

PT8588 - Agosto 2011

Ofertas

Uma empresa que se encontra enquadrada no regime geral do SNC, tem nos seus inventários mercadorias deterioradas, pelo que, decidiu doa-las a instituições de caridade. Qual o tratamento contabilístico a dar a essa doação?

Parecer Técnico

Relativamente a uma empresa que se enquadra no regime geral do SNC, e que pretende doar mercadorias deterioradas a instituições de caridade, questiona-nos qual o tratamento contabilístico a dar a estas doações.

No âmbito de bens deteriorados (ou mesmo obsoletos), quando não se preveja que os mesmos tenham viabilidade económica de venda, os mesmos podem ter o seguinte destino:

1. abate, ou
2. doação

O caso exposto enquadra-se na segunda situação, o que salientamos deste logo, que a dedutibilidade fiscal dos donativos rege-se pelas normas estabelecidas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

De qualquer modo, nesta operação convém verificar se todos os bens são doados, ou se existem alguns que irão ser abatidos (depois de verificado que esses bens não se conseguem vender).

Caso a empresa verifique em simultâneo o abate e donativos (de mercadorias deterioradas), nesta situação, e apesar da não obrigação legal, de proceder a qualquer prévia participação junto dos serviços da Administração Fiscal (ver n.º 3 do Ofício-Circulado n.º 35.264 do SIVA), a empresa tem vantagem em elaborar um auto de destruição, que evidencie o local, o dia e a hora do abate, os bens que se abatem e a razão pelo qual se abatem, e que deverá estar assinado pelo menos por duas pessoas que testemunhem ter presenciado a destruição dos bens.

De acordo com as notas de enquadramento SNC, se os artigos doados faziam parte dos Inventários da entidade, portanto contabilizados como tal (classe 3), pela sua saída, os mesmos devem ser registados na conta 382-Reclassificação e regularização de inventários e de ativos biológicos.

Diz-nos o "SNC Explicado" (livro técnico de Rui M.P. Almeida, Ana Isabel Dias e Fernando Carvalho) que na conta 38 - Reclassificação e regularização de inventários e de ativos biológicos devem registar-se as regularizações de inventários e ativos biológicos, nomeadamente quebras, sobras, ofertas e outras operações que não sejam compras, vendas ou consumos.

Daqui resulta que, que se a empresa efetua donativos (conta 6882), ou abates (conta 6842), terá que movimentar por contrapartida a conta 38- Reclassificação e regularização de inventários e de ativos biológicos.

Neste contexto, haverá que averiguar o enquadramento da entidade beneficiária do donativo, pois o mesmo poderá ser considerado um donativo ao abrigo do artigo 61.º dos Estatutos dos Benefícios Fiscais (e a empresa beneficiar da dedutibilidade fiscal de tais gastos), que nos diz que, para efeitos fiscais constituem donativos as entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Donativo no âmbito do Mecenato

De acordo com a Circular n.º 12/2002 de 19 de Abril de 2002 (DSIVA), vamos averiguar o conceito de Donativo no âmbito do Mecenato:

Em primeiro lugar há que esclarecer que a dedutibilidade fiscal dos donativos, rege-se pelas normas do Mecenato que se enquadram no Estatuto dos Benefícios Fiscais (desde a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e aditado pelo Orçamento de Estado de 2007).

Para a qualificação de um donativo no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais, deve apurar-se se a regalia

eventualmente facultada pelo beneficiário do mesmo confirma o espírito de liberalidade do doador ou se, pelo contrário, permite concluir pela existência de uma intenção de enriquecimento, consubstanciando um negócio oneroso.?

Para o efeito de recusar ao donativo a natureza de mecenato não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspondente patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.?

Pelo caso em concreto, não nos parece que o donativo tenha uma qualificação de "natureza comercial" (patrocínio), e igualmente pressupomos que as doações foram efetuadas a instituições abrangidas pelo artigo 62.º dos Estatutos dos benefícios fiscais.

Quando falamos em donativos no âmbito do mecenato temos que observar se os mesmos são aceites fiscalmente no âmbito dos (EBF), ou seja são considerados donativos no âmbito de Mecenato as doações previstas no artigo 62.º do EBF, e de acordo com as condições aí previstas, com o objetivo de dedução ao lucro tributável em IRC.

Por exemplo, pressupondo que as instituições de caridade, são IPSS, a dedutibilidade fiscal recai na alínea a) do n.º 3 do artigo 62.º do EBF, que nos diz que "são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas legalmente equiparadas", não se aplicando qualquer limite se os mesmos se destinarem à realização de atividades ou programas considerados de superior interesse social.

Os gastos são majorados em 30%, podendo ser majorados em 40%, se, se destinarem a custear as medidas previstas no n.º 4 do artigo 62.º do EBF.

Para melhor compreensão vamos pressupor que a empresa em questão doa bens (deteriorados) a uma IPSS, do seguinte modo:

Donativo a uma IPSS- 1.000,00 €

Entidade doadora (Mecenas):

-volume dos serviços prestados (ou volume de vendas) no valor de 1.000.000,00€

Nesta situação o donativo enquadra-se na alínea a) do n.º 3 do artigo 62.º do EBF, e além do custo ser aceite fiscalmente por não ultrapassar o limite estabelecido neste estatuto, a entidade mecenas poderá ainda beneficiar da majoração do n.º 4 e 5 do artigo 62.º do EBF (caso se enquadre nessa situação), ou seja por exemplo, se o donativo estiver relacionado com a alínea a) do n.º 4 do artigo 62.º, este resulta num acréscimo majorado de 140%, e é registado como gasto fiscal para posterior determinação do lucro tributável.

Caso se esteja na situação em que a entidade beneficiária do donativo não se enquadre no artigo 62.º dos EBF, a mesma só poderá ser aceite fiscalmente em sede de IRC em conformidade com o artigo 23.º do CIRCS, não tendo o benefício fiscal referido anteriormente. O que implica desde logo a prova da indispensabilidade para a formação dos rendimentos sujeitos a imposto (situação difícil de provar no caso de uma oferta por liberalidade do doador).

Relativamente ao valor a considerar, como estamos perante donativos em espécie, conforme nos diz o n.º 11 do artigo 62.º dos EBF, "o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável".

Em sede de IVA

Em sede de IVA, salienta-se desde logo o n.º 10 do artigo 15.º do CIVA, que nos diz que "Estão isentas do imposto as transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos, bem como as transmissões de livros a título gratuito efetuadas ao departamento governamental na área da cultura, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais. (Redação da Lei n.º 22/2010, de 23 de agosto)".

Relativamente a Donativos com natureza de "Operações Gratuitas", aconselhamos ainda a leitura da Circular n.º 12/2002, de 19 de abril de 2002 (esclarece que os donativos poderão ser em dinheiro ou em espécie).

Referente às transmissões de bens, importa referir o artigo 3.º da Portaria n.º 497/2008 de 24 de Junho de 2008,

que nos transmite o seguinte conceito de oferta:

1 - A oferta pode ser constituída por bens comercializados ou produzidos pelo sujeito passivo ou por bens adquiridos a terceiros.

2 - Quando a oferta seja constituída por um conjunto de bens, o valor de € 50, a que se refere o n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA, aplica-se a esse conjunto.

3 - Excluem-se do conceito de oferta os bónus de quantidade concedidos pelo sujeito passivo aos seus clientes.?

Daqui resulta que se não existisse o n.º 10 do artigo 15.º do CIVA, a regra geral seria os donativos constituídos em espécie (bens deteriorados de valor superior a € 50,00) darem lugar à sujeição a imposto pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas a título gratuito pelos sujeitos passivos nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, e das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º ambos do CIVA. (Isto obviamente pressupondo, que foi deduzido IVA na aquisição ou produção de tais bens ofertados).

Concluimos que havendo transmissões de bens (a título gratuito) que cumpram cumulativamente os requisitos do n.º 10 do artigo 15.º do CIVA:

- Efetuadas a Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e/ou

- A Organizações não governamentais sem fins lucrativos (ONGS),

com a finalidade de serem distribuídas (pelas entidades beneficiárias) a pessoas carenciadas, nesta situação, as transmissões de bens não estão sujeitas à liquidação de IVA.

Pelo caso em concreto, poderão resultar três situações relativamente ao donativo em espécie referente à donativos de mercadorias deterioradas.

1.ª situação - Transmissões de bens abrangidas pelo n.º 10 do artigo 15.º do CIVA

2.ª situação - Transmissão de bens com natureza de oferta, e se forem cumpridos cumulativamente os requisitos de acordo com o n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, ou seja:

- Valor da oferta não ultrapassa os 50 euros e

- Valor global das ofertas efetuadas não ultrapassem cinco por mil do volume de negócios do ano anterior (só se têm estes dados no final do ano)

Nesta situação não haverá tributação do donativo e contabilisticamente a operação seria relevada do seguinte modo:

Débito: 6882 x - Donativos -IPSS (valor A = valor correspondente à transmissão das mercadorias deterioradas.

Crédito: 38- Reclassificação e regularização de Inventários (valor A)

(Donativo em espécie enquadrado no n.º 10 do artigo 15.º do CIVA, ou que não tenha excedido os limites do n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, ou ainda que não tenha sido exercido o direito à dedução na aquisição ou produção dos bens ofertados)

3.ª situação - Transmissão de bens com natureza de oferta (não enquadradas no n.º 10 do artigo 15 do CIVA), e se o:

- Valor da oferta ultrapassar os 50 euros e

- Valor global das ofertas efetuadas ultrapassem cinco por mil do volume de negócios do ano anterior (só se têm estes dados no final do ano)

Nesta situação, haverá tributação de IVA, caso tenha existido dedução de IVA na produção ou aquisição da oferta, e contabilisticamente o registo seria:

Débito: 6882 x - Donativos -IPSS (valor A+ B)

Crédito: 2433 - IVA liquidado (valor B)

Crédito: 38- Reclassificação e regularização de Inventários (valor A)

(Donativo em espécie com natureza de oferta em que os bens transmitidos ultrapassam o n.º 7 do artigo 3.º do CIVA)

Uma vez que a entidade beneficiária poderá encontrar-se inserida no Estatuto dos Benefícios Fiscais, e para que o sujeito passivo mecenas possa beneficiar das normas do mecenato aquando do donativo entregue, a obrigação da instituição beneficiária releva-se ao nível do cumprimento das obrigações acessórias de acordo com o artigo 66.º do EBF.

Por último, no caso em que os donativos se enquadrem na 3ª situação, o recibo emitido, pressupomos por uma IPSS, não terá que fazer menção de IVA, pois esta obrigação cabe à empresa, que poderá liquidar o IVA (por exemplo através de documento interno), isto sem prejuízo, de que, no recibo do donativo deve constar que o mesmo foi concedido sem contrapartidas, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 66.º do EBF.