

## Rendimentos do trabalho dependente

Determinada empresa possui um refeitório onde é fornecido a todos os funcionários o almoço/jantar. Por esse motivo o subsídio de refeição não lhes é pago (em dinheiro) mas sim em espécie. Este valor deve ser declarado no final do ano na declaração de rendimentos do IRS (alínea b) do art. 119.º do CIRS), mesmo que o valor pago ao fornecedor por cada refeição fornecida não exceda 50 por cento do limite legal estabelecido para o subsídio de alimentação? As refeições são fornecidas por uma empresa especializada, que tem os seus próprios funcionários a trabalhar no refeitório e factura mensalmente as refeições à taxa de 12 por cento. A dúvida coloca-se ao nível da dedução desse IVA já que a alínea b) do n.º 2 do art. 21.º do CIVA menciona que o IVA é dedutível nas «... despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de ... refeições, alimentação e bebidas, em cantinas,...». Estando outra empresa a fornecer as refeições, não estarão elas excluídas do direito a dedução do IVA?

Determinada entidade fornece refeições aos seus funcionários. A questão colocada é relativa ao enquadramento desta operação no âmbito dos rendimentos em espécie. O fornecimento de refeições é realizado mediante o recurso à contratação de uma empresa para esse efeito, que debita mensalmente o valor acordado. Coloca-se a dúvida relativamente ao exercício do direito à dedução do imposto suportado.

A alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do Código do IRS enquadra como rendimentos do trabalho dependente os benefícios ou regalias não compreendidos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou estejam em conexão com aquela prestação e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica - que é o caso do subsídio de alimentação, previsto, aliás, no ponto 2 daquela alínea b).

Determina, então, aquele normativo - subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do Código do IRS - que o subsídio de refeição deve ser considerado rendimento do trabalho dependente, mas apenas na parte em que exceda em 50 por cento (ou em 70 por cento, quando seja atribuído através de vales de refeição), o limite legal estabelecido, o que significa que, até àqueles montantes, o subsídio de refeição não será tributado por não constituir rendimento do trabalho.

De modo que, para efeitos de preenchimento da declaração de rendimentos prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 119.º do Código do IRS, deveremos ter presente o facto desta operação se qualificar ou não como rendimento do trabalho dependente. Qualificando-se como tal deverá constar da declaração, caso não se qualifique (designadamente, porque não ultrapassa os limites) não deverá constar da declaração. Nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 21.º do Código do IVA, não é possível exercer-se o direito à dedução do IVA contido nas despesas de alojamento, alimentação, bebidas, tabacos e despesas de representação. Contudo, a alínea b) do n.º 2 do referido artigo estabelece que não se verificará a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares.

Importa referir, contudo, que a disposição prevista na alínea b) do n.º 2 do art. 21.º do Código do IVA tem de ser enquadrada no contexto geral do direito à dedução prevista no art. 20.º, isto é, só haverá possibilidade do direito à dedução se as despesas estiverem ligadas à realização das operações previstas no referido art. 20.º do Código do IVA.

O fornecimento de refeições aos trabalhadores, constitui uma operação tributável, cujo valor de incidência seria o da contraprestação ou, caso esta não exista (operação gratuita, o que é quase a regra universal nas empresas), o valor normal, tal como está estipulado na alínea c) do n.º 2 do art. 16.º e definido no n.º 4 do mesmo artigo. No entanto, o n.º 40 do art. 9.º isenta de IVA os serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus trabalhadores (embora passível de renúncia nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 12.º do Código do IVA).

De acordo com a doutrina existente, nomeadamente o Ofício-Circulado n.º 105643, de 17/11/88, do SIVA, este tipo de operação considera-se abrangido pela isenção acima referida, tendo como consequência a não liquidação do IVA, não conferindo, portanto, o direito à dedução, devendo-se observar as regras do art. 23.º, ou seja, a existência simultânea de operações que conferem o direito à dedução (operações normais da empresa) e operações que não conferem o direito à dedução (por exemplo, o fornecimento de refeições).★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

## Normas Internacionais de Contabilidade

Os testes de imparidade ao *goodwill* (que vieram substituir a amortização), concretamente, incidem sobre o quê? Como é que as empresas vão sustentar a perda reconhecida (ou não)? Tem que existir um estudo? Existe alguma literatura ou site (para além das normas que regulam esta matéria) que aborde de forma desenvolvida esta temática?

Registrar o *goodwill* como activo sujeito a revisões de *impairment* é recomendada pelo IFRS 3 e pela IAS n.º 36 (IASC).

O teste de *impairment* consiste em verificar se o *goodwill* perde valor, tendo como referência o justo valor ou a quantia recuperável dos activos e passivos, comparativamente ao valor inicial de registo.

Se o justo valor ou a quantia recuperável for inferior ao valor contabilístico deverá reconhecer-se uma perda por *impairment* igual àquela diferença.

O FAS n.º 142 recomenda a contabilização do *goodwill* como um activo não amortizável sujeito a revisões anuais de *impairment*, tendo em atenção os seguintes aspectos:

- O *goodwill* não decresce de valor de forma igual e sistemática de acordo com *standards*;
- O critério de amortizar o *goodwill* de acordo com a sua vida útil, fixando um período máximo (40 anos nos EUA e 20 anos nas NIC) é arbitrário.
- A amortização sistemática e linear do *goodwill* não apresenta aderência à realidade económica;
- Pode acontecer que o *goodwill* não diminua de valor;
- A amortização do *goodwill* não é consistente com a representação fiel do património e dos resultados.

De salientar que existem algumas diferenças entre os procedimentos contabilísticos preconizados pela NIC n.º 36 e o FAS n.º 142, salientando-se as seguintes:

- A NIC n.º 36 define uma perda por *impairment*, como a quantia pela qual o valor de registo excede o valor recuperável.

- O FAS n.º 142 define uma perda por *impairment*, como a diferença entre o valor de registo e o justo valor.

A NIC n.º 36 define o valor recuperável como o mais alto do preço de venda líquido do activo e do seu valor de uso.

O valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que são esperados que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

A NIC n.º 36 recomenda que à data de cada balanço sejam efectuados testes de imparidade, devendo, em conformidade com o disposto no n.º 9 da citada norma, considerar como mínimo as indicações seguintes:

«Fontes externas de informação:

- a) Durante o período, um valor de mercado do activo tenha diminuído significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem de tempo ou uso normal;
- b) Tenham tido lugar durante o período alterações significativas com um efeito adverso na empresa, ou terão lugar no próximo futuro, nos ambientes tecnológicos, de mercado, económico ou legal em que a empresa opera ou no mercado ao qual um activo está ligado;
- c) Taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno de investimentos tenham aumentado durante o período e os aumentos que provavelmente afectam a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuição materialmente relevante da quantia recuperável do activo;
- d) A quantia assentada dos activos líquidos da empresa que relata seja maior do que a sua capitalização de mercado

Fontes internas de informação:

- e) Estiver disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;
- f) Tenham tido lugar durante o período alterações significativas com um efeito adverso na empresa, ou sejam esperadas que tenham lugar no próximo futuro, até

ao ponto em que, ou da maneira em que um activo seja usado ou esperado que seja usado.

Estas alterações incluem planos para descontinuar ou reestruturar a operação à qual pertence um activo ou para alienar um activo antes da data previamente esperada;

g) Estiver disponível evidência de relato interno que indique que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que era esperado.»

O *goodwill* proveniente duma aquisição representa um pagamento feito por um adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros.

O *goodwill* não gera fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e, por isso, a quantia recuperável do *goodwill* como um activo individual não pode ser determinada.

Como consequência o teste de *impairment* do *goodwill* deve ser efectuado para a unidade geradora de caixa a que este pertence.

A NIC n.º 36 define unidade geradora de caixa como o mais pequeno grupo de activos que geram influxos de caixa a partir do uso continuado que sejam vastamente independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

Em primeiro lugar, deve ser efectuado um teste de “baixo para cima”, isto é, a empresa deve:

I) Identificar se a quantia do *goodwill* pode ser imputada numa base sistemática e consistente à unidade geradora de caixa sob revisão;

II) Então comparar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa sob revisão com a sua quantia assentada de *goodwill* imputado, se houver, e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88.

A empresa deve executar o segundo passo do teste de baixo para cima mesmo se nada da quantia assentada de *goodwill* puder ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob revisão. Se, ao executar o teste de baixo para cima a empresa não puder imputar a

quantia assentada de *goodwill* numa base consistente e razoável à unidade geradora de caixa sob revisão, a empresa deve também efectuar um teste de cima para baixo, isto é a empresa deve:

I) Identificar a mais pequena unidade geradora de caixa que inclua a unidade geradora de caixa sob revisão e à qual o *goodwill* possa ser imputado numa base consistente e razoável (a unidade geradora de caixa maior);

II) Então, comparar a quantia recuperável da maior unidade geradora de caixa com a sua quantia assentada (incluindo a quantia assentada de *goodwill* imputado) e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88) [ponto 80 da NIC n.º 36]

Parágrafo 88 da NIC n.º 36:

«Uma perda de imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, a sua quantia recuperável for menor do que a sua quantia assentada. A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia assentada dos activos da unidade na ordem que se segue:

- a) Primeiro, ao *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa (se a houver);
- b) Depois, aos outros activos da unidade numa base pro-rata baseada na quantia assentada de cada activo da unidade.»

Quanto a literatura adequada ao tema, recomenda-se a leitura das normas internacionais atrás referidas, bem como a consulta do site <http://www.accountingresearchmanager.com>. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)



## Regras de localização e prestações de serviços

Uma empresa contratou serviços a Espanha (na área dos recursos humanos). De acordo com o n.º 8 do artigo 6.º do IVA, a empresa é sujeito passivo e estes serviços equiparados a aquisições de bens. É, pelo menos, o que se percebe da leitura do art. 1 do RITI e do artigo 6.º do IVA. Quais os campos da declaração periódica onde deve ser tratada esta prestação de serviços? Nos campos 3 (base) e 4 (imposto), ou nos campos 10 (aquisições intra-comunitárias) e 11 (imposto)?

Relativamente à questão colocada é necessário recorrer ao artigo 6.º do Código do IVA (CIVA), que define as regras de localização das prestações de serviços.

De acordo com a regra geral do artigo, que se encontra consignada no n.º 4, são consideradas localizadas no território nacional as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.

Tal regra geral tem, no entanto, múltiplas excepções, como decorre dos vários números daquele artigo.

O n.º 8 do artigo 6.º do CIVA determina que são tributáveis as prestações de serviços nele enumeradas, cujo prestador não tenha no território

nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, desde que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe no território nacional, onde se incluem a «colocação de pessoal à disposição» e: «Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento.»

Sendo esse o caso, o adquirente terá de liquidar o imposto e sendo um sujeito passivo com direito à dedução, exercer o direito à dedução, declarando a base tributável no campo 3, o imposto liquidado no campo 4 e o imposto deduzido no 24 do quadro 06 da declaração periódica de IVA.

Se, por força das regras de localização, for considerado localizado em Espanha, a prestação de serviços vire onerada com imposto espanhol, sendo essa operação fora do campo do imposto, não sendo declarada na declaração periódica, estando prevista por força da 8.ª Directiva (79/1072/CEE, de 6 de Dezembro), o pedido do reembolso do imposto suportado junto das autoridades tributárias do Estado membro. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

## Cessão de créditos

Um sócio gerente de uma sociedade unipessoal pretende ceder a sua quota e vai continuar vinculado à empresa como empregado. Tem actualmente um montante elevado em suprimentos (conta 25). Pretende transferir esse montante para uma conta 26, por forma a ser reembolsado do referido valor após a cedência da sua quota. É possível fazer esta transferência? Em que condições? Tem repercussões a nível fiscal? Sendo possível essa transferência de saldo, pretende o sócio cedente e os potenciais sócios saber se podem assumir um acordo escrito com algumas condições como se-

jam: o cedente receber um valor fixo mensal, por conta do saldo na 26 até perfazer o total ou, no caso de se desvincular da empresa, prescindir do saldo que ainda restar. É possível fazer este acordo? Tem bases legais que devem ser cumpridas ou basta um simples acordo de pagamento entre a empresa e o credor?

São colocadas questões relacionadas com suprimentos e com a sua transmissibilidade. Os suprimentos, regra geral, servem para fazer face à subcapitalização da empresa e pode ou não vencer

juros, devendo o seu contrato ser reduzido a escrito. Registam-se no passivo da sociedade (seja ela por quotas ou anónima) e a sua restituição depende do previsto no contrato, mas em caso de falência só poderão ser restituídos após inteiramente satisfeitos os credores externos.

Para um melhor enquadramento desta matéria aconselha-se a leitura dos artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades Comerciais.

Em concreto a transmissibilidade dos suprimentos far-se-á de acordo com o que for convencionado na transmissão da quota. Isto é, se no acto da transmissão for acordada a transmissão dos suprimentos com a mesma, não se altera a figura, sendo apenas alterada a titularidade dos mesmos. Por outro lado, se não se convencionar a sua transmissibilidade, o crédito existente deixa

de figurar como suprimentos, sendo reclassificado como créditos a outros credores.

No caso de credor diverso, a sua restituição pode ser efectuada como se de um crédito normal se tratasse, com ou sem plano escalonado de reembolso.

Caso exista perdão de dívida, tal facto deve implicar um proveito extraordinário para a empresa e tributado como tal em sede de IRC.

Em termos de imposto do selo e suas implicações nos suprimentos, aconselhamos a leitura do art. 7.º do respectivo código e da verba 17 da sua tabela anexa. O seu enquadramento depende de diversos factores como sejam a titularidade e a permanência dos suprimentos, que face às questões colocadas não dispomos. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

## Declarações de cadastro

**Determinado sujeito passivo tem três facturas relativas à compra de mercadorias, mas estas estão emitidas com data anterior à do início de actividade. Como classificar estas facturas, uma vez que vão interferir com o valor dos *stocks*?**

Relativamente aos movimentos ocorridos anteriormente à data do início da actividade, constante da respectiva declaração, não conferem o direito à dedução do IVA suportado. Podendo, no entanto, fazer reportar-se o início da actividade ao da ocorrência da primeira operação tributável.

A dedutibilidade das despesas incorridas pelas sociedades, para efeitos da aplicação do disposto no Código do IRC, depende de se poderem comprovar que foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, conforme dispõe o artigo 23.º do CIRC.

Tratando-se de despesas incorridas antes do início da actividade, que não as de constituição da sociedade, poder-se-á entregar uma declaração de alterações reportando a data de início de actividade à data dessas despesas, suportando a correspondente coima, por forma a poderem ser incluídas na contabilidade da sociedade e poder ser exercido o direito à dedução do IVA.

Nos termos do artigo 18.º do CIRC os proveitos e custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputáveis

ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

O POC determina que se dê aos custos, proveitos e resultados e ao balanço uma imagem verdadeira e apropriada, especificando que devem seguir-se critérios de prudência (princípio de prudência) e de reconhecimento dos custos no período a que respeitam (princípio da especialização dos exercícios) e apela para a substância sobre a forma e materialidade.

Do ponto de vista da contabilidade patrimonial a aplicação do princípio da especialização dos exercícios (ou do acréscimo), conduz a que não possam ser reconhecidos custos ou proveitos de um exercício noutro exercício, pelo que a contabilização de facturas de terceiros correspondentes a despesas de anos anteriores, não podem afectar os custos fiscais do exercício em causa.

Todavia, no caso presente, e face à informação disponibilizada, julgamos ter ocorrido uma omissão nos registos contabilísticos relativos ao exercício de início de actividade, na medida em que não terão sido efectuados os correspondentes registos contabilísticos. Assim, deverá para tal tomar em consideração o disposto na Directriz Contabilística n.º 8, «Correcções relativas a exercícios anteriores.» ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

## Regras de localização de IVA

Um contribuinte espanhol registado em IVA em Espanha vem efectuar um espectáculo musical em Portugal para um contribuinte português. O contribuinte espanhol liquida IVA à taxa normal espanhola?

A localização das prestações de serviços segue, em princípio, a regra do denominado "princípio do país de origem", isto é, a tributação é efectuada no país onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, conforme o n.º 4 do art. 6.º do Código do IVA.

No entanto, esta regra comporta diversas excepções. Uma dessas excepções é a referida na alínea d) do n.º 6 do art. 6.º que estabelece que são sujeitas a imposto em território nacional, ainda que o prestador dos serviços não tenha aqui sede, estabelecimento estável ou domicílio, «as prestações de serviços de carácter artístico, que tenham lugar no território nacional.»

Assim, a prestação de serviços efectuada pelo músico espanhol à empresa com sede em Portugal, e tendo em conta que o espectáculo ocorre em território nacional, é aqui sujeita a IVA face ao disposto no ponto anterior.

Ainda que esta operação seja sujeita a IVA em território nacional, poderá estar dele isenta face ao estabelecido na alínea b) do n.º 16 do art. 9.º do CIVA que estabelece a isenção das prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por «actores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas ...».

Face ao disposto, a operação descrita poderá estar isenta de IVA, devendo a empresa promotora do espectáculo (adquirente do serviço) no documento que elabora para suporte da operação, fazer menção à isenção da alínea b) do n.º 16 do art. 9.º do CIVA.



De facto, o disposto na alínea b) do n.º 16 do art. 9.º representa uma desoneração da actividade exercida por actores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, mas que funciona unicamente no caso destes profissionais prestarem os seus serviços directamente aos promotores. O âmbito desta isenção abrange as prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por chefes de orquestra e músicos, quer actuem individualmente quer estejam integrados em conjuntos para execução de espectáculos musicais. Quando estes profissionais prestam os seus serviços aos respectivos promotores, a actividade está isenta ao abrigo da alínea b) do n.º 16 do art. 9.º do Código do IVA, isto é, não liquidam imposto nas suas prestações de serviços, mas também não podem deduzir o imposto que suportam nas suas aquisições. Na eventualidade de serem eles os promotores, deixarão de beneficiar da isenção, passando a liquidar IVA nos termos gerais do Código.

Face ao exposto, só a prestação do serviço do artista para o promotor está isenta, pelo que as prestações de serviços efectuadas pelos promotores aos adquirentes do espectáculo estão sujeitas a IVA, nos termos gerais.

A aplicação das isenções previstas no art. 9.º do Código do IVA não depende das características do adquirente das mesmas. As regras deste artigo dependem apenas das características da própria operação.

Assim sendo, ainda que localizada no território nacional, desde que a prestação de serviços de carácter artístico, prestada pelos músicos, seja facturada/debitada ao promotor do espectáculo continua a estar isenta por força da norma do n.º 16 do art. 9.º do Código do IVA.

Como também já foi referido, caso seja o músico o promotor do espectáculo, ou quando exista qualquer intermediação de um agente, o serviço por si prestado está sujeito a tributação nos termos gerais do código.

Neste caso devemos atender ao disposto no art. 9.º do Código do IVA, que define as regras de tributação das prestações de serviços, quando realizadas no território nacional, conforme já foi acima referido. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)