à margem apurada nos termos do número anterior. As taxas serão aplicadas de acordo com o previsto no art.º 18.º do Código do IVA, bem como no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto (no que se refere às transmissões realizadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira).

Exemplificando:

Exemplo 1

No mês de Fevereiro de 2004 um determinado revendedor, de periodicidade mensal, vende 100.000 litros de gasóleo rodoviário cujo preço de venda ao público é €0,70/litro, IVA incluído. As compras de gasóleo efectuadas nos meses de Janeiro e Fevereiro(1) de 2004, são.

(1) Neste exemplo, o valor de compra por litro de gasóleo é de € 0,55 em Janeiro e € 0,57 em Fevereiro, IVA excluído.

Factura	Quantidades (Litros)	Valores s/IVA (Euros)	IVA (19%) (Euros)	Valores c/IVA (Euros)
n.º 5555, de 25/01/2004	10.000	5.500,00	1 045,00	6.545,00
n.º 6666, de 02/02/2004	40.000	22.800,00	4.332,00	27.132,00
n.º 7777, de 15/02/2004	50.000	28.500	5.415,00	33.915,00
TOTAL	100.000	56.800,00	10.792,00	6.7592,00

Factura	Quantidades (Litros)	Valores s/IVA (Euros)	IVA (19%) (Euros)	Valores c/IVA (Euros)
Fevereiro de 2004	10.000	58.823,53	11.176,47	70.000,00

A margem efectiva de vendas será calculada com base no valor das transmissões do referido combustível, IVA excluído, efectuadas no período, deduzido do valor de aquisição desse mesmo combustível, IVA excluído.

Assim temos:

(valores em Euros)

1. Valor das transmissões efectuadas em Fevereiro de 2004, sem IVA	58.823,53
2. Valor de aquisição dos mesmos combustíveis, sem IVA	56.800,00
3. Margem efectiva de vendas (1.-2.) - valor tributável	2.023,53
4. IVA liquidado (3. x taxa do IVA (19%))	384,47

O valor do imposto a inscrever na declaração periódica referente ao mês de Fevereiro de 2004 é de ?384,47, sendo o correspondente valor tributável de €2.023,53.

Exemplo 2

Considere-se agora os dados do exemplo anterior alterando, exclusivamente, o produto vendido pelo revendedor. No presente exemplo, vamos considerar a venda de gasóleo colorido e marcado (abrangido pela verba 2.3. da Lista II, anexa ao CIVA, logo sujeito à taxa de 12%).

(valores em Euros)

Margem efectiva de vendas - valor tributável	2.023,53 (3)
IVA liquidado (taxa do IVA de12%)	242,82

(3) Por simplificação mantiveram-se todos os dados, inclusive os preços de compra e venda.

O valor tributável é o mesmo que o do exemplo anterior (€2.023,53), sendo, no entanto, o IVA liquidado de €242,82, uma vez que a taxa aplicável é de 12%.

7. DIREITO À DEDUÇÃO

7.1. Tal como estabelece o art.º 68.º-C do CIVA, os revendedores não poderão deduzir o imposto devido ou pago nas aquisições de combustíveis líquidos quer estas tenham sido efectuadas no mercado nacional, em aquisições intracomunitárias ou em importações.

No entanto, os revendedores poderão deduzir o imposto suportado em bens de investimento e demais despesas de comercialização no âmbito da sua actividade, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

7.2. O IVA suportado na aquisição de combustíveis líquidos a revendedores, por parte de sujeitos passivos que os não destinem a revenda, confere direito à dedução nas situações previstas na alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

O direito à dedução terá como base o imposto contido no preço de venda e só poderá ser exercido se constar de facturas ou documentos equivalentes, passados em forma legal (art.º 35.º do CIVA e Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho).

8. EMISSÃO DE FACTURAS OU DOCUMENTOS EQUIVALENTES

Os revendedores estão obrigados, face ao estabelecido na alínea b) do n.º 1 do art.º 28.º do CIVA, a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens.

As facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos revendedores devem obedecer aos requisitos estabelecidos no art.º 35.º do CIVA, bem como do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

No que se refere aos elementos relativos à identificação do adquirente, sujeito passivo, estes podem ser substituídos pela simples indicação da matrícula do veículo abastecido, excepto quanto ao número de identificação fiscal que continua a ser de indicação obrigatória.

É, igualmente, obrigatória a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante de imposto correspondente, ou, em alternativa, a indicação do preço com inclusão do imposto e da respectiva taxa aplicável.

As facturas ou documentos emitidos pelos revendedores, referentes às entregas efectuadas em nome e por conta das distribuidoras, deverão conter a menção "IVA _ Não confere direito à dedução", ou expressão similar.

9. OBRIGAÇÕES DE REGISTO DAS OPERAÇÕES

Os revendedores devem manter registos separados das aquisições e das vendas dos combustíveis abrangidos por este regime. Os referidos registos deverão ter em consideração as diferentes taxas aplicáveis, quer em função do tipo de combustível vendido, quer em função da localização das suas transmissões (Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto).

10. AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS E IMPORTAÇÕES

Os revendedores abrangidos pelo presente regime deverão, sempre que efectuem aquisições intracomunitárias de combustíveis líquidos, proceder em conformidade com as regras do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), nomeadamente quanto à liquidação do respectivo imposto.

O IVA liquidado nas aquisições intracomunitárias não confere direito à dedução por parte do adquirente revendedor, de acordo com o que se encontra previsto no art.º 68.º -C do CIVA.

Relativamente às importações dos mesmos combustíveis o imposto será liquidado pelos serviços aduaneiros competentes, não podendo os revendedores exercer o direito à dedução do imposto respectivo.

11. PROCEDIMENTOS A ADOPTAR NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO PERIÓDICA

11.1. As operações sujeitas a este regime de tributação devem ser inscritas no quadro 06 da declaração periódica:

- a) valor tributável (margem efectiva de vendas) nos campos 3 e/ou 5, consoante as taxas aplicáveis;
- b) IVA liquidado (imposto a favor do Estado) nos campos 4 e/ou 6.

11.2. As aquisições intracomunitárias dos combustíveis líquidos deverão ser inscritas na declaração periódica, no quadro 06, campo 10 (base tributável) e campo 11 (IVA liquidado).

Ofício-Circulado n.º 30068/2004, de 19 Janeiro, da DSIVA

Pelo facto de o imposto liquidado não conferir direito à dedução, não haverá qualquer inscrição nos campos 22 e/ou 23 do mesmo quadro.

11.3. Nos casos em que os revendedores efectuarem transmissões de combustíveis líquidos que se considerem realizadas em espaço fiscal diferente do da sede, deverá ser preenchido o respectivo anexo para as operações aí realizadas (Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto).

11.4. As transmissões intracomunitárias isentas ao abrigo do art.º 14.º do RITI deverão ser inscritas no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica, bem como no anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias.

12. OBRIGAÇÃO DE ENQUADRAMENTO NO REGIME NORMAL

Os sujeitos passivos revendedores de combustíveis líquidos que, em 31 de Dezembro de 2003, se encontrassem enquadrados no regime especial de isenção, previsto no art.º 53.º do CIVA, bem como no regime especial dos pequenos retalhistas, previsto no art.º 60.º do CIVA, estavam obrigados a, no prazo de 15 dias a contar da data da entrada em vigor deste regime (1 de Janeiro de 2004), entregar no respectivo serviço de finanças uma declaração de alterações para enquadramento no regime normal. A referida declaração produzirá efeitos a partir da entrada em vigor deste regime ou seja, em 1 de Janeiro de 2004.

13. PROCEDIMENTOS A ADOPTAR RELATIVAMENTE ÀS EXISTÊNCIAS DE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2003, ADQUIRIDOS NA VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI N.º 521/85, DE 31 DE DEZEMBRO.

13.1. Combustíveis adquiridos em conta firme

Nas transmissões de combustíveis líquidos efectuadas por revendedores após a entrada em vigor deste regime, na parte em que correspondam à venda de existências cujo IVA tenha sido liquidado de acordo com as regras vigentes até 31 de Dezembro de 2003 (Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro), não devem ser consideradas para efeitos do cálculo do valor tributável (margem efectiva de vendas), nem as vendas, nem o respectivo custo de aquisição das existências vendidas.

Torna-se, assim, necessário tomar em consideração, para o primeiro período do imposto, a inventariação das existências por tipo de combustível.

13.2. Combustíveis adquiridos à consignação

O IVA devido e exigível por transmissões efectuadas pelo consignatário antes da aplicação do novo regime, deverá ser liquidado pela empresa distribuidora consignante, de acordo com o regime previsto no Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro.

Deste modo, e ainda que a factura do consignante tenha sido emitida em data posterior à da entrada em vigor do novo regime, o IVA deverá ser sempre calculado, por aquele, com base no preço de venda ao público fixado administrativamente (para os combustíveis líquidos sujeitos ao regime de preço máximo) ou com base no preço efectivo de venda (para os restantes combustíveis líquidos).

Com os melhores cumprimentos.

O SUBDIRECTOR-GERAL,
(António de Sousa e Menezes)