



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

Curso DIS2211

NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Elaborado por:

CARLA CARVALHO

GRAÇA AZEVEDO

Julho 2011

Nota prévia:

Este documento foi preparado para servir de apoio à acção de formação à distância promovida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, sob o tema “NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo”.

Mais do que um texto acabado, o que aqui se plasma é um guião desenvolvido da respectiva formação, sendo esse o seu único objectivo.

Não é permitida a utilização deste trabalho, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da OTOC, entidade que detém os direitos de autor.

Siglas e Abreviaturas

ABDR – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DC – Directriz Contabilística

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IEFP – Instituto do Emprego e Formação Profissional

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

IT – Interpretação Técnica

ME - Microentidades

NC-ME – Norma Contabilística para Microentidades

NCM – Normalização Contabilística para Microentidades

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PE – Pequenas Entidades

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Índice

Siglas e Abreviaturas	3
------------------------------------	----------

Objectivos e metodologia da formação	7
---	----------

I – A contabilização dos subsídios no normativo POC	9
--	----------

1. Enquadramento normativo	9
2. Notas explicativas (Capítulo 12 do POC)	10
2.1. Subsídios para investimentos amortizáveis	10
2.2. Subsídios para investimentos não amortizáveis	11
2.3. Subsídios à exploração	11
2.4. Subsídios reembolsáveis	12
3. Apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras	12

II – A contabilização dos subsídios no SNC	13
---	-----------

1. O actual corpo normativo nacional	13
2. Os subsídios na Proposta do SNC	16
3. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 22	19
3.1. Objectivo	20
3.2. Âmbito	21
3.3. Definições	24
3.4. Subsídios do Governo	26
3.4.1. Subsídios não reembolsáveis relacionados com activos	29
3.4.2. Subsídios relacionados com rendimentos	36
3.4.3. Subsídios não monetários	42
3.4.4. Subsídios reembolsáveis	44
3.5. Apresentação de subsídios do Governo	49
3.6. Reembolso de subsídios do Governo	53

3.7. Apoio do Governo	54
3.8. Divulgações.....	56
4. Análise comparativa: SNC vs POC	57
5. Subsídios do Governo e Impostos diferidos.....	60
5.1. Enquadramento fiscal dos subsídios.....	60
5.2. Efeito nos impostos diferidos.....	62
6. O tratamento contabilístico dos subsídios nas NCRF-PE e NC-ME	64
 III – Casos Práticos	67
Caso 1 – Subsídios: transição do POC para o SNC	67
Caso 2 - Subsídio relacionado com activos depreciables	72
Caso 3 - Subsídio não monetário (activo não depreciable)	78
Caso 4 - Subsídio à exploração	83
Caso 5 - Subsídio não monetário	90
Caso 6 - Subsídio reembolsável.....	99
 Bibliografia	112

Índice de Aplicações Práticas

1 - Subsídio não reembolsável relacionado com activos fixos	33
2 - Subsídio à exploração	38
3 - Subsídio não monetário	43
4 - Subsídio reembolsável	46

Objectivos e metodologia da formação

Este manual tem como objectivo principal contribuir para a compreensão da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, mediante uma abordagem teórico-prática, permitindo a actualização e consolidação de conhecimentos dos Técnicos Oficiais de Contas.

Para tal propósito, o manual foi preparado de modo a dotar os profissionais de conhecimentos que reputamos de essenciais, designadamente:

- Conhecer a classificação dos subsídios do Governo à luz da NCRF 22;
- Identificar o tratamento contabilístico aplicável a cada um dos tipos de subsídios do Governo;
- Compreender a contabilização dos diversos tipos de subsídios segundo o disposto na NCRF 22;
- Percepcionar as principais diferenças entre a NCRF 22, a NCRF para Pequenas Entidades (NCRF-PE) e a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME), quanto ao tratamento contabilístico dos subsídios;
- Conhecer os principais efeitos fiscais associados à contabilização dos subsídios do Governo.

Este trabalho tem como finalidade última servir de apoio no tratamento contabilístico de situações concretas da realidade empresarial, no que aos subsídios diz respeito. Para tanto, considerámos pertinente efectuar, não só uma abordagem teórica dos principais aspectos da NCRF 22, mas também a aplicação prática da mesma a alguns problemas que poderão ser comuns a várias entidades, de forma a encontrar soluções e, assim, facilitar o recurso à Norma.

O manual inicia com uma incursão sumária sobre o tratamento contabilístico dos subsídios do Governo no POC e a génese do actual corpo normativo nacional em geral,

e da NCRF 22 em particular, de modo a compreender algumas das opções tomadas nas actuais regras de contabilização dos subsídios.

No capítulo II é efectuada uma análise pormenorizada de cada um dos principais aspectos da NCRF 22, apresentando não só o conteúdo preconizado na norma, mas também identificando algumas das problemáticas que podem estar associadas. Abordamos, ainda neste capítulo, a problemática fiscal associada aos subsídios, assim como identificamos as principais diferenças entre o modelo geral do SNC, a NCRF-PE e a NC-ME, quanto ao tratamento contabilístico dos subsídios.

De modo a melhor ilustrar, quer o alcance teórico da norma, quer as soluções para a resolução daquelas problemáticas, a nossa exposição será, sempre que se justifique, acompanhada de aplicações práticas. Refira-se, contudo, que no Capítulo II, na resolução das aplicações práticas, será ignorado o eventual efeito dos impostos diferidos. O objectivo é não complexificar a análise de cada uma das temáticas associadas aos subsídios, remetendo o tratamento dos impostos diferidos para o Capítulo III, onde serão apresentadas as resoluções de situações práticas mais globais, no contexto, quer do modelo geral do SNC, quer da NCRF-PE e da NC-ME.

De sublinhar, por fim, que embora a grande maioria das entidades já tenha, à data desta formação, efectuado a transição do POC para o SNC (modelo geral ou NCRF-PE) ou para a Normalização Contabilística para Microentidades (NCM), optámos, ainda assim, por abordar a problemática da transição quanto aos subsídios. Desde logo, porque os efeitos fiscais da transição, nomeadamente ao nível dos impostos diferidos, continuam a ter implicações contabilísticas por vários anos. Por outro lado, esta problemática poderá ser, embora residualmente, aplicável às entidades cujo período económico não coincida com o ano civil e que, por tal facto, possam ainda estar a efectuar a transição de normativos.

I – A contabilização dos subsídios no normativo POC

1. Enquadramento normativo

No anterior normativo contabilístico nacional, composto essencialmente pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC) (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro), Directrizes Contabilísticas (DC) e respectivas Interpretações Técnicas (IT), existia algum vazio normativo na contabilização dos subsídios e apoios do Governo, especialmente no que respeitava ao seu reconhecimento e mensuração, sendo igualmente insuficientes os requisitos de divulgação exigidos quanto a esta matéria.

Todas as insuficiências entroncavam, essencialmente, no facto de não existir, no quadro do POC, uma DC que regulasse especificamente a contabilização dos subsídios, e de não existir em compensação, qualquer referência aos subsídios, quer no capítulo 5 do POC, reservado aos critérios de valorimetria, quer nas notas explicativas do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR). Em consequência, as práticas contabilísticas em algumas matérias relacionadas com os subsídios eram diversas entre as empresas, e a informação divulgada aos seus utilizadores era escassa, ficando o essencial da informação na esfera das empresas beneficiárias de tais subvenções.

Com efeito, as únicas referências ao tratamento contabilístico dos subsídios no âmbito do POC eram, basicamente, nas Notas Explicativas às contas, e no conteúdo de algumas demonstrações financeiras, como analisaremos de seguida.

2. Notas explicativas (Capítulo 12 do POC)

A primeira referência aos subsídios era encontrada nas notas explicativas às contas 2745 – Acréscimos e Diferimentos – Proveitos Diferidos – Subsídios para Investimentos, 575 – Reservas – Subsídios, e 74 – Subsídios à exploração. Estas notas permitiam, por um lado, explicar o âmbito e, em alguns casos até, as regras de movimentação da conta e, por outro lado, identificar a tipologia dos diferentes subsídios existentes, os quais podem ser classificados, tendo por base a sua natureza, em 4 tipos: subsídios para investimentos amortizáveis; subsídios para investimentos não amortizáveis; subsídios à exploração; e, subsídios reembolsáveis.

2.1. Subsídios para investimentos amortizáveis

Segundo a nota explicativa à conta 2745 - Subsídios para Investimentos, eram nesta registados os subsídios, não reembolsáveis, atribuídos à empresa e destinados a financiar o investimento em activos amortizáveis. São exemplos os subsídios governamentais recebidos para a aquisição ou construção de edifícios, maquinaria, viaturas, equipamento administrativo, patentes, entre muitos outros activos amortizáveis. Assim, aquando da atribuição do subsídio, esta conta era inicialmente creditada por contrapartida de uma conta 268 – Devedores e Credores Diversos, pelo montante total do subsídio a que a empresa teria direito.

Posteriormente, e à medida do recebimento do subsídio, a conta 268 – Devedores e Credores Diversos era creditada por contrapartida de uma conta de Disponibilidades.

No que respeitava à afectação do subsídio a resultados, ditava a nota explicativa à conta 2745 - Subsídios para Investimentos, que a mesma seria debitada, numa base sistemática, por contrapartida da conta 7983 – Proveitos e Ganhos Extraordinários – Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários – Em Subsídios para Investimentos, na

devida proporção do reconhecimento das amortizações do imobilizado a que respeitava o subsídio.

2.2. Subsídios para investimentos não amortizáveis

Segundo a nota explicativa à conta 575 - Subsídios, eram nesta conta de capitais próprios registados directamente os subsídios, não reembolsáveis, atribuídos à empresa e que não se destinassem a investimentos amortizáveis, nem à exploração. Ou seja, o âmbito desta conta era definido de um modo residual, devendo nela figurar os subsídios para investimentos que não fossem amortizáveis, nomeadamente os atribuídos para a aquisição de terrenos.

2.3. Subsídios à exploração

Nos termos da nota explicativa à conta 74 – Subsídios à Exploração, eram nesta registados os montantes concedidos à empresa com a finalidade de compensar custos ou de aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não oferecesse dúvidas. Ou seja, os subsídios à exploração afectavam os resultados de um, ou mais, exercícios contabilísticos (para o que se utilizava a conta 274 – Acréscimos e Diferimentos – Proveitos Diferidos), em função do período durante o qual o subsídio concorria para os resultados operacionais da empresa. Como exemplos concretos de subsídios à exploração podemos indicar os subsídios para a criação de postos de trabalho, para formação, para a inserção de jovens na vida activa, entre muitos outros.

2.4. Subsídios reembolsáveis

Relativamente aos incentivos reembolsáveis, nomeadamente os empréstimos obtidos do Governo com juros à taxa zero, ou a taxas e/ou outras condições manifestamente mais favoráveis que as correntes nos mercados financeiros, deveriam os mesmos ser registados no Passivo, numa subconta da conta 23 - Empréstimos Obtidos.

3. Apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras

Relativamente à apresentação nas demonstrações financeiras dos montantes registados nas diferentes contas relacionadas com os subsídios, verificamos que, à excepção dos subsídios à exploração, nem nos modelos do Balanço, nem nos modelos das Demonstrações dos Resultados existia qualquer outra linha onde fossem divulgados autonomamente o valor dos diferentes subsídios de uma entidade. Com efeito, da análise da Demonstração dos Resultados por Naturezas, não era possível aos utilizadores da informação financeira conhecer, por exemplo, os montantes atribuídos ou imputados a resultados relativos aos subsídios ao investimento.

Tal insuficiência na apresentação da informação sobre os subsídios prende-se com o facto de os modelos das demonstrações financeiras em POC terem um formato mais ou menos rígido, em que a regra dominante era a de apenas apresentar os montantes das contas de primeiro grau do Balanço e da Demonstração dos Resultados. Ora, como o registo contabilístico dos subsídios ao investimento era sempre efectuado em contas secundárias, tal informação não era apresentada nos modelos daquelas demonstrações financeiras.

Perante este cenário, poderíamos ser levados a pensar que aquela insuficiência na informação apresentada era compensada pela divulgação de informação complementar no ABDR, relativa aos subsídios. Todavia, a verdade é que o modelo de ABDR

consignado no POC não reservava nenhuma nota específica para a explicação dos movimentos ocorridos nas contas relacionadas com os subsídios. Nem mesmo na nota 46, acerca da demonstração dos resultados extraordinários, era possível a identificação do montante dos subsídios aos investimentos amortizáveis afecto a resultados do exercício, uma vez que o quadro preconizado apenas exigia a divulgação das contas de segundo grau. Refira-se, contudo, que algumas daquelas informações poderiam ser divulgadas na nota 48 (Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados).

De sublinhar, porém, que era possível, através da análise das Demonstração dos Fluxos de Caixa, identificar o montante dos fluxos recebidos em cada exercício a título de subsídios para investimento, informação esta que figurava nas actividades de investimento.

II – A contabilização dos subsídios no SNC

1. O actual corpo normativo nacional

O crescente movimento de internacionalização originou uma forte pressão sobre diferentes formas de regulamentação das actividades económicas das empresas, especialmente ao nível dos mercados financeiros.

Neste contexto, os utilizadores da informação financeira, especialmente os investidores, tornam-se cada vez mais exigentes na quantidade e qualidade da informação a divulgar pelas empresas, assumindo a comparabilidade um papel de destaque, face às restantes características qualitativas que devem presidir à preparação da informação contabilística.

Neste sentido, diversos organismos de normalização contabilística e de regulação de mercados, de entre os quais se destacam o *International Accounting Standards Board* (IASB), o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), a União Europeia (UE) e, a nível nacional, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), têm vindo a implementar um processo de convergência das regras contabilísticas, no qual as *International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), emitidas pelo IASB, têm assumido um papel de destaque, por constituírem o normativo de base a todo este movimento de harmonização. O grande objectivo deste processo é o de incrementar a comparabilidade da informação financeira e, conseqüentemente, aumentar a sua qualidade, protegendo as empresas dos efeitos económicos negativos resultantes da diversidade contabilística.

A harmonização contabilística na UE tem vindo a conseguir-se, fundamentalmente, por via legislativa, ou seja, através da emissão de Directivas e, mais recentemente, de Regulamentos, com adaptações às normas comunitárias já existentes, para acolhimento de diversas matérias, tal como, por exemplo, o justo valor. Estes esforços de harmonização traduziram-se, designadamente, na alteração às 4.^a e 7.^a Directivas Comunitárias, bem como na implementação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, e do Regulamento (CE) n.º 1725/2003, de 29 de Setembro (entretanto revogado e substituído pelo Regulamento n.º 1126/2008, de 3 de Novembro).

A UE estabeleceu linhas gerais no posicionamento a adoptar em termos de informação financeira. Assim, definiu que o mais tardar até 2005 todas as empresas com valores cotados num mercado regulamentado da UE, passassem a elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IAS/IFRS adoptadas pela UE.

Na sequência desta estratégia de harmonização contabilística e, simultaneamente, com o objectivo de modernizar e actualizar o corpo normativo nacional, de modo a

acompanhar os desenvolvimentos na normalização internacional, é aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual foi publicado através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 Julho, entrando em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

As NCRF do SNC constituem uma adaptação das IAS/IFRS (UE) à realidade nacional, aspecto que está claramente identificado no preâmbulo ao Decreto-Lei n.º 158/2009 quando se refere que “(...) *a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português*”¹.

Ora, a criação da NCRF-PE², publicada pelo Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro, resulta precisamente deste esforço de adaptação das IAS/IFRS à realidade nacional, marcadamente constituída por pequenas e micro empresas. Esta norma simplificadora é estruturada em capítulos, que correspondem a resumos de cada uma das NCRF que se entendeu serem mais relevantes para o universo das PE nacionais. Refira-se que um daqueles capítulos (o 14) corresponde, simplifadamente, à NCRF 22.

Apesar de a entrada em vigor do SNC contar com pouco mais de um ano, assistiu-se recentemente à publicação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011³, de 9 de Março, que veio aprovar o regime de normalização contabilística para as microentidades (NCM), já anteriormente instituído pela Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro. Assim, as microentidades (ME)⁴ estão dispensadas da aplicação das normas contabilísticas

¹ Realce nosso.

² Apenas podem aplicar a NCRF-PE, por opção, as entidades a quem se aplique o SNC e que não ultrapassem 2 dos 3 limites consignados no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 (alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto) e que são actualmente os seguintes: a) total do balanço: 1.500.000 euros; b) volume de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 euros; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

³ Neste diploma foi também aprovado o regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL).

⁴ No conceito de microentidades enquadram-se as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) total do balanço: 500 000 euros; b) volume de negócios líquido: 500 000 euros; c) número médio de empregados durante o exercício: 5 (cf. art. 2.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março).

previstas no SNC, devendo passar a adoptar a NCM. É admitida, todavia, a possibilidade das ME optarem pela aplicação do SNC.

Embora o regime especial para as ME constitua um corpo normativo autónomo do SNC, o seu conteúdo é uma adaptação, por simplificação, daquele sistema, e mais concretamente da NCRF-PE, permitindo uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na dimensão das entidades visadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro ou as entidades exerçam a opção pela aplicação do SNC.

De facto, a NC-ME, publicada pelo Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de Março de 2011, teve como base de referência a NCRF-PE e estabelece os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, tidos como os requisitos contabilísticos aplicáveis às ME. Também o capítulo 14 da NC-ME versa sobre a contabilização dos subsídios do Governo.

De sublinhar, por fim, que a NCM poderá ter importantes impactos no âmbito da aplicação da NCRF-PE, por ser um nível de normalização ainda mais simplificado do que aquela norma e passível de adopção por uma grande parte das entidades que se enquadram no conceito de PE.

2. Os subsídios na Proposta do SNC

Tal como já referimos, a Proposta do SNC esteve em audição pública de Abril a Julho de 2008. Ora, no que respeita em concreto aos subsídios, embora não existam quantitativamente muitas diferenças entre a versão em vigor da NCRF 22, e a que constava daquela Proposta, merece aqui destacar uma diferença muito significativa, com importantes impactos nos capitais próprios, que respeita em concreto ao reconhecimento inicial dos subsídios não reembolsáveis para activos depreciables/amortizáveis.

Apresentamos, deste modo, uma brevíssima análise comparativa do conteúdo dos parágrafos nos quais se regista aquela diferença.

Redacção da NCRF 22 na Proposta do SNC (2007)	Redacção da actual versão da NCRF 22 (2009)
<p>13.Os subsídios do Governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.</p>	<p>12.Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente:</p> <p>(a) Quanto aos que respeitam a activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida, imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem;</p> <p>(b) Quanto aos que respeitem a activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida, mantidos nos Capitais Próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.</p>
<p>22.Os subsídios do Governo relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço tomando o subsídio como rendimento diferido.</p> <p>23.Deve considerar-se o subsídio como rendimento diferido, sendo reconhecido numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.</p>	<p>22.Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.</p>

Do quadro comparativo podemos concluir que, no essencial, na Proposta do SNC, o tratamento contabilístico dos subsídios para activos amortizáveis era semelhante àquela que vigorava no modelo POC, e que já anteriormente explanámos no Capítulo I. Ou seja, quando atribuído, o subsídio era integral e inicialmente reconhecido no Passivo, numa conta de Diferimentos. O subsídio apenas gerava um incremento nos capitais próprios consoante ia sendo transferido para proveitos do exercício, na proporção do reconhecimento das amortizações do imobilizado relacionado.

Já na versão definitiva da NCRF 22, o tratamento que acabou por ser acolhido difere daquele, no que respeita ao reconhecimento inicial deste tipo de subsídio. Nos termos do § 12 desta norma, e antecipando já um pouco a análise do seu conteúdo, todos os subsídios ao investimento, quer estes sejam, ou não, depreciables ou amortizáveis, devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios, sendo que o tratamento subsequente já não se afasta muito do que era proposto.

Como é facilmente compreensível, aquela diferença no reconhecimento inicial do subsídio induz efeitos económicos diversos, sendo que a solução que acabou por ser acolhida no texto definitivo da norma permite obter, no ano do reconhecimento do subsídio, um incremento nos capitais próprios pelo valor total do subsídio e, consequentemente, uma melhoria, que pode ser muito significativa, em alguns indicadores económicos, nomeadamente no rácio de autonomia financeira.

A questão que se impõe é a de saber as razões porque a CNC alterou a sua posição quanto a esta temática, na sequência da discussão pública do SNC. O que parece ter estado na origem desta alteração, terá sido o facto de existirem organismos normalizadores nacionais de outros países que igualmente acolheram a solução de reconhecer imediatamente aquele tipo de subsídio em capitais próprios. Deste modo, e com o objectivo de proteger a competitividade das empresas portuguesas quando actuam em mercados nos quais aquele tratamento é o preconizado, a CNC veio adoptar aquela solução na NCRF 22. Com efeito, se não tivesse sido esta a postura da CNC, as empresas nacionais viam os seus indicadores económicos prejudicados

quando comparados com outras empresas de países em que o reconhecimento inicial do subsídio em capitais próprios é o que vigora (como é exemplo a Espanha).

Em suma, o tratamento contabilístico adoptado na versão final da NCRF 22, para os subsídios relacionados com activos, vai permitir que as entidades nacionais evidenciem indicadores económicos efectivamente equivalentes aos que são apresentados por entidades de outros países, onde o tratamento contabilístico de tais subsídios é semelhante (Grenha *et al.*, 2009).

3. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 22

A NCRF 22 tem por base a IAS 20 – Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais, adoptada pela UE e cujo texto se encontra no Regulamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de Novembro.

Ao contrário do que acontece com outras NCRF em que, tendo por base a correspondente IAS/IFRS adoptada pela UE, o seu conteúdo é muito próximo do das IAS/IFRS que estiveram na sua origem, quer no que respeita aos critérios de reconhecimento, quer nas regras de mensuração, a verdade é que a NCRF 22 afasta-se do disposto na IAS 20, adoptada pela UE, em matérias muito relevantes, com importantes efeitos económicos. Estas diferenças centram-se, essencialmente, no reconhecimento inicial dos subsídios ao investimento, porquanto a IAS 20 continua a exigir que aquele reconhecimento seja inicialmente efectuado numa conta de Passivo, na mesma lógica do que era disposto no POC⁵.

Sempre que na NCRF 22 existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela UE, nos termos do

⁵ Uma outra diferença a destacar entre a NCRF 22 e a IAS 20, igualmente quanto ao reconhecimento inicial dos subsídios ao investimento, é a que se prende com o facto de a IAS 20 permitir que este tipo de subsídio seja inicialmente reconhecido, de uma de duas formas: ou no passivo, ou por abate directo ao custo do investimento, sendo este registado inicialmente pelo seu custo, líquido do subsídio. A NCRF 22 não permite, como veremos, esta segunda alternativa de contabilização.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de Novembro. De referir, contudo, que actualmente a NCRF 22 não incorpora qualquer remissão para qualquer IAS/IFRS, o que não significa que não venha futuramente a ocorrer, por força de eventuais alterações à NCRF 22. Com a incorporação daquela remissão, o texto da norma fica, assim, já salvaguardado para tal situação.

A NCRF 22 apresenta a seguinte estrutura:

- Objectivo;
- Âmbito;
- Definições;
- Subsídios do Governo;
- Apoio do Governo;
- Divulgações;
- Data de eficácia.

Nos pontos seguintes deste manual, iremos efectuar uma análise pormenorizada de cada um daqueles aspectos, apresentando não só o conteúdo preconizado na norma, mas também identificando algumas das problemáticas que podem estar associadas. De modo a melhor ilustrar, quer o alcance do conteúdo teórico da norma, quer as soluções para a resolução daquelas problemáticas, a nossa exposição será, sempre que se justifique, acompanhada de aplicações práticas.

3.1. Objectivo

O objectivo da NCRF 22 é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo (NCRF 22: §1).

Em particular, esta norma começa por esclarecer o âmbito da sua aplicação e de apresentar as principais definições dos termos mais relevantes usados no seu conteúdo. Seguidamente, apresenta os critérios de reconhecimento e de mensuração, inicial e subsequente, dos subsídios do Governo.

A norma prescreve ainda as regras de apresentação dos subsídios, quer os relacionados com activos, quer os relacionados com rendimentos, assim como o tratamento contabilístico do caso particular do reembolso de subsídios do Governo.

Por fim, a norma apresenta as regras no tratamento contabilístico dos apoios do Governo em particular, e a identificação das exigências de divulgação dos subsídios e apoios do Governo, em geral.

3.2. Âmbito

De acordo com o seu § 2, a NCRF 22 deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio do Governo.

Esta Norma não trata (NCRF 22: §3):

- (a) Os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflectam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;*
- (b) O apoio do Governo que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);*

(c) *A participação do Governo na propriedade (capital) da entidade; e*

(d) *Os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 - Agricultura.*

Em termos gerais, são excluídos do âmbito da NCRF 22 todos os benefícios fiscais concedidos pelo Governo em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), constantes, nomeadamente, e entre outras disposições:

- **CIRC** (e.g. art. 13.º - Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea; art. 14.º - Outras isenções; art. 48.º - Reinvestimento dos valores de realização; art. 52.º - Dedução de prejuízos fiscais; art. 87.º - Taxas);
- **Decreto Regulamentar n.º 25/2009** (e.g. art. 6.º - Método das quotas decrescentes);
- **Estatuto dos Benefícios Fiscais** (qualquer uma das disposições deste normativo, e.g. art. 43.º - Benefícios fiscais relativos à interioridade).

Também os eventuais apoios do Governo a uma empresa, quando aquele assume a figura de participante no capital desta, são excluídos do âmbito desta norma.

Uma referência, por fim, aos subsídios do Governo relacionados com activos biológicos, regulados pela NCRF 17 – Agricultura, uma vez que importa esclarecer quais destes subsídios são excluídos da aplicação da NCRF 22, uma vez que nem todos o são.

De facto, apenas sai do âmbito de aplicação da NCRF 22 os subsídios do Governo que se enquadrem na NCRF 17 – Agricultura, cujo tratamento contabilístico se deve reger por esta última norma. Ou seja, regra geral, os subsídios para activos biológicos são regulados pela NCRF 17, a não ser nos casos excepcionais em que esta mesma norma remeta o respectivo tratamento contabilístico para a NCRF 22.

E quais são esses casos especiais em que é aplicável a NCRF 22 para a contabilização dos subsídios para a actividade agrícola, e não a NCRF 17?

A resposta a esta questão encontra-se nos §§ 38 e 39 da NCRF 17. Nos termos destes parágrafos, se um subsídio se relacionar com um activo biológico mensurado ao seu custo menos qualquer depreciação e perdas por imparidades acumuladas, será aplicada a NCRF 22. Com efeito, regra geral os activos biológicos devem ser mensurados (inicial e subsequentemente) pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado (§§ 13 e 31 da NCRF 17).

Face ao exposto, o critério usado na mensuração dos activos biológicos é determinante na identificação da norma aplicável à contabilização dos subsídios para a agricultura. Assim, se o subsídio está relacionado com activos biológicos mensurados:

- Ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda: aplica-se a NCRF 17 (§§ 35 a 37);
- Ao custo menos quaisquer depreciações e perdas por imparidade acumuladas: aplica-se o disposto na NCRF 22.

Embora saia do âmbito deste manual a análise do tratamento contabilístico dos subsídios para activos biológicos que sejam mensurados ao justo valor, parece-nos oportuno apresentar, ainda que de um modo muito sumário, aquela contabilização no âmbito da NCRF 17. Assim, esta norma faz a distinção entre subsídios não condicionais e subsídios condicionais, cada um dos quais com tratamento contabilístico distinto:

- Subsídio não condicional: deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível (§ 35);
- Subsídio condicional: deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio (§ 36). A norma exemplifica, no seu § 37, alguns possíveis termos e condições dos subsídios governamentais.

3.3. Definições

Para uma melhor percepção da NCRF 22, importa desde já analisarmos as principais definições elencadas no seu § 4:

Apoio do Governo: *é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

Governo: *refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.*

Justo valor: *é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.*

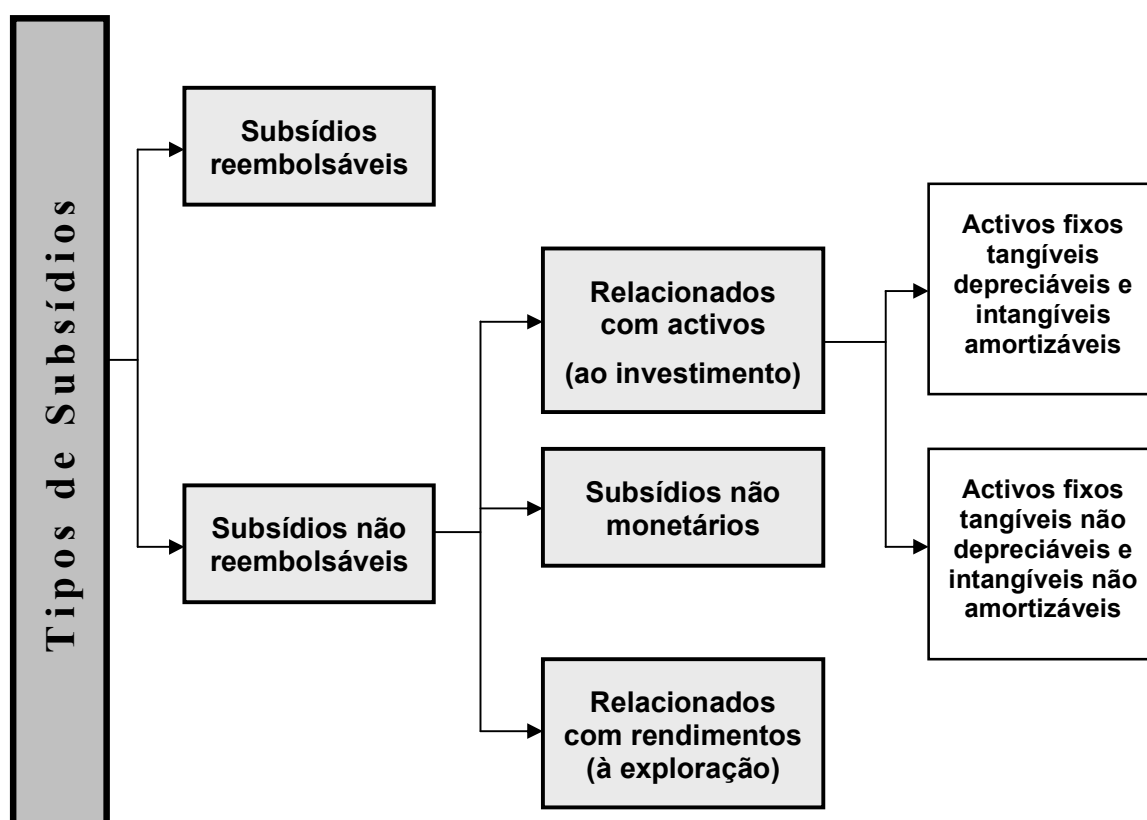
Subsídios do Governo: *são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade. Os subsídios do Governo são muitas vezes denominados por outros nomes, como por exemplo, dotações, subvenções ou prémios.*

Subsídios não reembolsáveis: *são apoios do Governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.*

Subsídios relacionados com activos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Subsídios relacionados com rendimentos: são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

Atendendo às definições ora apresentadas e à estrutura da NCRF 22, podemos concluir que, nos termos desta norma, os subsídios podem ser esquematicamente classificados nos seguintes tipos:



De sublinhar, por fim, a importância da classificação apresentada, uma vez que dela dependerá o tratamento contabilístico aplicável a cada um destes subsídios.

3.4. Subsídios do Governo

Relativamente ao reconhecimento inicial dos subsídios, dispõe a NCRF 22, no seu § 8, que *os subsídios do Governo, incluindo os não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:*

- a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e*
- b) os subsídios serão recebidos.*

Um subsídio do Governo não é reconhecido, até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas (NCRF 22: §9).

A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo (NCRF 22: §10).

Uma entidade pode receber a totalidade ou parte de um qualquer subsídio (em dinheiro ou não) e não reconhecer contabilisticamente essa subvenção. Tal poderá suceder quando, por exemplo, no momento do recebimento parcial do subsídio, uma entidade tiver já uma certeza razoável de que não irá cumprir com as condições a ele associadas, porque, por exemplo, não irá manter o número de postos de trabalho exigidos, ou atingir determinados indicadores económicos, ou prevê executar apenas parcialmente o projecto de investimento associado à candidatura que deu origem ao subsídio.

Nos termos do § 11 da NCRF 22, depois do subsídio do Governo ter sido reconhecido, qualquer contingência relacionada com o mesmo será tratada de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Estas contingências poderão decorrer do facto de, num dado período posterior ao reconhecimento do subsídio, a entidade passar a ter a certeza razoável de que não irá cumprir com parte ou todas as condições associadas ao subsídio e, em consequência, seja já, naquele momento, provável ou possível que a empresa tenha de devolver todo, ou parte, do subsídio recebido e/ou de pagar uma indemnização ou juros de mora ao organismo gestor do subsídio.

Assim, nos termos do § 13 da NCRF 21, se a entidade concluir que a obrigação é presente e é provável que venha a existir o tal reembolso, e que este é fiavelmente estimado, deve reconhecer uma provisão, através do débito da conta 676 – Provisões do período – Contratos onerosos, e do crédito da conta 296 – Provisões – Contratos onerosos. O montante da provisão será o que resultar da diferença entre o valor total a reembolsar (o qual poderá incluir juros de mora e eventual indemnização) e o valor do subsídio que ainda possa figurar no balanço (em Capitais Próprios ou no Passivo) por ainda não ter sido imputado a resultados. Quando o reembolso vier efectivamente a verificar-se, a entidade deve reconhecer a saída dos meios financeiros líquidos e debitar aquela conta 296.

Se, pelo contrário, a obrigação apenas for possível, não cumprindo com as condições de reconhecimento de um passivo, a empresa não deve reconhecer qualquer provisão mas apenas divulgar tal passivo contingente no Anexo (§§ 26 e 27 da NCRF 21).

Problemática associada ao momento do reconhecimento do subsídio:

1. Quando se poderá considerar que uma entidade tem certeza razoável de que cumprirá com as condições de reconhecimento de um subsídio? Aquando da

assinatura do contrato ou, pelo contrário, apenas quando o projecto de investimento está totalmente concluído?

Analisando criticamente as 2 possibilidades, consideramos que um subsídio apenas deve ser reconhecido aquando da contratualização do mesmo, ou seja, aquando da formalização da atribuição do subsídio por parte do Governo. Com efeito, embora nesta data ainda não seja certo que a empresa cumprirá todas as condições a ele associadas, podemos considerar que a certeza é razoável. Na data da assinatura do contrato a empresa está a assumir que irá cumprir com as condições associadas, da mesma forma que o respectivo organismo do Governo se está a comprometer a atribuir o subsídio.

A segunda hipótese, de reconhecer o subsídio apenas no final do projecto, não deve ser tomada como a regra geral. Com efeito, mesmo que a empresa decidisse aguardar pelo encerramento do projecto, continuava a não poder comprovar o cumprimento da primeira condição de reconhecimento, uma vez que algumas das exigências são definidas para anos posteriores à conclusão do investimento (como por exemplo, necessidade de permanência dos activos fixos, por um determinado número de anos, após o encerramento do projecto).

De sublinhar, por fim, que o momento do recebimento do subsídio não determina por si só o reconhecimento do mesmo, já que apenas vem confirmar uma das condições de reconhecimento exigidas na norma, concretamente a certeza de que o subsídio será recebido. E, ainda assim, não existe a garantia de que o mesmo não terá de ser devolvido na fase da auditoria final.

3.4.1. Subsídios não reembolsáveis relacionados com activos

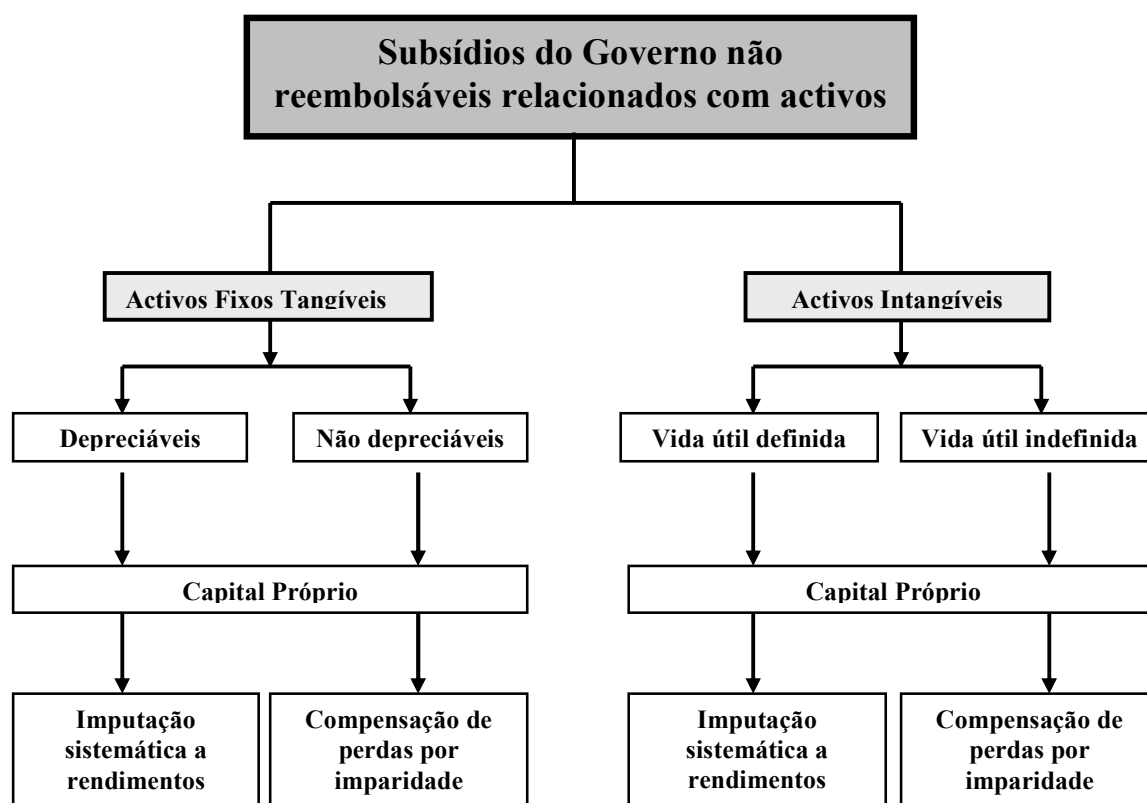
De acordo com o § 12 da NCRF 22, os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente, o tratamento dependerá do tipo de activos a que o subsídio se refere:

Referente a activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida	Imputado numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que ele compense.
Referente a activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida	Mantido nos Capitais Próprios , excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

No que diz respeito aos subsídios relacionados com activos não depreciables, os mesmos podem requerer o cumprimento de certas obrigações. Nestes casos, os subsídios serão reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Por exemplo, um subsídio para a aquisição de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante o período de vida útil do edifício (NCRF 22: § 16).

De referir, ainda, que a NCRF 22 vem reforçar a necessidade de a imputação dos subsídios a rendimentos ser feita respeitando o pressuposto do acréscimo (*cf.* NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras), e não na base dos respectivos recebimentos. Esta última base é, contudo, aceitável pela norma, mas apenas nos casos em que não exista qualquer outra base para imputar os subsídios a rendimentos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos. Estas situações são, segundo a NCRF 22, muito residuais.

Esquemáticamente, o reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos, pode ser assim apresentado:



Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010: 604)

Alguns exemplos de subsídios relacionados com activos em Portugal, no âmbito dos apoios do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN):

- SI Qualificação PME - Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME;
- SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
- Medida Solar Térmico 2010.

Algumas problemáticas associadas aos subsídios para activos:

1. Qual o tratamento contabilístico que deve ser efectuado no caso de um subsídio ao investimento em que o activo, na transição do POC para o SNC, não se enquadra na definição de activo?

Alguns bens do imobilizado, na sua grande maioria incorpóreos, que eram como tal contabilizados em POC, não cumprem as condições de reconhecimento como activo prescritas no SNC (nomeadamente na NCRF 6 – Activos Intangíveis), devendo ser reconhecidos como gastos do período. Assim, estes activos, nos termos do disposto na NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das NCRF, terão de ser desreconhecidos na transição do POC para o SNC⁶.

É o caso dos dispêndios com pesquisa, que em determinadas empresas terão sido imobilizados em períodos anteriores. Os §§ 53 a 55 da NCRF 6, vêm estabelecer que tais dispêndios deverão ser reconhecidos como um gasto do período, uma vez que nesta fase a entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros.

Assim, de acordo com a NCRF 3, os activos (ou passivos) que, estando como tal reconhecidos segundo os PCGA anteriores, o não são de acordo com as NCRF deverão ser desreconhecidos.

Mas, ao serem desreconhecidos, coloca-se a questão de saber qual o tratamento a dar a eventual subsídio não reembolsável, para a aquisição daqueles activos, ainda não imputado a resultados na transição para o SNC?

⁶ Alguns projectos, como por exemplo o SI Inovação – Sistemas de Incentivos à Inovação (QREN), obrigavam as entidades a reconhecer como imobilizado incorpóreo determinados dispêndios que, mesmo em POC, não eram um activo mas antes um gasto do período (são exemplos, os dispêndios com estudos e consultoria). No entanto, os programas de apoio oficiais têm como pressuposto no registo contabilístico dos valores a subsidiar o normativo contabilístico nacional, que a partir de 1 de Janeiro de 2010 passou a ser o SNC.

Como em POC os subsídios eram inicialmente reconhecidos como Passivo, o montante ainda não imputado figurará na conta 2745 – Acréscimos e Diferimentos – Proveitos Diferidos – Subsídios para Investimentos (POC). Assim, na transição do POC para o SNC, a entidade deve desreconhecer o incorpóreo que não se qualifique como intangível em SNC, pelo seu valor escriturado, por contrapartida de Resultados Transitados (*cf.* § 8 da NCRF 3). Simultaneamente, deve desreconhecer o subsídio ainda não imputado, igualmente por contrapartida de Resultados Transitados.

2. Quando um activo fixo tangível depreciable, para cuja aquisição foi atribuído um subsídio não reembolsável, sofre uma perda por imparidade, dever-se-á imputar nesse mesmo período uma parte proporcional do subsídio a rendimentos para compensar aquela perda?

Embora a NCRF 22 apenas faça uma referência explícita à compensação dos gastos de depreciação, quando refere no seu § 15 que “(...) *os subsídios relacionados com activos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida*”, consideramos que o mesmo entendimento deve ser dado aquando do reconhecimento de perdas por imparidade.

Com efeito, a própria NCRF 22 refere que este tipo de subsídios deve ser imputado numa base sistemática como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos (§12). Ou seja, a norma não limita a imputação do subsídio às depreciações do activo, mas sim aos gastos relacionados que se pretende que ele compense, nos quais se podem incluir as depreciações e eventuais perdas por imparidade, seguindo a mesma lógica do que prescreve quando os subsídios são para intangíveis não amortizáveis.

Aplicação Prática 1⁷ - Subsídio não reembolsável relacionado com activos

No início de Agosto do ano N, a empresa Subsídio, S.A. adquiriu uma máquina industrial por 175.000 €, e um terreno por 350.000 € para a construção de um armazém. A obra terá início em Junho de N+1.

Para estas aquisições a empresa recebeu, em 2 de Julho de N+1, a comunicação da aprovação de um subsídio de 40% do valor dos activos adquiridos. Este subsídio foi recebido a 16 de Setembro do mesmo ano.

Sabe-se que a máquina tem uma vida útil estimada de 8 anos e é depreciada usando o método da linha recta.

Pedido:

Registar as operações relativas a N e N+1, à luz da NCRF 22.

Resolução⁸:

De acordo com o §12 da NCRF 22, esta subvenção enquadra-se nos subsídios do Governo não reembolsáveis para activos, pelo que deve ser inicialmente reconhecida nos Capitais Próprios.

Subsequentemente, a parte do subsídio relativa:

- À máquina industrial: deve ser imputada numa base sistemática como rendimento durante a vida útil da máquina;
- Ao terreno: como o activo não é amortizável, deve ser mantida nos capitais próprios (excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade).

⁷ Adaptado de Rodrigues *et al.* (2010).

⁸ De reforçar que na resolução das aplicações práticas, será ignorado o eventual efeito dos impostos diferidos. O objectivo é não complexificar a análise de cada uma das temáticas associadas aos subsídios, remetendo o tratamento dos impostos diferidos para o Capítulo III deste manual, onde serão apresentadas as resoluções de situações práticas mais globais, no contexto, quer do modelo geral do SNC, quer da NCRF-PE.

No caso do subsídio relacionado com o terreno, este pode estar condicionado pela construção de um edifício (§ 16 da NCRF 22). Assim, admitindo que este subsídio está condicionado à construção do armazém - que terá início em Junho de N+1 - a quota-parte referente ao terreno permanecerá em capitais próprios até que a nave industrial comece a ser depreciada, momento a partir do qual o subsídio será igualmente imputado a rendimentos durante a vida útil do armazém.

Depreciação da máquina em N = $175.000 / 8 \times (5/12) = 9.114,58 \text{ €}$

31/12/N – Depreciação do período

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

9.114,58 €

Relativamente ao subsídio, e uma vez que apenas em Julho de N+1 a empresa tomou conhecimento da aprovação do mesmo, no ano N ainda não estavam reunidas as condições consignadas no § 8 da NCRF 22 para o seu reconhecimento.

Assim, apenas em Julho de N+1 a empresa estará, em princípio, em condições de reconhecer o subsídio atribuído, já que se admite que nesta data se formalizou a atribuição do mesmo.

Valor total do subsídio = $(350.000 + 175.000) \times 40\% = 210.000 \text{ €}$

02/07/N+1 - Reconhecimento inicial do subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

210.000 €

Em Setembro de N+1, tem que se registar o recebimento do subsídio:

<i>16/09/N+1 - Recebimento total do subsídio</i>	
12 Depósitos à ordem	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
278 Outros devedores e credores	210.000 €

À data do balanço de N+1, além do registo da depreciação da máquina, a empresa deverá imputar a respectiva parte proporcional do subsídio a rendimentos. Como apenas em N+1 a empresa estava em condições de reconhecer o subsídio, neste período a entidade deve afectar a rendimentos a parte do subsídio relativo às depreciações de N e N+1 (§§ 18 e 20 da NCRF 22).

- Depreciação da máquina em N+1 = $175.000 / 8 = 21.875 \text{ €}$
- Valor do subsídio relativo à máquina = $175.000 \text{ €} \times 40\% = 70.000 \text{ €}$
- Imputação do subsídio a rendimentos:
 - relativo a N = $70.000 / 8 \times (5/12) = 3.645,83 \text{ €}$
 - relativo a N+1 = $70.000 / 8 = 8.750 \text{ €}$

<i>31/12/N+1 – Depreciação do período</i>	
64 Gastos de depreciação e de amortização	
642 Activos fixos tangíveis	
a 43 Activos fixos tangíveis	
438 Depreciações acumuladas	21.875 €

<i>31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos:</i>	
59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
a 78 Outros rendimentos e ganhos	
788 Outros	
7883 Imputação de subsídios para investimentos	12.395,83 €*

* (3.645,83 € + 8.750 €)

Admitindo que em N+1 o edifício ainda não está concluído e, deste modo, não poderá ser depreciado, até porque a construção apenas teve início em Junho de N+1, então nenhum subsídio relativo ao terreno será imputado a rendimentos em N+1. Só o será a partir do momento, e na proporção, em que o edifício comece a ser depreciado.

3.4.2. Subsídios relacionados com rendimentos

Os subsídios do Governo relacionados com rendimentos (ou à exploração) devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados durante o(s) período(s) contabilístico(s) necessário(s) para balanceá-los com os gastos relacionados. Como é referido no § 15 da NCRF 22, os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como crédito no mesmo período do gasto relacionado. Ou seja, o subsídio à exploração pode ter como objectivo compensar gastos, não de apenas um período, mas de mais do que um período.

Também neste tipo de subsídios, o reconhecimento como rendimentos na base de recebimentos não é a regra geral, ou seja, tal só será aceitável se não existir qualquer outra base para imputar os subsídios aos períodos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos (NCRF 22: §14).

Um subsídio do Governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido, de acordo com os §§ 18 e 20 da NCRF 22, como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Nestas situações, se o recebimento do subsídio ocorrer antes do período que pretende compensar, deve o mesmo ser diferido (282 – Diferimentos - Rendimentos a reconhecer) até que os gastos relacionados sejam reconhecidos. Se, pelo contrário, no período em que o subsídio é atribuível já foram incorridos parte dos gastos que o

subsídio pretende compensar, deve a entidade no período da atribuição do subsídio reconhecer a parte referente ao próprio período e ao(s) período(s) anterior(es).

Resumidamente, no período em que o subsídio à exploração é atribuível, pode acontecer uma das seguintes situações:

Gastos incorridos em períodos anteriores	Reconhecer em rendimentos do período (conta 75).
Gastos parcialmente incorridos em períodos anteriores	Reconhecer a parte relacionada com os gastos já incorridos (período e períodos anteriores) como rendimentos do período (conta 75). Reconhecer a parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer (conta 282).
Gastos ainda não incorridos	Registrar em rendimentos a reconhecer (conta 282), transferindo para resultados à medida da sua realização.

Exemplos de subsídios em Portugal que poderão ser classificados como de exploração:

- No âmbito dos apoios do QREN:
 - SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação;
 - SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
 - SI Qualificação PME - Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME;
 - Programa Operacional Potencial Humano (POPH);
 - Vale inovação.
- Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP)
 - Programa de Estimulo à Oferta de Emprego (PEOE).

Aplicação Prática 2 – Subsídio à exploração

A 6 de Janeiro do ano N, a empresa BoloToc, Lda. viu aprovado um subsídio do IEF, que veio a receber no dia 1 de Março do mesmo ano, no valor de 108.000 €, para compensar gastos com a formação do seu quadro de pessoal. As acções de formação decorrerão por um período de 3 anos, e tiveram início em Setembro de N-1. Na atribuição do subsídio é exigido que a empresa mantenha aqueles trabalhadores ao seu serviço durante 2 anos após a atribuição do mesmo.

Pedido:

Efectuar o tratamento contabilístico do subsídio recebido.

Resolução:

De acordo com a NCRF 22, um subsídio à exploração deve ser reconhecido no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Em Janeiro de N, a BoloToc, Lda. viu aprovado um subsídio referente à formação profissional dos seus trabalhadores. Não obstante, este subsídio está condicionado ao cumprimento de alguns requisitos apenas verificáveis no futuro, concretamente de manutenção dos postos de trabalho por um período de 2 anos. Se em Janeiro de N, além da formalização do contrato, a entidade tiver certeza razoável de que cumprirá aquelas condições, deverá reconhecer a dívida a receber relativa ao subsídio (já que este apenas foi recebido em Março).

Assim, e tendo em atenção o já explanado quanto aos gastos já incorridos parcialmente,

**Gastos parcialmente
incorridos em
períodos anteriores**

Reconhecer a parte relacionada com os gastos já incorridos (período e períodos anteriores) como rendimentos do período (conta 75).

Reconhecer a parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer (conta 282).

os registos contabilísticos são os seguintes:

06/01/N - Reconhecimento da dívida do IEFP

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

108.000 €

06/01//N - Reconhecimento do subsídio relativo a N-1 em rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

12.000 €*

* $(108.000 \text{ €} / 3) \times (4 / 12) = 12.000 \text{ €}$

01/03/N – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

108.000 €

À data do balanço de N, ou durante o período contabilístico (se a entidade tiver maiores exigências de relato), a empresa deve reconhecer o rendimento associado à formação desse período. De referir que, no nosso entendimento, a melhor base para a repartição do subsídio pelos períodos económicos seria na proporção do gasto incorrido na respectiva formação. No entanto, na ausência de tal informação, uma alternativa é

efectuar a periodização económica do subsídio em função do período temporal decorrido.

<i>31/12/N - Reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos</i>		
28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer		
a 75 Subsídios à exploração		
751 Subsídios do Estado e outros entes públicos		36.000 €*

* $(108.000 \text{ €} / 3) = 36.000 \text{ €}$

Problemática do reconhecimento do subsídio à formação POPH⁹:

1. Como e quando contabilizar as diferentes fases associadas aos subsídios no âmbito do POPH, ou seja, a assinatura do contrato de atribuição do subsídio, o recebimento do adiantamento, os recebimentos dos pedidos de reembolsos, e o saldo final?

Poderão existir situações mais complexas do que a aplicação prática apresentada, uma vez que na maior parte dos casos o subsídio é recebido por tranches e o cumprimento dos requisitos nem sempre é verificado. Vejamos, por exemplo, os subsídios de formação do POPH, nos quais se podem identificar 3 fases:

- 1.º As empresas recebem um adiantamento de 15% do valor do contrato, logo após a comunicação do início do primeiro curso de formação;
- 2.º Posteriormente, as empresas apresentam os pedidos de reembolsos, referentes a gastos já incorridos e efectivamente pagos, de forma a serem reembolsadas. Estes pedidos só podem atingir 85% do valor do contrato;

⁹ O POPH é o Programa Operacional Potencial Humano e que concretiza a agenda temática para o potencial humano inscrita no Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN), documento programático que enquadra a aplicação da política comunitária de coesão económica e social em Portugal no período 2007-2013.

- 3.º Apresentação do saldo final do projecto. Nesta fase, é feito um acerto de contas, tendo em conta o valor recebido ao longo do projecto.

Nestas condições, analisemos quando contabilizar a assinatura do contrato de atribuição do subsídio, o recebimento do adiantamento, os recebimentos dos pedidos de reembolsos, e o saldo final.

Os subsídios que tenham como finalidade compensar encargos com acções de formação, que configurem gastos de exploração (que não investimento), devem ser contabilizados pelas entidades beneficiárias como rendimentos do período, de acordo com o pressuposto do acréscimo, isto é, independentemente do seu recebimento, à medida que os encargos elegíveis com tais acções sejam contabilizados como gastos.

Assim, no momento da formalização do contrato do subsídio, e caso exista uma forte probabilidade de que a entidade beneficiária irá cumprir com as condições do programa de apoio e que o subsídio será recebido, teríamos de proceder ao reconhecimento inicial da totalidade do subsídio no balanço da entidade:

Reconhecimento inicial do subsídio:

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

No final de cada período de relato (isto é, no final do ano ou no final de cada mês, caso o relato seja mensal) teríamos de reconhecer o subsídio como rendimento, pela parte referente a esse período, em função dos gastos incorridos (conforme documentos de pedido de reembolso):

Imputação parcial do subsídio a rendimentos:

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

Pelo recebimento do subsídio (quer seja o montante do adiantamento (15%), ou dos recebimentos posteriores (até 85%), ou saldo final, devemos, efectuar o seguinte registo em cada um daqueles momentos:

Recebimento do subsídio:

- 12 Depósitos à Ordem**
- a 27 Outras contas a receber e a pagar**
- 278 Outros devedores e credores

3.4.3. Subsídios não monetários

De acordo com o § 21 da NCRF 22, um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

Ou seja, nos casos em que o Governo atribui o subsídio mediante a transferência de um activo, significa que o valor do subsídio será exactamente igual ao valor do activo, o qual deve ser mensurado ao justo valor. De facto, o activo está a ser subsidiado a 100% pelo Governo, embora não exista a transferência de meios líquidos para a entidade.

Aplicação Prática 3 – Subsídio não monetário

A sociedade ArcoToldo, Lda. concorreu a um subsídio governamental que veio a receber no dia 1 de Julho do ano N. Esse subsídio consistiu no recebimento de painéis solares fotovoltaicos para a produção de energia eléctrica utilizada na actividade produtiva da entidade. O justo valor, naquela data, dos painéis é de 150.000 €, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 20 anos.

Pedido:

Proceder ao registo contabilístico das operações descritas para o ano N.

Resolução:

Atendendo ao enquadramento normativo antes apresentado, e de acordo com o § 8 da NCRF 22, os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e,
- os subsídios serão recebidos.

Como o Governo concedeu o subsídio mediante a atribuição de um activo, os painéis solares, aquele configura um subsídio não monetário relacionado com activos fixos tangíveis. Dado que o justo valor dos painéis foi fiavelmente determinado, e ascende a 150.000 €, será esse o valor pelo qual, quer os painéis, quer o correspondente subsídio, serão reconhecidos.

01/07/N – Reconhecimento do activo e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

150.000 €

Posteriormente, o subsídio referente aos painéis solares é imputado numa base sistemática como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das correspondentes depreciações.

À data do balanço do período N,

- Depreciação dos painéis = $[150.000 / 20 \times (6 / 12)] = 3.750 \text{ €}$
- Imputação proporcional do subsídio = $[150.000 / 20 \times (6 / 12)] = 3.750 \text{ €}$

31/12/N - Depreciação dos painéis solares

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 3.750 €

31/12/N - Reconhecimento parcial do subsídio em rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 3.750 €

3.4.4. Subsídios reembolsáveis

De acordo com o § 13 da NCRF 22, os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios se destinarem a activos e adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão ser transferidos para Capitais Próprios, de acordo com o tratamento já referido para os subsídios do Governo não reembolsáveis.

De facto, um subsídio reembolsável não é mais do que um financiamento obtido por parte do Governo, em geral, com condições vantajosas como são o juro a uma taxa zero ou bonificada, pelo que se enquadra no conceito de passivo financeiro e, como tal, deverá se mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Na sua alínea a) do §12, a NCRF 27 identifica diversos instrumentos financeiros que devem ser mensurados ao custo ou ao custo amortizado menos perda por imparidade, nos quais se pode enquadrar a dívida relativa ao subsídio reembolsável do Governo.

Problemática do reconhecimento inicial do subsídio reembolsável:

1. O passivo referente ao subsídio reembolsável, recebido por tranches, deve ser reconhecido só no final da última tranche recebida, ou pelo contrário, deve reflectir todos os fluxos monetários recebidos, independentemente do momento da aquisição dos activos relacionados com o próprio subsídio?

Estando perante um subsídio reembolsável, este deve ser inicialmente contabilizado em subconta apropriada da conta 25 - Financiamentos Obtidos, na exacta medida do seu recebimento, por contrapartida de meios financeiros líquidos, independentemente das aquisições de activos que estejam relacionadas com o subsídio obtido.

Exemplos de subsídios reembolsáveis em Portugal, no âmbito do QREN:

- SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação;
- Linha de Crédito e Garantias QREN INVESTE;
- SI I&DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
- SI Qualificação PME - Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME.

Aplicação Prática 4 – Subsídio reembolsável

Devido à crise económica que se faz sentir no sector cerâmico, a sociedade Ceramic, Lda. teve uma queda de 65% nas suas vendas nos últimos dois anos. Para fazer face à crise do sector, o Governo concede subsídios reembolsáveis, sem juro, para apoiar a aquisição e remodelação de fornos cerâmicos.

A sociedade concorreu ao subsídio, tendo-lhe sido atribuído, em 14 de Janeiro de N, um subsídio no valor de 300.000 €, com 3 reembolsos anuais constantes. A entidade adquiriu, de imediato, alguns fornos cerâmicos pelo custo total de 450.000 €, aos quais foi atribuído um período de vida útil de 12 anos.

Pedidos:

1. Reconhecimento inicial do subsídio reembolsável e registo do primeiro reembolso anual.
2. Admitindo que, após o pagamento do segundo reembolso, em Janeiro de N+2, o subsídio adquiriu a condição de não reembolsável, proceder aos correspondentes registos contabilísticos para o período N+2.

Resolução:

1. Reconhecimento inicial do subsídio reembolsável e registo do primeiro reembolso anual

Nesta primeira hipótese, estamos na presença de um subsídio reembolsável e, de acordo com o § 12 da NCRF 22, deve ser contabilizado como Passivo.

Para a resolução do caso em concreto vamos utilizar o custo como a base de mensuração do passivo. Não só porque não são facultados todos os elementos necessários ao cálculo do custo amortizado, mas também porque apresentamos mais adiante um caso prático que já exemplifica a aplicação do custo amortizado (ver Caso Prático 6).

14/01/N - Recebimento do subsídio reembolsável

12 Depósitos à ordem	
a 25 Financiamentos obtidos	
258 Outros financiadores	
258x Subsídio reembolsável	300.000 €

Em 14 de Janeiro de cada um dos anos seguintes, a sociedade vai procedendo ao reembolso parcial do subsídio, devendo efectuar o respectivo registo contabilístico:

14/01/N+1– Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos obtidos	
258 Outros financiadores	
258x Subsídio reembolsável	
a 12 Depósitos à ordem	100.000 €

2. Admitindo que, após o pagamento do segundo reembolso, em Janeiro de N+2, o subsídio adquiriu a condição de não reembolsável, proceder aos correspondentes registos contabilísticos para o período N+2.

Quando o subsídio adquiriu a condição de não reembolsável, no final de Janeiro de N+2, o mesmo deverá passar a ser reconhecido nos Capitais Próprios e, subsequentemente, como respeita a activos fixos tangíveis depreciables, deve ser imputado numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Montante do subsídio ainda não reembolsado = 100.000 € (último reembolso)

Jan./N+2 – Conversão do subsídio em não reembolsável

25 Financiamentos obtidos	
258 Outros financiadores	
258x Subsídio reembolsável	
a 59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	100.000 €

Relativamente à imputação do subsídio a resultados, somos da opinião que no período N+2 se afecte a rendimentos o subsídio correspondente às depreciações do período e dos dois períodos anteriores (N e N+1):

- Depreciação do período N+2 = 450.000 € / 12 anos = 37.500 €
- Subsídio a imputar a rendimentos de N+2 = (100.000 € / 12 anos) x 3 = 25.000 €.

31/12/N+2 – Reconhecimento das depreciações do período

64 Gastos de depreciação e de amortização	
642 Activos fixos tangíveis	
a 43 Activos fixos tangíveis	
438 Depreciações acumuladas	37.500 €

31/12/N+2 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
a 78 Outros rendimentos e ganhos	
788 Outros	
7883 Imputação de subsídios para investimentos	25.000 €

Em cada um dos períodos seguintes da vida útil do activo, deve ser imputado a rendimentos o montante 8.333,33 € (= 100.000 € / 12 anos) do subsídio.

3.5. Apresentação de subsídios do Governo

No que diz respeito à apresentação dos subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados **com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, estes devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio** (NCRF 22: § 22).

Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar déficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar déficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. De acordo com o § 24 da NCRF 22, estes subsídios (à exploração) devem ser **apresentados separadamente, como tal, na demonstração dos resultados.**

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 200N UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
(...)			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
→ Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
→ Financiamentos obtidos			
(...)			
Passivo corrente			
(...)			
→ Financiamentos obtidos			
→ Outras contas a pagar			
→ Diferimentos			
(...)			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
→ Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
→ Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos devem ser divulgados, de acordo com o estipulado no § 23 da NCRF 22, como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
→ Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
→ Activos fixos tangíveis		-	-
→ Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
→ Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
→ Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
→ Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1 + 2 + 3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período		...	...
Caixa e seus equivalentes no fim do período		...	...

3.6. Reembolso de subsídios do Governo

Um subsídio do Governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma alteração de estimativa contabilística (ver NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).

De acordo com o § 25 da NCRF 22, o reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento. Na medida em que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Ou seja, se uma entidade for obrigada a restituir, no todo ou em parte, um subsídio não reembolsável anteriormente recebido, pelo não cumprimento das obrigações pré-estabelecidas, deve primeiramente registar o reembolso por contrapartida de um débito na(s) conta(s):

- **593 - Subsídios**, até esgotar o seu saldo, ou seja, até ao montante que ainda não foi imputado a resultados, no caso de se tratar de subsídios relacionados com activos;
- **282 - Rendimentos a reconhecer**, se os subsídios forem relacionados com rendimentos;
- **296 – Provisões – contratos onerosos**, se em período anterior concluiu que as condições impostas não seriam cumpridas e o reembolso era provável e, neste caso, a empresa deu cumprimento ao estabelecido no §13 da NCRF 21, tendo constituído uma provisão.

Esquemáticamente, o reembolso dos subsídios pode ser assim sintetizado:

Reembolso de Subsídios	Relacionados com activos	<ul style="list-style-type: none"> • Débito da conta 593 - Subsídios; • Se o reembolso exceder o saldo da conta 593 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.
	Relacionados com rendimentos	<ul style="list-style-type: none"> • Débito da conta 282 – Rendimentos a reconhecer; • Se o reembolso exceder o saldo da conta 282 (ou este não existir), o reembolso será registado a débito, ou da conta 296 (se existir) e/ou da conta 6888 – Outros não especificados.

3.7. Apoio do Governo

É considerado **apoio do Governo** a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade, ou a uma categoria de entidades, que a eles se propõem segundo certos critérios.

O apoio do Governo, para os fins da NCRF 22, *não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

O fornecimento daquelas infra-estruturas pode ser feito através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais, ou o fornecimento pode ser de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua, e indeterminada, para o benefício de toda uma comunidade local.

De acordo com o § 26 da NCRF 22, certas formas de apoio do Governo, que não possam ter um valor razoavelmente atribuído, são excluídas da definição de apoio do Governo, assim como as transacções com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

Exemplos de formas de apoio excluídas da definição de apoio do Governo:

- Os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias, por não se poder atribuir um valor de maneira razoável, assim como a política de aquisições do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade, uma vez que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade. Assim, embora a existência do benefício possa ser indiscutível, qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do Governo pode muito bem ser arbitrária;
- Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do Governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros (NCRF 22: § 29).

O significado do benefício nos exemplos referidos pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária, a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas (NCRF 22: § 28).

Em suma, podemos concluir que os benefícios atribuídos que se enquadrem no conceito de apoio do Governo não são, por regra, reconhecidos contabilisticamente, devido, em especial, ao facto de serem dificilmente quantificáveis e, como tal, não mensurados fiavelmente.

No entanto, estes mesmos apoios, por beneficiarem as actividades da empresa, devem ser adequadamente divulgados no Anexo, *cf.* § 31 da NCRF 22.

Problemática do tratamento contabilístico dos apoios do Governo:

1. Qual o tratamento contabilístico a dar ao seguinte benefício do Governo ao emprego e à contratação de novos trabalhadores: redução ou isenção da taxa contributiva para a Segurança Social suportada pela entidade patronal?

Atendendo a que os subsídios são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade (NCRF 22: § 4), e não tendo o Governo, no caso concreto da isenção, transferido quaisquer recursos para a sociedade, significa que aquele benefício não se enquadra na definição de subsídio.

Todavia, durante o período da concessão daquele apoio, o Governo vai contribuir para os benefícios económicos da entidade, através da isenção de exfluxos associados aos encargos patronais não pagos. Assim, e tendo por base o § 31 da NCRF 22, consideramos que o apoio em questão se enquadra na definição de apoio do Governo, devendo ser divulgado no Anexo.

3.8. Divulgações

De acordo com o previsto no § 31 da NCRF 22, deve ser divulgado no Anexo:

- (a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- (b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e
- (c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

4. Análise comparativa: SNC vs POC

Analisado, que está, o tratamento contabilístico dos diferentes tipos de subsídios no SNC, apresentamos, esquematicamente, uma síntese comparativa da contabilização dos subsídios do Governo no **SNC** face ao **POC**.

Subsídio à Exploração	POC	Proveito contabilístico de um ou mais exercícios (contas 274 e/ou 74).
	SNC	<p>Relativo a gastos incorridos:</p> <p>Reconhecido em rendimentos do período (conta 75).</p> <p>Relativo a gastos parcialmente incorridos:</p> <p>Parcela relacionada com os gastos já incorridos (período e períodos anteriores): reconhecida como rendimentos do período (conta 75). Parcela relativa aos gastos ainda não incorridos: reconhecida em rendimentos a reconhecer (conta 282).</p> <p>Relativo a gastos a incorrer:</p> <p>Reconhecido em rendimentos a reconhecer (conta 282), e transferido para resultados (conta 75) na mesma medida em que os gastos sejam incorridos.</p>

Subsídio ao Investimento	POC	<p>Activos amortizáveis:</p> <p>Proveito diferido (conta 2745) e reconhecido em resultados proporcionalmente à amortização dos activos (conta 7983).</p> <p>Activos não amortizáveis:</p> <p>Relevado directamente nos capitais próprios, e aí se mantém (conta 575), não afectando resultados.</p>
	SNC	<p>Activos Depreciáveis ou Amortizáveis:</p> <p>Inicialmente reconhecido nos capitais próprios (conta 593) e, subsequentemente, imputado como rendimentos do período (conta 7883) numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.</p> <p>Activos não Depreciáveis ou não Amortizáveis:</p> <p>Inicialmente reconhecido nos capitais próprios (conta 593), e aí se mantém, a menos que seja reconhecida uma perda por imparidade do activo. Nesse caso, será transferido para rendimentos (conta 7883) pela parcela necessária para compensar a perda por imparidade.</p>
Outros Subsídios	POC	<p>Não Monetários:</p> <p>O POC era omissa quanto a esta matéria.</p> <p>Reembolsáveis:</p> <p>Contabilizados no passivo ao custo (conta 239). O POC era omissa quanto à conversão em não reembolsáveis.</p>
	SNC	<p>Não Monetários:</p> <p>Reconhecimento inicial do subsídio e do activo pelo justo valor. Caso o justo valor não possa ser fiavelmente determinado, o subsídio e o activo são contabilizados pelo seu valor nominal. O subsídio é inicialmente reconhecido em Capitais Próprios (conta 593) e, posteriormente, segue o tratamento dos subsídios ao investimento.</p> <p>Reembolsáveis:</p> <p>Contabilizados no passivo (ao custo ou custo amortizado) (conta 258). No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido para aqueles.</p>

Da prévia análise ao tratamento contabilístico dos subsídios em POC (ver Capítulo I), complementada pelo esquema comparativo acima apresentado, importa desde logo destacar a grande diferença entre o POC e o SNC com respeito ao reconhecimento inicial dos subsídios relacionados com activos: em SNC são reconhecidos directamente no Capital Próprio, enquanto que, de acordo com as regras preconizadas no POC, os subsídios ao investimento eram reconhecidos como Passivo, em Proveitos diferidos.

Em termos de reconhecimento subsequente dos subsídios para activos depreciables/amortizáveis, as regras do POC e SNC são próximas (embora com muito maior desenvolvimento no SNC).

Já no que diz respeito aos subsídios relacionados com activos fixos não depreciables, o POC apenas prescrevia a contabilização no Capital Próprio. No SNC, embora o reconhecimento inicial seja no mesmo sentido do POC, a NCRF 22 vem acrescentar que se for necessário, ou cumprir certas obrigações para obter o subsídio, ou para compensar eventuais perdas por imparidade do activo, o mesmo deverá ser reconhecido como rendimento.

Quanto à contabilização de subsídios relacionados com rendimentos (à exploração), as regras prescritas no SNC são similares às constantes no POC, embora sejam apresentadas com um maior nível de detalhe no SNC.

De sublinhar ainda que o POC era omissivo quanto ao reconhecimento e mensuração de subsídios não monetários e no reembolso de um subsídio, não existindo igualmente qualquer referência ao tratamento a dar aos apoios do Governo, ao contrário do que acontece no normativo SNC.

Em termos de divulgação dos subsídios do Governo, como já tivemos oportunidade de referir, o POC não previa no ABDR qualquer nota específica para a divulgação dos subsídios, enquanto que a NCRF 22 estabelece diversas exigências de divulgação no seu § 31.

5. Subsídios do Governo e Impostos diferidos

5.1. Enquadramento fiscal dos subsídios

Com a entrada em vigor da NCRF 22, e apesar de existirem algumas alterações na contabilização dos subsídios face ao POC, podemos desde já antecipar que o actual tratamento fiscal dos subsídios é praticamente o mesmo que vigorava antes das recentes alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC), introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Segundo a actual redacção do CIRC, o tratamento fiscal dos subsídios encontra-se essencialmente prescrito nos seguintes artigos:

- Art. 18.º - Periodização do lucro tributável
- Art. 20.º - Rendimentos
- Art. 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes

Em termos gerais, a tributação dos subsídios acompanha a sequência temporal da respectiva imputação aos resultados, dentro dos limites de afectação especificamente prevista no CIRC.

No que respeita em concreto aos subsídios à exploração (ou relacionados com rendimentos), as regras fiscais são muito semelhantes às regras contabilísticas. Assim, os subsídios à exploração são tributados no(s) período(s) em que são reconhecidos em rendimentos (alínea j) do n.º 1 do art. 20.º), respeitando a periodização económica (art. 18.º).

Quanto aos subsídios destinados ao investimento (ou relacionados com activos não correntes), são os mesmos reconhecidos inicialmente nos Capitais Próprios. Todavia, esta variação positiva nos capitais próprios não é fiscalmente relevante no reconhecimento inicial do subsídio, apenas o é posteriormente.

De acordo com Sousa (2010), o legislador não excluiu expressamente os subsídios para activos das variações patrimoniais positivas tributadas (art. 21.º do CIRC), devido ao facto de o regime fiscal aplicável aos mesmos estar consagrado em artigo próprio – art. 22.º do CIRC, o qual estabelece que:

1- A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

- a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;*
- b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.*

2- Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efectue, nos termos da alínea a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º.

Ou seja, os subsídios relativos a investimentos depreciables/amortizáveis vão sendo tributados na mesma proporção da depreciação ou amortização, calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do art. 22.º (relativo às quotas mínimas de depreciação ou amortização).

Já os subsídios relativos a investimentos não depreciables/amortizáveis, são tributados durante o período em que o activo foi inalienável, ou quando não aplicável, durante um período de 10 anos, em partes iguais. Ora, como estes subsídios são directamente reconhecidos nos capitais próprios, e regra geral aí se mantêm, em cada um dos períodos contabilísticos subsequentes (em que fiscalmente o subsídio é tributado) a entidade deve efectuar um acréscimo ao Quadro 07 da Modelo 22.

5.2. Efeito nos impostos diferidos

Uma questão que tem sido frequentemente debatida entre os profissionais, e para a qual ainda existem opiniões dissonantes, é a de se saber se os subsídios do Governo relacionados com activos originam, ou não, o reconhecimento de impostos diferidos.

Relativamente a esta problemática, a CNC (na sua FAQ n.º 13, de 26 de Maio de 2010) veio esclarecer que a *“existência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também a necessidade de efectuar o reconhecimento do passivo fiscal (passivo por imposto diferido) que lhe está associado.*

Os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, nos seguintes termos:

- a) *De acordo com o § 52 da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento;*

- b) Assim, sendo os itens creditados directamente em capitais próprios (subsídios), o imposto diferido deve ser debitado directamente em capital próprio, de acordo com o previsto no § 55 da NCRF 25;
- c) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;
- d) Nos exercícios seguintes, à medida que se transfere a quota-parte dos subsídios para a conta 7883 - Outros rendimentos e ganhos – Outros - Imputação de subsídios para investimento, vai-se anulando o passivo por impostos diferidos correspondentes;
- e) Assim, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito).

Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida, o tratamento dos impostos diferidos correlacionados é semelhante ao descrito anteriormente, com as nuances seguidamente enunciadas:

- a) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da

conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;

- b) Nos exercícios seguintes, e nos termos que se encontram definidos na alínea b) do n.º 1 do art.º 22.º do CIRC, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito)”.*

6. O tratamento contabilístico dos subsídios nas NCRF-PE e NC-ME

A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos necessários às PE.

Também a NC-ME, que teve por base a NCRF-PE, estabelece aqueles aspectos, agora aplicáveis às ME. Contudo, e para os mesmos capítulos da NCRF-PE, na NC-ME não foram incluídos quaisquer parágrafos sobre divulgações (as quais apenas constam do respectivo Anexo), nem parágrafos cujos textos têm natureza mais explicativa do que normativa.

No que respeita em concreto aos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo, quer a NCRF-PE, quer a NC-ME, contemplam no respectivo capítulo 14 o tratamento contabilístico desta temática, o qual é muito similar ao da NCRF 22.

Com efeito, não existem diferenças significativas entre o tratamento dos subsídios preconizado na NCRF 22 e no capítulo 14 das NCRF-PE e NC-ME, aplicando-se a uma PE e a uma ME os mesmos critérios de reconhecimento e mensuração analisados para o modelo geral do SNC. Também ao nível das exigências de divulgação no Anexo, o

disposto na NCRF-PE é exactamente o mesmo que é exigido pela NCRF 22, e as notas exigidas no modelo de Anexo da NCM (publicado na Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março) são igualmente similares.

As poucas diferenças que poderemos aqui focar, prendem-se, por um lado, com o menor desenvolvimento na redacção das políticas e critérios de reconhecimento e de mensuração nas NCRF-PE e NC-ME, comparativamente com a NCRF 22, contemplando um menor número de orientações e de exemplos no seu conteúdo.

Por outro lado, a NC-ME é omissa quanto ao tratamento contabilístico dos subsídios do Governo não monetários. Para superar esta lacuna, somos da opinião que se deve aplicar o disposto nos pontos 6.2. e 6.3 da NC-ME, segundo os quais, na ausência de uma disposição nesta norma que se aplique especificamente a um acontecimento (como é o caso da ausência de tratamento dos subsídios não monetários), o órgão de gestão fará juízos de valor na aplicação de uma política contabilística, devendo ponderar a aplicabilidade das seguintes fontes, pela ordem indicada:

- a) Os requisitos e a orientação desta Norma que tratam assuntos semelhantes e relacionados;
- b) Os requisitos e as orientações das NCRF do SNC que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e
- c) As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos constantes da Estrutura Conceptual do SNC.

Face ao exposto, entendemos que uma ME que receba um subsídio do Governo não monetário, o deva contabilisticamente tratar de acordo com as regras prescritas na NCRF 22, ou seja, deve reconhecer, como regra geral, o subsídio e o correspondente activo pelo respectivo justo valor. Veja-se que, embora a NC-ME não acolha em qualquer operação a aplicação do justo valor, o facto é que esta norma tem como base de referência a Estrutura Conceptual do SNC, na qual aquele critério está contemplado.

Por outro lado, a necessidade de nos socorrermos de outros normativos para o exercício de juízos de valor, poderá levar, como é o caso, à inevitabilidade de se utilizar o critério do justo valor por ser aquele que, nestas operações, melhor traduz a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira de uma entidade.

Um outro aspecto é o que se refere à exigência de apresentação da compra de activos e do recebimento dos subsídios relacionados, como itens separados na Demonstração de Fluxos de Caixa. Naturalmente que esta disposição da NCRF 22 não está prevista nas NCRF-PE e NC-ME, já que as entidades que adoptem estas normas estão dispensadas da elaboração daquela demonstração.

Uma referência, por fim, ao efeito dos subsídios na contabilização do imposto sobre o rendimento nas NCRF-PE e NC-ME.

De acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar.

Assim, a contabilização dos subsídios numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

III – Casos Práticos

Caso 1 – Subsídios: transição do POC para o SNC

Em 31 de Dezembro de 2009, a sociedade Vidros do Norte, Lda. apresentava no seu balanço (conta 2745 – Subsídios para investimentos) a parcela ainda não reposta de um subsídio para a aquisição de uma máquina de corte transversal no valor de 2.000.000 €, cujo período estimado de vida útil é de 10 anos.

O subsídio recebido corresponde a 60% do valor do investimento, e o montante do subsídio que ainda não foi afecto a resultados ascende a 480.000 €.

Pedido:

Considerando uma taxa de IRC de 25%, apresentar o tratamento contabilístico do subsídio na transição do POC para o SNC.

Resolução:

O subsídio em análise enquadra-se no conceito de subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos depreciables, porquanto o subsídio destinou-se à aquisição de um equipamento básico, depreciable em 10 anos.

Como já tivemos oportunidade de referir na parte inicial deste manual, no normativo POC este tipo de subsídios era reconhecido, aquando da sua atribuição, a crédito de uma conta do Passivo, a 2745 - Subsídios para investimentos. Após o reconhecimento inicial, o subsídio foi sendo imputado sistematicamente a resultados na proporção das respectivas depreciações.

Assim, no caso em concreto, a conta 2745 - Subsídios para investimentos foi inicialmente creditada por 1.200.000 € (= 2.000.000 € x 60%), e anualmente debitada

por 120.000 € (= 1.200.000 € / 10 anos), de tal modo que à data do balanço de 2009 aquela conta apresentava um saldo credor de 480.000 € (ou seja, o total já afecto a resultados ascende a 720.000 €, a que corresponde 6 anos de vida útil já decorridos).

Ora, atendendo ao disposto no § 12 da NCRF 22, os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios (conta 593 – Subsídios) e, subsequentemente, imputados sistematicamente a rendimentos durante a vida útil do activo.

Enquadrado o tratamento contabilístico dos subsídios ao investimento em POC e SNC, é ainda necessário socorrermo-nos da NCRF 3 – Aplicação pela Primeira Vez das NCRF, para identificarmos os ajustamentos a efectuar na transição do POC para o SNC.

De acordo com o § 7 da NCRF 3, uma entidade deve, no seu balanço de abertura:

- Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- Desreconhecer itens activos e passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores num determinado tipo de activo, passivo ou componente de capital próprio e o devam ser em outro tipo segundo as NCRF;
- Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

Quaisquer quantias relativas a ajustamentos de transição devem ser reconhecidas directamente nos Resultados Transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF (§ 8 da NCRF 3).

Face ao exposto, e para o caso em concreto, o ajustamento de transição a efectuar em 1/1/2010 resume-se à reclassificação do subsídio, de uma conta de Passivo em POC, para uma conta de Capital Próprio em SNC, tal como se apresenta de seguida:

01/01/2010 - Reclassificação do subsídio não reembolsável relacionado com o activo

27 Acréscimos e diferimentos (POC)

274 Proveitos diferidos

2745 Subsídios para investimentos

a 59 Outras variações no capital próprio (SNC)

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento 480.000 €

Admitimos que a sociedade Vidros do Norte, Lda. não havia reconhecido quaisquer impostos diferidos relacionados com este subsídio, porque o reconhecimento de impostos diferidos, neste caso dos subsídios, era neutro no que se refere à apresentação no balanço e, como tal, aplicava o método do imposto a pagar (ou imposto corrente).

Mas, estando a entidade enquadrada no modelo geral do SNC, deve a mesma obedecer agora integralmente ao disposto na NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento e, quando aplicável, reconhecer eventuais impostos diferidos.

Como já se discutiu anteriormente, os subsídios não reembolsáveis para activos dão origem ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos, por força do disposto no artigo 22.º do CIRC.

Importa ainda esclarecer que, muito embora o imposto diferido passivo seja reconhecido na transição do POC para o SNC, este ajustamento está afastado da aplicação do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. Efectivamente, o efeito nos capitais próprios da reclassificação do subsídio, decorrente da adopção pela primeira vez do SNC, não é fiscalmente relevante.

De acordo com o § 51 da NCRF 25, a contabilização dos efeitos de impostos diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Assim, o imposto diferido passivo deve ser debitado directamente ao capital próprio, uma vez que se relaciona com itens que são creditados no mesmo período directamente ao capital próprio (NCRF 25: § 55).

Face a tudo quanto foi exposto, a entidade tem de calcular o passivo por impostos diferidos, correspondente à parcela do subsídio que ainda não foi imputada a rendimentos e que, em consequência, ainda não foi fiscalmente tributada, e efectuar o correspondente registo contabilístico:

Valor do subsídio a tributar = 480.000 €

Passivo por imposto diferido = 120.000 € (480.000 € x 25 %)

01/01/2010 - Efeito tributário na transição (impostos diferidos)

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos 120.000 €

Subsequentemente, em 31/12/2010 e períodos contabilísticos seguintes, até ao final da vida útil da máquina, a entidade deverá imputar numa base sistemática a rendimentos uma parcela do subsídio e, paralelamente, reverter o passivo por impostos diferidos, na proporção da depreciação daquele activo.

31/12/2010 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 120.000 €*

* (1.200.000 € / 10 anos) ou [480.000 € / (10 anos – 6 anos)]

31/12/2010 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 30.000 €*

* (120.000 € / 4 anos) ou (120.000 € x 25%)

31/12/2010 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 30.000 €

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE ou ME que adopte a NCRF-PE ou a NC-ME, respectivamente, é semelhante à resolução apresentada para o modelo geral do SNC. A única diferença prende-se com os impostos diferidos.

Com efeito, de acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar. Assim, o tratamento deste caso numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Caso 2 - Subsídio relacionado com activos depreciables

A sociedade Madeiplus, S.A. dedica-se à fabricação de tampos de madeira. Com o objectivo de diversificar a sua actividade, a empresa pretende produzir também aglomerado de madeira para aproveitamento da matéria-prima. Para o efeito, necessita de adquirir uma máquina específica de colagem, pelo que se candidatou a um subsídio no âmbito do QREN para a aquisição da mesma.

A sociedade adquiriu a máquina no dia 1 de Outubro do ano N, pelo custo de 150.000 €, com pagamento a 60 dias, tendo iniciado a sua utilização apenas dois meses após a aquisição. O Governo apoia a sociedade em 30% do valor do investimento, mas a atribuição e contratualização do subsídio apenas ocorreu no início de Março de N+1, tendo o mesmo sido recebido um mês após a assinatura do contrato. A máquina tem uma vida útil estimada de 10 anos.

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, proceder aos adequados registos contabilísticos referentes aos anos N e N+1.

Resolução:

Um activo fixo tangível é um item tangível que (NCRF 7: § 6):

- (a) Seja detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) Se espera que seja usado durante mais do que um período.

Por outro lado, de acordo com o § 7 da NCRF 7, um activo fixo tangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e,
- O custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo (§16 da NCRF 7).

Face ao enquadramento efectuado, cumprindo a máquina adquirida com a definição de activo fixo tangível e respectivos critérios de reconhecimento, deve a mesma ser reconhecida pelo seu custo de aquisição:

01/10/N - Reconhecimento inicial da máquina

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais 150.000 €

02/12/N – Pagamento ao fornecedor da máquina

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem 150.000 €

À data do balanço de N, a entidade deve reflectir a depreciação do período da máquina, nos termos dos §§ 43 a 62 da NCRF 7.

Apesar de a máquina ter começado a laborar apenas dois meses após a sua aquisição, a data que releva para efeitos de cálculo das depreciações do período é a da sua aquisição (01/10/N), porquanto, segundo o §55 da NCRF 7, a depreciação dos bens tem início na data em que os mesmos estejam disponíveis para uso (que se admite ser

o caso), independentemente do momento da sua entrada em funcionamento (02/12/N). Assim, o número de meses a considerar no cálculo da depreciação por duodécimos do ano N é de 3.

Relativamente aos métodos de cálculo das depreciações, pode ser usada uma variedade de métodos para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil, nomeadamente (§ 62 da NCRF 7):

- o método da linha recta;
- o método do saldo decrescente;
- o método das unidades de produção.

No caso em apreço, apenas sabemos que a máquina tem uma vida útil de 10 anos, não existindo qualquer informação relativamente à produção anual da mesma. Deste modo, optamos por calcular a depreciação do período de acordo com o método da linha recta.

Depreciação do período N = $150.000 \text{ €} / 10 \times (3/12) = 3.750 \text{ €}$

31/12/N – Depreciação do período N da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

3.750 €

Quanto ao subsídio, uma vez que o mesmo só foi atribuído e contratualizado em Março de N+1, admite-se que apenas nessa data é que existe segurança razoável de que a entidade cumprirá com as condições a ele associadas (que passarão pela aquisição da máquina, com as especificidades estabelecidas no processo de candidatura ao subsídio, e que o subsídio será recebido). Ora, apenas com a formalização do contrato é que esta última condição é cumprida, pelo que, à data do balanço de N, ainda não estão satisfeitos os critérios para que o subsídio possa ser reconhecido. Assim, não há lugar a qualquer registo contabilístico em N relativo ao subsídio.

Em Março de N+1, aquando da contratualização do subsídio concedido pelo Governo, a empresa está em condições de poder reconhecer a atribuição do mesmo. Por se tratar de um subsídio não reembolsável, deve o mesmo ser inicialmente reconhecido nos Capitais Próprios, nos termos do §12 da NCRF 22.

1/3/N+1 – Reconhecimento inicial do subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar	
278 Outros devedores e credores	
a 59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
5931 Antes de imposto sobre o rendimento	45.000 €*

* (150.000 € x 30%)

Nesta data, a sociedade Madeiplus, S.A. tem ainda de calcular o passivo por impostos diferidos, correspondente ao subsídio:

- Valor do subsídio a tributar = 45.000 €
- Passivo por impostos diferidos = 11.250 € (45.000 € x 25 %)

1/3/N+1 – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
5932 Impostos diferidos	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
274 Impostos diferidos	
2742 Passivos por impostos diferidos	11.250 €

Aquando do recebimento do subsídio, deve ser registado tal facto:

1/4/N+1 – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
278 Outros devedores e credores	45.000 €

No final do ano N+1, a empresa deve proceder novamente à depreciação da máquina e à imputação do correspondente subsídio a rendimentos.

Depreciação do período N+1 = 150.000 € / 10 = 15.000 €

31/12/N+1 – Depreciação do período N+1 da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

15.000 €

Além do registo da depreciação da máquina, a entidade deve imputar proporcionalmente o valor do subsídio a rendimentos, ou seja, durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem (§ 12 da NCRF 22).

Tendo a máquina já sofrido depreciações em N, mas por não ter sido imputado qualquer rendimento àquele período relativo ao subsídio (por não cumprir naquela data as condições de reconhecimento), a questão que se coloca é a de saber se se deve regularizar os resultados de N+1 pelo correspondente valor do subsídio não imputado em N.

A resposta a esta questão encontra-se no § 20 da NCRF 22, nos termos do qual, *um subsídio do Governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.*

Assim, a entidade deve reconhecer em rendimentos do período N+1, quer a parcela proporcional às depreciações de N+1, quer o montante relativo ao ano N na proporção das depreciações daquele período.

Subsídio a imputar a rendimentos de N+1¹⁰:

- relativo ao ano N = 45.000 € / 10 x (3/12) = 1.125 €

- relativo ao ano N+1 = 45.000 € / 10 = 4.500 €

31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e gastos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 5.625 €

Ainda em 31/12/N+1, a entidade deve reverter o passivo por impostos diferidos sobre o subsídio afecto a rendimentos de N+1.

Como a sociedade imputou a rendimentos em N+1 o valor de 5.625 €, terá de proceder à reversão do imposto diferido correspondente a esse valor:

Reversão em N+1 = 5.625 € x 25% = 1.406,25 €

31/12/N+1 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 1.406,25 €

31/12/N+1 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 1.406,25 €

¹⁰ Para fazer face à exigência prescrita no § 20 da NCRF 22, de divulgar no Anexo que parte do subsídio reconhecido no período se refere a gastos de períodos anteriores, poder-se-á desagregar a conta 7883 – Imputação de Subsídios para Investimentos, em duas subcontas: uma para acolher a parte do subsídio referente a gastos do período, e a outra para relevar o subsídio que compensa gastos de período(s) anterior(es).

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

Uma entidade sujeita, obrigatória ou facultativamente, a certificação legal de contas fica excluída da possibilidade de adoptar a NCRF-PE ou a NCM. Assim, uma vez que a entidade em análise é uma Sociedade Anónima e está, nos termos do artigo 262.º do CSC, sujeita a revisão legal de contas, significa que não pode adoptar, quer a NCRF-PE, quer a NC-ME.

Todavia, se este caso prático ocorresse numa entidade que aplique, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, a resolução seria semelhante à apresentada para o modelo geral do SNC. A única diferença prende-se com os impostos diferidos.

Com efeito, de acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar. Assim, o tratamento deste caso numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Caso 3 - Subsídio não monetário (activo não depreciable)

A sociedade Cogumelos do Campo, Lda., com sede em Lamego, dedica-se à produção e comercialização de cogumelos. A empresa tem vindo sucessivamente a aumentar a sua carteira de clientes, o que se tem traduzido num elevado crescimento no seu volume de negócios. Face à elevada procura dos seus produtos e estando a capacidade produtiva dos seus terrenos completamente utilizada, o número de encomendas em carteira tem-se vindo a acumular, de tal modo que a empresa decidiu proceder à extensão da sua plantação.

Para o efeito, a empresa candidatou-se a um subsídio governamental, justificando a sua candidatura com o número de trabalhadores locais que emprega, e que, por força do crescimento da sua capacidade produtiva, aquele número poderá vir a aumentar, sendo um agente de dinamização da economia e desenvolvimento local.

A candidatura da empresa foi aprovada, tendo o subsídio sido concretizado com a atribuição pelo Governo de um terreno para a exploração agrícola, no dia 1 de Junho de N. O justo valor do terreno, determinado por um avaliador profissional e independente, ascende naquela data a 120.000 €.

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, efectuar os registos contabilísticos associados à operação descrita.

Resolução:

No caso concreto, o subsídio do Governo foi atribuído sob a forma de um activo, concretamente um terreno, pelo que estamos na presença de um subsídio não monetário.

Uma vez que a empresa beneficiária do subsídio desenvolve a actividade agrícola, mais especificamente a produção de cogumelos, poderíamos ser levados a pensar que o tratamento contabilístico deste subsídio estaria no âmbito da NCRF 17 – Agricultura, e não da NCRF 22.

No entanto, nos termos do § 3 da NCRF 17, esta norma não se aplica a terrenos relacionados com a actividade agrícola, devendo para o efeito aplicar-se a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis. Ou seja, não sendo o terreno um activo biológico, a atribuição do terreno consubstancia um subsídio que não se destina a um activo biológico, mas

antes a um activo fixo tangível, pelo que o tratamento contabilístico deste subsídio não monetário deve reger-se pelo disposto na NCRF 22, e não na NCRF 17.

Assim, de acordo com o § 8 da NCRF 22, os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e,
- os subsídios serão recebidos.

Um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias, é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e reconhecer, quer o subsídio, quer o activo, por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal (NCRF 22: § 21).

No caso em análise, o justo valor do terreno foi fiavelmente determinado, ascendendo a 120.000 €. Deste modo, quer o terreno, quer o correspondente subsídio, serão reconhecidos por aquele valor.

No caso concreto do subsídio, como é não reembolsável e está relacionado com um activo fixo tangível não depreciável¹¹, deve o mesmo ser inicialmente reconhecido nos Capitais Próprios e, subsequentemente, mantido nesta rubrica, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade (alínea b) do § 12 da NCRF 22).

Assim, no ano N, o único registo a efectuar é o relativo ao reconhecimento inicial do terreno e do subsídio associado.

¹¹ Salvo algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada, pelo que não são depreciados (*cf.* § 58 da NCRF 7).

01/06/N – Reconhecimento do terreno e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

431 Terrenos e recursos naturais

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento 120.000 €

No que diz respeito aos impostos diferidos, temos de atender ao estipulado na alínea b) do n.º 1 do art. 22.º do CIRC, segundo o qual, quando os subsídios não respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Neste sentido, e estando perante um subsídio relacionado com um terreno (bem não depreciable), em termos contabilísticos o valor do subsídio é mantido nos capitais próprios, a menos que seja reconhecida uma imparidade do activo.

Como contabilisticamente o subsídio não irá afectar os resultados, mas fiscalmente vai ser tributado durante 10 anos, a empresa terá de reconhecer impostos diferidos e imputá-los a resultados durante aquele período.

Valor do imposto diferido = 120.000 € x 25% = 30.000 €

01/06/N – Reconhecimento do passivo impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos 30.000 €

Subsequentemente, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 22.º do CIRC, há que reverter o imposto diferido durante 10 anos, sendo o primeiro já no ano N.

Reversão no ano N = 30.000 € / 10 anos = 3.000 €

31/12/N – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 3.000 €

31/12/N – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 3.000 €

Em termos fiscais temos que proceder a uma correcção fiscal positiva no Quadro 07 da Modelo 22, no valor de 12.000 € (120.000 € / 10).

Se, num determinado ano após o reconhecimento inicial do terreno, o mesmo vier a sofrer uma eventual perda por imparidade, a entidade deve reconhecer a correspondente perda por imparidade¹² e, simultaneamente, compensar aquela perda com a imputação do subsídio a rendimentos, debitando a conta 593 – Subsídios e creditando a conta 7883 - Imputação de subsídios para investimentos, pelo mesmo montante da imparidade.

A afectação parcial do subsídio a rendimentos para compensar a perda por imparidade não daria lugar à reversão de impostos diferidos, uma vez que, o que releva para efeitos de tributação é o valor do subsídio afecto a rendimentos calculado na base dos 10 anos.

¹² De referir que o reconhecimento da perda por imparidade dá origem a um activo por impostos diferidos, porquanto, regra geral, estas perdas não são fiscalmente aceites (cf. art. 35.º do CIRC).

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE ou ME que adopte a NCRF-PE ou a NC-ME¹³, respectivamente, é semelhante à resolução apresentada para o modelo geral do SNC. A única diferença prende-se com os impostos diferidos.

Com efeito, de acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar. Assim, o tratamento deste caso numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Caso 4 - Subsídio à exploração

A sociedade Jovens em Fúria, Lda. foi constituída em Outubro do ano N-1 e emprega jovens licenciados interessados em investigação. A empresa prefere recrutar recém-licenciados por estes não terem vícios e por poder concorrer a um subsídio governamental, referente a apoio ao primeiro emprego.

Em Janeiro de N, a sociedade recrutou 10 jovens, tendo-lhe sido atribuída uma subvenção de primeiro emprego. Este apoio consiste no seguinte:

- Isenção dos encargos patronais referentes a estes jovens por um período de 3 anos;
- Recebimento de 1.000 € por cada jovem, no momento da contratação.

¹³ Embora a NC-ME seja omissa quanto à contabilização dos subsídios do Governo não monetários, somos da opinião que se deve aplicar numa ME o mesmo tratamento previsto na NCRF 22 e NCRF-PE. A justificação deste nosso entendimento encontra-se explanada no ponto 6 deste Manual.

A sociedade fica com o compromisso de manter estes jovens empregados por um período de 3 anos. O seu incumprimento obriga a sociedade ao reembolso do valor recebido na íntegra, ou seja, de 1.000 € por cada trabalhador.

Sabe-se que a sociedade terá um gasto anual com pessoal de 140.000 €, referente a estes 10 funcionários, e prevê, para os próximos 3 anos, um aumento salarial de 2% ao ano.

Pedido:

Efectuar os pertinentes registos contabilísticos para os anos N, N+1 e N+2, admitindo que a empresa deixou de ter ao seu serviço, a partir do início de Julho de N+2:

- a) Três trabalhadores.
- b) Quatro trabalhadores.

Resolução:

O subsídio para a criação de postos de trabalho, nomeadamente a contratação de jovens à procura de primeiro emprego, configura um subsídio à exploração ou, na linguagem da NCRF 22, um subsídio do Governo relacionado com rendimentos.

Segundo esta norma, este tipo de subsídios deve ser reconhecido como rédito no mesmo período do gasto relacionado, no caso concreto, do gasto com o pessoal contratado.

A sociedade Jovens em Fúria, Lda. recebe uma parte do apoio (1.000 € por cada jovem contratado) integralmente no momento da contratação. Todavia, este subsídio está condicionado ao cumprimento de alguns requisitos, apenas verificáveis no futuro, concretamente a manutenção dos 10 postos de trabalho por 3 anos. Deste modo, se no momento da atribuição do subsídio, a entidade tiver certeza razoável de que cumprirá

aquelas condições e que o subsídio será recebido, deverá já em N reconhecer a dívida a receber relativa ao subsídio.

No caso em apreço, a sociedade recebe dois benefícios: um que se refere à isenção dos encargos patronais referentes aos 10 jovens, por um período de 3 anos, e o outro que corresponde ao recebimento de 1.000 € por cada jovem no momento da contratação.

Cálculo do valor da isenção dos encargos patronais referentes aos 10 jovens por um período de 3 anos:

	N	N+1	N+2	Total
Gastos com Pessoal	140.000,00	142.800,00	145.656,00	428.456,00
Encargos Patronais (23,75%)	33.250,00	33.915,00	34.593,30	101.758,30
Isenção de encargos	33.250,00	33.915,00	34.593,30	101.758,30

Relativamente à isenção dos encargos patronais, podemos questionar se tal isenção se enquadra no conceito de subsídio e deve ser reconhecido como tal. Como já analisámos anteriormente, os subsídios do Governo “são auxílios do Governo **na forma de transferência de recursos**¹⁴ para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade (...)” (NCRF 22: § 4).

Da análise da definição de subsídio do Governo, verificamos que é condição necessária a transferência de recursos do Governo para a entidade, o que não se verifica no caso das isenções dos encargos patronais referentes aos jovens contratados. Assim, podemos concluir que este tipo de benefício não se enquadra na definição de subsídio, não podendo ser reconhecido como tal.

¹⁴ Realce nosso.

E enquadrar-se-á esta isenção na definição de apoio do Governo?

De acordo com o § 4 da NCRF 22, apoio do Governo “é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios”.

Uma vez que a entidade obtém benefícios económicos com o não pagamento dos encargos patronais, por via do não exfluxo de recursos, consideramos que a isenção do pagamento dos encargos patronais se pode enquadrar na definição de apoio do Governo. Se assim for, o mesmo não é contabilisticamente reconhecido, devendo apenas ser divulgado nos termos do § 31 da NCRF 22.

Face ao exposto, apenas os 1.000 € de subsídio atribuído por cada trabalhador contratado serão de reconhecer como subsídio à exploração.

Subsídio atribuído em N = 10 trabalhadores x 1.000 € = 10.000 €

Janeiro/N - Reconhecimento do subsídio atribuído

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer 10.000 €

Janeiro/N – Recebimento do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores 10.000 €

Uma vez que o valor recebido é para compensar os gastos com os trabalhadores por um período de 3 anos, o subsídio deve ser afecto a rendimentos de cada um daqueles

3 períodos, ou numa base dos gastos estimados com o pessoal, ou numa base temporal.

	N	N+1	N+2	Total
Gastos com Pessoal	140.000 €	142.800 €	145.656 €	428.456 €
% sobre o total de gastos	32,68 %	33,33 %	33,99 %	100 %
Subsídio a imputar	3.268 €	3.333 €	3.399 €	10.000 €

Como se verifica, neste caso é praticamente irrelevante a entidade imputar o subsídio à exploração a rendimentos numa base temporal (10.000 € / 3 anos = 3.333 € por ano) ou na proporção dos gastos estimados que pretende balancear (quadro acima). Isto resulta do facto de o montante dos gastos em cada ano só diferir em 2% de aumento salarial.

Deste modo, e para dar continuidade à resolução deste caso, optamos por reconhecer o subsídio na proporção dos gastos estimados com o pessoal, de acordo com os valores calculados no quadro acima.

31/12/N - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos 3.268 €

31/12/N+1 - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos 3.333 €

Em Julho de N+2, por incumprimento de parte das condições do contrato, ou seja, pela não manutenção de todos os 10 postos de trabalho, a entidade é obrigada a reembolsar parte do subsídio.

Relativamente ao reembolso de subsídios do Governo, prescreve o § 25 da NCRF 22 que um subsídio que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma alteração de estimativa contabilística (ver NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros). E, nos termos do § 31 da NCRF 4, uma alteração de estimativa deve ser reconhecida prospectivamente, afectando os resultados do período (ou do período e períodos seguintes), mas nunca os resultados de anos anteriores.

O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser aplicado, em primeiro lugar, em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento. Na medida em que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

No caso em análise, o montante do subsídio ainda não afecto a resultados é de 3.399 €. Analisemos o tratamento contabilístico do reembolso parcial do subsídio para as duas situações propostas:

- a) Saída de três trabalhadores.
- b) Saída de quatro trabalhadores.

a) Saída de três trabalhadores

Neste caso, como o valor do reembolso de 3.000 € (1.000 € x 3) é menor do que o montante do subsídio ainda não afecto a resultados (3.399 €), significa que a totalidade do reembolso terá como contrapartida aquela componente. O remanescente, ou seja, 399 € corresponde ao montante a imputar a resultados do período N+2.

Em suma, dado que o reembolso do subsídio deve ser tratado como uma alteração de estimativa, o efeito do reembolso será reflectido apenas no ano N+2, por via do reconhecimento do subsídio à exploração por apenas 399 € (3.399 € - 3.000 €).

<i>Jul./N+2 – Reembolso parcial do subsídio</i>		
28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer		
a 12 Depósitos à ordem		3.000 €

<i>31/12/N+2 - Imputação parcial do subsídio a rendimentos</i>		
28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer		
a 75 Subsídios à exploração		
751 Subsídios do Estado e outros entes públicos		399 €

b) Saída de quatro trabalhadores

Neste segundo cenário, como o valor do reembolso de 4.000 € (= 1.000 € x 4) é superior ao montante do subsídio ainda não afecto a resultados, significa que o excedente, no valor de 601 € (= 4.000 € - 3.399 €), será reconhecido como gasto do período.

Em suma, dado que o reembolso do subsídio deve ser tratado como uma alteração de estimativa, o efeito do reembolso será reflectido apenas no ano N+2, por via da eliminação do subsídio ainda não reconhecido em rendimentos e do reconhecimento de um gasto.

<i>Jul./N+2 – Reembolso parcial do subsídio</i>		
28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer	3.399 €	
68 Outros gastos e perdas		
688 Outros		
6888 Outros não especificados	601 €	
a 12 Depósitos à ordem		4.000 €

De referir, por fim, que no caso em análise não há lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos, uma vez não existem diferenças entre a base contabilística e a base fiscal, porquanto nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 20.º do CIRC, o subsídio à exploração é considerado rendimento quando reconhecido contabilisticamente como tal.

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE ou ME que adopte a NCRF-PE ou a NC-ME, respectivamente, é semelhante à resolução apresentada para o modelo geral do SNC. A única diferença reside no facto de, na nota 11 do modelo de Anexo da NCM, não estar contemplado nenhum ponto específico para a divulgação de apoios do Governo.

Caso 5 - Subsídio não monetário

Devido às dificuldades económicas que o sector do calçado atravessa nos últimos tempos, a sociedade Plascoténis, Lda. remeteu uma candidatura ao sistema de incentivos CALÇADOINVEST.

No âmbito daquele programa, foi-lhe concedido um incentivo, mediante a entrega, no início de Abril do ano N, de uma máquina em 2.ª mão, mas que ainda tem uma vida útil estimada de 5 anos e um justo valor de 500.000 €.

Pedido:

Sabendo que a taxa de IRC é de 25%, proceder aos registos contabilísticos relativos aos anos N, N+1 e N+2, admitindo que à data do balanço de N+1 a máquina sofreu

uma perda por imparidade de 50.000 €, por deixar de estar operacional uma das funcionalidades de que dispunha.

Resolução:

De acordo com o § 8 da NCRF 22, os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e,
- os subsídios serão recebidos.

Como já referimos, um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Considerando que o justo valor da máquina foi fiavelmente determinado, será por este valor que, quer a máquina, quer o correspondente subsídio serão reconhecidos.

ANO N

01/04/N – Reconhecimento da máquina e do subsídio

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento 500.000 €

Esta operação dá lugar, como já enunciámos em casos anteriores, ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Valor do imposto diferido passivo = 500.000 € x 25% = 125.000 €

01/04/N – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos 125.000 €

Configurando esta subvenção um subsídio não reembolsável referente a activos fixos tangíveis depreciables, deve o subsídio ser imputado numa base sistemática como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Neste sentido, em 31/12/N a sociedade Plascoténis, Lda. terá de calcular e reconhecer:

- Depreciação da máquina = $[500.000 \text{ €} / 5 \times (9 / 12)] = 75.000 \text{ €}$
- Imputação parcial do subsídio = $[500.000 \text{ €} / 5 \times (9 / 12)] = 75.000 \text{ €}$

31/12/N - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 75.000 €

31/12/N – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 75.000 €

A imputação do subsídio a rendimentos deve balancear os gastos com a depreciação do bem subjacente e reverter o passivo por impostos diferidos.

Reversão = 75.000 x 25 % = 18.750 €

31/12/N – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 18.750 €

31/12/N – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 18.750 €

ANO N+1

À data do balanço de N+1, a máquina sofreu uma perda por imparidade. Assim, além da depreciação do período, a entidade deve reconhecer igualmente aquela perda no valor de 50.000 €.

31/12/N+1 - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 100.000 €*

* (500.000 € / 5 anos)

31/12/N+1 – Perda por imparidade da máquina

65 Perdas por imparidade

655 Em activos fixos tangíveis

a 43 Activos Fixos Tangíveis

439 Perdas por imparidade acumuladas 50.000 €

A perda por imparidade de activos fixos tangíveis, desde que não seja considerada uma desvalorização excepcional, tal como definida no art. 38.º do CIRC, não é fiscalmente aceite. No entanto, esta perda é considerada como gasto, em partes iguais, durante o período de vida útil restante do activo (n.º 4, do art. 35.º do CIRC).

Assim, o reconhecimento da perda por imparidade da máquina em N+1 gera activos por impostos diferidos, que correspondem à dedutibilidade futura para efeitos fiscais, através da dedução no Quadro 07 da Modelo 22.

31/12/N+1 – Reconhecimento do activo por impostos diferidos

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 12.500 €*

* (50.000 € x 25%)

Ainda à data do balanço de N+1, a entidade deve reconhecer em resultados a parte do subsídio que vise balancear os gastos do período. No caso concreto deste ano, os gastos com a máquina incluem a depreciação e a perda por imparidade, ou seja, ascendem a 150.000 € (=100.000 + 50.000). Assim, também o subsídio a imputar a rendimentos em N+1 deve ser no valor de 150.000 €.

31/12/N+1 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 150.000 €

Esta situação também deve ser reflectida na reversão do passivo por impostos diferidos. Como a perda por imparidade não é fiscalmente aceite, significa que, em N+1, a reversão do passivo por impostos diferidos deve ser apenas no correspondente à imputação do subsídio a resultados, na proporção da depreciação do período que releva para efeitos fiscais:

Reversão do passivo por impostos diferidos = 100.000 € x 25% = 25.000 €

31/12/N+1 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 25.000 €

31/12/N+1 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 25.000 €

N+2

Devido ao facto de se ter reconhecido em N+1 uma perda por imparidade da máquina, à data do balanço de N+2 a depreciação do período deve ser ajustada, de modo a imputar a quantia escriturada da máquina a gastos, de forma sistemática, durante a sua vida útil remanescente (*cf.* § 31 da NCRF 12 – Imparidade de Activos).

- Depreciações acumuladas = 75.000 € + 100.000 € = 175.000 €
- Perdas por imparidade acumuladas = 50.000 €
- Quantia escriturada da máquina = 500.000 - 175.000 - 50.000 = 275.000 €
- Vida útil remanescente = 3 anos e 3 meses = 39 meses
- Depreciação do período N+2 = 275.000/39 meses x 12 meses = 84.615,38 €

31/12/N+2 - Depreciação da máquina

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 84.615,38 €

Nesta data a entidade deve reverter parcialmente o activo por impostos diferidos, referente à perda por imparidade:

Reversão de activos por impostos diferidos = 12.500 € / 39 x 12 = 3.846,15 €

31/12/N+2 – Reversão parcial do activo por impostos diferidos

81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos 3.846,15 €

Subsídio não imputado a resultados = 500.000 - 75.000 – 150.000 = 275.000 €

Imputação parcial do subsídio = 275.000 € / 39 meses x 12 = 84.615,38 €

31/12/N+2 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 84.615,38 €

No ano N+2, a sociedade Plascoténis, Lda. irá proceder à reversão do imposto diferido proporcionalmente à imputação parcial do subsídio a rendimentos, mas como se a perda por imparidade não tivesse sido registada e compensada pelo rendimento do subsídio. Ou seja, para efeitos fiscais, o rendimento a tributar relativo ao subsídio deve ser o proporcional à depreciação do período aceite fiscalmente.

Reversão do passivo por impostos diferidos = $100.000 \times 25\% = 25.000 \text{ €}$

31/12/N+2 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 25.000 €

31/12/N+2 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 25.000 €

Por fim, a entidade deve ainda reverter parcialmente o activo por impostos diferidos:

31/12/N+2 – Reversão parcial do activo por impostos diferidos

81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido

a 27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2741 Activos por impostos diferidos 3.846,15 €

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE ou ME que adopte a NCRF-PE ou a NC-ME, respectivamente, é bastante mais simples do que o apresentado para o modelo geral do SNC, uma vez que não se reconhecem (e, como tal, também não se revertem) quaisquer impostos diferidos.

Com efeito, de acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar. Assim, o tratamento deste caso numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

De referir, ainda, que a NC-ME é omissa quanto ao tratamento contabilístico dos subsídios do Governo não monetários. Não obstante, e pelas razões apresentadas no ponto 6 deste Manual, entendemos que se deve aplicar, quanto a esta problemática, o tratamento previsto no SNC. O mesmo se aplica às perdas por imparidade em activos fixos tangíveis e intangíveis, que não estão previstas na NC-ME. Com efeito, se numa entidade que aplica esta norma, se verificar uma perda relevante de valor naqueles activos, somos de opinião que, na mesma linha de argumentos que apresentamos para os subsídios não monetários, a mesma deve ser reconhecida de acordo com o disposto no SNC.

Face a tudo quanto foi exposto, a resolução deste caso no contexto da NCRF-PE e NC-ME é semelhante à anteriormente apresentada para o modelo geral do SNC, com excepção de todos os movimentos relativos ao reconhecimento e reversão dos impostos diferidos.

Caso 6 - Subsídio reembolsável

A sociedade FerroSul, Lda. está a ampliar a sua unidade industrial. Como os custos já ultrapassam as previsões iniciais, a sociedade candidatou-se a um subsídio para a aquisição do seguinte equipamento:

Equipamento	Valor	Vida Útil
Uma máquina de corte de ferro	1.000.000 €	10 anos
Uma máquina de quinar	750.000 €	8 anos
Um empilhador	250.000 €	6 anos

Sabe-se que a candidatura foi aceite e a sociedade recebeu o subsídio, no dia 1 de Julho do ano N, no valor de 70% do equipamento, data que coincidiu com a aquisição do mesmo. O subsídio é reembolsável (sem juros) através de 5 prestações anuais iguais.

Pedidos:

1. Registo contabilístico das operações descritas nos anos N e N+1, pressupondo que a sociedade utiliza o método da linha recta para a contabilização das depreciações dos seus activos e que a taxa de juro do mercado é de 5%.
2. Admitindo que este subsídio contemplava a possibilidade de o mesmo vir a ser convertido em não reembolsável, desde que cumpridas determinadas condições,

nomeadamente um aumento de 25% da produção, e que a FerroSul, Lda. alcançou tais condições no início de N+4, efectuar os adequados registos contabilísticos do período N+4. Considere que a taxa de IRC é de 25%.

Resolução:

De acordo com o § 13 da NCRF 22, os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso dos mesmos adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ser reconhecidos nos Capitais Próprios.

Consubstanciando um subsídio reembolsável um financiamento obtido, o mesmo enquadra-se no conceito de passivo financeiro e, como tal, deverá ser mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Assim, uma entidade deve reconhecer um passivo financeiro apenas quando aquela se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento (§ 6 da NCRF 27) que, no caso concreto, ocorre no momento da atribuição do subsídio pelo Governo, em Julho de N.

Na sua alínea a) do §12, a NCRF 27 identifica diversos instrumentos financeiros que devem ser **mensurados ao custo ou ao custo amortizado** menos perda por imparidade, nos quais se enquadra a dívida a pagar relativa ao subsídio.

As condições para a utilização do custo amortizado são as seguintes (§13 da NCRF 27):

- a) seja à vista ou tenha uma maturidade definida;
- b) os retornos para o seu detentor sejam:
 - i. de montante fixo;

- ii. de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento (exemplo a *Euribor*) ou que inclua um *spread* sobre esse mesmo indexante;
- c) não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).

Custo amortizado é, então, a quantia pela qual o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método do juro efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.

Método do juro efectivo: é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante.

1. Registo contabilístico das operações descritas nos anos N e N+1 pressupondo que a sociedade utiliza o método da linha recta para contabilização das depreciações dos seus activos e que a taxa de juro do mercado é de 5%.

01/07/N - Reconhecimento inicial do equipamento

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais 2.000.000 €

01/07/N – Pagamento ao fornecedor do equipamento

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem 2.000.000 €

No dia 1 de Julho do ano N a empresa recebeu o subsídio, no valor de 70% do equipamento, ou seja:

Equipamento	Valor	% Subsídio	Valor Subsídio
Máquina de corte de ferro	1.000.000 €	70%	700.000 €
Máquina de quinar	750.000 €	70%	525.000 €
Empilhador	250.000 €	70%	175.000 €
Total	2.000.000 €	70%	1.400.000 €

Como o pagamento do subsídio é diferido por 5 anos (com prestações anuais iguais de 280.000 € = 1.400.000 € / 5 anos), a diferença entre o valor presente do subsídio (actualizado usando uma taxa de desconto) e o valor do subsídio na maturidade (valor nominal a reembolsar) é significativa, pelo que a **entidade deve mensurar o subsídio pelo seu custo amortizado**, o que implica calcular o seu valor presente.

Valor presente do subsídio = $280.000 \text{ €} \times [1 - (1 + 0,05)^{-5}] / 0,05 = 1.212.253,46 \text{ €}$

Juros totais associados ao subsídio = $1.400.000 \text{ €} - 1.212.253,46 \text{ €} = 187.746,54 \text{ €}$

01/07/N - Reconhecimento inicial do subsídio

12 Depósitos à ordem 1.400.000 €

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável 1.212.253,46 €

a 28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer 187.746,54 €

À data do balanço de N, a sociedade terá que reconhecer a depreciação dos seus equipamentos, cujos montantes se apresentam no quadro seguinte:

Equipamento	Valor	Vida Útil	Depreciação Anual	Depreciação Ano N
Máquina de corte de ferro	1.000.000 €	10 anos	100.000 €	50.000 €
Máquina de quinar	750.000 €	8 anos	93.750 €	46.875 €
Empilhador	250.000 €	6 anos	41.667 €	20.834 €
Total			235.417 €	117.709 €

31/12/N – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

117.709 €

Ainda em 31/12/N, a entidade deverá ajustar o valor presente da dívida relativa ao subsídio, de modo a registar, por um lado, o efeito temporal do dinheiro (gasto do período) e, simultaneamente, o rendimento associado ao pagamento diferido do subsídio a uma taxa zero de juro.

Data	Subsídio antes do reembolso (valor actual)	Juros	Reembolso	Subsídio após reembolso (valor actual)
1/7/N	1.212.253,47			
31/12/N	1.242.559,81	30.306,34		
1/7/N+1	1.272.866,15	30.306,34	280.000,00	992.866,15
31/12/N+1	1.017.687,80	24.821,65		
1/7/N+2	1.042.509,45	24.821,65	280.000,00	762.509,45

31/12/N+2	781.572,19	19.062,74		
1/7/N+3	800.634,93	19.062,74	280.000,00	520.634,93
31/12/N+3	533.650,80	13.015,87		
1/7/N+4	546.666,67	13.015,87	280.000,00	266.666,67
31/12/N+4	273.333,34	6.666,67		
1/7/N+5	280.000,00	6.666,67	280.000,00	0,00
Total		187.746,53	1.400.000,00	

Valor do juro de N = 1.212.253,47 € x 5% x 6/12 = 30.306,34 €

31/12/N – Reconhecimento do juro de N

69 Gastos e perdas de financiamento

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6988 Outros

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável 30.306,34 €

31/12/N – Reconhecimento do rendimento de N

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 79 Juros, dividendos e outros rendim. similares

798 Outros rendimentos similares 30.306,34 €

Em Julho de N+1, a entidade deverá efectuar e registar o pagamento da primeira prestação do subsídio reembolsável:

01/07/N+1– Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 12 Depósitos à Ordem 280.000 €

À data do balanço de N+1, a entidade deverá, por um lado, reconhecer as depreciações do período do equipamento (ver quadro acima) e, por outro lado, os juros associados ao subsídio, conforme cálculos do quadro anterior.

31/12/N+1 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 235.417 €

Valor do juro de N+1 = 30.306,34 € + 24.821,65 € = 55.127,99 €

31/12/N+1 – Reconhecimento do juro de N+1

69 Gastos e perdas de financiamento

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6988 Outros

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável 55.127,99 €

31/12/N+1 – Reconhecimento do rendimento de N+1

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

a 79 Juros, dividendos e outros rendim. similares

798 Outros rendimentos similares 55.127,99 €

Por fim, no que diz respeito ao benefício implícito na taxa zero dos juros do subsídio, e atendendo ao disposto no § 29 da NCRF 22, os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do Governo. Assim, a sociedade “FerroSul, Lda.” deve proceder à divulgação deste facto no Anexo, em todos os períodos da vigência do subsídio, obedecendo ao disposto na NCRF 22 quanto a apoios do Governo.

- 2. Admitindo que este subsídio contemplava a possibilidade de o mesmo vir a ser convertido em não reembolsável, desde que cumpridas determinadas condições, nomeadamente um aumento de 25% da produção, e que a FerroSul, Lda. alcançou tais condições no início de N+4, efectuar os adequados registos contabilísticos do período N+4. Considere que a taxa de IRC é de 25%.**

Quando a empresa alcançou as condições que lhe permitem converter o subsídio reembolsável em não reembolsável, no início de N+4, o valor actual da correspondente dívida ascendia a 533.650,80 € (conforme quadro anterior), valor que resulta de: 560.000 € (2 prestações a valores nominais), deduzido do rendimento a reconhecer no valor de 26.349,20 € (13.015,87 € + 6.666,67 € + 6.666,66 €).

De acordo com os §§ 12 e 13 da NCRF 22, os subsídios do Governo reembolsáveis quando adquirem a condição de não reembolsáveis, devem passar a ser reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente, ser imputados a rendimentos na proporção das depreciações dos equipamentos.

<i>Jan./N+4 – Conversão do subsídio em não reembolsável</i>		
25 Financiamentos obtidos		
258 Outros financiadores		
258x Subsídio reembolsável	533.650,80 €	
28 Diferimentos		
282 Rendimentos a reconhecer	26.349,20 €	
a 59 Outras variações no capital próprio		
593 Subsídios		
5931 Antes de imposto sobre o rendimento	560.000 €	

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, tal como acontece quando a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo,

quando uma entidade beneficia de subsídios do Governo relacionados com activos (alínea d) do § 18 da NCRF 25).

Assim, nestas condições, a sociedade FerroSul, Lda. terá que registar o imposto diferido relacionado com o subsídio:

Valor do imposto diferido = 560.000 € x 25% = 140.000 €

<i>Jan/N+4 – Reconhecimento do passivo por impostos diferidos</i>	
59 Outras variações no capital próprio	
593 Subsídios	
5932 Impostos diferidos	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
274 Impostos diferidos	
2742 Passivos por impostos diferidos	140.000 €

À data do balanço de N+4, a entidade deve reconhecer as depreciações do período do equipamento e, simultaneamente, imputar a parte proporcional do subsídio a rendimentos.

A imputação a rendimentos deve ser efectuada pelo período de vida útil dos equipamentos, sendo que no ano N+4, além de reconhecer a parte do subsídio proporcional às depreciações do período, deve ainda imputar o subsídio a rendimentos na proporção das depreciações praticadas de N a N+3 (que corresponde a 3,5 anos):

Equipamento	Vida útil total (a)	Custo de aquisição	Subsídio relacionado com activos* (b)	Afectação a rendimentos em N+4 [(b) / (a)] x 4,5
Máquina de corte de ferro	10 anos	1.000.000 €	280.000 €	126.000 €
Máquina de quinar	8 anos	750.000 €	210.000 €	118.125 €
Empilhador	6 anos	250.000 €	70.000 €	52.500 €
Total		2.000.000 €	560.000 €	296.625 €

* Afectação na proporção do custo de aquisição dos equipamentos.

31/12/N+4 – Reconhecimento das depreciações do período

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 235.417 €

31/12/N+4 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5931 Antes de imposto sobre o rendimento

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 296.625 €

No ano N+4, a sociedade FerroSul, Lda. irá proceder à reversão do imposto diferido proporcionalmente à imputação parcial do subsídio a rendimentos no período em causa:

Reversão = 296.625 € x 25% = 74.156,25 €

31/12/N+4 – Reversão parcial do imposto diferido relacionado com o subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

274 Impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

a 81 Resultado líquido do período

812 Imposto sobre o rendimento do período

8122 Imposto diferido 74.156,25 €

31/12/N+4 – Afectação parcial do imposto relacionado com o subsídio

56 Resultados transitados

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

5932 Impostos diferidos 74.156,25 €

Abordagem Pequenas Entidades e Microentidades:

O tratamento contabilístico deste caso prático por parte de uma PE ou ME que adopte a NCRF-PE ou a NC-ME, respectivamente, é bastante mais simples do que o apresentado para o modelo geral.

Com efeito, a NCRF-PE, no seu ponto 17.7, e a NC-ME, no seu ponto 17.3, apenas contemplam a mensuração ao custo das contas a pagar, não prevendo a mensuração ao custo amortizado. Assim, o valor do subsídio reembolsável deverá ser reconhecido, inicial e subsequentemente, pelo seu valor nominal, não sendo necessário proceder à sua actualização.

Outra diferença prende-se com os impostos diferidos. De acordo com o ponto 16.1 da NCRF-PE, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Já nos termos do ponto 16.1 da NC-ME, o imposto sobre o rendimento é sempre contabilizado segundo o método do imposto a pagar. Assim, o tratamento deste caso numa entidade que adopte, ou a NCRF-PE, ou a NC-ME, não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos.

Apresentamos, de seguida, os registos contabilísticos ajustados a uma PE que adopte a NCRF-PE. Os registos numa entidade que adopte a NC-ME serão semelhantes a estes, apenas com eventuais adaptações nos códigos e designações de algumas contas, de modo a respeitar o Código de Contas da NCM (publicado na Portaria n.º 107/2011, de 14 de Março).

01/07/N - Reconhecimento inicial do equipamento

43 Activos fixos tangíveis

433 Equipamento básico

a 27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais 2.000.000 €

01/07/N – Pagamento ao fornecedor do equipamento

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

a 12 Depósitos à ordem 2.000.000 €

01/07/N – Reconhecimento inicial do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável 1.400.000 €

31/12/N – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

6423 Equipamento básico

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 117.709 €

01/07/N+1 – Primeiro reembolso do subsídio

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 12 Depósitos à Ordem 280.000 €

31/12/N+1 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas 235.417 €

Quando a empresa alcançou as condições que lhe permitem converter o subsídio reembolsável em não reembolsável, no início de N+4, o valor da correspondente dívida ascendia a 560.000 € (2 prestações a valores nominais).

Jan./N+4 – Conversão do subsídio em não reembolsável

25 Financiamentos obtidos

258 Outros financiadores

258x Subsídio reembolsável

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

560.000 €

À data do balanço de N+4, a entidade deve reconhecer as depreciações do período do equipamento e, simultaneamente, imputar a parte proporcional do subsídio a rendimentos. Os valores são coincidentes aos calculados na resolução para o modelo geral do SNC.

31/12/N+4 – Reconhecimento das depreciações do período

64 Gastos de depreciação e de amortização

642 Activos fixos tangíveis

a 43 Activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

235.417 €

31/12/N+4 – Imputação parcial do subsídio a rendimentos

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros Rendimentos e Ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos

296.625 €

Bibliografia

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, Aprova o regime de Normalização Contabilística para as Microentidades, Diário da República, 1.ª Série, n.º 48.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, Aprova o Sistema de Normalização Contabilística, Diário da República, 1.ª Série, n.º 133.

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, Aprova o Plano Oficial de Contabilidade, Diário da República, 1.ª Série A, n.º 268.

Gomes, João; Pires, Jorge (2010); Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática; 3ª Edição, Vida Económica.

Grenha, Carlos; Cravo, Domingos; Baptista, Luís; Pontes, Sérgio (2009); Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística; Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas; Lisboa.

Regulamento (CE) N.º 1126/2008 da Comissão Europeia, de 3 de Novembro de 2008, que adopta determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.

Rodrigues, Ana; Carvalho, Carla; Cravo, Domingos; Azevedo, Graça (2010); SNC - Contabilidade Financeira: Sua Aplicação; Edições Almedina; Coimbra.

Sousa, Abílio (2010); IRC: a tributação no quadro do SNC; Manual para formação eventual, Curso EV0410.