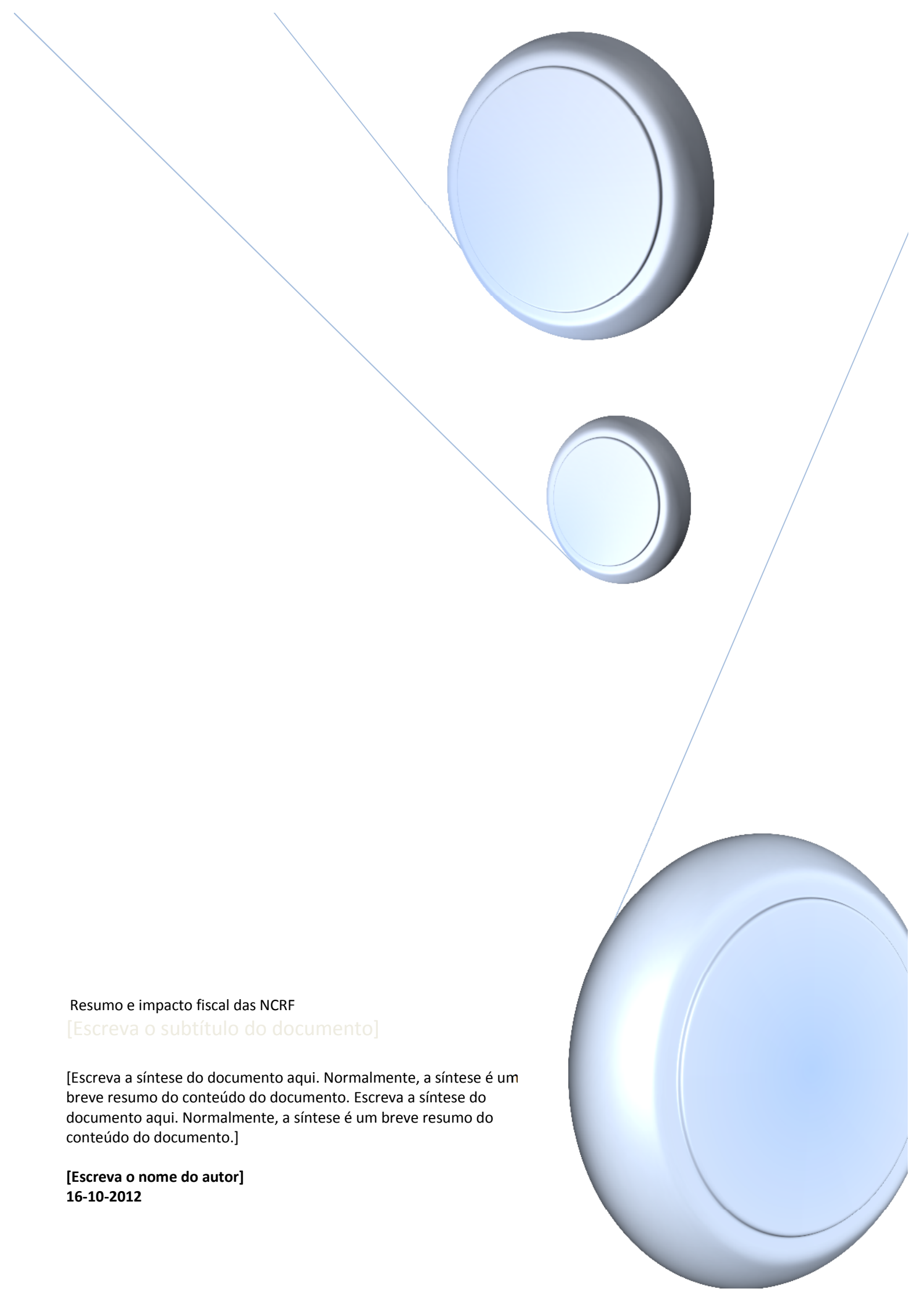




Resumo e impacto fiscal das NCRF

[Escreva o subtítulo do documento]

[Escreva a síntese do documento aqui. Normalmente, a síntese é um breve resumo do conteúdo do documento. Escreva a síntese do documento aqui. Normalmente, a síntese é um breve resumo do conteúdo do documento.]

[Escreva o nome do autor]

16-10-2012

Índice	0
NCRF 1 . Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	4
Objectivo	4
Resumo	4
Avaliação do impacto fiscal	4
NCRF 2 . Demonstração de Fluxos de Caixa	4
Objectivo	4
Resumo	4
Avaliação do impacto fiscal	5
NCRF 3 . Adopção pela primeira vez das NCRF	5
Objectivo	5
Resumo	5
Avaliação do impacto fiscal	6
NCRF 4 . Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	6
Objectivo	6
Resumo	6
Avaliação do impacto fiscal	7
NCRF 5 . Divulgação de Partes Relacionadas	7
Objectivo	7
Resumo	7
Avaliação do impacto fiscal	8
NCRF 6 . Activos Intangíveis	8
Objectivo	8
Resumo	8
Avaliação do impacto fiscal	9
NCRF 7 . Activos Fixos Tangíveis	9
Objectivo	9
Resumo	9
Avaliação do impacto fiscal	10
NCRF 8 . Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas	11
Objectivo	11
Resumo	11
Avaliação do impacto fiscal	11
NCRF 9 . Locações	12
Objectivo	12
Resumo	12
Avaliação do impacto fiscal	13
NCRF 10 . Custos de Empréstimos Obtidos	13
Objectivo	13
Resumo	13
Avaliação do impacto fiscal	14
NCRF 11 . Propriedades de Investimento	14
Objectivo	14
Resumo	14
Avaliação do impacto fiscal	14
NCRF 12 . Imparidade de Activos	15
Objectivo	15
Resumo	15
Interpretações	16
Avaliação do impacto fiscal	16
NCRF 13 . Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	16
Objectivo	16
Resumo	16
Avaliação do impacto fiscal	18

NCRF 14 . Concentrações de Actividades Empresariais	18
Objectivo	18
Resumo	18
Avaliação do impacto fiscal	19
NCRF 15 . Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	19
Objectivo	19
Resumo	19
Interpretações	20
Avaliação do impacto fiscal	20
NCRF 16 . Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	20
Objectivo	20
Resumo	20
Avaliação do impacto fiscal	21
NCRF 17 . Agricultura	21
Objectivo	21
Resumo	21
Avaliação do impacto fiscal	21
NCRF 18 . Inventários	22
Objectivo	22
Resumo	22
Avaliação do impacto fiscal	22
NCRF 19. Contratos de Construção	22
Objectivo	22
Resumo	22
Avaliação do impacto fiscal	23
NCRF 20. Rédito	23
Objectivo	23
Resumo	23
Avaliação do impacto fiscal	24
NCRF 21. Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	24
Objectivo	24
Resumo	24
Avaliação do impacto fiscal	24
NCRF 22. Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	25
Objectivo	25
Resumo	25
Avaliação do impacto fiscal	25
NCRF 23. Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	25
Objectivo	26
Resumo	26
Avaliação do impacto fiscal	26
NCRF 24. Acontecimentos Após a Data do Balanço	27
Objectivo	27
Resumo	27
Avaliação do impacto fiscal	27
NCRF 25. Impostos sobre o Rendimento	27
Objectivo	27
Resumo	27
Avaliação do impacto fiscal	28
NCRF 26 . Matérias Ambientais	28
Objectivo	28
Resumo	28
Apêndices	29
Avaliação do impacto fiscal	29
NCRF 27. Instrumentos Financeiros	29

Objectivo	29
Resumo	29
Avaliação do impacto fiscal	31
NCRF 28. Benefícios dos Empregados.....	33
Objectivo	33
Resumo	33
Avaliação do impacto fiscal	34
Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRFPE)	34
Objectivo	34
Resumo	34
Avaliação do impacto fiscal	35
Uma compilação feita através dos seguintes documentos:	35

OBJECTIVO

Prescrever as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo.

RESUMO

As demonstrações financeiras são geralmente preparadas anualmente. Se houver alteração da data base do exercício e as demonstrações financeiras forem apresentadas para um período diferente de um ano, serão efectuadas divulgações adicionais.

Uma entidade deve apresentar na face do balanço, como classificações separadas, activos correntes e não correntes e passivos correntes e não correntes.

Os itens devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados com base numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma demonstração dos resultados em que a classificação dos itens se baseie na sua função.

Não existem itens extraordinários na demonstração dos resultados.

A demonstração das alterações no capital próprio apresenta a evolução dos activos líquidos da entidade durante o período, evidenciando:

- O total de rendimentos e gastos reconhecidos, quer nos resultados, quer directamente como alterações no capital próprio;
- Os efeitos em cada componente do capital próprio dos ajustamentos retrospectivos resultantes de alterações de políticas contabilísticas e das reexpressões retrospectivas para correcção de erros, conforme Disposto na NCRF 4;
- As transacções com os detentores do capital agindo na sua capacidade de detentores
- Uma reconciliação entre os saldos de abertura e de encerramento para cada componente do capital próprio, divulgando separadamente cada alteração.

As divulgações mínimas do anexo incluem:

- Bases de preparação e políticas contabilísticas usadas;
- Informação requerida pelas restantes NCRF que não seja apresentada na face das demonstrações financeiras;
- Informação adicional não apresentada na face das demonstrações financeiras que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

Uma entidade deve divulgar no anexo informação sobre os principais pressupostos relativos ao futuro e outras fontes de incerteza das estimativas que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o período seguinte.

AValiação DO IMPACTO FISCAL

A estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras não têm impacto fiscal directo.

MODELO DE DEPENDÊNCIA PARCIAL

No entanto, e como regra geral, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na normalização contabilística e eventualmente corrigidos nos termos da legislação fiscal.

NCRF 2 . Demonstração de Fluxos de Caixa**OBJECTIVO**

Exigir a apresentação de informações sobre as alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período em actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

RESUMO

A demonstração dos fluxos de caixa analisa as variações na caixa e equivalentes de caixa durante o período.

Actividades de financiamento – são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio contribuído e nos empréstimos obtidos pela entidade.

Actividades de investimento – estão associadas à aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Actividades operacionais – são as principais actividades geradoras de rédito da entidade e outras actividades que não sejam de investimento e de financiamento.

Caixa – compreende dinheiro em caixa e em depósitos à ordem.

Equivalentes de caixa – investimentos financeiros a curto prazo, altamente líquidos, prontamente convertíveis em quantias conhecidas de dinheiro e sujeitos a um risco insignificante de alteração de valor.

Fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Os fluxos de caixa são relatados pelo método directo.

Os fluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente e são classificados como operacionais, a menos que possam ser especificamente identificados com actividades de investimento ou de financiamento.

Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira e os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser relatados usando as taxas de câmbio em vigor na data em que ocorreram.

Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de subsidiárias e de outras unidades de negócio são apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento, com divulgações adicionais específicas.

As operações de investimento e financiamento que não exigem o uso de caixa e seus equivalentes são excluídas da demonstração de fluxos de caixa, sendo, contudo, sujeitas a divulgação apropriada em separado.

AValiação do Impacto Fiscal

Sem impacto fiscal.

NCRF 3 . Adopção pela primeira vez das NCRF

OBJECTIVO

Assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF contenham informação que:

- Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF;
- Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

RESUMO

As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adoptou de uma forma completa e integral as NCRF.

Na data de transição, correspondente à data de início do período comparativo mais antigo das primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, deve ser preparado um balanço de abertura, no qual:

- Sejam reconhecidos os activos e os passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCRF;
- Não sejam reconhecidos activos e passivos que as NCRF não permitam;
- Sejam reclassificados os elementos do activo, passivo e capital próprio de acordo com as classificações das NCRF;
- Sejam aplicadas as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

É requerida a aplicação retrospectiva das NCRF com algumas excepções (isenções e proibições) estabelecidas na NCRF 3.

Os ajustamentos decorrentes das diferenças de políticas contabilísticas, determinados à data de transição, deverão ser reconhecidos directamente em resultados transitados, ou, se apropriado, noutra rubrica do capital próprio.

As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF deverão conter uma explicação sobre os impactos da transição para as NCRF, bem como um conjunto de reconciliações entre as últimas demonstrações financeiras preparadas de acordo com os anteriores princípios contabilísticos e as correspondentes demonstrações financeiras reapresentadas de acordo com as NCRF.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

REGIME TRANSITÓRIO

Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção pela primeira vez das NCRF, que sejam considerados relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, resultantes do reconhecimento ou não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

MAIS E MENOS-VALIAS/REINVESTIMENTO

Estes ajustamentos devem ser devidamente evidenciados no processo de documentação fiscal – dossier fiscal.

Às mais-valias de elementos do activo imobilizado que tenham beneficiado do regime de reinvestimento, cujos valores de realização ainda não tenham sido objecto de reinvestimento, é aplicável o novo regime, quanto à classificação dos activos elegíveis, mantendo-se, todavia, o prazo original para a concretização desse reinvestimento.

ENCARGOS PLURIANUAIS

As despesas com emissão de obrigações, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidas como gasto e ainda não aceites fiscalmente, concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado antes da aplicação das NCRF.

RELEVÂNCIA DAS OPÇÕES

Dever-se-á prestar particular atenção ao impacto fiscal decorrente das seguintes opções:

- A opção pelo modelo de justo valor na mensuração das propriedades de investimento (NCRF 11) implica a ausência de amortização/ depreciação para efeitos contabilísticos e fiscais;
- Relativamente aos activos reavaliados nos termos de legislação de carácter fiscal, a relevância contabilística e fiscal, neste último em 60%, da amortização ou depreciação correspondente ao valor reavaliado, depende do exercício da opção constante do parágrafo 11 b) da NCRF 3, isto é, da contabilização segundo “custo considerado” ou “*deemed cost*”.

NCRF 4 . Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

OBJECTIVO

Estabelecer os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações em políticas contabilísticas e correcções de erros.

RESUMO

Hierarquia de escolha das políticas contabilísticas:

- As NCRF e interpretações (NI) do Sistema de Normalização Contabilística;
- Na ausência de normas e interpretações directamente aplicáveis, considerar os requisitos e as orientações nas normas e interpretações que lidam com questões similares e relacionadas;
- As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

As políticas contabilísticas são aplicadas consistentemente a transacções semelhantes.

Uma política contabilística é alterada somente se tal for requerido por uma norma ou interpretação, ou se tal alteração resultar em informação fiável e mais relevante.

Se a alteração na política contabilística for requerida por uma norma, deverão ser seguidas as respectivas disposições transitórias.

Se a alteração na política contabilística for requerida por uma norma que não especifica quaisquer disposições transitórias, ou se a alteração for voluntária, a nova política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente.

A aplicação retrospectiva da alteração na política contabilística implica que:

- Seja ajustado o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo;
- Sejam ajustadas as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado, como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período anterior resultantes da alteração na política contabilística, a nova política é aplicada prospectivamente desde o início do período mais antigo em que tal determinação seja praticável.

As alterações nas estimativas contabilísticas (por exemplo, a mudança na vida útil de um activo) são contabilizadas prospectivamente, sendo os respectivos efeitos incluídos nos resultados do período corrente e dos períodos futuros afectados pela alteração.

Todos os erros materiais de períodos anteriores devem ser corrigidos retrospectivamente através da reexpressão das quantias comparativas para os períodos anteriores apresentados em que tenha ocorrido o erro. Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, devem ser reexpressos os saldos de abertura dos activos, passivos e elementos do capital próprio desse período.

AValiação do Impacto Fiscal

PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

O impacto fiscal dos efeitos patrimoniais, decorrentes de alterações nas estimativas contabilísticas e de erros contabilísticos, está condicionado às normas de periodização do lucro tributável.

Deste modo, as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

NCRF 5 . Divulgação de Partes Relacionadas

OBJECTIVO

Assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade incluem as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas.

RESUMO

Partes relacionadas são partes que controlam ou detêm influência significativa sobre uma entidade (incluindo a sua empresa - mãe, os seus detentores de capital e familiares, principais investidores e pessoal-chave da gestão) e partes que são controladas ou influenciadas de forma significativa por uma entidade (incluindo subsidiárias, entidades conjuntamente controladas, associadas e planos de benefícios pós-emprego).

Esta Norma requer divulgações sobre:

- Relacionamentos que envolvam controlo, ainda que não tenham ocorrido transacções;
- Transacções com partes relacionadas;
- Remuneração do pessoal-chave, incluindo uma descrição sobre cada natureza de remuneração.

Para as transacções com partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento, bem como a informação necessária para a compreensão do potencial efeito das transacções nas demonstrações financeiras.

Exemplos de transacções com partes relacionadas que devem ser divulgadas ao abrigo desta Norma:

- Compra ou venda de bens;
- Compra ou venda de outros activos;
- Prestação ou aquisição de serviços;
- Locações;
- Transferências de pesquisa e desenvolvimento;
- Transferências segundo acordos de licenças;

- Transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital);
- Prestação de garantias ou colaterais;
- Liquidação de passivos por outra parte em nome da entidade, ou pela entidade em nome de outra parte.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

- Sem impacto fiscal.

NCRF 6 . Activos Intangíveis

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas.

RESUMO

Um activo intangível, adquirido ou gerado internamente, 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 mensurado com fiabilidade.

No caso de activos intangíveis gerados internamente, existem critérios adicionais de reconhecimento, nomeadamente:

- Dispendios relacionados com a fase de pesquisa de activos intangíveis devem ser reconhecidos como um gasto quando incorridos;
- Dispendios relacionados com a fase de desenvolvimento de activos intangíveis apenas devem ser reconhecidos a partir do momento em que puder ser demonstrada a viabilidade técnica e comercial dos produtos e serviços resultantes, entre outras condições.

Os activos intangíveis, incluindo os projectos de pesquisa e desenvolvimento, adquiridos em concentrações de actividades empresariais são reconhecidos separadamente do goodwill se decorrerem de direitos contratuais ou outros direitos legais. Nestas circunstâncias, os critérios de reconhecimento (probabilidade de ocorrência de benefícios económicos futuros e custo mensurável com fiabilidade) são sempre considerados como estando satisfeitos.

Goodwill, marcas, cabeçalhos, títulos de publicações e listas de clientes, quando gerados internamente, bem como dispendios com actividades de arranque, formação, publicidade e promocionais, custos com a mudança de local ou reorganização não deverão ser reconhecidos como activos.

Se um item intangível não cumprir a definição ou os critérios de reconhecimento como activo intangível, deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido, a menos que este seja adquirido numa concentração de actividades empresariais, caso em que esse dispendio deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill na data da aquisição.

Para efeitos de mensuração após o reconhecimento inicial, os activos intangíveis são classificados como:

- Com vidas úteis indefinidas: não existe limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade (“indefinido” não significa “infinito”);
- Com vidas úteis finitas: período limitado de benefício para a entidade.

Os activos intangíveis podem ser contabilizados usando o modelo do custo ou o modelo de revalorização (apenas permitido em circunstâncias restritas – identificadas abaixo).

No modelo do custo, **os activos são escriturados pelo seu custo deduzido de quaisquer amortizações e perdas por imparidade acumuladas**.

Se o **activo intangível tiver cotação num mercado activo** (situação pouco usual), é permitido o uso do modelo de revalorização. De acordo com o modelo de revalorização, o activo é escriturado por uma quantia revalorizada, a qual corresponde ao seu justo valor à data da revalorização, deduzida de quaisquer amortizações e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

O custo de um activo intangível com uma vida útil finita (o valor residual é geralmente zero) é amortizado ao longo dessa vida útil. Testes de imparidade, efectuados de acordo com a NCRF 12, são exigidos quando existam indícios de que a quantia escriturada do activo intangível excede a sua quantia recuperável.

Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas não devem ser amortizados, sendo, contudo, sujeitos a testes de imparidade numa base anual. Se a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada, deve ser reconhecida uma perda por imparidade. Deve ser igualmente avaliado se o activo continua a ter uma vida útil indefinida.

De acordo com o modelo de revalorização, devem ser efectuadas revalorizações regularmente. Todos os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados (a não ser que não exista um mercado activo para um activo em particular). **Os aumentos na quantia escriturada devem ser creditados directamente no capital próprio.** Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados. Diminuições da quantia escriturada de um activo são debitadas directamente no capital próprio até à concorrência de qualquer saldo credor do excedente de revalorização com respeito a esse activo. Qualquer excesso das diminuições relativamente a esse saldo credor deve ser reconhecido nos resultados. Quando o activo revalorizado é desreconhecido, o excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a esse activo permanece em capital próprio, não sendo reclassificado para resultados.

Regra geral, dispêndios com activos intangíveis após a sua aquisição ou conclusão, são reconhecidos como um gasto. Apenas em circunstâncias raras são cumpridos os critérios para reconhecimento dos mesmos como um activo.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

NÃO RECONHECIMENTO DO ACTIVO

Por força dos novos critérios de não reconhecimento dos activos intangíveis, passam a ser aceites como gasto dedutível, em sede de IRC, no exercício em que são incorridos, ao invés de num período de três a cinco ou seis anos:

- Os encargos financeiros com a aquisição ou produção de activos incorridos antes da sua entrada em funcionamento;
- As diferenças de câmbio desfavoráveis ocorridas antes da entrada em funcionamento do activo;
- Os encargos com campanhas publicitárias;
- As despesas de instalação;
- As despesas de pesquisa ou investigação.

MENSURAÇÃO INICIAL DO ACTIVO

É reduzido de dois para um ano o prazo exigível para a possibilidade de capitalização dos encargos financeiros incorridos com empréstimos contraídos para a aquisição ou produção do activo, que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização, sendo que, neste último caso, os ajustamentos de revalorização, que só devem ser efectuados se houver mercado activo, não serão relevantes fiscalmente.

DEPRECIAÇÕES /AMORTIZAÇÕES

Mantém-se quase inalterado o regime, em sede de IRC, quanto à dedutibilidade fiscal das depreciações, mantendo-se a obrigatoriedade de as mesmas serem registadas contabilisticamente, permitindo-se apenas que o possam ser em exercícios anteriores. Consequentemente, elimina-se a obrigatoriedade de reversão contabilística das amortizações praticadas em excesso aos limites consagrados legalmente num determinado exercício, de modo a recuperar fiscalmente tais encargos em exercícios subsequentes. Assim, as depreciações contabilizadas num determinado exercício, que ultrapassem as taxas máximas previstas, podem ser recuperadas em exercícios subsequentes, desde que, somadas às praticadas nesses exercícios, não ultrapassem os limites estabelecidos.

NCRF 7 . Activos Fixos Tangíveis

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico para o reconhecimento e mensuração de activos fixos tangíveis.

RESUMO

O custo dos itens do activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:

- For provável que os benefícios económicos futuros associados aos itens fluam para a entidade;

- e
- O custo dos itens possa ser mensurado com fiabilidade.

Os activos fixos tangíveis são inicialmente mensurados pelo seu custo, o qual inclui todos os dispêndios necessários para colocar o activo na localização e condição necessárias para operar da forma pretendida. Se o pagamento for diferido, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro.

Os activos fixos tangíveis podem ser contabilizados usando o modelo do custo ou o modelo de revalorização:

- Modelo do custo: o activo é escriturado pelo seu custo deduzido de depreciações e perdas por imparidade acumuladas;
- Modelo de revalorização: o activo é escriturado pela quantia revalorizada, a qual corresponde ao seu justo valor à data da revalorização, deduzida de depreciações e perdas por imparidade acumuladas.

De acordo com o modelo de revalorização, devem ser efectuadas revalorizações regularmente. Todos os itens de uma classe de activos fixos tangíveis são simultaneamente revalorizados. Os aumentos na quantia escriturada devem ser creditados directamente no capital próprio. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados. Diminuições da quantia escriturada de um activo são debitadas directamente no capital próprio até à concorrência de qualquer saldo credor do excedente de revalorização com respeito a esse activo. Qualquer excesso das diminuições relativamente a esse saldo credor deve ser reconhecido nos resultados. Quando o activo revalorizado é desreconhecido, o excedente de revalorização incluído no capital próprio, com respeito a esse activo, permanece em capital próprio, não sendo reclassificado para resultados.

Partes de um activo fixo tangível com diferentes modelos esperados de consumo dos benefícios económicos futuros são depreciadas separadamente.

A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo fluam para a entidade. O valor residual e a vida útil de um activo fixo tangível devem ser revistos, pelo menos, no final de cada ano financeiro.

O valor residual define-se como a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Para determinar se um item do activo fixo tangível se encontra em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12.

Permutas de activos fixos tangíveis, mesmo quando se trate de activos semelhantes, são mensuradas pelo justo valor a não ser que:

- A transacção careça de substância comercial;
- ou
- Nem o justo valor do activo recebido, nem o justo valor do activo cedido sejam mensuráveis com fiabilidade.

AValiação do Impacto Fiscal

MENSURAÇÃO INICIAL DO ACTIVO

Remetemos para os comentários tecidos a respeito dos activos intangíveis por se manterem em tudo aplicáveis.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização, devendo o critério seleccionado ser aplicado a cada classe inteira de activos fixos tangíveis.

DEPRECIAÇÕES /AMORTIZAÇÕES

Os ajustamentos emergentes da adopção do método de revalorização, sejam reconhecidos em capitais próprios ou em resultados, não serão relevantes fiscalmente.

Para além dos comentários tecidos quanto aos activos intangíveis, é ainda de salientar os seguintes aspectos:

- Passa a ser possível, desde que devidamente autorizada pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), a alteração do método de depreciação e amortização que vinha sendo seguido;

- Passa igualmente a ser possível praticar quotas de depreciação e amortização inferiores às mínimas, desde que a DGCI o autorize previamente;
- Passa a ser possível a adopção de um método de depreciação e amortização diferente dos das quotas constantes ou decrescentes, sem dependência de autorização da DGCI, desde que não sejam ultrapassadas as taxas legalmente previstas;
- É aumentado o limite dos bens de reduzido valor, que são reconhecidos como gasto no exercício em que são incorridos, de € 199,52 para € 1.000;
- Finalmente, é aumentado o limite do custo de aquisição, relevante para efeitos fiscais, das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, de € 29.927,82 para € 40.000.

MAIS E MENOS-VALIAS

Para efeitos de determinação das mais e menos-valias, é expressamente estabelecido que, quanto às viaturas ligeiras ou mistas de passageiros, as depreciações a tomar em consideração são as praticadas sobre o custo de aquisição relevante para efeitos de IRC, isto é, € 40.000, excepto se afectas a serviço público de transportes ou alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo. Acresce que, para efeitos deste cálculo, o valor de aquisição a considerar é limitado igualmente aos € 40.000.

Igual restrição passa a ser aplicada a barcos de recreio e aviões de turismo, isto é, as menos-valias relativas a estes bens não são dedutíveis em sede de IRC, excepto quanto às empresas de serviço público de transporte e às que se destinem ao aluguer no exercício normal da actividade do sujeito passivo.

NCRF 8 . Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

OBJECTIVO

Prescrever a contabilização de activos detidos para venda e a apresentação e divulgação de unidades operacionais descontinuadas.

RESUMO

Introduz a categoria de activos não correntes detidos para venda (disponíveis para venda imediata e cuja conclusão da venda seja altamente provável no período de 12 meses a partir da data da classificação) e o conceito de grupos para alienação (grupo de activos a alienar numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção).

Os activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda devem ser mensurados pelo menor de entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender, não sendo os mesmos sujeitos a depreciação após a referida classificação.

Um activo não corrente classificado como detido para venda e os activos e passivos de um grupo para alienação classificados como detidos para venda são apresentados separadamente na face do balanço.

Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que seja alienado ou esteja classificado como detido para venda e:

- Represente uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional;
- ou
- Seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional;
- ou
- Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

A entidade apresenta separadamente, na face da demonstração dos resultados, os resultados após imposto sobre o rendimento das unidades operacionais descontinuadas, incluindo, quando aplicável, o ganho ou a perda do período decorrente da sua alienação, bem como o ganho ou a perda da revalorização resultante da reclassificação dos activos e passivos de unidades operacionais descontinuadas como grupos para alienação. Desta forma, a demonstração dos resultados é efectivamente dividida em duas secções – operações em continuação e operações descontinuadas.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

MENSURAÇÃO DO ACTIVO

Os activos não correntes detidos para venda, que correspondem àqueles que estão disponíveis para venda imediata e cuja conclusão da mesma seja altamente provável que se venha a verificar nos doze meses seguintes, devem ser reconhecidos pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor, deduzidos dos custos de venda.

DEPRECIAÇÕES /AMORTIZAÇÕES

Os ajustamentos associados à classificação de activos não correntes detidos para venda não serão relevantes fiscalmente, em sede de IRC.

Os activos não correntes detidos para venda não são objecto de qualquer depreciação ou amortização, seja ela contabilística ou fiscal.

MAIS E MENOS-VALIAS

Não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda a restrição de perda da quota mínima de depreciação ou amortização.

Os ganhos e perdas apurados em activos que hajam sido reclassificados para não correntes detidos para venda subsumem o conceito de mais e menos-valias, para efeitos de IRC, podendo beneficiar do regime de reinvestimento e, consequentemente, de tributação em metade do respectivo ganho, se reinvestido o correspondente produto da venda.

NCRF 9 . Locações

OBJECTIVO

Prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas relativamente a locações financeiras e operacionais.

RESUMO

Uma locação é classificada como locação financeira caso sejam transferidos substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo, podendo ou não ser transferido o título de propriedade. Exemplos de situações que podem conduzir à classificação de uma locação como locação financeira:

- O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo, ainda que o título de propriedade não seja transferido;
- A locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo de locação;
- Os activos locados são de uma tal natureza específica que apenas o locatário os pode usar sem que tenham de ser feitas grandes modificações aos mesmos;
- No início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação é, pelo menos, substancialmente igual ao justo valor do activo locado.

Todas as locações não classificadas como financeiras são classificadas como locações operacionais.

As componentes de terreno e edifício de uma locação de imóveis são consideradas separadamente para efeitos de classificação e registo da locação. A componente do terreno é normalmente classificada como uma locação operacional. A componente do edifício é classificada como uma locação financeira ou operacional, de acordo com os critérios da NCRF 9. Contudo, a análise separada das componentes de terreno e edifício não é exigida quando, tanto os terrenos como os edifícios, forem classificados como uma propriedade de investimento de acordo com a NCRF 11 e seja adoptado o modelo do justo valor na sua mensuração.

- Locações financeiras – contabilização pelos locatários:
- No início do prazo de locação, as locações financeiras são reconhecidas como activos e passivos no balanço pelo menor de entre o justo valor da propriedade locada e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação;
- A política de depreciação a aplicar ao activo locado deve ser consistente com a dos activos depreciables semelhantes detidos;
- Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre encargo financeiro e redução do passivo registado.

Locações financeiras – contabilização pelos locadores:

- Em substância, numa locação financeira, o locador aliena o activo locado, pelo que deve reconhecer no balanço uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação (ou seja, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, acrescido, se aplicável, do valor presente do valor residual não garantido);
- Os pagamentos da locação a receber devem ser tratados como reembolso de capital e rendimento financeiro;

- O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador;
- Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer o lucro ou perda da venda do activo no período, de acordo com a política seguida para reconhecimento do rédito.
- Locações operacionais – contabilização pelos locatários:
- Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação, salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do locatário.

Locações operacionais – contabilização pelos locadores:

- Os activos sujeitos a locações operacionais devem ser apresentados no balanço do locador de acordo com a sua natureza, sendo aplicáveis as normas de reconhecimento e mensuração adequadas;
- O rendimento proveniente da locação deve ser reconhecido numa base linear durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do uso do activo locado.

Todos os custos directos iniciais incorridos em resultado da locação deverão ser reconhecidos ao longo do período da locação (é proibido o reconhecimento de tais custos como gasto quando são incorridos).

O tratamento contabilístico de uma transacção de venda seguida de locação depende da classificação da locação resultante.

AValiação DO IMPACTO FISCAL

RELEVÂNCIA FISCAL

A classificação entre locação financeira e locação operacional é igualmente relevante para efeitos fiscais, em sede de IRC.

Por esta razão, os critérios de reconhecimento e mensuração de activos, passivos, gastos e rendimentos, adoptados para efeitos contabilísticos, deverão ser considerados para efeitos do cálculo do lucro tributável.

REMISSÃO EM FUNÇÃO DA NATUREZA DO ACTIVO LOCADO

No âmbito dos contratos de locação financeira, são relevantes, para efeitos da determinação do enquadramento fiscal associado ao activo locado, as restrições e excepções aplicáveis a activos não locados da mesma natureza, tais como: regime das amortizações ou depreciações, regime de mais ou menos-valias e regime de reinvestimento.

No âmbito dos contratos de locação operacional, são igualmente relevantes as restrições à dedutibilidade de gastos determináveis em função da natureza do activo locado, vg viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

NCRF 10 . Custos de Empréstimos Obtidos

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento dos custos de empréstimos obtidos.

RESUMO

Os custos de empréstimos obtidos incluem juros, amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos e amortização de custos acessórios incorridos relacionados com a obtenção de empréstimos.

São permitidos dois tratamentos contabilísticos:

- Tratamento de referência: os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos com um gasto no período em que sejam incorridos;
- Tratamento alternativo: os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser mensurados com fiabilidade. Os restantes custos de empréstimos obtidos que não satisfaçam as condições de capitalização são reconhecidos como um gasto no período em que são incorridos.

Um activo que se qualifica é aquele que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda. Alguns exemplos são instalações industriais, propriedades de investimento e, em alguns casos, existências.

Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral (não tenham sido especificamente contraídos para financiar um activo) e tenham sido usados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização (média ponderada dos custos de fundos obtidos de uma forma geral) aos dispêndios respeitantes a esse activo.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

RELEVÂNCIA FISCAL

A opção pela “capitalização” de custos de empréstimos obtidos, como componente do valor de aquisição do activo elegível, é relevante para efeitos fiscais, desde que o período de referência (para atingir a sua condição de uso, venda, ou entrada em funcionamento) seja superior a um ano.

No caso dos activos sujeitos a amortização ou depreciação, as diferenças de câmbio desfavoráveis não fazem parte do elenco dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para “capitalização”.

NCRF 11 . Propriedades de Investimento

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

RESUMO

Propriedade de investimento é a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas, para valorização, ou ambas.

A NCRF 11 não se aplica a propriedades ocupadas pelo dono, propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedade de investimento, ou propriedades destinadas à venda no curso ordinário do negócio.

Uma propriedade de investimento deve ser inicialmente mensurada ao custo e, subsequentemente, de acordo com um dos seguintes modelos alternativos:

- Modelo do justo valor: a propriedade de investimento é mensurada pelo justo valor e não é depreciada, sendo as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período em que ocorram;
- Modelo do custo: a propriedade de investimento é mensurada ao custo deduzido de depreciações e perdas por imparidade acumuladas.

Quando a entidade opta pelo modelo do custo deve proceder à divulgação do justo valor das propriedades de investimento detidas.

A entidade deve aplicar a política contabilística escolhida consistentemente a todas as suas propriedades de investimento.

Se uma entidade usar o modelo do justo valor, mas, ao adquirir uma propriedade de investimento, for evidente que o respectivo justo valor não é determinável com fiabilidade, deve utilizar o modelo do custo para essa propriedade específica e deve continuar a fazê-lo até à sua alienação.

É permitida a alteração do modelo utilizado se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada (é altamente improvável que tal aconteça numa alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo).

Um interesse numa propriedade que seja detido por um locatário numa locação operacional pode ser classificado como propriedade de investimento se o locatário usar o modelo do justo valor. Neste caso, o locatário contabiliza a locação como uma locação financeira.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

MENSURAÇÃO INICIAL DO ACTIVO

Remetemos para os comentários tecidos a respeito dos activos intangíveis por se manterem em tudo aplicáveis.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de justo valor, devendo o critério seleccionado ser aplicado a todas as propriedades de investimento.

Os ajustamentos emergentes da adopção do método do justo valor, que são reconhecidos em resultados, não serão relevantes fiscalmente, em sede de IRC.

DEPRECIAÇÕES / AMORTIZAÇÕES

As propriedades de investimento reconhecidas a justo valor não são objecto de qualquer reconhecimento de depreciação ou amortização, seja ela contabilística ou fiscal.

Com efeito, apenas as propriedades de investimentos mensuradas ao custo histórico podem ser objecto de depreciação relevante fiscalmente.

MAIS E MENOS-VALIAS

As mais e menos-valias fiscais apuradas com a transmissão de propriedades de investimento passam a beneficiar do regime de reinvestimento e, consequentemente, de tributação em metade do respectivo valor, se reinvestido o correspondente produto da venda. Igualmente, as propriedades de investimento passam a ser incluídas nos activos elegíveis para efeitos de reinvestimento.

NCRF 12 . Imparidade de Activos

OBJECTIVO

Assegurar que os activos sejam escriturados por uma quantia que não exceda a sua quantia recuperável, estabelecendo procedimentos de mensuração de tal quantia.

RESUMO

Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do seu uso ou da sua venda.

A NCRF 12 deve ser aplicada a todos os activos que não sejam inventários (NCRF 18), activos provenientes de contratos de construção (NCRF 19), activos por impostos diferidos (NCRF 25), activos relacionados com benefícios de empregados (NCRF 28), activos financeiros no âmbito da NCRF 27, propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor (NCRF 11), activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos o custo estimado no ponto de venda (NCRF 17) e activos não correntes classificados como detidos para venda (NCRF 8).

Quando a quantia escriturada de um activo é superior à sua quantia recuperável deve ser reconhecida uma perda por imparidade de forma a reduzir a quantia escriturada à quantia recuperável.

Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada, sendo que, nesse caso, a perda deve ser tratada como uma redução à revalorização existente de acordo com a norma que lhe deu origem (ex: NCRF 7).

A quantia recuperável é a mais alta de entre o justo valor de um activo ou de uma unidade geradora de caixa deduzido das despesas de venda e o seu valor de uso.

Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de fluxos de caixa em larga medida independentes dos gerados por outros activos ou grupos de activos.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no final da sua vida útil.

A taxa de desconto a utilizar para efeitos da determinação do valor de uso deve ser a taxa antes de imposto que reflecta as avaliações correntes de mercado sobre o valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo. A taxa de desconto não pode reflectir riscos pelos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros já tenham sido ajustadas, correspondendo à taxa de retorno que os investidores exigiriam na análise de investimentos que gerassem fluxos de caixa equivalentes aos esperados do activo ou unidade geradora de caixa em análise.

À data do balanço deve ser avaliado se existe qualquer indicação de que um activo possa estar em imparidade. Se tal indicação existir, deve ser estimada a quantia recuperável do activo ou unidade geradora de caixa em questão.

A imparidade do goodwill e de outros activos intangíveis com vida útil indefinida deve ser, no mínimo, testada anualmente (cálculo da sua quantia recuperável).

Se não for possível estimar a quantia recuperável de um activo individual, deve ser determinada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence. O teste de imparidade ao goodwill deve ser realizado ao nível mais baixo em que o goodwill é monitorizado pela entidade para finalidades de gestão, desde que esse nível não seja superior ao de um segmento operacional determinado de acordo com a IFRS 8 – Segmentos Operacionais.

A NCRF 12 dá orientações específicas sobre a imputação de perdas por imparidade aos activos de uma unidade geradora de caixa.

Apenas em determinadas circunstâncias específicas é permitida a reversão de perdas por imparidade (a reversão é proibida no caso do goodwill), sendo esta registada em resultados no período em que ocorre (a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra norma).

INTERPRETAÇÕES

NI 2 . Uso de Técnicas de Valor presente para Mensurar o Valor de Uso São apresentadas duas abordagens para calcular o valor presente, ambas permitidas no cálculo do valor de uso: abordagem “tradicional” (enfoque na escolha da taxa de desconto que incorpora a incerteza associada aos fluxos de caixa através de prémios de risco) e a abordagem do “fluxo de caixa esperado” (enfoque no valor esperado dos fluxos de caixa ponderadas as diversas probabilidades para os diversos cenários possíveis).

AValiação DO IMPACTO FISCAL

RELEVÂNCIA FISCAL

Os ajustamentos por imparidade, que têm por finalidade assegurar que os activos sejam registados por um valor que não seja superior à sua quantia recuperável, só são relevantes fiscalmente, para efeitos de determinação do lucro tributável, em sede de IRC, quando consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimentos e activos biológicos não consumíveis, desde que a DGCI as aceite, mediante requerimento a apresentar para o efeito, ou seja comunicado antecipadamente o respectivo abate, dentro dos prazos e condicionalismos legalmente estabelecidos.

No entanto, os gastos por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam considerados como desvalorizações excepcionais relevam para efeitos de determinação do lucro tributável, em partes iguais, durante o período remanescente de vida útil do activo ou até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização do mesmo.

EXCEPÇÃO

Os ajustamentos de imparidade referentes a investimentos em associadas não são relevantes para efeitos fiscais.

NCRF 13 . Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico para os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir, e para os investimentos em associadas.

RESUMO

Aplicase a todos os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente das formas ou estruturas segundo as quais as actividades do empreendimento sejam realizadas e a todos os investimentos em associadas, excepto se esses interesses ou investimentos forem detidos por organizações de capital de risco (abrangidos pelo disposto na NCRF 27), ou se estiverem classificados como detidos para venda (abrangidos pelo disposto na NCRF 8).

As características essenciais de um empreendimento conjunto são:

- – Ligação de dois ou mais empreendedores através de um acordo contratual;
- e
- – O acordo contratual estabelece controlo conjunto.

Os empreendimentos conjuntos podem ser classificados em três grandes tipos:

- – Operações conjuntamente controladas;
- – Activos conjuntamente controlados;
- – Entidades conjuntamente controladas.

Existem princípios de reconhecimento distintos para cada tipo de empreendimento conjunto:

- **Operações conjuntamente controladas:** o empreendedor reconhece nas suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas os activos que controla, os gastos e os passivos em que incorre e a parte que lhe cabe nos rendimentos resultantes das operações;
- **Activos conjuntamente controlados:** o empreendedor reconhece nas suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas a sua parte nos activos conjuntamente controlados, quaisquer passivos em que incorra directamente e a parte que lhe cabe nos passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores. Reconhece ainda naquelas demonstrações financeiras os rendimentos resultantes da venda ou do uso da parte que lhe cabe na produção do empreendimento conjunto, a parte que lhe cabe nos gastos incorridos pelo empreendimento conjunto e quaisquer outros gastos incorridos directamente relacionados com o empreendimento;
- **Entidades conjuntamente controladas** – reconhecimento do interesse do empreendedor de acordo com as seguintes regras:
 - ✓ **Demonstrações financeiras consolidadas:** consolidação proporcional;
 - ✓ **Demonstrações financeiras individuais,** quando o empreendedor está sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas: método da equivalência patrimonial;
 - ✓ **Demonstrações financeiras individuais,** quando o empreendedor não está sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas: é recomendado o reconhecimento do interesse no empreendimento conjunto através da consolidação proporcional, sendo permitida a utilização do método da equivalência patrimonial como método alternativo.

Podem ser usados os seguintes formatos alternativos de relato na realização **da consolidação proporcional**:

- – O empreendedor combina a sua parte em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras;
- – O empreendedor inclui nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada.

Nas transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto, o empreendedor deve apenas reconhecer a parte do ganho ou perda que for atribuível aos interesses de outros empreendedores.

Um investimento numa associada deve ser registado através do método da equivalência patrimonial, excepto se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a entidade detentora do investimento. Neste caso deve ser usado o método do custo.

De acordo com o método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registado ao custo, sendo subsequentemente ajustado pela parte do investidor nas variações dos activos líquidos ocorridas após a aquisição do investimento.

A demonstração dos resultados do investidor reflecte a parte deste nos resultados da associada posteriores à aquisição

Presume-se que existe influência significativa se o investimento detido corresponder, directa ou indirectamente, a uma participação superior ou igual a 20%.

Quando uma associada usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor, devem ser efectuados ajustamentos às demonstrações financeiras da associada, usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial, para que as políticas contabilísticas sejam uniformes.

As datas de relato das associadas não podem diferir mais de três meses da data de relato do investidor.

Nas transacções entre um investidor e uma associada, o investidor deve apenas reconhecer a parte do ganho ou perda que for atribuível aos interesses de outros investidores na associada.

São requeridos testes de imparidade do investimento numa associada de acordo com o disposto na NCRF 12. Para o efeito, devem ser considerados os indicadores de imparidade descritos na NCRF 27.

Os interesses numa entidade conjuntamente controlada e os investimentos em associadas classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 são registados de acordo com o disposto nessa Norma.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

Como regra geral, os critérios contabilísticos de reconhecimento e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos, são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, de acordo com a respectiva natureza.

EXCEPÇÕES

Os efeitos patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos, sem prejuízo da possibilidade de aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica.

Os efeitos patrimoniais decorrentes da participação em Agrupamentos Complementares de Empresas e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, de acordo com o regime da transparência fiscal e não de acordo com os critérios contabilísticos de reconhecimento e mensuração.

NCRF 14 . Concentrações de Actividades Empresariais

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico por parte de uma entidade quando esta empreende uma concentração de actividades empresariais.

RESUMO

A concentração de actividades empresariais é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata.

A NCRF 14 não é aplicável à formação de empreendimentos conjuntos, a concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades sob controlo comum e a concentrações de actividades empresariais que envolvam uma ou mais entidades mútuas.

Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método da compra.

A aplicação do método da compra envolve os seguintes passos:

1. Identificação da adquirente. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.
2. Mensurar o custo da concentração de actividades empresariais. **O custo corresponde à soma:**
 - **Dos justos valores**, na data da concentração, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos e dos instrumentos de capital próprio, emitidos pela adquirente;
 - **De quaisquer custos incorridos directamente** atribuíveis à concentração de actividades empresariais.
3. Imputar, na data da concentração, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e aos passivos e passivos contingentes assumidos. Para tal, a adquirente irá reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida, existentes na data da concentração, ao seu justo valor.
4. Qualquer interesse minoritário na entidade adquirida é registado pela proporção do correspondente interesse no justo valor desses itens.

Se no final do período em que ocorrer a concentração de actividades empresariais os justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida ou o custo da concentração apenas puderem ser determinados provisoriamente, a entidade adquirente deve efectuar a contabilização inicial da concentração usando esses valores provisórios. Ajustamentos a esses valores provisórios apenas podem ser efectuados no período de doze meses subsequente à concentração, produzindo efeitos retrospectivos à data da concentração.

O **goodwill** é inicialmente mensurado como o excesso do custo da concentração de actividades empresariais relativamente ao interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis adquiridos.

O **goodwill**, tal como outros activos intangíveis com vida útil indefinida, não é amortizado. Contudo, é sujeito a testes de imparidade, pelo menos, uma vez por ano. A NCRF 12 dá indicações específicas sobre estes testes de imparidade.

O excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida relativamente ao custo da concentração é reconhecido em resultados como um rendimento.

Os interesses minoritários são inicialmente mensurados pela parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida correspondente à proporção dos interesses não adquiridos na concentração de actividades empresariais. Os interesses minoritários são relatados no balanço como uma componente do capital próprio.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

Como regra geral, as transmissões de bens e direitos decorrentes da realização de operações de concentração de actividades empresariais podem dar origem a tributação, em sede de IRC, em função da respectiva natureza e valorização.

REGIME DE NEUTRALIDADE FISCAL

No âmbito de aplicação do regime de neutralidade fiscal, em sede de

IRC, aplicável às operações de fusão, cisão, entrada de activos e permuta de partes de capital, os critérios contabilísticos de reconhecimento, classificação e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos, não são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC.

Com efeito, deixa assim de estar expressamente condicionado o regime de neutralidade fiscal, aplicável às fusões, cisões e entradas de activos, ao reconhecimento, entre outros, dos activos pelos valores relevantes fiscalmente, na esfera da sociedade beneficiária.

Nestes casos, o processo de documentação fiscal (dossier fiscal) deverá evidenciar a reconciliação entre os valores relevantes para efeitos fiscais e os valores relevados contabilisticamente.

A realização de operações ao abrigo do regime de neutralidade fiscal está sujeita a comunicação à DGCI, no âmbito da declaração anual de informação contabilística e fiscal.

GOODWILL

Mantém-se o princípio de que, excepto em caso de deperecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela DGCI, as perdas de valor do goodwill não são relevantes para efeitos fiscais.

NCRF 15 . Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico dos investimentos em subsidiárias e dar orientações sobre os procedimentos de consolidação.

RESUMO

Uma subsidiária é uma entidade que é controlada por outra entidade, designada por empresa-mãe. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica com a finalidade de obter benefícios económicos da mesma.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como se de uma única entidade se tratasse.

Existe **dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas** por parte da empresa-mãe nas seguintes situações:

- – O conjunto de entidades a consolidar não ultrapassou, durante dois anos consecutivos, dois dos seguintes limites:
 1. **Total de balanço** – € 7.500.000; vendas líquidas e outros rendimentos – € 15.000.000;
 2. **Número médio de trabalhadores** no exercício – 250;
- – A empresa-mãe é uma subsidiária (participação superior ou igual a 90%) de uma entidade subordinada à legislação de um Estado-membro da União Europeia, os restantes titulares do capital aprovaram a dispensa e as demonstrações financeiras consolidadas, relatório de gestão e correspondente documento de revisão legal das contas da entidade que consolida a um nível mais vasto são publicados em língua portuguesa.

As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias. Existe, contudo, a possibilidade de excluir da consolidação as subsidiárias que:

- São imateriais;

- Apresentam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa-mãe;
- Sejam detidas exclusivamente para venda posterior.

Se, na data da aquisição, uma subsidiária satisfizer os critérios de classificação como activo não corrente detido para venda ao abrigo da NCRF 8, será contabilizada de acordo com o disposto nessa NCRF.

No processo de consolidação, os saldos, transacções, rendimentos e gastos entre entidades consolidadas são totalmente eliminados.

Todas as entidades incluídas na consolidação devem aplicar as mesmas políticas contabilísticas.

A diferença entre a data de relato da empresamãe e a data de relato da subsidiária não deve exceder três meses.

Os resultados são distribuídos entre os detentores do capital da empresa-mãe e os interesses minoritários. A quantia atribuída aos interesses minoritários não é rendimento nem gasto.

Um investimento numa subsidiária deve ser registado nas demonstrações financeiras individuais através do método da equivalência patrimonial, excepto se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa-mãe. Neste caso deve ser usado o método do custo.

INTERPRETAÇÕES

NI 1. CONSOLIDAÇÃO – ENTIDADES DE FINALIDADES ESPECIAIS

Deve ser incluída na consolidação uma entidade de finalidade especial quando, em substância, a empresa-mãe controla essa entidade. A NI fornece indicadores de controlo.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

As regras associadas à elaboração de contas consolidadas não têm impacto fiscal.

Os efeitos patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, ao nível das contas individuais, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos, sem prejuízo da possibilidade de aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica.

NCRF 16 . Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento da exploração e avaliação de recursos minerais.

RESUMO

Activos de exploração e avaliação são:

- Dispêndios relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais anteriores à demonstração da exequibilidade técnica e da viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral;
- Dispêndios que foram reconhecidos como activos de acordo com a política contabilística da entidade.

No reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação de recursos minerais, é permitido à entidade desenvolver políticas contabilísticas específicas, desde que cumpram com os critérios do parágrafo 9 da NCRF 4 (isto é, que resultem em informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas e sejam fiáveis), as quais podem divergir dos requisitos e orientações de normas e interpretações que tratem assuntos semelhantes e das definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração constantes da estrutura conceptual do SNC.

A entidade deve determinar uma política que especifique que dispêndios são reconhecidos como activos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente.

Uma entidade deve classificar os activos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos activos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.

Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extracção de um recurso mineral for demonstrável.

Os activos de exploração e avaliação devem ser inicialmente mensurados pelo custo. Após o reconhecimento inicial, uma entidade tem a opção de aplicar o modelo do custo ou o modelo de revalorização.

Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a sua quantia escriturada pode exceder a sua quantia recuperável.

A imparidade deve ser avaliada de acordo com a NCRF 12, contudo devem ser considerados os indicadores de imparidade descritos na NCRF 16, os quais são específicos para activos de exploração e avaliação.

É permitido à entidade determinar uma política contabilística para a imputação de activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa que difira das orientações constantes na NCRF 12.

É requerida a divulgação de informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras resultantes de dispêndios com exploração e avaliação de recursos minerais.

AValiação do Impacto Fiscal

A relevância fiscal das despesas de exploração e avaliação de recursos minerais é determinada em função do correspondente reconhecimento contabilístico.

Deste modo, o reconhecimento de um activo de exploração e avaliação de recursos naturais implica o adiamento da correspondente dedutibilidade fiscal para o momento da sua utilização.

NCRF 17 . Agricultura

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico da actividade agrícola – a gestão da transformação biológica de activos biológicos (plantas ou animais vivos) em produtos agrícolas.

RESUMO

Os activos biológicos devem ser mensurados pelo seu justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda, salvo se o justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade.

O produto agrícola deve ser mensurado pelo seu justo valor no momento da colheita deduzido dos custos estimados no ponto de venda. A NCRF 17 reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre mensurado com fiabilidade.

Qualquer alteração no justo valor de um activo biológico durante um período é reconhecida como um ganho ou como uma perda.

Se no momento de reconhecimento do activo biológico específico nas demonstrações financeiras não existir um mercado activo, nem outros métodos de mensuração fiáveis, o mesmo deverá ser mensurado pelo seu custo deduzido da depreciação e perda por imparidade acumuladas.

A cotação num mercado activo representa geralmente a base de mensuração mais apropriada para determinar o justo valor de um activo biológico ou de um produto biológico. Se não existir um mercado activo, a NCRF 17 descreve quais as bases de mensuração alternativas a serem utilizadas.

A mensuração pelo justo valor cessa no momento da colheita, passando a ser aplicável a NCRF 18.

AValiação do Impacto Fiscal

ACOLHIMENTO DO MODELO DE JUSTO VALOR

Os rendimentos reconhecidos por efeito da aplicação do modelo de justo valor aos produtos agrícolas, no momento da colheita, são relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável.

Da mesma forma, são relevantes para efeitos fiscais os rendimentos e os gastos decorrentes da aplicação do modelo de justo valor aos activos biológicos consumíveis, excepto os relativos a explorações silvícolas plurianuais.

Rejeição do modelo de justo valor

Não são relevantes para efeitos fiscais os rendimentos e os gastos decorrentes da aplicação do modelo de justo valor aos activos biológicos de produção, isto é, activos biológicos não consumíveis. Este tipo de activos tem um regime fiscal semelhante aos activos fixos tangíveis (NCRF 7) quanto a imparidades, às mais e menos-valias e ao regime de reinvestimento, não sendo, no entanto, passíveis de qualquer amortização, seja contabilística, seja fiscal.

NCRF 18 . Inventários

OBJECTIVO

Descrever o tratamento contabilístico para inventários, incluindo a determinação do custo e subsequente reconhecimento como gasto.

RESUMO

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Os custos devem incluir todos os custos de compra, custos de conversão (materiais, mão-de-obra ou gastos gerais de fabrico) e outros custos incorridos (excluindo diferenças cambiais) para colocar os inventários no seu local e condição actuais.

O custo dos inventários de itens que não sejam intermutáveis e de bens e serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve corresponder ao seu custo específico individual.

O custo dos inventários de itens intermutáveis deve ser determinado pelo uso da fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO) ou da fórmula do custo médio ponderado. O uso da fórmula “última entrada, primeira saída” (LIFO) não é permitido.

Quando os inventários são vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito é reconhecido.

A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o seu valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorram. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no seu valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia dos gastos com inventários no período em que a reversão ocorra.

AValiação DO IMPACTO FISCAL

RELEVÂNCIA FISCAL FACE AO REGIME ANTERIOR

Os critérios de reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos inventários são relevantes para efeitos fiscais, dos quais se destacam os seguintes aspectos:

DIFERENÇAS

- O valor de referência para cálculo do respectivo “ajustamento” é baseado no valor realizável líquido, com referência à data do balanço, considerando os encargos necessários à venda;
- O custo de aquisição dos inventários poderá incorporar os custos de empréstimos obtidos, desde que o período de referência para atingir a sua condição de uso ou venda seja superior a um ano;
- São relevantes as alterações de valor decorrentes da aplicação do critério do justo valor aos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos;
- É proibido o uso do LIFO.

NCRF 19. Contratos de Construção

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico dos réditos e custos associados a contratos de construção.

RESUMO

O rédito do contrato deve compreender a quantia inicial acordada no contrato e as variações no trabalho contratado, reclamações e pagamentos de incentivos até ao ponto em que seja provável que resultem em rédito e possam ser mensurados com fiabilidade.

Os custos do contrato devem compreender aqueles que se relacionem directamente com o contrato, os que sejam atribuíveis à actividade do contrato e possam ser imputados ao mesmo e outros custos que sejam debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

Quando o desfecho do contrato puder ser estimado com fiabilidade, o rédito e os custos associados ao mesmo devem ser reconhecidos com referência à fase de acabamento do contrato na data do balanço (método da percentagem de acabamento).

Quando o desfecho do contrato não puder ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos sejam recuperáveis e os custos são reconhecidos como um gasto no período em que forem incorridos.

Quando for provável que os custos totais do contrato vão exceder o correspondente rédito, a respectiva perda deverá ser reconhecida de imediato.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

Os critérios de reconhecimento temporal dos resultados associados a contratos de construção são relevantes para efeitos fiscais, com as seguintes especificidades:

- A percentagem de acabamento deverá ser aferida em função da proporção dos gastos incorridos na estimativa dos gastos totais para a conclusão do contrato;
- Não são relevantes para efeitos fiscais as provisões registadas para cobertura das perdas relativas a contratos de construção;
- São relevantes para efeitos fiscais os gastos reconhecidos com o registo de provisões para cobertura das responsabilidades inerentes à satisfação de períodos de garantia a clientes, cujo montante anual, aplicado às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nesse mesmo ano, não exceda a percentagem que resulta da proporção entre a soma dos encargos resultantes de garantias efectivamente suportados nos últimos três exercícios e a soma das vendas e das prestações de serviços sujeitas a garantias efectuadas nos mesmos períodos.

DIFERENÇAS FACE AO REGIME ANTERIOR

Deixam de ser relevantes para efeitos fiscais o método do encerramento da obra, bem como a consideração de 5% do volume de proveitos como “receita antecipada”/proveito diferido ao abrigo dos planos de satisfação de garantias a clientes, face às novas regras da provisão para garantias a clientes. Adicionalmente, é igualmente esperado o abandono do critério da percentagem de facturação como medida do grau de acabamento da obra.

NCRF 20. Rédito

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico dos réditos resultantes de determinados tipos de transacções e acontecimentos.

RESUMO

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. Quando o influxo de dinheiro ou equivalente for diferido, o justo valor da retribuição pode ser inferior à quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber.

A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros.

O rédito só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade.

Regras de reconhecimento:

- **Venda de bens:** quando os riscos e vantagens significativos resultantes da propriedade dos bens forem transferidos para o comprador;
- **Prestação de serviços:** com referência à fase de acabamento da transacção;
- **Juros, royalties e dividendos:** quando for provável que benefícios económicos associados fluam para a entidade;
- **No caso dos juros,** o reconhecimento do rédito deve ser efectuado de acordo com o método do juro efectivo referido na NCRF 27;
- **No caso dos royalties,** o reconhecimento do rédito deve ser efectuado de acordo com o princípio do acréscimo, atendendo à substância do acordo associado;

- **No caso dos dividendos**, o reconhecimento do rédito deve ser efectuado quando for estabelecido o direito a receber o pagamento.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

Como regra geral, os critérios de reconhecimento do rédito são relevantes para efeitos do apuramento do lucro tributável.

EXCEPÇÕES

Os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação, pelo que não são relevantes para efeitos fiscais o método de valorização do rédito através do valor descontado das receitas futuras e o reconhecimento parcial do rédito em função de uma estimativa de incobrabilidade da contraprestação.

NCRF 21. Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

OBJECTIVO

Prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente no anexo às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

RESUMO

Uma provisão só deve ser reconhecida quando uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado, seja provável um exfluxo de recursos e possa ser efectuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

A quantia reconhecida como provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de balanço.

As provisões devem ser revistas à data de balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente.

As provisões devem ser usadas somente para as finalidades para as quais foram originalmente reconhecidas.

Exemplos de provisões podem incluir contrato onerosos, reestruturações, garantias e desmantelamento de unidades fabris.

As despesas futuras planeadas, ainda que aprovadas pelos órgãos de gestão, não são objecto de reconhecimento, bem como incertezas gerais e outros eventos que ainda não ocorreram.

Um passivo contingente surge quando:

- Existe uma obrigação possível que será confirmada pela ocorrência de acontecimentos futuros que se encontram fora do controlo da entidade;
- ou
- Uma obrigação presente possa originar, embora tal não seja provável, um exfluxo de recursos;
- ou
- A quantia da obrigação presente não possa ser mensurada com suficiente fiabilidade (situação rara).

Um passivo contingente não deve ser reconhecido, sendo divulgado.

Um passivo contingente não deve ser reconhecido nem divulgado se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos associado.

Um activo contingente surge quando é provável um influxo de benefícios económicos, embora não virtualmente certo, e sua ocorrência depende de acontecimentos fora do controlo da entidade.

Os activos contingentes apenas devem ser objecto de divulgação. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

PROVISÕES ELEGÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS

Os gastos decorrentes do reconhecimento de provisões apenas são relevantes para efeitos fiscais relativamente às provisões elegíveis, dentro dos limites especificamente previstos para o efeito, nomeadamente:

- Provisões para processos judiciais em curso;
- Provisões para garantias a clientes;
- Provisões para reparação de danos de carácter ambiental, constituídas por empresas do sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos.

DIFERENÇAS FACE AO REGIME ANTERIOR

Ao nível das provisões para garantias a clientes: o montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, efectuadas no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

ACTIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES

A ausência de efeitos patrimoniais directos, por força da mera divulgação de activos contingentes e passivos contingentes, implica a ausência de efeitos no cálculo do lucro tributável.

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

OBJECTIVO

Prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo.

RESUMO

Um subsídio do Governo só deve ser reconhecido se existir segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas e que o subsídio será recebido. Subsídios do Governo não monetários são contabilizados ao justo valor, excepto quando este não possa ser determinado com fiabilidade, caso em que é utilizada a sua quantia nominal.

Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no capital próprio, e:

- Imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo, no caso de activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida;
- Mantidos no capital próprio, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade, no caso de activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida.

Os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como um passivo.

Os subsídios relacionados com rendimentos são imputados como rendimento desse exercício, sendo apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

Um subsídio do Governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística.

O reembolso deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado com respeito ao subsídio.

Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

AValiação DO IMPACTO FISCAL

REGIME FISCAL ESPECÍFICO

As variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido contabilístico, associadas ao reconhecimento dos subsídios de Governo, não são relevantes para efeitos fiscais.

O reconhecimento fiscal dos rendimentos associados aos subsídios acompanha a sequência da respectiva imputação nos resultados, dentro dos limites e imposições da metodologia de afectação especificamente prevista no Código do IRC, nomeadamente no que se refere aos activos não sujeitos a amortização ou depreciação, caso em que o reconhecimento fiscal deverá ser reflectido por um período máximo de 10 anos (ainda que não seja objecto de reconhecimento como rendimento).

NCRF 23. Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

OBJECTIVO

Prescrever como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

RESUMO

A entidade deverá, em primeiro lugar, determinar a sua moeda funcional (a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera).

Posteriormente, são transpostos todos os itens denominados em moeda estrangeira para a moeda funcional:

- Para efeitos de reconhecimento inicial, as transacções são registadas na data em que ocorram, sendo utilizada a taxa de câmbio nessa data;
- No final do período de relato financeiro

Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico devem continuar a ser transpostos à taxa de câmbio da data da transacção;

Os itens monetários são actualizados utilizando a taxa de câmbio à data do balanço;

Os itens não monetários mensurados pelo justo valor são transpostos utilizando as taxas de câmbio na data em que o justo valor foi determinado.

As diferenças de câmbio resultantes:

- Da liquidação de itens monetários a taxas de câmbio diferentes das que foram inicialmente utilizadas;
- ou
- Da actualização cambial na data do balanço, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, com a excepção das diferenças de câmbio resultantes de itens monetários que façam parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.

As diferenças de câmbio resultantes de itens monetários que façam parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira devem ser reconhecidas inicialmente nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade num componente separado do capital próprio, sendo apenas reconhecidas nos resultados no momento da alienação do investimento.

Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

- Os activos e passivos de cada balanço apresentado (incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;
- Os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio na data das transacções;
- Todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado do capital próprio.

Existem regras específicas para a transposição para uma moeda de apresentação dos resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional seja a de uma economia hiperinflacionária.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

RELEVÂNCIA FISCAL SUBSIDIÁRIA

Os impactos patrimoniais decorrentes de alterações em taxas de câmbio podem ser relevantes para efeitos fiscais, em função da natureza do elemento do balanço que lhe está subjacente e do respectivo critério de valorização.

Como exemplo da relevância fiscal dos efeitos de alterações de taxas de câmbio, poder-se-á referir a contabilização de itens monetários denominados em moeda estrangeira.

SEM RELEVÂNCIA FISCAL

Os impactos patrimoniais decorrentes de alterações em taxas de câmbio não são relevantes para efeitos fiscais, no âmbito da aplicação do método da equivalência patrimonial, para mensuração dos investimentos em associadas ou em subsidiárias, ou da preparação de demonstrações financeiras consolidadas.

Do mesmo modo, não têm relevância fiscal os efeitos de alterações de taxas de câmbio no justo valor, no valor realizável líquido ou na quantia recuperável relativamente a activos cujo modelo de valorização, para efeitos fiscais, corresponda ao custo histórico.

NCRF 24. Acontecimentos Após a Data do Balanço

OBJECTIVO

Estabelecer quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras em resultado de acontecimentos após a data do balanço e quais as divulgações que uma entidade deve fornecer quanto à data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quanto a acontecimentos após a data do balanço.

RESUMO

Acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão.

As demonstrações financeiras são ajustadas para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos, tais como a resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço.

As demonstrações financeiras não são ajustadas para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos (tais como o declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras). A natureza e o impacto de tais acontecimentos deve, contudo, ser divulgada.

Os dividendos propostos ou declarados aos detentores de investimentos de capital próprio após a data do balanço não devem ser reconhecidos como um passivo nessa data. Tais dividendos devem, contudo, ser divulgados.

As demonstrações financeiras não devem ser preparadas numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar, após a data do balanço, que pretende liquidar a entidade ou cessar os negócios, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização.

AValiação do Impacto Fiscal

RELEVÂNCIA FISCAL SUBSIDIÁRIA

Os impactos patrimoniais decorrentes da consideração de acontecimentos após a data do balanço, que dão lugar a ajustamentos, podem ser relevantes para efeitos fiscais, em função da natureza do elemento do balanço que lhe está subjacente e do respectivo critério de valorização.

NCRF 25. Impostos sobre o Rendimento

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, nomeadamente no que respeita:

- À recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço;
- As transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras.

RESUMO

Os passivos e activos por impostos correntes são mensurados e reconhecidos para os períodos correntes e anteriores usando as taxas fiscais aplicáveis ao período.

A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo e a sua base de tributação.

Os passivos por impostos diferidos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, com as seguintes três excepções:

- Reconhecimento inicial do goodwill;

- Reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e que não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal);
- Diferenças resultantes de investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos (ex: devido a lucros não distribuídos), onde a entidade é capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença e é provável que a reversão não venha a ocorrer num futuro previsível.

Um activo por imposto diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados, até ao ponto em que seja provável que existam lucros tributáveis futuros disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser usadas, com as seguintes excepções:

Um activo por imposto diferido resultante do reconhecimento inicial de um activo ou passivo que não seja uma concentração de actividades empresariais e que, no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal);

Activos por imposto diferido resultantes de diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, se não for provável a reversão da diferença temporária no futuro previsível ou que não existam lucros tributáveis futuros disponíveis relativamente aos quais a diferença possa ser usada.

Os passivos e os activos por impostos diferidos devem ser mensurados com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço e que se espera que sejam de aplicar quando os passivos e os activos forem, respectivamente, liquidados ou realizados.

Os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:

- Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num período diferente, directamente no capital próprio;
- Uma concentração de actividades empresariais.

Os activos e passivos por impostos diferidos são apresentados no balanço, como activos e passivos não correntes.

AValiação do Impacto Fiscal

Sem impacto fiscal no cálculo do lucro tributável.

NCRF 26 . Matérias Ambientais

OBJECTIVO

Prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados.

RESUMO

Um passivo ambiental é reconhecido quando for possível efectuar uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a correspondente obrigação (de natureza legal ou construtiva).

Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos. Os dispêndios de carácter ambiental relacionados com danos que ocorreram num exercício anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de exercícios anteriores, sendo registados como gastos no exercício corrente.

Os dispêndios de carácter ambiental podem ser capitalizados, caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como activo. Caso contrário, devem ser reconhecidos como gastos do período em que forem incorridos.

Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 12 a 16 da NCRF 26. Caso sejam satisfeitos esses critérios, a obrigação de incorrer em dispêndios no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de carácter ambiental.

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo são mensurados pelo seu valor presente.

As matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho ou da posição financeira da entidade.

APÊNDICES

Direitos de emissão de gases com efeito de estufa – Contabilização das licenças de emissão.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

PROVISÕES DE CARÁCTER AMBIENTAL

Os gastos associados ao reconhecimento de provisões de carácter ambiental são apenas relevantes, para efeitos do cálculo do lucro tributável, quando incorridos por empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, e se destinarem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após cessação desta, nos termos da legislação aplicável, mantendo-se inalterados os critérios quanto à dedutibilidade fiscal das provisões em causa.

PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

Os gastos associados ao reconhecimento de passivos de carácter ambiental, que não assumam a natureza de provisões, são relevantes, para efeitos de determinação do lucro tributável, de acordo com as regras gerais.

PASSIVOS CONTINGENTES DE CARÁCTER AMBIENTAL

A ausência de efeitos patrimoniais directos, por força da mera divulgação de passivos contingentes, implica a ausência de efeitos no cálculo do lucro tributável.

NCRF 27. Instrumentos Financeiros

OBJECTIVO

Prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respectivos requisitos de apresentação e divulgação.

RESUMO

Uma entidade pode não aplicar a NCRF 27 se optar por aplicar integralmente a IAS 32 – Instrumentos Financeiros:

Apresentação, a

- IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a
- IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações.

Um instrumento financeiro é um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Activo financeiro é qualquer activo que seja:

- – Dinheiro;
- – Instrumento de capital próprio de outra entidade;
- – Direito contratual de receber dinheiro ou outro activo financeiro ou de trocar um instrumento financeiro em condições favoráveis para a entidade;
- ou
- Em determinadas circunstâncias, um contrato que possa ser liquidado através de instrumentos de capital próprio da entidade.

Passivo financeiro é qualquer obrigação contratual de:

- Entregar dinheiro ou outro activo financeiro a outra entidade;
- Trocar instrumentos financeiros com uma outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis;
- ou

- Em algumas situações, entregar instrumentos de capital próprio da entidade.

Instrumento de capital próprio é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Derivado é um instrumento financeiro:

- Cujo valor se altera em resposta à alteração de um indexante (taxa de juro, taxa de câmbio, preço de título, preço de mercadoria ou variável similar);
- Que não exige investimento líquido inicial ou tal investimento é reduzido;
- Que seja liquidado numa data futura.

Um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio só devem ser reconhecidos quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Não devem ser incluídos os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que seja mensurado ao justo valor com as alterações no mesmo registadas em resultados.

Os instrumentos de capital próprio devem ser reconhecidos no capital próprio pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos. Se os instrumentos de capital próprio forem emitidos antes dos recursos terem sido proporcionados, a entidade deve apresentar a quantia a receber como uma dedução ao capital próprio.

Todos os custos associados à emissão de instrumentos de capital próprio devem ser deduzidos à quantia inscrita no respectivo capital próprio.

Os instrumentos de capital próprio readquiridos (ex: acções ou quotas próprias) devem ser reconhecidos como uma dedução ao capital próprio pelo justo valor da retribuição paga. Não deve ser reconhecido qualquer ganho ou perda na demonstração dos resultados decorrentes da compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital próprio readquiridos.

No caso de a entidade ficar obrigada a entregar dinheiro ou qualquer outro activo por contrapartida de instrumentos de capital próprio por si emitidos, o valor presente da quantia a pagar deverá ser inscrito no passivo por contrapartida do capital próprio.

Instrumentos compostos são instrumentos que combinam instrumentos de capital próprio com passivos financeiros.

No reconhecimento inicial de instrumentos compostos deve ser imputada a quantia recebida a ambas as componentes.

Os instrumentos financeiros (activos ou passivos financeiros) são mensurados:

- Ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade, sendo aplicável a:
 - ✓ Instrumentos financeiros que, satisfazendo as condições para tal dispostas na NCRF 27, a entidade tenha designado, no momento do reconhecimento inicial, como mensurados ao custo amortizado menos perdas de imparidade;
 - ✓ Contratos para conceder ou contrair empréstimos que não possam ser liquidados em base líquida e que a entidade tenha designado como sendo mensurados ao custo menos perdas de imparidade no momento do seu reconhecimento inicial;
 - ✓ Instrumentos de capital próprio que não sejam negociados num mercado regulamentado ou derivados sobre os mesmos, cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, devendo ser mensurados ao custo menos perdas de imparidade;
 - ✓ Ao justo valor com as alterações no mesmo registadas em resultados, sendo aplicável a todos os instrumentos não incluídos na classe anterior.
- O custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro é (a) a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos (b) os reembolsos de capital, mais ou menos a (c) amortização cumulativa, usando o método do juro efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade e (d) menos qualquer redução quanto a imparidade ou incobrabilidade.

Uma entidade não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de activos e passivos financeiros.

Deve ser avaliada a imparidade de todos os activos financeiros, que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados, à data de cada período de relato financeiro.

Se existir evidência objectiva de imparidade, deve ser reconhecida uma perda por imparidade na demonstração dos resultados, sendo a sua quantia determinada:

- Para os activos mensurados ao custo amortizado, pela diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos novos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro efectiva original;
- Para os activos mensurados ao custo, pela diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa do seu justo valor.

Não é permitida a reversão de perdas por imparidade registadas em instrumentos de capital próprio.

É permitida a reversão de perdas por imparidade anteriormente reconhecidas nos outros activos financeiros até ao limite da quantia escriturada do activo caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida.

Um activo financeiro é desreconhecido apenas quando:

- Os direitos contratuais aos fluxos de caixa do activo expiram;
- ou
- São transferidos substancialmente todos os riscos significativos e benefícios associados ao activo;
- ou
- Sendo retidos riscos significativos e benefícios associados ao activo, o controlo do mesmo tenha sido transferido. Neste caso, deve haver lugar ao reconhecimento separado de qualquer direito e obrigação criado ou retido na transferência.

Um passivo financeiro é desreconhecido apenas quando o mesmo se extingue.

A NCRF 27 apenas permite a contabilização de uma operação de cobertura se forem cumpridos os seguintes requisitos:

- A entidade designe e documente a relação de cobertura, identificando o risco coberto, o item de cobertura, o item coberto e demonstrando que o risco do item coberto é o risco para o qual está a ser efectuada a cobertura com o instrumento de cobertura;
- O risco coberto seja um dos riscos indicados no seu parágrafo 36;
- No momento inicial seja expectável que as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa no item coberto, atribuíveis ao risco a ser coberto, sejam praticamente compensadas pelas alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura.

A NCRF 27 prevê dois tipos de relação de cobertura:

- Cobertura de risco de taxa de juro fixa ou de risco de preços de mercadorias para mercadorias detidas, em que:
 - ✓ O instrumento de cobertura deverá ser reconhecido como um activo ou passivo na data de balanço, sendo mensurado ao justo valor com as respectivas variações registadas em resultados;
 - ✓ A variação no justo valor do item coberto atribuível ao risco coberto deverá, igualmente, ser reconhecida em resultados, por contrapartida de um ajustamento da quantia escriturada do item.
- Cobertura do risco de variabilidade da taxa de juro, risco cambial, risco de preço de mercadorias no âmbito de um compromisso ou de elevada probabilidade de transacção futura ou de investimento líquido numa operação estrangeira, em que:
 - ✓ As alterações no justo valor do item de cobertura devem ser reconhecidas no capital próprio;
 - ✓ O ganho ou perda reconhecido em capital próprio deve ser reclassificado para resultados quando o item coberto for reconhecido em resultados.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO FISCAL

CLASSIFICAÇÃO

As variações patrimoniais resultantes da alteração de classificação dos instrumentos financeiros, entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio, não são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável, em sede de IRC.

As variações patrimoniais decorrentes da emissão de instrumentos financeiros classificados como instrumentos de capital próprio, ainda que não tenham a natureza de partes de capital, não são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Os gastos de emissão de instrumentos de capital próprio são considerados como fiscalmente dedutíveis no exercício em que forem reconhecidos contabilisticamente como variação patrimonial negativa.

MENSURAÇÃO

Existem dois grandes tipos de métodos de mensuração subsequente dos activos e passivos financeiros:

1. **O método do justo valor**, com as alterações de valor a serem reconhecidas na demonstração de resultados, aplicável por exemplo:
 - ✓ A instrumentos de capital próprio de outras entidades com cotações divulgadas publicamente ou cujo justo valor possa ser determinado com fiabilidade;
 - ✓ Aos activos ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação;
 - ✓ A instrumentos financeiros derivados, excepto se tiverem como activo subjacente instrumentos do capital próprio não admitidos à negociação e cujo justo valor não possa ser determinado com fiabilidade.

Como regra geral, são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável, os rendimentos e os gastos decorrentes do reconhecimento das alterações do justo valor desses instrumentos financeiros.

No entanto, e quanto aos activos financeiros relativos a partes de capital, a relevância fiscal do critério do justo valor está dependente de as mesmas terem um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não deter, directa ou indirectamente, uma participação superior a 5% do respectivo capital social.

2. **O método do custo ou do custo amortizado**, deduzido de perdas por imparidade acumuladas, aplicável por exemplo:
 - ✓ A dívidas de clientes;
 - ✓ A contas a pagar a fornecedores;
 - ✓ A outras contas a receber ou a pagar;
 - ✓ A empréstimos bancários e outros empréstimos obtidos e concedidos.

O método do custo amortizado tem subjacente o conceito do valor temporal do dinheiro, a que corresponde um exercício de actualização de acordo com o “método do juro efectivo”, para efeitos de mensuração dos activos e passivos financeiros.

Os rendimentos e os gastos reconhecidos no âmbito da aplicação do método do juro efectivo são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Como excepção a esta regra geral salienta-se o caso particular das contas a receber de clientes nas situações de pagamento diferido (“vendas a prestações”), na medida em que os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação, independentemente do critério contabilístico de reconhecimento do rédito e de mensuração do activo financeiro correspondente à conta a receber dos clientes.

IMPARIDADES

O reconhecimento fiscal das perdas por imparidade relativas a activos financeiros, no âmbito da aplicação do método do custo ou do custo amortizado, está dependente da verificação das respectivas condições de elegibilidade.

Neste âmbito, surge com particular relevância o reconhecimento fiscal das perdas por imparidade relativas a contas a receber de clientes de cobrança duvidosa, cuja dedutibilidade fiscal depende da existência de processos judiciais de cobrança ou da antiguidade da respectiva mora, entre outras condições, mantendo-se inalteradas as regras quanto à respectiva dedutibilidade fiscal.

É ainda de salientar a inclusão, para efeitos do regime dos créditos incobráveis, do procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas que se encontrem em situação de insolvência ou situação económica difícil mediado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI).

MAIS OU MENOS-VALIAS

Não são dedutíveis, para efeitos de IRC, as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de revalorização relevantes fiscalmente, que decorram, entre outros, da reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos. Igualmente, é de salientar que tais eventos são assimilados a transmissões onerosas.

OPERAÇÕES DE COBERTURA

São essencialmente de dois tipos, as espécies de operações de cobertura:

- Cobertura do risco de taxa de juro fixa ou do risco de preços de mercadorias para mercadorias detidas (**equivalente a Cobertura de Justo Valor**).

Nestes casos, o ganho ou perda resultante da valorização do instrumento de cobertura ao seu justo valor deve ser reconhecido imediatamente em resultados. Por outro lado, o ganho ou perda resultante da variação do justo valor do item coberto atribuível ao risco coberto deve ser ajustado na quantia escriturada do item coberto imediatamente por contrapartida de resultados.

Os rendimentos e os gastos reconhecidos no âmbito destas operações de cobertura são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

- Cobertura do risco de variabilidade de taxa de juro, do risco cambial, do risco de preços de mercadorias no âmbito de um compromisso ou de uma transacção futura de elevada probabilidade (**equivalente a Cobertura de Fluxos de Caixa**) ou do risco cambial associado ao investimento líquido numa operação estrangeira. Nestes casos, a componente do ganho/perda no instrumento de cobertura que se identifica como eficaz, deve reconhecer-se directamente no capital próprio. Esta variação patrimonial não é relevante para efeitos do cálculo do lucro tributável. Subsequentemente, o valor reconhecido no capital próprio será registado progressivamente em resultados à medida que o item coberto afectar resultados. Nesse momento ambas as componentes da operação de cobertura são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

A aplicação do regime fiscal das operações de cobertura, acima referido, depende da verificação das respectivas condições de elegibilidade, não só relativamente ao conceito de operação de cobertura como também ao tipo de instrumentos de cobertura elegíveis, os quais poderão divergir dos critérios relevantes para efeitos contabilísticos.

NCRF 28. Benefícios dos Empregados

OBJECTIVO

Prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados, incluindo benefícios a curto prazo, a longo prazo e benefícios de cessação de emprego.

RESUMO

Princípio subjacente: o custo inerente aos benefícios dos empregados deve ser reconhecido no período em que uma entidade afigere os serviços dos empregados e não quando os benefícios são pagos ou se tornam pagáveis.

Os benefícios a curto prazo dos empregados (pagáveis na totalidade dentro de doze meses) são reconhecidos como um gasto no período em que o empregado tenha prestado serviço. A quantia do benefício por pagar deve ser mensurada por um montante não descontado.

A participação nos lucros e bónus apenas é reconhecida quando a entidade tenha uma obrigação legal ou construtiva de fazer tal pagamento e os custos possam ser estimados com fiabilidade.

Os benefícios pós emprego (tais como pensões e cuidados de saúde) são categorizados como planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos. Nos planos de contribuição definida, os gastos são reconhecidos no período no qual a contribuição é exigível.

As entidades que necessitem de efectuar a contabilização de planos de benefícios definidos, devem seguir o previsto na IAS 19 – Benefícios de Empregados, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Nos planos de benefícios definidos, a quantia reconhecida como um passivo de benefícios definidos deve ser o total líquido das seguintes quantias:

- O valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço (é o valor presente dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores);
- Ganhos e perdas actuariais não reconhecidos e custo dos serviços passados não reconhecidos;
- O justo valor dos activos do plano (se existirem) à data do balanço.

Os ganhos e perdas actuariais podem:

- Ser reconhecidos de imediato como rendimento ou gasto;
- ou
- Ser diferidos até determinado limite, de acordo com o método do “corridor”;
- ou
- Ser reconhecidos de imediato no capital próprio fora da demonstração dos resultados.

Os activos do plano compreendem activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados e apólices de seguros elegíveis.

Os outros benefícios a longo prazo dos empregados são reconhecidos e mensurados de forma similar à dos benefícios pós emprego que respeitem a um plano de benefícios definidos, excepto no que respeita aos ganhos e perdas actuariais e ao custo dos serviços passados, os quais são reconhecidos de imediato como rendimento ou gasto.

Os benefícios de cessação de emprego são reconhecidos quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de forma demonstrável a cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma ou a proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta efectuada a fim de encorajar a saída voluntária.

AValiação do Impacto Fiscal

BENEFÍCIOS DE CURTO PRAZO

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de curto prazo são relevantes para efeitos fiscais no exercício em que sejam objecto de registo contabilístico.

A participação nos lucros por empregados deixa de ser reconhecida, para efeitos fiscais, como uma variação patrimonial negativa, sempre que a mesma seja reconhecida como um gasto do exercício, o que se verificará quando a entidade tenha uma obrigação legal ou construtiva de fazer tal pagamento e o respectivo montante possa ser estimado com fiabilidade, mantendo-se, no entanto, os requisitos e limitações anteriormente estabelecidos.

BENEFÍCIOS DE LONGO PRAZO

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de longo prazo são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, nos seguintes termos:

- Se considerados como rendimento do trabalho dependente, para efeitos de IRS – no exercício em que sejam registados contabilisticamente;
- Se não considerados como rendimento do trabalho dependente, para efeitos de IRS:
 - ✓ **Se verificados os requisitos inerentes às realizações de utilidade social** – no exercício em que se verifique o fluxo de caixa relativo à correspondente despesa, com os limites previstos no respectivo regime, que permanecem inalterados;
 - ✓ **Se não verificados os requisitos inerentes às realizações de utilidade social** – no exercício em que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos correspondentes beneficiários.

BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de cessação de emprego, que não sejam rendimentos do trabalho dependente, são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, apenas no exercício em que as correspondentes importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRFPE)

OBJECTIVO

A NCRF-PE estabelece os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF considerados requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades.

A integração de lacunas consideradas relevantes existentes na NCRF-PE é efectuada através das seguintes fontes e pela ordem indicada:

- NCRF e NI;
- Normas internacionais de contabilidade (IFRS) adoptadas ao abrigo do
- Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho;
- AS e IFRS emitidas pelo IASB e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

RESUMO

Um conjunto completo de demonstrações financeiras abrange:

- Um balanço;

- Uma demonstração dos resultados por naturezas;
- Um anexo onde sejam divulgadas as bases de apresentação, as políticas contabilísticas e outras informações.

As alterações decorrentes da adopção pela primeira vez da NCRFPE são aplicadas prospectivamente.

No balanço de abertura resultante da primeira aplicação da norma deve ser efectuado o seguinte:

- Manter o reconhecimento, pelas respectivas quantias escrituradas, dos activos e dos passivos cujo reconhecimento seja exigido pela NCRF-PE;
- Reconhecer activos e passivos anteriormente não reconhecidos, cujo reconhecimento passe a ser exigido pela NCRF-PE. Esse reconhecimento não poderá ser efectuado ao justo valor na data da transição;
- Desconhecer os activos e os passivos não permitidos pela NCRF-PE;
- Efectuar as reclassificações necessárias.

As quantias resultantes de diferenças na transição são registadas no capital próprio.

A NCRFPE contém algumas simplificações ao nível das regras de mensuração, tais como:

- Não permitir a adopção do modelo da revalorização na mensuração subsequente de intangíveis;
- Estabelecer a mensuração ao custo deduzido de perdas de imparidade de todos os instrumentos financeiros que não sejam negociados num mercado líquido e regulamentado (estes últimos serão mensurados ao justo valor com as respectivas variações reconhecidas em resultados).

Os requisitos de divulgação ao abrigo da NCRFPE são muito mais reduzidos.

AValiação do Impacto Fiscal

As excepções aplicáveis às pequenas entidades, como tal definidas pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, **não têm relevância fiscal**, para efeitos de determinação do lucro tributável, em sede de IRC.

Uma compilação feita através dos seguintes documentos:

- ✓ O guia do SNC Breaking news on Tax
- ✓ O guia do SNC Getting on the right track