



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Formação à Distância

Entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL e fiscalidade)

DIS0312

José Gomes Santos
José Neves Raimundo
Rui Lima



FICHA TÉCNICA

Título: Entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL e fiscalidade)

Autores: José Gomes Santos, José Neves Raimundo e Rui Lima

Paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

Depósito-Legal:



ÍNDICE

1. O Setor Não Lucrativo (SNL) – enquadramento	5
1.1. Conceito de SNL	5
1.2. Razões explicativas do SNL	5
1.3. Abrangência e composição do SNL	6
1.4. O regime jurídico das ESNL em Portugal – (síntese)	7
1.4.1. Enquadramento legal	8
1.4.2. Relação ESFL - IPSS - PCUP	11
1.5. Enquadramento fiscal das ESNL (síntese)	12
1.5.1. Introdução	12
1.5.2. As ESNL no âmbito dos principais impostos	12
1.5.3. Mecenato, apoio fiscal e ESNL	13
2. Normativo Contabilístico do Setor Não Lucrativo	17
2.1. Introdução	17
2.2. Breve resenha evolutiva	18
2.3. Normalização Contabilística para as ESNL	20
2.4. Regimes Especiais: O Regime de Caixa	21
2.4.1. Modelos de Mapas Financeiros	23
2.5. Regime sancionatório da normalização contabilística para as ESNL	26
3. Normas contabilísticas e de relato financeiro para as ESNL - alguns aspectos específicos	29
3.1. Introdução	29
3.2. Principais diferenças do SNC para a NC-ESNL	31
3.3. Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL [Capítulo 5]	32
3.4. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros [Capítulo 6]	37
3.5. Ativos fixos tangíveis [Capítulo 7]	40
3.6. Ativos intangíveis [Capítulo 8]	44
3.7. Locações [Capítulo 9]	48
3.8. Empréstimos obtidos [Capítulo 10]	52
3.10. Rédito [Capítulo 12]	59
3.11. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes [Capítulo 13]	61
3.12. Subsídios e outros apoios [Capítulo 14]	64
3.13. Alterações em taxas de câmbio [Capítulo 15]	72
3.14. Impostos sobre o rendimento [Capítulo 16]	73
3.15. Instrumentos financeiros [Capítulo 17]	75
3.16. Benefícios dos empregados [Capítulo 18]	77
4. Tributação das ESNL: enquadramento nos principais impostos	81
4.1. As ESNL no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)	82
4.1.1. O princípio da sujeição geral a imposto	82
4.1.2. Principais isenções das ESNL em sede de IRC	83
4.1.3. Sociedades Anónimas Desportivas	90
4.1.4. Isenções em IRC: desenvolvimentos	90
4.1.5. Principais obrigações em sede de IRC	91
4.1.6. O Regime de Caixa face ao CIRC	95
4.1.7. Obrigações de pagamento e outras	96
4.1.7.1. Tributações autónomas em sede de IRC	96
4.1.7.2. Derrama	97
4.1.7.3. Pagamento Especial por Conta	97



4.1.7.4. Taxa de tributação:	97
4.2. As ENSL no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado	102
4.2.1. Conceito de sujeito passivo e isenções em IVA	102
4.2.2. O caso específico do reconhecimento do n.º 7 do art.º 9.º do CIVA	105
4.2.3. Obrigações em sede de IVA	106
4.2.5. Taxas a aplicar:	111
4.2.6. Restituição do IVA às IPSS, Igreja e Bombeiros	112
4.3. As isenções das ENSL no âmbito de outros impostos (síntese)	116
4.3.1. IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis	116
4.3.2. IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis	117
4.3.3. IS - Imposto do Selo	117
4.3.4. IV - Imposto sobre Veículos	117
4.3.5. IUC - Imposto Único de Circulação	117
4.3.6. Outras isenções aplicáveis a PCUP	118
4.3.7. Isenções de Custas Judiciais a pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos	118
4.4. As ENSL e os incentivos fiscais ao Mecenato	119
4.4.1. Conceito, modalidades e apoio fiscal	119
4.4.2. Donativos	120
4.4.3. Principais obrigações das entidades beneficiárias	121
4.5. As ENSL e a Taxa Social única (TSU)	121
ANEXO I. Compilação das Divulgações Exigidas	127
ANEXO II. ENSL Plano de Contas Completo	135
BIBLIOGRAFIA	159



1. O SETOR NÃO LUCRATIVO (SNL) – ENQUADRAMENTO

1.1. Conceito de SNL

O designado Setor Não Lucrativo (SNL), também referido frequentemente por Terceiro Sector, Economia Social, Setor Voluntário ou Setor das Organizações da Sociedade Civil, engloba um largo conjunto de instituições muito diversificadas entre si e organizadas sob a forma, entre outras, de associações, fundações, misericórdias, cooperativas, mutualidades, etc., prosseguindo uma multiplicidade de objetivos, mas que integram em si, em maior ou menor grau, marcas identificadoras próprias. É essa diversidade, nas finalidades, na dimensão, no modo de funcionamento, etc., que igualmente dificulta a tentativa de uma definição acabada e consensual.

Numa perspectiva económico-jurídica, uma das características comuns a este tipo de entidades e organizações reside no desenvolvimento de actividades que prosseguem o bem-estar social, portanto, na oferta de bens e serviços quase-públicos, com respeito pelo princípio-regra da não distribuição dos eventuais lucros (ou excedentes) gerados. O setor não lucrativo situa-se, pois, entre os setores público e privado, encontrando-se numa posição de complementaridade (através do estabelecimento de parcerias), ou mesmo de substituição do papel e actividades públicas, nomeadamente na área social.

1.2. Razões explicativas do SNL

Existem diversas teorias sobre o surgimento e as funções desempenhadas por estas entidades, cuja breve identificação ajuda, igualmente, à delimitação e densificação da natureza e composição do respectivo setor.

Assim, entre elas, avulta a abordagem da denominada “**teoria dos bens públicos**”, pela qual se considera que estas entidades buscam satisfazer procuras e necessidades de oferta de bens públicos ou quase-públicos (como a saúde, a assistência social, etc.) não providos em quantidade, qualidade ou segmentação específica adequadas pelas organizações públicas, sendo essas “falhas de governo” minimizadas pelas ESNL (disso podem ser exemplo as actividades associadas às misericórdias ou às cooperativas de solidariedade social, entre outras).

Noutra visão, considera-se que estas entidades, pelos princípios e valores que as norteiam e pelas práticas que desenvolvem, e em que nomeadamente se encontra afastada de forma explícita a busca de fim lucrativo directo, passam o teste de fiabilidade, merecendo a confiança dos cidadãos (a “**teoria da confiança**”). São disso exemplo, as associações de defesa de diversos direitos, as cooperativas de consumidores, etc.

Por seu turno, na perspectiva da oferta, a “teoria dos stakeholders” e a “teoria dos empreendedores sociais” advogam que tais instituições serão também fruto, por um lado, da necessidade da existência de “entidades intermediárias” entre os particulares (pessoas singulares e empresas – *os doadores* – cujos comportamentos altruístas explicariam a sua disponibilidade para financiarem acções sociais via doações), e os utentes desses mesmos serviços; por outro lado são o resultado da acção de líderes-empreendedores sociais e religiosos que, nomeadamente pela via



do voluntariado, procurariam informar e prestar apoio aos cidadãos, bem como influenciar o processo de decisão política, em ordem a uma maior ponderação dos valores e realidades sociais. Tal estaria na origem da criação e funcionamento, respectivamente, de entidades fundacionais e de outras organizações da sociedade civil com fins sociais e humanitários, por exemplo, as ONG.

1.3. Abrangência e composição do SNL

A identificação e classificação das ESNL não é tarefa isenta de dificuldades na medida em que faz frequentemente apelo a critérios de diferente índole (históricos, organizativos, jurídico-económicos, setoriais, etc.), pelo que neste aspecto não se pode considerar que exista um amplo consenso sobre o conteúdo que a expressão encerra (Monzón Campos, 1992).

Numa perspectiva de influência predominantemente anglo-saxónica, consideram-se como ESNL (*non-profit setor*) todas as organizações privadas que, em virtude das suas regras constitutivas, estão impedidas de distribuir lucros ou excedentes às pessoas que as controlam ou integram (membros, directores, administradores, etc.) – o chamado **constrangimento da não-distribuição**. Atente-se que a realização de lucro não se encontra interdita, desde que as actividades lucrativas desenvolvidas sejam meramente instrumentais para as suas finalidades principais, sendo esses resultados obrigatoriamente afectos à realização dos objetivos próprios dessas organizações (cf. João Estêvão, 1997; no mesmo sentido, R. Franco e R. Gonçalves, 2006).

Neste âmbito, utiliza-se a seguinte classificação para agrupar essas entidades por domínios de actividade (adaptação a partir de Salomon e Anheier, 1992):

- Cultura e Recreio
- Instrução e Investigação Científica
- Saúde
- Serviços Sociais, Beneficência e Assistência a Refugiados
- Ambiente e Protecção dos Animais
- Promoção da Comunidade Local e Património Habitacional
- Promoção e Tutela de Direitos Civis
- Intermediação Filantrópica e Promoção do Voluntariado
- Actividade Internacional
- Organizações Empreendedoras, Profissionais e Sindicais

Por seu turno, e numa abordagem mais francófona, ou mesmo numa perspectiva comunitária europeia, reconhece-se a existência de um setor de actividades económicas distinto dos setores público e privado tradicional, que é designado por **setor da economia social** (*secteur d'économie sociale*), definindo-se este como o conjunto de entidades não pertencentes o setor público que, com gestão e funcionamento democráticos e igualdade de direitos e deveres dos seus sócios, têm um regime especial de propriedade e de distribuição de resultados, aplicando os excedentes do exercício no crescimento da entidade e na melhoria dos serviços a sócios e à sociedade. É, portanto, uma definição mais ampla do que a retida pela noção anterior, sendo suas principais componentes as cooperativas, as mutualidades e as associações (sendo que estas últimas abrangem, no essencial, as *non-profit organizations* do conceito anglo-saxónico).

Tal coloca de imediato a questão, entre outros problemas conceptuais e semânticos, do tratamento a dar a entidades com vocação mercantil importante, como é o caso de certos ramos cooperativos, nomeadamente na área da produção de bens e serviços (aspecto que será retomado mais à frente aquando da identificação e análise do âmbito de aplicação do regime de norma-



lização contabilística para as ESNL em Portugal). No dizer de alguns autores, as cooperativas representam uma “zona cinzenta” onde é muito difícil obter um consenso quanto à questão da sua inclusão ou não no conjunto das organizações não lucrativas, dado que em alguns dos ramos que constituem o setor não se encontra impedida, directa ou indirectamente, a distribuição de resultados entre os seus membros (cf. R. Francoet al, ob. cit.). Contudo, e do ponto de vista da lei constitucional portuguesa, estas entidades integram o designado “**setor cooperativo e social**”, existindo a obrigatoriedade do Estado apoiar a sua criação e actividade (ver ponto 1.4 seguinte).

Na prática, as duas abordagens completam-se, permitindo uma visão mais globalizante do Terceiro Sector, das suas características, potencialidades e desafios. Em resumo, e conforme refere João Estevão (ob. cit.), podemos considerar dois tipos de organizações: **organizações do campo da produção mercantil**, que funcionam como empresas, ainda que o objetivo central não seja a rendibilização do capital investido; e **organizações do campo da produção não-mercantil**, que funcionam como instituições de “administração privada”, financiando as suas despesas com quotizações voluntárias, donativos e trabalho gratuito. Deste ponto de vista, o campo da Economia Social abrange os “*agrupamentos voluntários de pessoas que se organizam e funcionam como empresas de actividades colectivas que lhes são necessárias ou que julgam úteis, mas sem que o poder que nelas exercem nem o lucro que realizam estejam ligados às partes sociais que subscrevem ou ao montante das quotizações que pagam para serem membros*” (Vienney, 1983). Ou, ainda, e dito de outro modo, é um setor em que as características distintivas das organizações que o compõem (diga-se, a sua “ética”) se traduzem nos seguintes princípios: “1 – finalidade de serviço aos membros ou à colectividade, mais do que ao lucro; 2 – autonomia de gestão; 3 – processo democrático de tomada de decisão; 4 – prioridade das pessoas e do trabalho sobre o capital na redistribuição dos rendimentos” (cf. Defourny, 1992).

1.4.O regime jurídico das ESNL em Portugal – (síntese)

As ESNL têm uma larga tradição em Portugal, pelo que historicamente podemos identificar dois grandes grupos de instituições não lucrativas: por um lado, as instituições de raiz canónica e religiosa, como as Misericórdias e as Irmandades, com funções caritativas, educativas ou de prestações de serviços na área da saúde; e, por outro lado, as Mutualidades e as Cooperativas, associadas aos movimentos liberal e socialista do séc. XIX, também com uma forte componente de prestação de serviços e que se assumiram, simultaneamente, como veículos de intervenção política e social (cf. R. Vilar, 2005).

Actualmente, é a Constituição da República Portuguesa de 2 de Abril de 1976, e alterações posteriores, que na sua Parte II – Organização Económica dispõe no artigo 82.º (**Sectores de Propriedade dos Meios de Produção**) que “é garantida a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção”, a saber: o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social. Este último “*compreende especificamente:*

- a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;
- b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;
- c) Os meios de produção objecto de exploração colectiva por trabalhadores;
- d) *Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas colectivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objetivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.*”

Em resumo, e na identificação constitucional do designado **Terceiro Setor** incluir-se-ão, nomeadamente, as cooperativas, as mutualidades e as demais organizações que, sem ânimo lucrativo,



prossigam objetivos de apoio e solidariedade social (saliente-se, contudo, existirem autores que defendem que a expressão “Terceiro Sector” não deve ser relacionada com a distinção constitucionalmente assumida de *setores de propriedade dos meios de produção*, não se confundindo, particularmente, com o *setor cooperativo e social*” (neste sentido, ver Oliveira Martins *et al*, 2007)

1.4.1. Enquadramento legal

O enquadramento jurídico das entidades que poderão ser consideradas, numa perspectiva ampla, como integrantes deste setor (associações, fundações, cooperativas, mutualidades, misericórdias e outras organizações não lucrativas), encontra-se disperso por distinta legislação, reflexo do já salientado percurso histórico, social e económico muito diversificado e específico, pese embora algum esforço de sistematização ocorrido em período mais recente. No caso português pode, ainda, identificar-se uma singularidade adicional que decorre da existência de uma realidade multiforme, com ampla tradição jurídica, designada por Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), e que abrange uma parte substancial do universo acima referenciado, nomeadamente aquele cuja missão principal é a área da acção social (ver, mais à frente, ponto 1.4.2.). Assim, temos:

(i) Associações

No ordenamento jurídico português é, desde logo, o artigo 46.º da CRP que assegura a liberdade de associação, consagrando o direito de, livremente, os cidadãos constituírem associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respectivos fins não sejam contrários à lei penal. Tal é reafirmado no DL 594/74, de 7/11, que às mesmas diz respeito, onde “*o direito à livre associação é considerado como constituindo uma garantia básica de realização pessoal dos indivíduos na vida em sociedade*”, sendo o Código Civil – diploma fundamental de enquadramento geral para as pessoas colectivas que integram o setor não lucrativo – que estabelece no seu Livro I, Título II, Capítulo II (Pessoas Colectivas), Secção II, as principais normas que lhes são aplicáveis, nomeadamente em sede de aquisição de personalidade, capacidade, órgãos, funcionamento, obrigações, responsabilidades, etc.

O universo efectivo das associações compreende realidades tão distintas como as associações de bombeiros voluntários, as associações de defesa dos consumidores, as associações de defesa dos utentes de saúde, as associações de educação popular, as associações de estudantes, as associações de família, as associações de imigrantes, as associações juvenis, as associações de mulheres, as associações de pais, as associações profissionais, as associações de pessoas portadoras de deficiência, as colectividades populares e recreativas, etc., enquadradas por legislação setorial específica (ver, tb. ponto (vi) abaixo).

(ii) Fundações ¹

É também no Código Civil, nomeadamente na Secção III do seu Capítulo II, que se enquadram e regulamentam as fundações, sendo apenas reconhecidas como tais aquelas cujo fim seja considerado de “interesse social” pela entidade competente, e quando os bens afectos à mesma se mostrem suficientes para a prossecução do fim visado. As fundações de índole privada podem ser constituídas por acto entre vivos ou por testamento, pelo que “*o que está na sua génese, é um acto de vontade de alguém que, ao abrigo do princípio da livre disposição do património, decide afectar os seus bens, acumulados em vida, a fins filantrópicos ou altruístas que, em regra, revertem a favor da comunidade*” (R. Vilar, *ob. cit.*).

As fundações podem ser definidas como “*organismos sociais privados, dotados de uma vida própria, devotados ao cumprimento de uma tarefa de interesse social [...] possuindo os meios mínimos necessários à prossecução desses objetivos e dispondo de administração própria. [...] A funda-*

¹ Acerca das Fundações ver anexo ao ponto 1.



ção é assim um sujeito jurídico autónomo que não se identifica nem com a pessoa do seu fundador, nem com a dos seus administradores; e com património próprio, constituído pela totalidade dos bens afectos à prossecução das suas actividades estatutárias” (C. Baptista, 2006).

Estas entidades desenvolvem as suas actividades em domínios tão diversificados como os da educação, serviços sociais, arte e cultura, ciência, desenvolvimento comunitário, emprego, filantropia, voluntariado e ajuda humanitária, entre outros, assumindo-se como importantes auxiliares das políticas públicas. Neste contexto, as “fundações de solidariedade social” constituem um subsector com natureza e funções especiais (ver, mais à frente, ponto 1.4.2. – regime das IPSS).

(iii) Cooperativas

As cooperativas são, no dizer do respectivo Código Cooperativo (Lei n.º 51/96, de 7/09, e legislação complementar), *“pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variável, que através da cooperação e entreaajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles”*. Estas entidades, na sua constituição e funcionamento, obedecem aos princípios adoptados pela Aliança Cooperativa Internacional, isto é, os princípios da adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade (para mais desenvolvimento, ver artigo 3.º do Código Cooperativo).

As cooperativas estão organizadas em diversos ramos, regidos por legislação própria, a saber: consumo; comercialização; agrícola; crédito; habitação e construção; produção operária; artesanato; pescas; cultura; serviços; ensino; e solidariedade social; a que acrescem as cooperativas com carácter multisectorial, podendo organizar-se em uniões, federações e confederações. Na prossecução dos seus objetivos, as cooperativas podem realizar operações com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados legalmente, e retornar aos cooperadores os eventuais excedentes anuais líquidos, com excepção dos provenientes das ditas operações e respeitadas que sejam as demais condições legais (cf. Código Cooperativo, artigo 2.º, n.º 2 e artigo 73.º, respectivamente).

(iv) Mutualidades

As mutualidades são um tipo específico de associações, que de acordo com o respectivo Código (constante do DL 72/90, de 3/03) são constituídas por *“um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e de suas famílias, fins de auxílio recíproco”*, nomeadamente pela via da concessão de benefícios de segurança social e de saúde (por ex.: prestações de invalidez, de velhice e de sobrevivência; outras prestações pecuniárias por doença, maternidade, desemprego, acidentes de trabalho ou doenças profissionais; capitais pagáveis por morte ou no termo de prazos determinados). Cumulativamente, podem prosseguir *“outros fins de protecção social e de promoção da qualidade de vida, através da organização e gestão de equipamentos e serviços de apoio social, de outras obras sociais e de actividades que visem especialmente o desenvolvimento moral, intelectual, cultural e físico dos associados e suas famílias”*.

(v) Misericórdias

Historicamente, a actividade destas instituições é muito antiga, remontando aos finais do séc. XV a criação da primeira misericórdia portuguesa (associada à iniciativa da rainha D. Leonor e com posterior desenvolvimento pelo rei D. Manuel I). Na formulação jurídica actual, as designadas “irmandades da Misericórdia” ou “santas casas da Misericórdia” são *“associações constituídas na ordem jurídica canónica com o objetivo de satisfazer carências sociais e de praticar actos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos prin-*



cípios de doutrina e moral cristãs”, podendo ser admitidos como associados os indivíduos que se comprometam a colaborar na prossecução dos seus objetivos, “*com respeito pelo espírito próprio que as informa*” (cf. Secção II do Capítulo III do Estatuto das IPSS, aprovado pelo DL 119/83, de 25/02). Entre as actividades que desenvolvem salientam-se, entre outros, o apoio a idosos e à infância, com a concomitante prestação de cuidados de saúde e de educação, bem como o combate à pobreza, estando a seu cargo a gestão de diversos equipamentos, como lares, centros de dia, hospitais, creches e infantários.

(vi) Outras entidades sem finalidade lucrativa

No vasto conjunto das ESFL serão ainda de identificar, por um lado, realidades muito especificamente portuguesas e de grande tradição, como as “Casas do Povo”; e, por outro lado, entidades que sob a designação (internacionalmente aceite) de ONG, foram objecto de regulamentação mais recente entre nós.

As Casas do Povo, cujo regime actual foi estabelecido por legislação produzida em 1982 e 1990, apresentam-se no dizer do legislador “*como autênticos centros comunitários empenhados no desenvolvimento das populações, contribuindo para a melhoria da sua qualidade de vida, através de diversas acções de animação sócio-cultural*” e do fomento da participação das populações nas acções tendentes a satisfazer as necessidades da comunidade da respectiva área, permitindo aproximar, numa perspectiva descentralizadora, os serviços públicos da população (cf. Preâmbulo do DL 4/82, de 11/01). Juridicamente são definidas como “*pessoas colectivas de utilidade pública, de base associativa, constituídas por tempo indeterminado com o objetivo de promover o desenvolvimento e o bem-estar das comunidades, especialmente as do meio rural*”, cujos sócios são indivíduos que residam habitualmente nessa zona territorial. As suas receitas são constituídas, fundamentalmente, por quotizações dos seus membros; taxas estabelecidas para a prática ou acesso a determinadas actividades; rendimentos de bens próprios e de serviços; donativos, legados ou heranças; e subsídios do Estado ou de autarquias locais (cf. artigo 2.º do DL 246/90, de 27/07).

Por seu turno, em 1998 foram definidos os estatutos das Organizações Não Governamentais de Ambiente (ONGA) e das Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento (ONGD). Autonomizando o respectivo Estatuto do enquadramento genérico aplicável às “associações” (cujo normativo terão, não obstante, que respeitar, quer no que toca à obtenção de personalidade jurídica, quer à respectiva constituição), de acordo com a Lei n.º 35/98, de 18/07, entende-se por ONGA “*as associações [...] que não prossigam fins lucrativos, para si ou para os seus associados, e visem, exclusivamente, a defesa e valorização do ambiente ou do património natural e construído, bem como a conservação da Natureza*”, podendo-lhes ser equiparadas outras associações, nomeadamente, sócio-profissionais, culturais e científicas que respeitem os mesmos princípios e prossigam idênticos objetivos. Entre outras prerrogativas, as ONGA gozam, nos termos da lei, do direito de consulta e de informação em matéria ambiental junto dos órgãos competentes da Administração Pública; do direito de participação e de representação nas áreas para que são vocacionadas; e, ainda, de apoio financeiro por parte do Estado.

Quanto às ONGD, estas encontram-se definidas como pessoas colectivas sem fins lucrativos, sendo constituídas por pessoas singulares ou colectivas de direito privado que têm como principais objetivos a “*concepção, execução e apoio a programas e projectos de cariz social, cultural, ambiental, cívico e económico, designadamente através de acções nos países em vias de desenvolvimento*” nas áreas da cooperação para o desenvolvimento, da assistência humanitária, da ajuda de emergência, e da protecção e promoção dos direitos humanos (ver Lei n.º 66/98, de 14/10). São, ainda, finalidades das ONGD a sensibilização da opinião pública para as situações de necessidade em que se encontram esses países, sendo que as suas principais áreas de intervenção se situam nos campos do ensino, educação e cultura; assistência científica e técnica; saúde, incluindo assistência médica, medicamentosa e alimentar; emprego e formação profissional; protecção e defesa



do meio ambiente; integração social e comunitária; desenvolvimento rural; reforço da sociedade civil; e educação para o desenvolvimento. De acordo com a lei, o Estado deverá apoiar e valorizar o contributo das ONGD, e assegurar, entre outras, a sua participação na definição das políticas nacionais e internacionais de cooperação através de mecanismo de representação nas instâncias consultivas apropriadas.

1.4.2. Relação ESFL - IPSS - PCUP

Como atrás foi referido, no ordenamento jurídico português identificam-se, igualmente, duas outras realidades com especial relevância no âmbito da análise do Setor das Entidades Não Lucrativas, dadas as suas implicações, sobretudo, ao nível do relacionamento e do estabelecimento de parcerias com o Estado, dos requisitos adicionais específicos a observar, e dos respectivos apoios financeiros públicos, também fiscais.

Uma dessas realidades é constituída pelas **IPSS**, hoje disciplinadas pelo DL 119/83, de 25/09, onde se efectua a regulamentação global das entidades sem fins lucrativos que se proponham a resolução de carências sociais. Assim, são definidas como IPSS as entidades *“constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objetivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços: a) Apoio a crianças e jovens; b) Apoio à família; c) Apoio à integração social e comunitária; d) Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; e) Promoção e protecção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação; f) Educação e formação profissional dos cidadãos; g) Resolução dos problemas habitacionais das populações”* (cf. artigo 1.º do respectivo Estatuto).

Estas instituições podem revestir uma das formas seguintes: associações de solidariedade social; associações de voluntários de acção social; associações de socorros mútuos; fundações de solidariedade social; e irmandades da misericórdia, podendo agrupar-se em uniões, federações e confederações. De acordo com o n.º 5 do Preâmbulo do diploma referido, de entre as alterações introduzidas no anterior Estatuto das IPSS destaca-se a não referência à forma *“cooperativas de solidariedade social”*, justificada pelo facto de a sua regulamentação constar do Código Cooperativo e de diploma setorial próprio (entretanto publicado - cf. ponto 1.4.1. (iii) acima), não estando, no entanto, prejudicada a aplicação do apoio do Estado às suas actividades de índole social. Decorre, pois, desta enumeração que as IPSS integram parte significativa das entidades do universo da Economia Social, dela se assumindo como um subconjunto específico, podendo as suas componentes revestir a forma jurídica de associação, fundação, mutualidade ou irmandade da misericórdia (e, *“indirectamente”*, de cooperativa).

Por seu turno, as **Pessoas Colectivas de Utilidade Pública (PCUP)**, cujo Estatuto consta de DL 460/77, de 7/11, republicado pelo DL 391/2007 de 13/12², são constituídas por *“associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de “utilidade pública”*. O processo de reconhecimento da utilidade pública compete ao Governo, a requerimento da entidade interessada, sendo normalmente a respectiva declaração apenas emitida ao fim de três anos de efectivo e relevante funcionamento, salvo se especialmente dispensadas desse prazo em razão de circunstâncias excepcionais (cf. n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do Estatuto das Colectividades de Utilidade Pública). Acresce que, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Estatuto das IPSS, estas instituições adquirem au-

² Este diploma veio a introduzir mecanismos de simplificação administrativa na concessão da declaração de utilidade pública, encurtando o prazo de 5 para 3 anos.



tomaticamente a natureza de pessoas colectivas de utilidade pública, situação extensível, igualmente, às cooperativas de solidariedade social (explicitamente equiparadas aquelas pela Lei n.º 101/97, de 13/09), às Casas do Povo que prossigam os objetivos previstos no artigo 1.º do Estatuto das IPSS (cf. DL 171/98, de 25/06), às ONGA (artigo 4.º da Lei n.º 35/98, de 18/07) e às ONGD (artigo 12.º da Lei n.º 66/98, de 14/10).

A consideração de uma entidade como PCUP impõe diversos deveres e o cumprimento de obrigações, quer de informação regular às entidades competentes (entre outros, o envio anual de relatório e contas à Secretaria Geral da Presidência do Conselho de Ministros), quer de colaboração com o Estado e autarquias locais na prestação de serviços e na cedência de instalações para a realização das actividades constantes do seu objecto social. Em contrapartida, possibilita o acesso a um conjunto de direitos e regalias que se traduzem em isenções fiscais, redução de determinadas taxas e outros benefícios que em muito poderão contribuir para a valorização e desenvolvimento das suas actividades. **(ver ponto 1.5 deste manual).**

1.5. Enquadramento fiscal das ESNL (síntese)

1.5.1. Introdução

As instituições integrantes do SNL são, habitualmente, titulares de certas categorias de rendimentos, detêm património imobiliário e exercem com carácter de regularidade actividades na área da prestação de serviços e de produção de bens de diversa natureza, sendo portanto sujeitos passivos dos impostos sobre o rendimento, o património e o consumo e utilização de bens. Porém, e face ao referido acima, não é difícil identificar um conjunto de razões que poderão justificar o uso por parte dos poderes públicos de medidas (nomeadamente, fiscais) de apoio e fomento à sua actividade. Essas razões, de natureza distinta, mas complementares, podem ser sistematizadas em dois grandes grupos, a saber:

- **argumentos de natureza jurídico-constitucional**, em grande parte já anteriormente identificados, e dos quais ressalta a discriminação positiva consignada na CRP no que se refere ao tratamento diferenciado de que estas entidades devem ser titulares quando comparadas com as restantes instituições de natureza privada, de fim egoístico ou lucrativo, ainda que legítimos; e
- **argumentos de índole económica e social**, baseados em razões de eficiência e eficácia organizativa em muito derivadas do seu carácter descentralizado e de proximidade dos problemas das populações, bem como de coesão e estabilidade social, ao potenciarem as sinergias do voluntariado e do altruísmo dos cidadãos.

Em sede de fiscalidade, estas medidas evidenciam e concretizam a discriminação positiva que o legislador constitucional entendeu conceder a instituições e iniciativas da sociedade civil, que objectivamente cooperam com o Estado na satisfação de necessidades e interesses de carácter geral e comunitário, nomeadamente na área social.

1.5.2. As ESNL no âmbito dos principais impostos

De um modo geral, as ESNL sempre tiveram apoios de carácter fiscal entre nós, evidenciando e concretizando, portanto, a discriminação positiva que o legislador constitucional entendeu conceder a instituições e iniciativas da sociedade civil, que objectivamente cooperam com o Estado na satisfação de necessidades e interesses de carácter geral, nomeadamente na área social. Contudo, o seu regime, condicionalismos de acesso, atribuição e controlo a esses mesmos benefícios é que têm mudado ao longo do tempo. Os últimos exemplos no sentido da agregação e especialização foram constituídos pela Lei n.º 151/99, de 14/09, que de forma sintética elencou o regime de regalias fiscais



aplicáveis às PCUP (“*sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável*”), e pelo Estatuto Fiscal Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 85/98, de 16/12 (que foi recentemente revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 – OE/2012 e integrado no artigo 66º-A do EBF).

Em síntese, pode afirmar-se que, pese embora algum esforço de sistematização ocorrido pontualmente, os regimes fiscais aplicáveis às várias entidades integrantes do SNL se encontram dispersos por vários códigos fiscais e outra legislação.

Assim, e no âmbito dos principais impostos integrantes do sistema fiscal português, pode-se identificar que em sede de **IRC**, estas entidades embora sujeitas a um princípio de sujeição geral a imposto, beneficiam de importantes isenções, não só pela natureza não lucrativa dos seus fins, mas também pelo exercício a título não principal de actividades empresariais, embora sujeitas a diversos condicionalismos e obrigações que importa respeitar (e que se encontram identificadas no ponto 4.1.),

Já no caso do **IVA**, pelas próprias características e objectivos deste imposto, no respectivo Código não se contém isenções de carácter pessoal, e nele o conceito de sujeito passivo “*descursa o fim ou o resultado da actividade económica prosseguida, não assumindo relevo, nomeadamente, se é visado ou obtido um lucro [...] e a circunstância de uma entidade poder ser qualificada como um organismo sem finalidade lucrativa, em conformidade com a legislação fiscal ou extra-fiscal, não obsta a que a mesma detenha a qualidade de sujeito passivo do imposto*” (Laires, R., ob. cit.). Não obstante, uma parte muito significativa das actividades que são desenvolvidas pelas ESNL acaba por beneficiar de isenção (incompleta) de imposto dada a natureza (social e outra) das mesmas.

Existem ainda disposições importantes em sede de tributação patrimonial (**IMT** e **IMI**) e de veículos (**ISV** e **IUC**), que visam minimizar encargos indispensáveis ao desenvolvimento das respectivas actividades (imóveis, veículos, etc.) e/ou potenciar os recursos que lhe são colocados à disposição (é o caso das heranças e legados), como se abordará mais à frente de forma desenvolvida.

1.5.3. Mecenato, apoio fiscal e ESNL

Atento o seu reconhecido interesse social e público, o Estado está frequentemente disposto a incentivar e apoiar comportamentos de índole fundamentalmente altruísta e desinteressada, de molde a:

- por um lado, evitar “penalizações fiscais” não-justificadas dado que, na ausência de disposições fiscais específicas, nomeadamente nas situações de “mecenato de empresa”, as normas contabilísticas e as regras tributárias aplicáveis, obrigam a que esses dispêndios sejam considerados “estranhos” e não indispensáveis á obtenção dos rendimentos, pelo que não aceites fiscalmente como encargos dedutíveis;
- e, por outro lado, incentivar a difusão e prática do mecenato na sociedade, procurando-se que a redução de impostos associada a tais actos tenha um “efeito demonstração” positivo e generalizador junto dos cidadãos.

Nesta medida, tais disposições fiscais, hoje constantes nomeadamente do EBF- Estatuto dos Benefícios Fiscais, são de inegável importância também para as ESNL, atenta a sua actividade, nomeadamente em áreas como a protecção social e o apoio às famílias; a cultura, o ambiente e o desporto; a educação e a ciência, etc., pois poderão contribuir para canalizar um maior volume de recursos financeiros e outros meios, indispensáveis ao seu desenvolvimento e eficácia no alcançar dos respectivos objectivos e finalidades. Esses benefícios de índole fiscal têm especial incidência na esfera da tributação do rendimento dos mecenas pessoas singulares e colectivas (em **IRS** e **IRC**, portanto), e são alvo de análise mais detalhada no ponto 4.4. final.



Anexos ao ponto 1:

- Caracterização quantitativa do Setor Não Lucrativo em Portugal
- Pedido de declaração de utilidade pública
- Fundações

ANEXO - Caracterização quantitativa do Setor Não Lucrativo em Portugal

De acordo com a publicação do INE relativa às Instituições Sem Fim Lucrativo (Conta Satélite ISFL – *que, seguindo a metodologia das Nações Unidas, corresponde a uma versão reduzida do setor, não incluindo nomeadamente as cooperativas*) para o ano 2006, ano que corresponde à base actual das Contas Nacionais divulgada em 2010, o setor das ISFL é caracterizado por uma forte heterogeneidade. Em 2006, este setor era constituído por 45.543 unidades. Cerca de 50% das ISFL desenvolviam a sua actividade na área da cultura e recreio. As instituições religiosas (15,6%) e os serviços sociais (13,7%) também apresentavam um peso bastante significativo no universo das ISFL. Imediatamente a seguir, mas com um peso relativo já inferior a 5%, encontravam-se as associações patronais, profissionais e sindicatos (4,8%) e as ISFL com actividade de educação e investigação (4,5%).

As actividades com menor representatividade estavam relacionadas com o ambiente (1,7%), com a saúde (1,4%) e com outras actividades, nomeadamente lei, direitos e política (1,0%), actividades internacionais (0,6%) e filantropia, promoção e voluntariado (0,2%).

Contudo, analisando o setor em termos de emprego (postos de trabalho remunerados), é possível observar uma hierarquização distinta das actividades. Com efeito, mais de 50% do emprego nas ISFL concentrava-se nas actividades sociais. Seguiam-se as actividades de educação e investigação (13,2%), saúde (9,1%) e cultura e recreio (8,5%).

A caracterização do setor não lucrativo em Portugal baseou-se na análise, por tipo de actividade, do número de instituições (universo), do emprego e dos recursos e despesas das Instituições sem fim lucrativo. As principais conclusões a destacar são:

- Cerca de 50% das ISFL exerciam actividades na área da cultura e recreio; as instituições religiosas e os serviços sociais representavam, respectivamente, 15,6% e 13,7% das ISFL;
- Os serviços sociais geraram, no entanto, cerca de 45,2% do Valor Acrescentado Bruto (VAB) das ISFL, sendo responsáveis por mais de 50% do emprego (postos remunerados) no SNL;
- No ano de referência, o SNLucrativo foi financeiramente deficitário, em cerca de 418,6 M€;
- Os recursos das ISFL foram fundamentalmente gerados pelo VAB (44,4%) e por outras transferências correntes e outros subsídios à produção (40,4%);
- As despesas das ISFL consistiram, principalmente, em transferências sociais (45,0%) e em remunerações (37,2%);
- A remuneração média (por posto de trabalho) nas ISFL correspondeu a 77,9% da média nacional, embora apresentando uma dispersão significativa no setor;
- As outras transferências correntes e os outros subsídios à produção das ISFL foram direccionados, principalmente, aos serviços sociais (36,0%), à saúde (21,6%) e à cultura e recreio (16,2%).



Em termos de dimensão relativa do setor, refira-se que, no ano de referência, o VAB do setor não lucrativo representou cerca de 2,2% do VAB nacional. As ISFL foram responsáveis por 3,4% das remunerações, 4,4% dos postos remunerados, 2,5% da despesa de consumo final e 2,4% da formação bruta de capital (FBC). Comparando com os ramos de actividade, a importância relativa deste setor excedeu, em termos de VAB e emprego, ramos como os têxteis e vestuário, a agro-indústria e a agricultura.

No contexto europeu, tomando como referência a parte das ISFL que está ao serviço das famílias, que corresponde ao setor institucional S.15 do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais de 1995 (SEC95), para o qual existe informação harmonizada, Portugal destaca-se pelo elevado peso relativo do setor S.15. Efectivamente, entre 22 Estados-membros, Portugal posicionou-se como o segundo país com maior representatividade deste setor em termos de VAB, e terceiro, em termos da despesa de consumo final.

ANEXO – Pedido de declaração de utilidade pública.

Elementos necessários à instrução do processo:

1. Requerimento electrónico disponível no site:

<http://www.sg.pcm.gov.pt/>

2. Fotocópia da escritura da constituição (ou do ato de instituição e reconhecimento respetivo no caso das fundações) e de posteriores alterações estatutárias;
3. Texto dos estatutos devidamente atualizado (e de regulamentos internos se os houver);
4. Fotocópia do Cartão de Identificação de Pessoa Coletiva atualizado;
5. Historial pormenorizado das atividades desenvolvidas, com especial incidência nos últimos três anos e indicação de eventuais projetos que se proponha realizar;
6. Relação das entidades públicas e privadas com quem colabore ou de quem receba apoios, especificando em que se traduz essa colaboração ou esse apoio;
7. Declarações comprovativas da regularização da situação contributiva perante a Segurança Social e do cumprimento das obrigações fiscais ou autorização para a consulta da situação fiscal ou contributiva por parte da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (contribuinte n.º 600014690; NISS 20003558442), nos termos do DL 114/2007, de 19 de abril;
8. Relatórios e Contas dos últimos três anos, acompanhados dos respetivos pareceres do Conselho Fiscal e cópias das atas de aprovação em assembleia geral (ou prova de outra forma de aprovação no caso de fundações) – (Nota: Planos de atividades e orçamentos só devem ser enviados se expressamente solicitados no âmbito da instrução do processo);
9. Fotocópia da publicação do extrato dos estatutos e suas alterações ou indicação da respetiva data.



ANEXO - Fundações

Com a Lei 1/2012 de 03/01/12 legislou-se no sentido de se efectuar um censo referente às fundações existentes no nosso país, prevendo-se a aplicação de medidas preventivas a todas as fundações (incluindo as de solidariedade social abrangidas pelo Estatuto das IPSS) com vista a proceder a uma avaliação do respectivo custo/benefício e viabilidade financeira e decidir sobre a sua manutenção ou extinção.

No seu art.º 2.º este diploma define e enquadra o tipo de fundações existentes:

- Fundações públicas de direito público
- Fundações públicas de direito privado
- Fundações público-privadas
- Fundações privadas

Deixa ainda claro que este censo abrange as fundações de solidariedade social abrangidas pelo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social e as instituições de natureza fundacional abrangidas pelo regime jurídico das instituições de ensino superior.

Os TOCs serão chamados a colaborar neste censo a fim de prestarem informação relevante, nomeadamente (art.º 3.º, n.º 3):

...

b) Relatório de gestão e contas e pareceres do órgão de fiscalização dos anos de 2008, 2009 e 2010;

c) Relatório de auditoria externa dos anos de 2008, 2009 e 2010, quando for caso disso;

...

i) Número, natureza do vínculo, remuneração e outros benefícios, reportados à data do questionário, dos trabalhadores das fundações;

j) Descrição do património inicial e do património afeto pela administração direta ou indireta do Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, outras pessoas colectivas da administração autónoma e demais pessoas colectivas públicas, bem como do seu valor atual;

k) Montante discriminado dos apoios financeiros recebidos em 2008, 2009 e 2010 da administração direta e indireta do Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, outras pessoas coletivas da administração.

O acesso ao censo é feito através do site:

<https://www.fundacoes.gov.pt>

No seguimento deste censo o Conselho de Ministros aprovou em 26JAN2012 uma nova Lei-Quadro das Fundações que vai restringir "o uso do termo fundação", estabelecendo um prazo de seis meses para que as atuais fundações adequem as suas orgânicas e estatutos.

Embora mantendo o regime de reconhecimento administrativo, vai ser criado um "conselho desgovernamentalizado que acompanha e emite pareceres sobre toda a atividade da Administração em matéria de fundações", como forma de "promover a transparência e o escrutínio independente sobre os atos da Administração".

A nova Lei-Quadro das Fundações vai consagrar "uma separação evidente entre a instituição privada de fundações e a sua instituição por entidades públicas" e "um regime mais exigente para todas as situações em que esteja em causa a utilização de dinheiros públicos".



2. NORMATIVO CONTABILÍSTICO DO SETOR NÃO LUCRATIVO

2.1. Introdução

A criação de regras contabilísticas próprias e adequadas às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo é objetivo defensável e amplamente reconhecido, por vários tipos de razões. Desde logo, e no dizer do legislador nacional, dada *“a disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer [bem como] ao importante papel e peso que desempenham na economia, [o que] justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, [concretizadas] nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o setor não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços”* (ver, no ponto seguinte, referência ao DL 36-A/2011, de 9/03).

Segundo o Professor Rogério F. Ferreira (2006), *“a dita conversão dos recursos em serviços sociais requer o estabelecimento de objetivos operacionais que o permitam. Será, assim, necessário uma organização administrativa e contabilística que assegure uma correcta e controlada prestação, quer dos serviços da instituição aos interessados, quer das contribuições por ela recolhidas para o seu desempenho”*.

Mas, simultaneamente, e dada a também reconhecida heterogeneidade e a frequente pequena ou média dimensão das entidades que integram o setor não lucrativo, é também comum a aplicação de normas e procedimentos contabilísticos simplificados, de que é exemplo a prestação de contas em “regime de caixa”.

Como é sabido, no caso português e no âmbito da vigência do POC coexistiam diversos planos de contas setoriais que procuravam dar resposta às especificidades do setor não lucrativo, nomeadamente:

- i) o PCIPSS, aprovado pelo DL 78/89, de 3/03;
- ii) o PCAM, aprovado pelo DL 295/95, de 17/11;
- iii) o PROFAC, aprovado pelo DL 74/98, de 27/03;

a que acresce, em certas circunstâncias, a obrigatoriedade de aplicação de outros planos setoriais baseados no POCP – art.º 2.º do DL 232/97:

“2 - O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.

Conforme consta do ponto 2.2 do Anexo II ao DL 36-A/2011, e no mesmo sentido do proposto pelo *Financial Accounting Standards Board* (ver Donato Viçoso, 1998), as ESNL apresentam três características básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas, que devem ser reflectidas e explicam o respectivo regime de normalização contabilística:

- “O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou colectivas; em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados



a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade”;

- “Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito “benefício”;*
- “Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espera algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas actividades e ser objecto de liquidação”.*

Estas entidades contam ainda, com frequência, com o trabalho de voluntários sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade (sic.).

2.2. Breve resenha evolutiva

O actual modelo de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi instituído com a publicação do DL 158/2009, de 13/07, que aprovou o SNC, inspirado nas normas internacionais de contabilidade adoptadas na União Europeia. Posteriormente, a Lei 35/2010, de 2/09, instituiu um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas “microentidades”, tendo por objetivo reduzir a carga administrativa por elas suportado, mas assegurando uma informação considerada adequada. A concretização do mesmo operou-se pelo DL 36-A/2011, de 9/03, tendo resultado da actividade desenvolvida pelo grupo de trabalho designado pelo Despacho 9.292-A/2001 (cf. DR, 2.^a Série, de 31/05/2010), que complementarmente à aprovação do regime de normalização para essas entidades (NCM), também estabelece no seu Capítulo III o regime de normalização contabilística para as ESNL.

Fazendo parte integrante do SNC, ao NCRF-ESNL corresponde à *“criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, actividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações”* (cf. Preâmbulo do referido diploma).

Neste contexto, apresenta-se com especial relevância o **enquadramento do setor cooperativo**, pois que no seguimento do tratamento que lhe era dado no âmbito do anterior POC, também o DL 158/2009 dispõe no n.º 1 da alínea e) do seu artigo 3.º que o SNC é obrigatoriamente aplicável às cooperativas. Em conformidade, o n.º 2 do artigo 5º do DL 36-A/2011 exclui-as também da aplicação do SNC-ESNL, remetendo-as (implicitamente) para os diversos enquadramentos contabilísticos possíveis (*geral, pequenas empresas, microentidades*) nomeadamente em função da respectiva dimensão económica.

DL 158/2009 – Art.º 3.º:

1 – Com excepção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;*
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;*
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;*
- d) Empresas públicas;*
- e) Cooperativas;***
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.*

2 – Até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, doravante designado POC, ou venham a estar sujeitas ao SNC.



Assim, o DL referido deixou claro que o SNC se aplica às cooperativas (*todas elas*³) e, ainda, que as ESNL se regem por um regime transitório nos exercícios de 2010 e 2011 aplicando o SNC.

De referir ainda, que também se exceptuam da aplicação do SNC-ESNL as entidades que se encontrem abrangidas pela aplicação das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) ou pela supervisão dos setores financeiro ou segurador (*ver artigo 6.º do mesmo diploma*), bem como as ESNL cujo montante de proveitos seja igual ou inferior a 150.000 € (*ver desenvolvimento mais à frente em 2.4.*).

De acordo com as regras que resultam do regime aplicável às ESNL, as entidades a ele sujeitas são obrigadas à elaboração de diversas peças contabilísticas, nomeadamente, um balanço, a demonstração de resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras (estes desenvolvimentos constam, nomeadamente, da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, que aprovou os vários modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às ESNL, e da Portaria n.º 106/2011, de 14/03, que aprovou o Código de Contas Específico para as ESNL). De referir ainda que estas entidades ficam sujeitas a certificação legal das contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos.

Tais exigências decorrem das já identificadas anteriormente, natureza, características, objetivos e formas de intervenção das ESNL, bem como da diversidade dos “actores” interessados na utilização da respectiva informação financeira, nomeadamente, as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública, entre outros.

Nesta conformidade, e tal como se refere no ponto 2.3 do Anexo II ao DL 36-A/2011, “os doadores/financiadores/associados *pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos; os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade de solver os seus compromissos; os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas actividades; os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos; o Estado, na medida em que proporciona os recursos para a actividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património; o público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, directa ou indirectamente, no futuro da actividade da ESNL, que devem ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere*”.

A nível temporal, a normalização contabilística estatuída para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se inicie em 1 de Janeiro de 2012, ou em data posterior, podendo estas entidades optar por aplicá-la a partir de 1 de Janeiro de 2011 (cf. artigo 22.º, *idem*).

O DL 36-A/2011 revoga, igualmente, no seu artigo 6.º os planos de contas setoriais identificados acima em 2.1., com excepção dos baseados no POCP, como é o caso do POCISSSS ou de outros planos específicos (caso do POCAL, por exemplo) aplicáveis às entidades integradas no perímetro de consolidação do Orçamento de Estado e do Setor Público Administrativo.

Na sequência deste DL foram posteriormente publicados outros diplomas em DR, ficando o ordenamento jurídico assim constituído:

³ No tocante às Cooperativas de Solidariedade Social, cujo regime jurídico foi aprovado pelo DL 7/98 de 15/01, estas acompanham em regra o regime das IPSS.



Diploma	Matéria
DL 36-A/2011	Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF)
Portaria 105/2011	Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)
	- Balanço;
	- Demonstração dos Resultados por Naturezas;
	- Demonstração dos Resultados por Funções;
	- Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais (<i>facultativo ou por exigência do órgão financiador</i>)
	- Demonstração dos Fluxos de Caixa (<i>obrigatório – não existe nas PE</i>)
	- Anexo
Portaria 106/2011	Código de Contas
	- Quadro Síntese de Contas;
	- Código de Contas;
	- Notas de Enquadramento (<i>ver Port. 1.011/2009</i>)
Portaria 105/2011	Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa
	- Mapa de Recebimentos e Pagamentos
	- Mapa de Património Fixo
	- Mapa de Direitos e Compromissos Futuros
Aviso 6726-B/2011	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)
	Normas Interpretativas

2.3. Normalização Contabilística para as ESNL

O DL 36-A/2011 além de aprovar a NCRF-ESNL identifica ainda duas situações em que a referida norma não se aplica:

- entidades que devam aplicar as NIC's (*nomeadamente por se encontrarem sob a tutela do Banco de Portugal ou Instituto de Seguros de Portugal*);
- entidades com vendas e outros proveitos inferiores ou iguais a € 150.000 (*que ficam sujeitas ao Regime de Caixa – ver anexo no final deste ponto*).

Paralelamente, o legislador optou por integrar todos os diversos tipos de ESNL no mesmo enquadramento contabilístico (ver análise desenvolvida no capítulo 3 deste manual), sendo os instrumentos contabilísticos que o compõem em tudo semelhantes aos da NCRF-PE. A saber:

Bases de apresentação de demonstrações financeiras

- Modelos de demonstrações financeiras
- Código de contas
- Norma contabilística e de relato financeiro para ESNL
- Normas Interpretativas (inexistentes na presente data)

Estas entidades estão, pois, obrigadas a apresentar um Balanço, Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções, Demonstração dos fluxos de caixa e um Anexo. Eventualmente, poderão ainda ter que elaborar uma Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras.



No seguimento deste diploma foram publicados os seguintes normativos:

- Portaria 105/2011, de 14/03 ⁴ – Modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às ESNL
- Portaria 106/2011, de 14/03 ⁵ – Código de contas específico para as ESNL
- Aviso 6726-B/2011, de 14/03 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (**NCRF-ESNL**)

O DL 36-A/2011 refere ainda no seu art.º 6.º a necessidade de se elaborarem **contas consolidadas**, bem como as situações em que se verifica a sua dispensa, seguindo de perto, neste aspecto, o que já dispõe o SNC. Realce-se, igualmente, que ficam sujeitas a **Certificação Legal das Contas** as demonstrações financeiras das ESNL que apresentem contas consolidadas e, bem assim, as demonstrações financeiras daquelas que ultrapassem os limites referidos no artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais, acompanhando de igual modo o que se impõe no SNC (dada a sua total similitude com as normas já vigentes, estas matérias não são abordadas neste manual).

2.4. Regimes Especiais: O Regime de Caixa

Conforme foi referido anteriormente, o legislador nacional, no seguimento, aliás, da especificidade do regime aplicado às microentidades, entendeu dispensar de um conjunto de obrigações as ESNL de pequena dimensão e actividade, criando por isso o designando “Regime de Caixa”.

Assim, o DL 36-A/2011 dispõe no seu artigo 10.º que, quando as vendas e outros rendimentos auferidos pelas entidades não lucrativos não excederem os €150.000 em nenhum dos dois exercícios anteriores (*sendo que no exercício do início de actividade, o limite referido se reporta ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados*), as mesmas podem ser dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL. Mais estabelece, que as mesmas “... ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa”, dispondo-se no n.º 3 do art.º 11.º as obrigações referentes a esse regime; a saber:

“3 – As entidades obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 3 do artigo anterior divulgam a seguinte informação:

- a) *Pagamentos e recebimentos;*
- b) *Património fixo;*
- c) *Direitos e compromissos futuros”.*

Exceptuam-se deste regime especial os casos em que exista disposição legal ou estatutária em sentido contrário, quando ocorra outro tipo de exigência por parte de entidades financiadoras públicas ou, ainda, por opção pela aplicação do SNC-ESNL por parte da própria entidade.

Neste âmbito, aspecto relevante a considerar tem a ver com a articulação do regime (especial) de caixa no exercício de 2011 (por opção em 2010) com o normativo constante do Código do IRC, imposto de que todas as ESNL são sujeitos passivos, quer se encontrem dele isentas ou não: É que o CIRC até 31/12/2011 definia no art.º 124.º como limite o valor de € 75.000.

Outras disposições legais podem obrigar, igualmente, as ESNL a aplicar os preceitos contabilísticos agora aprovados, nomeadamente se forem beneficiárias de subsídios (a este título, deve notar-se que as referências ao POC constantes em legislação e/ou regulamentos de instituições públicas, devem aqui entender-se como referentes à NCRF-ESNL).

⁴ De notar que a consulta deste diploma implica a consulta da Portaria n.º 986/2009 dado que seu conteúdo ser residual em matéria de divulgações.

⁵ Esta portaria implica sempre a consulta da port 1011/2009 em virtude do estabelecido no n.º 2 do art.º 1.º: Os códigos de contas e as notas de enquadramento referentes às restantes contas constam da Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro.



Veja-se, a propósito, o seguinte exemplo prático aplicável ao exercício de 2011:

EXEMPLO PRÁTICO N.º 1 – APLICAÇÃO DO REGIME DE CAIXA – EXERCÍCIO DE 2011

Uma Câmara Municipal criou, juntamente com a misericórdia local, uma associação sem fins lucrativos, que gere umas termas, sendo que essa associação tem como finalidade possibilitar o desenvolvimento da zona rural onde as termas, há muito abandonadas, estão inseridas. Dado encontrar-se num local isolado foi ainda criado um bar que serve refeições ligeiras e um parque de estacionamento guardado. Sendo que as prestações de serviços das termas estão isentas de IVA (*art.º 9.º n.º 2 do CIVA*) e as restantes actividades são prestações de serviços sujeitas a IVA, considere as seguintes três hipóteses:

1.ª Hipótese:

Prevê-se que no primeiro ano de actividade as termas terão um volume de negócios de 60.000 € e que o bar e o estacionamento terão 20.000 €;

Assim sendo a associação pode optar pelo regime de caixa ou é obrigada a aplicar a NCRF-ESNL?

RESPOSTA:

Apesar de os proveitos não ultrapassarem os 150.000 € (previstos no n.º 1 do art.º 10.º do DL 36- A/2011), todos os proveitos obtidos pela associação são de natureza comercial pelo que ao ultrapassarem o limite de 75.000 € (previsto no n.º 3 do art.º 124.º do CIRC na redacção vigente até 31/12/2011) a associação vê-se obrigada a aplicar a NCRF-ESNL

2.ª Hipótese:

Admitamos que a associação prevê a obtenção de 50.000 € de proveitos nas termas e 8.000 € no bar e estacionamento

Neste caso pode optar pelo regime de Caixa pois não atinge o limite de 75.000 €.

Optando pelo regime de caixa será que pode beneficiar da isenção do art.º 53.º do CIVA?

Entendemos que sim pois o art.º 53.º do CIVA aplica-se também aos sujeitos passivos de IRC, citamos: “1 – Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, ..., não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000.”
Veja-se o conceito de volume de negócios constante do art.º 81.º do CIVA: “Os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma actividade acessória tributável podem calcular o seu volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à actividade acessória.”



3.ª Hipótese:

Admitamos agora que a associação prevê a obtenção de 50.000 € de proveitos nas termas e 15.000 € no bar e estacionamento

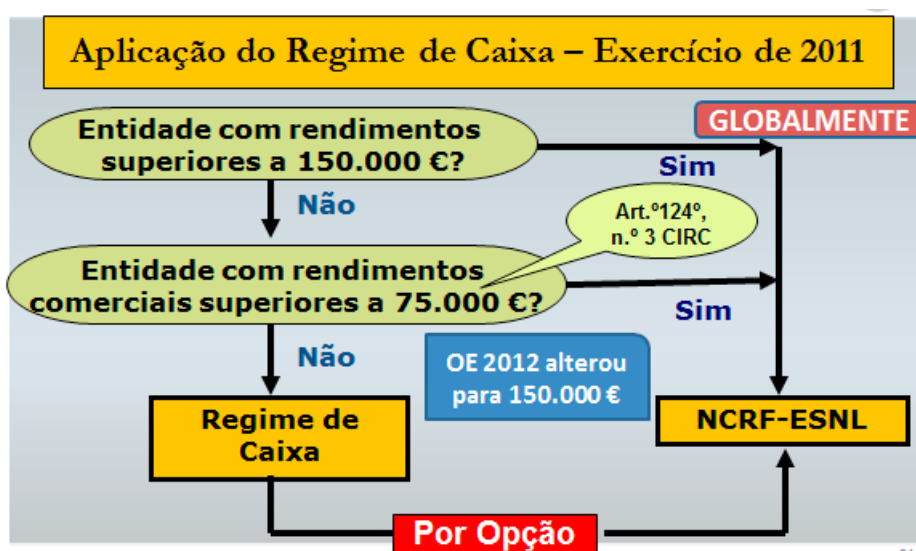
Neste caso pode também optar entre o regime de caixa e a aplicação da NCRF-ESNL, no entanto por ultrapassar o limite dos 10.000 € terá que liquidar IVA nas receitas do bar e estacionamento:

NOTAS:

De notar que podendo optar nas 2.ª e 3.ª hipóteses nos termos do n.º 3 do art.º 10.º do DL 36- A/2011, a opção a tomar na 2.ª hipótese tem implicações em sede de regime de IVA.

Relembra-se que esta situação se reporta apenas ao exercício de 2011

Esquemáticamente veja-se o seguinte acetato referente à aplicação do Regime de Caixa exercício de 2011:



2.4.1. Modelos de Mapas Financeiros

Como se referiu, através da Portaria n.º 105/2011⁶ foram aprovados “...os modelos de mapas financeiros aplicáveis às entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo e que não optem pela sua aplicação, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março”. Em nosso entender trata-se dos mapas finais que devem ser elaborados com referência a 31 de Dezembro de cada ano, pelo que ao longo do ano a entidade terá de criar mapas que sirvam as suas finalidades, nomeadamente para dar cumprimentos às obrigações de natureza fiscal e dos seus financiadores ou mecenas.

⁶ Esta portaria implica sempre a consulta da Portaria 1011/2009 em virtude do estabelecido no n.º 2 do art.º 1.º: Os códigos de contas e as notas de enquadramento referentes às restantes contas constam da Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro.



Pagamentos e recebimentos

Mapa de recebimentos e pagamentos - Ano N			
Recebimentos		Pagamentos	
1. Recebimentos actividade		1. Funcionamento	
Jóias e quotas		Pessoal	
Actividades		Seguros	
Doações		Rendas	
Subsídios		Manutenção	
Outros		Água, electricidade e gas	
2. Recebimentos comerciais		Representação e deslocações	
		Comunicações	
3. Recebimentos capitais		Material de escritório	
		Higiene, segurança e conforto	
4. Recebimentos prediais		Despesas específicas das actividades	
		Outras	
		2. Investimento	
		Aquisição de equipamentos	
		Aquisição ou construção de instalações	
		Outras	
Total		- €	
Saldo do ano anterior			
Receitas			
Despesas			
Saldo para o ano seguinte			

1. Recebimentos de Actividade
2. Recebimentos Comerciais
3. Recebimentos de Capitais
4. Recebimentos Prediais

Embora se possam levantar algumas dúvidas quanto ao preenchimento do campo referente a 2. Recebimentos Comerciais devem estes entender-se como na categoria B do IRS, onde a esta categoria são atraídos os rendimentos das categorias E, F, G e incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, porquanto a Matéria Colectável em sede de IRC “...*é formada pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, **incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.***”, só assim se podendo dar cumprimentos às disposições daquele Código.

Relativamente aos pagamentos o legislador agrupa-os do seguinte modo:

1. Funcionamento
2. Investimento



-se que esta deve estar em concordância com a desagregação assumida para os 5 itens dos recebimentos. Por outro lado, também as entidades, públicas ou privadas, que sejam financiadoras ou mecenas poderão exigir que os pagamentos efectuados no âmbito da actividade contemplada sejam discriminados e justificados.

Quanto às rubricas “Saldo de ano anterior” e “Saldo para o ano seguinte”, os mesmos devem ser desdobrados nas rubricas de “Caixa” e “Depósitos à Ordem”.

De notar ainda que caso a entidade seja sujeito passivo de IVA, e encontrando-se no regime de caixa, deverá cumprir com o disposto no art.º 50.º do CIVA (vide ponto 4.2. deste manual)

Mapa de Património Fixo

Património fixo	
Mapa de Património fixo - Ano N	
Património	Valor
Descrição	
Anos anteriores	
Sub Total	
Ano corrente	
Sub Total	
Total	- €

Entende-se que, à partida, este mapa não oferece especial dificuldade no seu preenchimento, sugerindo-se, porém, que sejam criadas colunas para a indicação da data de aquisição, identificação do fornecedor/mecenas e número do respectivo documento. E dado que se deve separar o incremento do património do exercício corrente do ocorrido em exercícios anteriores, recomenda-se que na respectiva apresentação o património seja ordenado de acordo com a tabela II do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 (Regime das depreciações e amortizações).

Mapa de Direitos e Compromissos Futuros

Unidade monetária:
euro

Mapa de direitos e compromissos futuros - Ano N		
Direitos		
Descrição	Valor	Ano previsto recebimento
Quotas		
Subsídios		
Rendas		
Outros		
Total		
Compromissos		
Descrição	Valor	Ano previsto pagamento
Empréstimos		
Associados		
Fornecedores		
Locadoras		
Outros		
Total		- €



Também aqui estaremos em presença de um mapa que não apresenta dificuldades de preenchimento, devendo ser elaboradas relações discriminativas de cada uma das suas rubricas. No caso de compromissos de natureza plurianual, deve indicar-se o período respectivo na coluna “Ano previsto de pagamento”.

2.5. Regime sancionatório da normalização contabilística para as ESNL

Na senda do que já havia sido estabelecido no DL 158/2009, o legislador entendeu introduzir no DL 36-A/2011 o Capítulo VI – Regime Sancionatório, com um conjunto de artigos (art.ºs 17.º a 20.º) visando punir as entidades não cumpridoras.

Também aqui, e apesar do âmbito ser bastante diferente, o normativo é em tudo idêntico ao do SNC, conforme se pode verificar no quadro seguinte:

Epígrafe	Artigo		Coima	
	DL 36-A/2011	DL 158/2009	Mínimo	Máximo
Contra-ordenações	17.º	14.º		
*Desrespeito pelas disposições	n.º 1	14.º, 1(a)	500,00 €	10.000,00 €
*Integração de lacunas de modo diferente	n.º 2	14.º, 2	500,00 €	15.000,00 €
*Não apresent. demonstr. financeiras	n.º 3	14.º, 3	500,00 €	15.000,00 €
Coimas	18.º			
*Negligência	n.º 1	14.º, 4	50%	50%
Competência de aplicação	19.º	14.º, 6	CNC	
Produto das coimas	20.º	14.º, 7	Estado 60%	CNC 40%
(a) No DL 158/2009 o limite máximo é de € 15.000				

Embora seja marginal chama-se a atenção que o RGIT dispõe no seu art.º 121.º do RGIT:

Artigo 121.º - Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução

1 - A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave, são puníveis com coima de € 75 a € 2750. [Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - OE]

2 - Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, é punido com a coima do artigo 113.º

Anexos ao ponto 2:

- Análise da aplicação do limite dos 150.000 €

⁷ Se alguma dúvida subsistisse quanto a uma eventual revogação tácita desta disposição face DL 158/2009 o facto da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - OE ter agravado as coimas (limite mínimo de 50€ para 75€ e limite máximo de 1.750 para 2750 €) deixa bem claro a sua validade.



Análise da aplicação do limite dos 150.000 €

Sendo que a aplicação do Regime de Caixa está dependente da aplicação do limite de €150.000 referente a vendas e outros rendimentos, uma primeira preocupação prende-se com a aplicação desse limite.

Em termos quantitativos, o limite fixado apresenta alguma lógica porquanto é idêntico ao estabelecido para efeitos da dispensa dos comerciantes em nome individual em aplicarem as obrigações contabilísticas previstas no SNC, bem como de poderem utilizar o Regime Simplificado na determinação do Rendimento Colectável da categoria B para efeitos de IRS.

Pela importância que este limite assume na actividade dos TOC entende-se útil analisar com mais detalhe as diferenças qualitativas das diferentes normas jurídicas que se referem à aplicação do limite quantitativo de 150.000 €:

Em primeiro lugar, o art.º 10.º do DL 158/2009 dispõe o seguinte:

“Ficam dispensadas do previsto no artigo 3.º as pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a € 150.000”.

Por seu turno, o n.º 2 do art.º 28.º do CIRS refere que:

“Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000”.

E, por último, o legislador entendeu, na aplicação deste limite no âmbito do n.º 1 do art.º 10.º do DL 36-A/2011, o seguinte:

“Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam (euro) 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras”.

Chama-se a especial atenção para o facto de que, sendo embora o limite igual de 150.000 €, a sua aplicação no tempo efectua-se de forma diferente. Assim, e deixando de parte o regime constante do art.º 28 do CIRS, veja-se que o DL 158/2009 fala em *“média dos últimos três anos”*, enquanto que o DL 36-A/2011 fala em *“nenhum dos dois exercícios anteriores”*.

Há, portanto, que ter um especial cuidado na aplicação temporal das normas transcritas acima, não se confundindo as formas de quantificar e de aplicar o limite em causa.



3. NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO PARA AS ESNL - ALGUNS ASPECTOS ESPECÍFICOS

3.1 Introdução

Para efeitos do estudo da presente ação de formação consideramos como dado adquirido que os formandos conhecem perfeitamente o funcionamento do SNC na sua generalidade.

Assim, a NCRF-ESNL, segue a mesma estrutura da NCRF-PE, podendo-se dizer que é uma transposição desta com as adaptações necessárias tendo em vista as entidades a que se destina, encontrando-se dividida em 18 capítulos e aborda os seguintes aspectos que constam das normas contabilísticas e de relato financeiro:

- Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL
- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Ativos fixos tangíveis
- Ativos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito
- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
- Impostos sobre o rendimento
- Instrumentos financeiros
- Benefícios dos empregados

Tal como para a NCRF-PE, esta norma tem como objetivo estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às entidades do setor não lucrativo, ou seja a aplicação aligeirada daquelas normas.

No entanto, no ponto 2.2 da NCRF-ESNL refere-se que *“sempre que na presente norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que estas se referem às adotadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3/11”*.



É importante salientar, de acordo com o ponto 2.3 da NCRF-ESNL que na eventualidade desta norma não responder a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transações ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

- a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);
- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/07;
- c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações (SIC e IFRIC).

Recorde-se que a NCRF-ESNL apenas contém 18 parágrafos, correspondendo 14 deles a outras tantas NCRF. Sabendo-se que existem 28 NCRF, verificamos que há matérias que não estão tratadas nesta NCRF-ESNL, pelo que à semelhança da NCRF-PE, obriga, a que no que se refere a essas matérias e quando haja necessidade da sua aplicação, ao recurso supletivo às normas indicadas no parágrafo anterior.

No que respeita ao **reconhecimento** em geral, a NCRF-ESNL considera-o como o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um item que satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual. A falha do reconhecimento de tais itens não é retificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

No que toca ao **reconhecimento**, podemos referir que um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Contudo, nas ESNL pode ser necessário distinguir as seguintes categorias de **ativos**:

- a) Ativos com restrições permanentes, os quais têm limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório desses ativos;
- b) Ativos com restrições temporárias no presente e no futuro; e
- c) Ativos sem restrições de utilização.

Importa ainda ter presente que nestas entidades surgem por vezes no Ativo bens relacionados com o património artístico que se considera oportuno preservar por razões de natureza histórico-cultural, que apresentam como traço característico o facto de não poderem ser substituídos. (Conta 432).

No que se refere a **passivos** estes são reconhecidos no balanço quando se trata de uma obrigação presente que implica a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e a quantidade pela qual a liquidação tenha lugar, possa ser mensurada com fiabilidade.

Quanto ao **fundo patrimonial** este constitui o interesse residual das ESNL nos ativos depois de deduzir os passivos. O fundo patrimonial pode incluir certas categorias de itens cuja utilização pode estar restringida.

Nestas entidades o **fundo patrimonial** compõe-se, designadamente, dos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como pelos subsídios, doações e legados que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade estabeleçam que sejam de incorporar no mesmo.



Relativamente aos **rendimentos** são reconhecidos na demonstração de resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social.

Os rendimentos destas entidades resultam, em geral, de subsídios, exceptuando os relacionados com investimentos, e outras contribuições, bem como da venda de produtos, da prestação de serviços ou da utilização por terceiros dos recursos da entidade que origemem juros, *royalties* ou outros rendimentos.

Já os **gastos** são reconhecidos na demonstração de resultados quando tenha surgido uma redução dos recursos económicos da entidade, relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.

3.2. Principais diferenças do SNC para a NC-ESNL

Conforme foi referido anteriormente, a norma contabilística e de relato financeiro apara as ESNL é em tudo semelhante ao SNC, constando do quadro seguinte a comparação entre a NCRF-ESNL e o anexo ao DL 158/2009.

	NCRF-ESNL	Anexo DL 158/2009	SNC
Âmbito	3.1.	2.1.	§ 5 a 7
Continuidade	3.2.	2.2.	§ 23
Regime do Acréscimo	3.3.	2.3.	§ 22
Consistência de Apresentação	3.4.	2.4.	
Materialidade e Agregação	3.5.	2.5.	§ 29 e 30
Compensação	3.6.	2.6.	
Informação Comparativa	3.7.	2.7.	§ 39 a 42
Modelos das demonstrações Financeiras	4.	3.	
Código de Contas	5.	4.	

A similitude é tão grande que o legislador no tocante ao Código de Contas entendeu apenas publicar os códigos que foram objecto de alteração por força da especificidade do setor. Em anexo, elaborou-se um plano de contas total, de modo a permitir uma consulta mais expedita.

Dentro das pequenas diferenças entre a NCRF-PE e NCRF-ESNL destaque-se o facto de o legislador entender que no caso das ESNL não são obrigatórias as divulgações constantes dos pontos 4.19., 6.10., 7.27. a 7.29., 8.24 a 8.27., 10.13, 11.22, 12.12., 13.30, 14.4., 15.6., 16.8., 17.19 a 17.25. e 18.15. No entanto nada obsta a que as entidades não procedam a essa divulgação pelo que na resolução dos exemplos práticos entendemos manter essa informação. No caso concreto do 14 – Subsídios, entendemos ser mesmo um imperativo ético a sua divulgação.

Nesta norma não são ainda feitas referências aos gastos de carácter ambiental, às locações nas demonstrações financeiras de locadores, ao método do retalho nas técnicas para a mensuração dos custos, no tocante aos investimentos financeiros algumas normas da sua mensuração e aos planos de participação nos lucros e de gratificações.

Por outro lado são introduzidas diferenciações nas categorias de activos, nomeadamente as que se relacionam com o património histórico e artístico (*os quais não são objecto de amortização*); define-se o fundo patrimonial; obriga-se a divulgação nas notas ao anexo do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários; e na mensuração dos activos fixos tangíveis prevêem-se normas para mensurar os bens obtidos a título gratuito.



Dado que esta norma se aplica ao setor mutualista são ainda especificadas diversas situações deste setor sendo que no respectivo código de contas são criadas algumas contas específicas.

3.3. Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL [Capítulo 5]

A adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL implica a elaboração de um **balanço de abertura**, o qual constitui o ponto de partida da contabilização de acordo com a NCRF-ESNL e **servirá para comparativo** nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas de acordo com esta norma. Refira-se que as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da presente norma, devem ser aplicadas prospectivamente.

Na elaboração do balanço de abertura a entidade deve:

- Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respectiva mensuração efectuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a norma não o permitir; e
- Efectuar as reclassificações pertinentes.

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial (resultados transitados) Conta 56, à data da transição para a NCRF-ESNL.

Contudo, caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações devem distinguir as correções desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

Para as entidades que à data de 9/03/2011 não dispunham de contabilidade organizada ou que não estejam dispensadas nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do DL n.º 36-A/2011, de 9/03, a elaboração do Balanço de abertura deverá ser efectuada de acordo com os seguintes procedimentos:

- Implicará o reconhecimento e mensuração dos itens de ativo, passivo e fundos patrimoniais, segundo os critérios aplicáveis a cada elemento patrimonial previstos na NCRF-ESNL;
- Os procedimentos de reconhecimento e mensuração referem-se ao registo e valorização das rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL, seja por utilização do incluído no regime de caixa em utilização, seja por recurso à evidência física e documental existente na entidade à data;
- A contrapartida de registo dos elementos referidos será a dotação inicial dos fundos patrimoniais (Conta 51).

No Apêndice I anexo à NCRF-ESNL, é publicado o processo de transição para a normalização contabilística das ESNL. Nele se refere que o documento em causa não fazendo parte da norma, foi preparado no sentido de facilitar a organização dos procedimentos de transição das ESNL em base POC setorial para o novo normativo. Assim, esse processo pode ser desenvolvido da seguinte forma:

1 - As quantias referentes ao exercício de 2010^[1] incluídas nas demonstrações financeiras referentes a esse exercício e apresentadas com base nas regras do POC setorial deverão ser reconvertidas considerando as regras da NCRF -ESNL;

⁸ “1 — Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou das por exigência das entidades públicas financiadoras.”



2 - Essa reconversão implica a preparação de um Balanço de Abertura, a 1 de Janeiro de 2011[2], que será a reclassificação do Balanço de 31 de Dezembro de 2010[1]. Para proceder à reconversão haverá que considerar procedimentos de i) reclassificação, ii) reconhecimento, iii) desreconhecimento e iv) mensuração.

3 - O procedimento de reclassificação consiste na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do POC setorial, para as contas definidas no código de contas do novo normativo.

4 - Os procedimentos de reconhecimento e desreconhecimento referem-se à inclusão ou eliminação de rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF -ESNL.

EXEMPLO PRÁTICO Nº 2 – ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DA NCRF-ESNL

A Associação Cultural e Recreativa Bela Vida não dispunha de contabilidade. Por força das actividades desenvolvidas em 2010, atingiu nesse ano proveitos num total de 175.000,00 € sendo que, por força do disposto no artigo 10.º do DL 36-A, de 9 de Março, deverá aplicar a NCRF a partir de 1 de Janeiro de 2012.

Do inventário elaborado pela Associação à data de 31/12/2011 foi possível recolher a seguinte informação:

Dinheiro em cofre:	60,00 €
Depósitos bancários	12.500,00 €
Quotas a receber dos associados	245,00 €
Férias e subsídio de férias a pagar ao seu funcionário	1.000,00 €
Encargos sobre aqueles abonos	208,00 €
Encargos à SS respeitantes aos salários de Dezembro	314,00 €
Computador adquirido em 2011 e que se espera utilizar durante mais 4 anos	1.200,00 €
Mobiliário de escritório, adquirido em 2010, e do qual se espera uma vida útil de mais 10 anos	800,00 €
Uma viatura ligeira de passageiros, oferecida por um grupo de cidadãos. A viatura é de 2011 e encontra-se segura contra danos próprios no montante de	12.500,00 €
Dividas a fornecedores	1.100,00 €
TOTAL	17.427,00 €

Pretende-se que elabore o Balanço de Abertura reportado a 1JAN2012.

Proposta de resolução:

De acordo com o § 5.6 da NCRF-ESNL, as entidades que, à data da publicação do DL 36-A/2011 de 9 de Março, não disponham de contabilidade organizada ou que não estejam dispensadas da aplicação do normativo criado por esse DL, nos termos do seu artigo 10.º deverão seguir os seguintes procedimentos para a elaboração do Balanço de abertura:

- A elaboração do Balanço de Abertura implicará o reconhecimento e mensuração, dos itens do ativo, passivo e fundos patrimoniais, segundo os critérios aplicáveis a cada elemento patrimonial previstos nesta norma;
- Os procedimentos de reconhecimento e mensuração referem-se ao registo e valorização das rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL, seja por utilização do incluído no regime de caixa em utilização, seja por recurso à evidência física e ou documental existente na entidade à data;
- A contrapartida de registo dos elementos acima referido será a dotação inicial dos fundos patrimoniais.



Reconhecimento e Mensuração

Activos e passivos financeiros:

Os seguintes elementos reúnem as condições de reconhecimento sendo mensurados ao custo:

Dinheiro em cofre:	60,00
Depósitos bancários	12.500,00
Quotas a receber dos associados	245,00
Férias e subsídio de férias a pagar ao seu funcionário	1.000,00
Encargos sobre aqueles abonos	208,00
Encargos à SS respeitantes aos salários de Dezembro	314,00
Dividas a fornecedores	1.100,00

Ativos fixos tangíveis:

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração referem-se ao registo e valorização das rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL, seja por utilização do incluído no regime de caixa em utilização, seja por recurso à evidência física e ou documental existente na entidade à data:

- Computador adquirido em 2011 e que se espera utilizar durante mais 4 anos: 1.200 €
- Mobiliário de escritório, adquirido em 2010, e do qual se espera uma vida útil de mais 10 anos: 800 €
- Uma viatura ligeira de passageiros, oferecida por um grupo de cidadãos. A viatura é de 2011 e encontra-se segura contra danos próprios no montante de 12.500 €.

No tocante à viatura pode-se usar o valor do seguro mas também se pode utilizar o valor, para aquela viatura, definido pelas revistas da especialidade ou ainda a fórmula constante da Port 383/2003 – Valor de mercado das viaturas, de 14/05/2003. Se se a diferença for relevante deverá a Direcção da Associação escolher-se a que melhor represente a realidade em questão. De notar que o valor do seguro pode estar subavaliado.

Assim teremos como balanço de abertura:

Conta		Débito	Crédito
11	Caixa	60,00	
12	Depósitos à Ordem	12.500,00	
22	Fornecedores		1.100,00
264	Quotas	245,00	
2722	Credores por acréscimos de gastos		1.208,00
245	Contribuições para a segurança social		314,00
4335	Equipamento básico	2.000,00	
4334	Equipamento transporte	12.500,00	
51	Fundos		24.683,00
		27.305,00	27.305,00

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Não há quaisquer implicações fiscais, salvo a que respeita à entrega da Declaração de Alterações preenchendo o quadro 16, campos 2 e 10 e indicando o tipo de contabilidade.



EXEMPLO PRÁTICO 19*

A Associação Protecção da Infância, reconhecida como IPSS, vem aplicando o PCIPSS, apresentava em 31.12.2010 o Balancete do razão abaixo indicado.

A entidade em causa pretende adoptar, por opção, a NCRF-ESNL, já a partir de 1.01.2011.

Conta	Designação	Saldos		
		Devedor	Credor	Saldo
11	Caixa	750,00		750,00
12	Depósitos à Ordem	5.644,43	2.106,41	3.538,03
21	Clientes e utentes	6.917,87		6.917,87
22	Fornecedores	1.500,00	21.961,36	-20.461,36
23	Empréstimos obtidos		30.000,00	-30.000,00
24	Sector Público Administrativo		3.012,23	-3.012,23
26	Outros devedores e credores	2.570,28	9.922,68	-7.352,41
27	Diferimentos		17.089,34	-17.089,34
36	Matérias primas	7.252,61		7.252,61
42	Imobilizações corpóreas	82.281,83		82.281,83
43	Imobilizações incorpóreas	4.030,00		4.030,00
48	Amortizações acumuladas		20.252,83	-20.252,83
51	Fundo social		2.500,00	-2.500,00
57	Reservas		5.530,58	-5.530,58
59	Resultados transitados	2.106,76		2.106,76
88	Resultado líquido do exercício		678,35	-678,35
		113.053,77	113.053,76	0,00

Tenha em consideração os seguintes aspectos:

1. O saldo credor de Depósitos à Ordem no valor de € 2.106,41, respeita a um descoberto bancário no Banco ZZZ;
2. Na conta 2745 “Subsídios para investimentos” o valor de € 9.200,00 respeita ao remanescente de um subsídio não reembolsável, o qual se relaciona com ativos fixos tangíveis sujeitos a depreciação;
3. Na conta 2613 “Locação Financeira” encontra-se registado a crédito o montante de € 3.700,00, respeitante a um contrato de locação para aquisição de uma viatura;
4. Na conta “426 – Equipamento administrativo”, encontra-se registado um *software* de gestão, o qual foi adquirido por 3.000,00 €, em Janeiro de 2010, tendo-lhe sido atribuído um período de vida útil de 3 anos;
5. A conta “431 – Despesas de instalação”, no valor de 1.200,00, refere-se às despesas de constituição suportadas em 2008, e que seriam amortizadas em cinco anos;
6. A Associação regista no seu Balanço na conta “423–Equipamento básico” pelo valor de 1,00 € diverso equipamento de cozinha que lhe foi doado. Este equipamento está seguro por 12.500,00 €.

* a numeração deste exemplo prático respeita a numeração anterior mas fica inserido no local próprio



Pretende-se:

Procedimentos de aplicação pela 1.^a vez da NCRF-ESNL e respetiva quantificação.

Proposta de resolução:

No balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- Desreconhecer itens como ativos e passivos se a presente norma não o permitir;
- Efetuar as reclassificações pertinentes.

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial.

1. Reclassificação do descoberto bancário:

Conta	Descrição	Débito	Crédito
12	Depósitos à Ordem	2.106,41	
2512	Descobertos bancários		2.106,41

2. Reclassificação dos subsídios ao investimento não reembolsáveis, relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis.

Conta	Descrição	Débito	Crédito
282	Rendimentos a reconhecer	9.200,00	
593	Subsídios		9.200,00

3. Reclassificação da dívida respeitante ao contrato de locação financeira;

Conta	Descrição	Débito	Crédito
271	Fornecedores de Investimentos	3.700,00	
2513	Locações financeiras		3.700,00

4. Reclassificação do software de gestão para a conta de ativos intangíveis;

Conta	Descrição	Débito	Crédito
4423	Programas de computador	3.000,00	
4335	Equipamento administrativo		3.000,00
4338x	Depreciações acumuladas	1.000,00	
4428x	Amortizações acumuladas		1.000,00

5. Desreconhecimento das despesas de constituição e respetivas amortizações acumuladas, dado que não configuram o conceito de ativo;

Conta	Descrição	Débito	Crédito
562	Ajustamentos de transição NCRF_ESNL	480,00	
44286	Amortizações acumuladas - Outros ativos intangíveis	720,00	
4426	Outros ativos intangíveis		1.200,00



6. Mensuração do equipamento de cozinha, valorizado em 1,00 €, mas que se encontra seguro em 12.500,00 €.

b) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;

Conta	Descrição	Débito	Crédito
4333	Equipamento básico	12.499,00	
562	Ajustamentos de transição		12.499,00

NOTA: Será que se pode utilizar aqui o Custo considerado (§ 7.5 da Norma)? Dado que os bens estão seguros por 12.500,00, será possível utilizar este valor? Ou só depois da abertura?

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Não há quaisquer implicações fiscais.

Caso a entidade estivesse sujeita a IRC os eventuais ajustamentos de transição que tivessem consequências fiscais seriam sujeitos à aplicação do artigo 5.º do DL 159/2009, ou seja, seriam repartidos pelo próprio exercício e pelos 4 seguintes.

3.4. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros [Capítulo 6]

Relativamente a Políticas contabilísticas e alterações nas estimativas contabilísticas a norma relativa às entidades do setor não lucrativo enuncia no seu ponto 6.1 que a política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item serão as que decorrerem do capítulo que especificamente tratar da subjacente transacção, acontecimento ou condição.

De salientar que na ausência de uma disposição da NCRF-ESNL que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, e após utilização das disposições supletivas a que nos referimos no ponto 3.2, o órgão directivo fará juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja relevante para a tomada de decisão dos utentes e seja fiável de tal modo que as demonstrações financeiras representem uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Também como acontece com a NCRF 4, esta norma exige a aplicação consistente das políticas contabilísticas sendo que deve alterar as mesmas apenas se a alteração passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

No que respeita a alterações nas estimativas contabilísticas diz-nos a norma que os efeitos de tais alterações devem ser reconhecidos prospectivamente incluindo-os nos resultados do período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

Quanto a erros refere a norma que a correção de erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.



EXEMPLO PRÁTICO N.º 3 – POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS

A IPSS “Lar do Sossego”, adquiriu em Janeiro de N um equipamento de cozinha por 3.000 €, tendo sido atribuída uma vida útil de 5 anos e um valor residual de zero euros. A IPSS utiliza o método da linha recta no cálculo das depreciações do exercício.

No exercício de N+3, antes do reconhecimento da depreciação desse exercício, a IPSS procedeu a uma revisão da sua vida útil, tendo estimado uma vida útil remanescente de 3 anos, ou seja até ao exercício de N+6.

Pedido: Pronuncie-se sobre o tratamento da problemática acima descrita.

Natureza do problema: Alteração de estimativas contabilísticas

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 6

Reconhecimento e Mensuração:

De acordo com o disposto no § 6 da NCRF-ESNL, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo -o nos resultados do:

- a) Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou
 - b) Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.
- Neste caso, a alteração de estimativas ocorreu durante o exercício N+3, tendo já decorrido três depreciações do bem, que para além da depreciação do exercício N+3, irá ter mais três anos de depreciação, totalizando um período total de depreciação de 7 anos.
 - Assim, a alteração de estimativas tem uma influência no resultado do exercício N+3 bem como nos três exercícios seguintes.

Resolução:

Em N+3 antes da depreciação desse exercício:

Depreciação anual: $3.000/5 = 600$

QE = $3.000 - 3.000/5 \times 3 = 1.200$

Vida útil remanescente: 3 anos (N+4, N+5, N+6)

1.200 é a quantia a depreciar nos anos N+3 a N+6

Nova depreciação do exercício, a registar a partir de N+3: $300 (1.200 / 4)$

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis -Depreciações acumuladas	600	Pela depreciação anual (N a N+2)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis -Depreciações acumuladas	300	Pela depreciação anual (N+3 a N+6)



Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue que durante o exercício de N+3 a empresa alterou a vida útil de um dos seus equipamentos. Esta alteração justificou-se pelo facto de a empresa esperar a obtenção de benefícios económicos futuro da utilização do referido equipamento por um período superior ao inicialmente estimado.

A alteração da vida útil do equipamento originou um ajustamento de 300 no valor das depreciações. No exercício de N+3 foi reconhecido um gasto no valor de 300. O valor da depreciação antes da revisão da vida útil do equipamento era de 600.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Em termos fiscais há que enquadrar o equipamento de cozinha nas tabelas do DR 25/2009 e verificar qual a taxa que deve ser aplicada. Neste caso a IPSS aplicou inicialmente a taxa de 20%, tendo posteriormente, com a alteração da vida útil, passado a aplicar a taxa de 16,66%. Só com a discriminação daquele equipamento será possível determinar, com rigor, esse enquadramento. De notar que se o mesmo se enquadrar no código 2295 a taxa aceite é de 12,5%, se enquadramento se situar no código 14,28%, pelo que se deveria proceder à correcção correspondente às diferenças. Caso a entidade se encontre isenta estas correcções são inócuas, caso contrário pode utilizar o 20.º do CIRC: *“As depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no presente decreto regulamentar.*

EXEMPLO PRÁTICO N.º 4 - POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS

A “Misericórdia do Alentejo” identificou no ano N-1, já após a divulgação das contas do exercício anterior, que no pagamento de uma prestação de um empréstimo bancário, havia sido contabilizado na conta de gastos financeiros a amortização de capital no montante de 5.000 €.

Pedido: contabilização das operações no exercício N.

Natureza do problema: Correcção de erros

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 6

Reconhecimento e Mensuração:

De acordo com o disposto no § 6.9 da NCRF-ESNL, a correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados.

Neste caso, o erro decorreu no exercício anterior, tendo sido identificado já após as contas terem sido encerradas, pelo que o lançamento foi efectuado directamente na conta de resultados transitados, de forma a não influenciar o resultado do exercício N, em que foi identificado.



Resolução:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2511 - Empréstimos bancários	56 - Resultados transitados	5.000	Correcção do erro

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue no final do ano N (após a divulgação das contas do exercício anterior) a entidade detectou que no pagamento de uma prestação de um empréstimo bancário, havia sido contabilizado na conta de gastos financeiros a amortização de capital no montante de 5.000 €.

O erro foi corrigido directamente no fundo patrimonial tendo originado um aumento nos resultados transitados e uma diminuição no valor do empréstimo bancário de 5.000 €.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

A Misericórdia não respeitou o disposto no n.º 1 do art.º 18.º - Periodização do lucro tributável. Se se encontrar isenta com a correcção verificada no ano N nada mais há que corrigir. Caso contrário, isto é, se este financiamento era imputável ao sector sujeito e se fosse relevante poderia, através da entrega duma declaração de substituição corrigir o ano N-1, **ou** entregar uma Reclamação Graciosa nos termos do art.º 137.º, n.º 2 do CIRC no **prazo de 2 anos** previsto no art.º 131.º, n.º 1 do CPPT “1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.”

3.5. Ativos fixos tangíveis [Capítulo 7]

No que se refere aos ativos fixos tangíveis, mantém-se, obviamente, o princípio geral do reconhecimento do custo de um item de ativo fixo tangível se, e apenas se, este cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3º da norma.

Em matéria de **mensuração**, um item do ativo fixo tangível que seja classificado para deve ser mensurado pelo seu custo.

No entanto, nas ESNL existem bens do ativo fixo tangível atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam anteriormente na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos da mensuração ou reconhecimento.

Relativamente aos componentes do custo do ativo fixo tangível esta norma segue a NCRF 7. Também no que respeita a dispêndios que não integram o custo de um item do ativo fixo tangível, a norma apresenta um conjunto de exemplos de dispêndios que não fazem parte desse custo, por exemplo:

- custos de abertura de novas instalações;
- custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
- custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
- custos de administração e outros custos gerais.



De acordo com o § 7.8, uma entidade deve aplicar o **modelo do custo**, porém, nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, uma entidade poderá, alternativamente, utilizar o **modelo de revalorização** como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

No **modelo do custo**, após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Já no **modelo da revalorização**, após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes, sendo de seguir os procedimentos previstos na NCRF 7. Estas revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

A utilização do método de revalorização implica que a entidade adopte integralmente a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento.

Se a quantia escriturada de um ativo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao fundo patrimonial numa conta com o título de **excedente de revalorização**. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo previamente reconhecido nos resultados.

Se a quantia escriturada de um ativo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao fundo patrimonial até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse ativo.

No que respeita à depreciação refere-se que cada parte de um ativo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser contabilizada separadamente, ou seja por componentes, determinando-se que o gasto da mesma deve ser, em cada período, reconhecido nos resultados, exceptuando os casos em que tal gasto seja incluído na quantia escriturada de um outro ativo.

No § 7.15 estabelece-se que nas ESNL os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural **não são objeto de depreciação**.

A depreciação de um ativo fixo tangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, sendo que esta, bem como o valor residual de um ativo devem ser revistos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de estimativa contabilística de acordo com o capítulo 6 desta Norma.

A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o ativo for desreconhecido.

O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os bens do ativo contribuam para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade, podendo ser utilizada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

Para efeitos de determinar se um item do ativo fixo tangível está ou não em imparidade uma entidade deverá aplicar a NCRF 12 – Imparidade de Ativos. Recorde-se, que de acordo com esta Norma, um ativo encontra-se em imparidade, sempre que a quantia escriturada seja superior à



quantia recuperável, sendo que esta resulta do maior dos valores entre o “justo valor” menos os “custos de vender” e o “valor do uso”.

Relativamente ao desreconhecimento da quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível o mesmo ter lugar no momento da alienação, ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

Códigos das contas respeitantes a esta matéria:

43 Activos fixos tangíveis

431 Bens do domínio público

...

4319 Perdas por imparidade acumuladas

432 Bens do património histórico e artístico e cultural

4321 Bens imóveis

4322 Arquivos

4323 Bibliotecas

4324 Museus

4325 Bens móveis

...

4329 Perdas por imparidade acumuladas

433 Outros activos fixos tangíveis

4331 Terrenos e recursos naturais

4332 Edifícios e outras construções

4333 Equipamento básico

4334 Equipamento de transporte

4335 Equipamento administrativo

4336 Equipamentos biológicos

4337 Outros activos fixos tangíveis

4338 Depreciações acumuladas

4339 Perdas por imparidade acumuladas

De salientar a separação entre bens do domínio público e dos bens do património histórico, artístico e cultural, e os restantes activos fixos tangíveis.

De acordo com as notas de enquadramento às contas específicas das ESNL, incluem-se nesta rubrica (Conta 431) os bens de domínio público, (conforme a definição na legislação em vigor), de que a entidade contabilística é administrante ou concessionária.

Por sua vez, na conta 432-Bens do património histórico, artístico e cultural, incluem-se todos os bens do domínio privado que cumpram as condições exigidas por lei para a classificação dos bens como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico, assim como o património documental e bibliográfico, arquivos (conjuntos orgânicos de documentos reunidos pelas pessoas jurídicas, públicas ou privadas, no exercício das suas actividades, ao serviço da sua utilização para a investigação, a cultura, a informação e a gestão administrativa) bibliotecas, museus (conjuntos ou colecções de valor histórico, artístico, científico e técnico ou de qualquer outra natureza cultural).



45 Investimentos em curso

451 Investimentos financeiros em curso

452 Propriedades de investimento em curso

453 Activos fixos tangíveis em curso

454 Activos intangíveis em curso

455 Adiantamentos por conta do património histórico, artístico e cultural

.....

459 Perdas por imparidade acumuladas *

EXEMPLO PRÁTICO N.º 5 – ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

A Clube Aeronáutico do Algarve adquiriu no início do ano N uma aeronave, destinada ao ensino dos sócios, por 400.000 € tendo estimado uma vida útil de 8 anos. O clube utiliza o método da linha recta na determinação da depreciação. Este equipamento possui um componente (motor) que é substituído de 4 em 4 anos.

No final de N o clube prevê que a substituição a realizar em N+3 tenha um custo de 60.000 €.

Pedido: Contabilização das depreciações a reconhecer nos anos N, N+1, N+2 e N+3, bem como da substituição do componente no final de N+3.

Natureza do problema: Reconhecimento dos sobressalentes e equipamentos de serviço

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 7

Reconhecimento e Mensuração:

De acordo com o disposto nos §§ 7.3 e 7.5 da NCRF-ESNL, os sobressalentes principais e equipamento de reserva devem ser classificados como activos fixos tangíveis quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período. Quanto à mensuração uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido. E a quantia escriturada das peças que são substituídas deve ser desreconhecida.

Resolução

Depreciação dos anos N a N+3:

- Do equipamento sem o componente: $(400.000 - 60.000)/8 = 42500$
- Do componente: $60.000/4 = 15.000$
- TOTAL = 57.500

No final do ano N+3 o clube reconhece o custo suportado com a inspecção como parte integrante dos AFT, e deve adicionalmente desreconhecer o custo do componente substituído.

Depreciação dos anos N+4 a N+7:

- Do equipamento sem o componente: $(400.000 - 60.000)/8 = 425$
- Do componente: $60.000/4 = 15.000$
- TOTAL = 57.500

De N a N+3:



Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis -Depreciações acumuladas	57.500	Pela depreciação anual (N a N+3)

Final de N+3

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento básico	12 - Depósitos à ordem	60.000	Pelo custo com a inspecção

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
438 – Activos Fixos Tangíveis -Depreciações acumuladas	433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento básico	60.000	Pelo desreconhecimento do componente substituído

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 – Gastos de Depreciação e de Amortização - Activos Fixos Tangíveis	438 – Activos Fixos Tangíveis -Depreciações acumuladas	57.500	Pela depreciação anual (N+4 a N+7)

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

Para os exercícios de N a N+3, a entidade deveria divulgar: vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período e uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as alienações, os abates e as depreciações.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Há que enquadrar a aeronave nas tabelas do DR 25/2009 e verificar qual a taxa que deve ser aplicada. Neste caso o clube aplicou a taxa de 14,375%, porquanto fez anualmente 42.500 da aeronave e 15.000 do motor. De notar que a aeronave enquadra-se no código 2320 e a taxa aceite é de 20%, pelo que nenhuma correcção há a registar porquanto o valor de 14,275% é inferior à taxa máxima e superior à taxa mínima. De notar que o DR 2/2009 prevê no art.º 14.º uma possibilidade de uma depreciação excepcional para peças e componentes de substituição ou de reserva não aplicável ao caso em apreço.

3.6. Ativos intangíveis [Capítulo 8]

Os critérios estabelecidos no ponto anterior e relativos aos ativos fixos tangíveis aplicam-se também aos ativos intangíveis.

Um ativo intangível deve ser **reconhecido** se, e apenas se, for identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 da presente Norma.

Um ativo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um ativo intangível quando:

- a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou



b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

No que respeita à **mensuração** um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, o qual deve ser determinado segundo as regras preconizadas para os ativos tangíveis, sendo que não é permitida a adoção do modelo de revalorização para ativos intangíveis.

Relativamente aos ativos intangíveis gerados internamente, a regra é a do não reconhecimento dos mesmos (8.6). Exceptuam-se, contudo, os gastos de desenvolvimento. (8.7)

No que toca aos gastos de desenvolvimento, o reconhecimento apenas deve ocorrer se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar todas as seguintes condições:

- a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda;
- b) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- d) A forma como o ativo intangível contribua para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Contrariamente à NCRF-PE a presente Norma não contempla qualquer parágrafo a propósito de ativos intangíveis relacionados com as **matérias ambientais**.

À semelhança da NCRF 6, também a presente norma para as ESNL restringe o reconhecimento de dispêndios como ativos intangíveis, determinando que os mesmos devem ser considerados como gastos quando incorridos, a menos que façam parte do custo de ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento já referenciados.

Assim, uma entidade reconhecerá como gastos os seguintes itens, os quais nunca deverão ser reconhecidos como ativo:

- a) As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;
- b) Dispendio com actividades de arranque, a não ser que este dispendio esteja incluído no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com o capítulo 7-Ativos Fixos Tangíveis.
- c) Dispendios com actividades de formação;
- d) Dispendios com actividades de publicidade e promocionais;
- e) Dispendios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

Por outro lado, diz-nos a norma que o dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo intangível em data posterior.

Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser contabilizado pelo modelo do custo definido para os ativos fixos tangíveis (§7.9), não sendo permitida em caso algum a adopção do modelo de revalorização.



A vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida, pelo que uma entidade deve avaliar se a vida útil desse ativo e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil.

Um ativo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere influxos de caixa líquidos para a entidade.

A quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, tal como o previsto para os ativos fixos tangíveis. A amortização deve cessar na data em que o ativo for desreconhecido.

Quanto ao valor residual de um ativo intangível com uma vida útil finita o mesmo deve ser assumido como sendo zero.

Um ativo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado, porém a sua vida útil deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo.

No que respeita à determinação de **imparidades**, uma entidade deverá aplicar a NCRF 12 – Imparidade de Ativos.

Um ativo intangível deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se espera que o seu uso ou alienação contribua para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade.

Contas abrangidas por esta disposição:

44 Activos intangíveis

441 Bens do domínio público

442 Outros activos intangíveis

4421 Goodwill

4422 Projectos de desenvolvimento

4423 Programas de computador

4424 Propriedade industrial

... ..

4426 Outros activos intangíveis

... ..

4428 Amortizações acumuladas

4429 Perdas por imparidade acumuladas

45 Investimentos em curso

.....

454 Activos intangíveis em curso

.....

459 Perdas por imparidade acumuladas *



EXEMPLO PRÁTICO N.º 6 – ACTIVOS INTANGÍVEIS

A Associação Patronal das Empesas da Estremadura adquiriu em N-3, por 6.000 €, um direito de uso por parte dos seus associados de uma patente por um período de 5 anos. Para além desse dispêndio, incorreu ainda em 2.000 € de despesas com honorários de advogados e outras despesas legais, relacionados com o registo desta operação.

No ano N, foi lançada no mercado uma nova tecnologia, deixando de ser competitivo para os associados a utilização daquela patente, não esperando a associação obter nenhum benefício económico futuro daquela patente.

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N-3 e N

Natureza do problema: Activos intangíveis (reconhecimento e mensuração)

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 8

Reconhecimento e Mensuração:

Os gastos aqui apresentados preenchem os pressupostos do reconhecimento como um activo intangível, já que, para além dos restantes aspectos de reconhecimento de um activo cumpre igualmente os critérios de identificabilidade, já que resulta de um direito contratual que é separável de outros direitos e obrigações.

Em termos de mensuração inicial os activos intangíveis são mensurados pelo seu custo, incluindo, para além do custo de aquisição, todos os custos necessários para o activo ser capaz de funcionar da forma pretendida. Para além disso, os activos intangíveis podem ter vidas úteis definidas ou indefinidas. No caso em apreço, como a vida útil é definida, a sua mensuração subsequente é determinada pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada.

No ano N, uma nova tecnologia foi lançada no mercado, deixando a informação protegida pela patente obsoleta, devendo a entidade desreconhecer o activo intangível, já que, de acordo com o § 8.19 (*verifica-se um lapso na numeração pois que deveria ser o ponto 8.20*), quando ocorre a alienação, ou não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação, o activo deve ser desreconhecido.

Resolução:

- Aquisição da patente: N-3;
- Período de vida útil: 5 anos
- Custo da patente: 8.000 € (6.000 € + 2.000 €)
- Amortização: $8.000 \text{ €} / 5 = 1.600 \text{ €}$
- Quantia escriturada ano N: $8.000 - 8.000/5 \times 3 = 3.200$

Em N - 3:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
444 - Activos intangíveis – Propriedade industrial	12 - Depósitos à ordem	8.000	Pela aquisição e registo da patente N - 3



Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
643 - Gastos de depreciação e de amortização – Activos Intangíveis	448 - Amortizações acumuladas	1.600	Pela amortização da patente em N – 3

Em N:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
448 - Amortizações acumuladas	444 - Activos intangíveis Propriedade industrial	4.800	Pelo desreconhecimento do Activo Intangível
6873 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros	444 - Activos intangíveis Propriedade industrial	3.200	
Abates			

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

- Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.
- Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

O DR 25/2009 prevê no art.º 16.º, n.º 2, alínea b) a amortização de patentes. Na tabela II prevê-se que no caso das patentes: “A taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva.” pelo que nos anos N-3, N-2 e N-1 nenhuma correcção fiscal é de efectuar.

No ano N a associação, desde que respeite o art.º 38.º do IRC, nomeadamente o n.º 2, também não deve proceder a qualquer correcção.

3.7. Locações [Capítulo 9]

De igual modo à NCRF 9 – Locações, também o capítulo 9 da NCRF-ESNL classifica uma locação como **locação financeira** se ela transferir todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. É classificada como **locação operacional** em caso contrário, isto é, se ela não transferir substancialmente todos esses riscos e vantagens.

A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:

- a) A locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no fim do prazo da locação;
- b) O locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no



início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

- c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;
- d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do ativo locado; e,
- e) Os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como financeira são:

- a) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
- b) Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caem no locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
- c) O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Os exemplos e indicadores enunciados anteriormente nem sempre são conclusivos. Se for claro, com base noutras características, que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, a locação é classificada como locação operacional.

No que respeita ao reconhecimento inicial na esfera dos locatários, determina a Norma no seu § 9.5 que no começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. Quaisquer custos directos iniciais do locatário, tais como de negociação e de garantia, são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

Relembramos o conceito de rendas contingentes definido no § 4 da RCRF 9 – Locações: “**Renda contingente:** é a parte dos pagamentos da locação que não está fixada em quantia mas antes baseada na futura quantia de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).”

Relativamente à mensuração subsequente, os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

Deve ter-se presente que uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao ativo depreciável, assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que sejam possuídos, e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas nos capítulos 7 – Ativos fixos tangíveis e 8 – Ativos intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o período da locação.

Note-se que este capítulo 9 não refere qualquer tratamento das locações nas demonstrações financeiras dos locadores, já que o tipo de entidades que a Norma abrange só muito dificilmente se



encontrará nessa posição contratual.

Tratando-se de locação financeira deverá ser movimentada a conta 251-Outros financiadores; 2513-Locações financeiras, no que respeita à própria locação, sendo a contrapartida a respectiva conta em que for reconhecido o bem em causa. Se estiver em causa uma locação operacional deverá ser movimentada a conta 2711-Fornecedores de investimentos – contas gerais, por contrapartida da (s) respectiva(s) conta(s) de gastos e IVA dedutível, se for caso disso.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 7 - LOCAÇÕES

A Fundação Atlântico celebrou durante o ano N o seguinte contrato de locação:

- Data do início do contrato: 1 de Agosto de N
- Período do contrato: 4 anos
- Valor do bem (equipamento básico): 51.500 €
- Rendas: 16 rendas trimestrais e iguais a 3.639,71 € (excluindo o IVA), pagas antecipadamente e com juro postecipado.
- Valor residual no final do contrato: 1.500 €
- Período de vida útil do bem: 5 anos
- Existe certeza razoável de que se exercerá a opção de compra.

Pedido: Contabilização das operações relativas ao ano N

Natureza do problema: Locações (reconhecimento e mensuração)

NCRF-ESNL (**capítulo aplicável**): 7 e 9

Reconhecimento e Mensuração:

Classificação das locações (§ 9 da NCRF-ESNL):

Financeira: transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes a posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Operacional: locação que não seja locação financeira.

No caso em análise, estamos perante uma locação financeira, pois existe uma transferência de todos os riscos e vantagens associadas ao bem locado, bem como a certeza razoável de que o locatário exercerá a opção de compra no final do contrato.

Reconhecimento inicial da locação financeira:

- Reconhece como activos e passivos por quantias iguais ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação (§ 9.5 da NC – ME).

Reconhecimento inicial do equipamento básico:

Cumprir com a definição de activo fixo tangível, (§ 7.1 da NCRF-ESNL).

Cumprir com os critérios de reconhecimento de um activo (§ 3.3 da NCRF-ESNL).

Mensuração no reconhecimento inicial: custo de aquisição (§ 7.6 da NCRF-ESNL).

¹ Adaptado de “RODRIGUES, Ana Maria, CARVALHO, Carla, CRAVO, Domingos, AZEVEDO, Graça, “SNC – Contabilidade Financeira: sua aplicação”, Almedina, Julho de 2010, p. 664 e ss



Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
433 – Activos Fixos Tangíveis – Equipamento Básico	2513 – Financiamentos obtidos – Locações financeiras	51.500	Reconhecimento inicial do contrato de leasing

Mensuração Subsequente:

De acordo com o § 9.6 da NCRF-ESNL, os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo.

Tendo por base as condições do contrato de locação, apresenta-se de seguida o respectivo plano financeiro, o qual tem subjacente uma taxa de juro nominal anual de 8%.

N.º renda	Data	Juros	Amortização do capital	Renda	Capital em dívida
1	1/8/N	0,00	3.639,71	3.639,71	47.860,29
2	1/11/N	957,21	2.682,51	3.639,71	45.177,78
3	1/2/N+1	903,56	2.736,16	3.639,71	42.441,63
4	1/5/N+1	848,83	2.790,88	3.639,71	39.650,75
5	1/8/N+1	793,01	2.846,70	3.639,71	36.804,05
6	1/11/N+1	736,08	2.903,63	3.639,71	33.900,42
7	1/2/N+2	678,01	2.961,70	3.639,71	30.938,71
8	1/5/N+2	618,77	3.020,94	3.639,71	27.917,78
9	1/8/N+2	558,36	3.081,36	3.639,71	24.836,42
10	1/11/N+2	496,73	3.142,98	3.639,71	21.693,44
11	1/2/N+3	433,87	3.205,84	3.639,71	18.487,59
12	1/5/N+3	369,75	3.269,96	3.639,71	15.217,63
13	1/8/N+3	304,35	3.335,36	3.639,71	11.882,27
14	1/11/N+3	237,65	3.402,07	3.639,71	8.480,21
15	1/2/N+4	169,60	3.470,11	3.639,71	5.010,10
16	1/5/N+4	100,20	3.539,51	3.639,71	1.470,59
Opção	1/8/N+4	29,41	1.470,59	1.500,00	0,00

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2513 – Financiamentos obtidos – Locações financeiras	12 Depósitos à ordem	3.639,71	Pagamento da 1- renda

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2513 – Financiamentos obtidos – Locações financeiras		2.682,51	
6911(3) – Juros de financiamentos obtidos – Locações Financeiras	12 Depósitos à Ordem	957,21	Pagamento da 2.- renda

Em 31/12/N, a entidade terá de reconhecer o juro da locação financeira relativo ao período de 1/11/N a 31/12/N, o qual apenas será liquidado em 1/2/N+1, aquando do pagamento da 3.ª renda do leasing.

$$\text{Juro a reconhecer} = 903,56 \text{ €} \times 2/3 \text{ meses} = 602,37 \text{ €}$$

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911(3) – Juros de financiamentos obtidos – locações financeiras	2722 – Credores por acréscimos de gastos	602,37 €	Reconhecimento do acréscimo de juro no ano N



Ainda em 31/12/N, é necessário proceder ao registo da depreciação do período do equipamento. Nos termos do § 9.7 da NCRF-ESNL, a quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado, numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para activos depreciáveis de que seja proprietário.

Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; se tal não for possível, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

No caso concreto, como é esperado o exercício da opção de compra do bem no final do contrato, o período de amortização será o da vida útil do bem, ou seja, 5 anos.

Depreciação do período = 51.500 € / 5 anos = 10.300 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 - Gastos de depreciação e de amortização – Activos Fixos Tangíveis	438 - Depreciações acumuladas	10.300	Pela depreciação no exercício N

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

- Para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.
- Descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:
 - i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Tal como nos exemplos 3 e 5 há que enquadrar o equipamento adquirido nas tabelas do DR 25/2009 e verificar se a taxa máxima é ultrapassada ou não.

3.8. Empréstimos obtidos [Capítulo 10]

São componentes dos custos dos empréstimos obtidos:

- a) Os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e a longo prazo;
- b) As amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- c) Os encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com o capítulo 9 Locações; e
- d) As diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

No que respeita ao seu reconhecimento como gasto, mantém-se o regime geral do reconheci-



mento dos mesmos no período em que sejam incorridos, excepto nos casos em que possam ser capitalizados.

E podem ser capitalizados os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados (§ 10.3).

Deve ter-se em atenção que um ativo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda (§ 10.4).

São elegíveis para capitalização, até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um ativo que se qualifica, o montante dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse ativo deve ser determinado como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos. Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um ativo que se qualifica, o montante de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, e que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um ativo que se qualifica. O montante dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder o montante dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:

Os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos;

Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e

As actividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

A capitalização deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento das actividades seja interrompido, e deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar o ativo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam substancialmente concluídas.

Quando a construção de um ativo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.

Nesta matéria foi criada a conta 255- Instituidores (empréstimos de fundadores e beneméritos, na qual serão registados os financiamentos obtidos dos instituidores da entidade (fundadores, beneméritos, outros). É nosso entendimento que para os financiamentos obtidos de outras entidades que não estas, continuará a aplicar-se a conta 251 e seus desdobramentos.

A conta 258 - Outros financiadores, poderá ser desdobrada, de acordo com as entidades financiadoras, em Estado e outras entidades oficiais, entidades desportivas e outras entidades.



EXEMPLO PRÁTICO N.º 8 – EMPRÉSTIMOS OBTIDOS

O Clube de Futebol do Oeste, contratou no mês de Julho do ano N, um empréstimo bancário, no montante de 10.000 €, com o único objetivo de financiar a iluminação do seu estádio. O contrato de financiamento previa um prazo de pagamento de 5 anos com prestações anuais de capital e juros, com pagamento de capital postecipado e juro antecipado à taxa de 6,00%.

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N e N+1

Natureza do problema: Custos de empréstimos obtidos

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 10

Reconhecimento e Mensuração: De acordo com o § 10.2 da NCRF-ESNL, os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Embora a NCRF-ESNL (§ 10.5) permita que o custo do empréstimo obtido seja elegível para efeitos de capitalização o clube entendeu não o fazer, dado o seu montante ser reduzido.

Resolução:

Capital mutuado: 10.000 €;

Juros pagos em N: 600 € – período Julho de N a Junho de N + 1;

Amortização em N+1: 2.000 €;

Juros pagos em N+1: 480 € – período Julho de N+1 a Junho de N+2

Em N

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	2511 - Empréstimos bancários	10.000	Contratação de financiamento

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911 - Juros de financiamentos obtidos	12 - Depósitos à ordem	300	Juros do período ano N
281 - Gastos a reconhecer		300	Diferimento juro período N+1

N+1

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2511 - Empréstimos bancários	12 Depósitos à ordem	2.000	Amortização empréstimo - N+1

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6911 - Juros de financiamentos obtidos	281 - Gastos a reconhecer	300	Reconhecimento do gasto dos juros pagos em N
6911 - Juros de financiamentos obtidos		240	Juros do período ano N+1
281 - Gastos a reconhecer	12 Depósitos à ordem	240	Diferimento juro período N+2

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Não há quaisquer implicações fiscais porquanto o clube respeitou o estabelecido no n.º 1 do art.º 18.º



3.9. Inventários [Capítulo 11]

Quanto aos inventários, segue a regra geral de que os mesmos devem ser mensurados pelo custo histórico ou valor realizável líquido, sendo retido o menor dos dois valores.

Contudo, dada a particularidade destas entidades, e considerando que uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das actividades (presentes e futuras) da entidade, ou os serviços potenciais que lhes estão associados, não estão directamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida; nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são reflectidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes.

Nestas circunstâncias, a entidade deve mensurar esses inventários pelo menor dos valores, o do custo histórico ou do custo corrente.

Resumidamente:

a entidade deve mensurar os inventários pelo menor dos valores, o do custo histórico ou do valor realizável líquido.

caso os inventários tenham sido adquiridos a título gratuito os mesmos são valorizados pela quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes.

De referir, que tal como a Norma em que este capítulo se baseia, a imputação dos gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção ou seja, pela aplicação do sistema racional de custeio.

Também, em circunstâncias limitadas, quando um ativo se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Porém, há custos que são excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos, como por exemplo:

- a) Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- b) Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- c) Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e

Custos de vender.

De referir que para efeitos de mensuração se encontra excluída a utilização do método de retalho bem como a impossibilidade de aplicação da fórmula de custeio LIFO.

No que respeita a inventários, não há qualquer conta específica para o setor, das ESNL pelo que têm aqui aplicação as contas do SNC.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 9 – INVENTÁRIOS

A “Casa do Rapaz” é uma associação destinada a promover a educação de jovens em situação problemática. Em Janeiro de N inaugurou instalações de fabrico de mobiliário, transformando a madeira em bruto em peças de mobiliário de diversas medidas, formas e utilizações. Deste modo não só obtém receitas como procede à formação nesta área dos jovens.



Embora a associação não possua um sistema de custeio que permita de forma individualizada calcular o custo de produção de todas as peças de mobiliário, consegue demonstrar de forma apropriada, através de cálculos auxiliares e extracontabilísticos a sua margem de comercialização em 20%.

No final do ano N, a associação tinha os seguintes registos, relativos aos seus inventários.

Compras: 80.000 €

Direitos de importação: 2.500 €

Transportes de compras: 7.500 €

Stock Final: Matérias-primas: 25.000 € (Custo de aquisição)

Produto acabado: 40.000 € (Preço de venda)

Produto em curso: 30.000 € (Preço de venda, 60% de acab.)

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos N

Natureza do problema: Inventários

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 11

Reconhecimento e Mensuração: De acordo com o § 11.1 da NCRF-ESNL, são reconhecidos como inventários os activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade, no processo de produção para tal venda ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção, devendo ser mensurados pelo seu custo ou pelo seu valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Os custos dos inventários devem incluir todos os custos de compra e custos de conversão. No caso dos produtos acabados e de subprodutos, deverá ser mensurado pelo seu custo de produção ou pelo preço de venda deduzido de uma margem de lucro que a gestão demonstre apropriada, devendo o custo dos produtos em curso ser calculado pelo mesmo método corrigido com a percentagem estimada de acabamento.

De acordo com o § 11.18, os inventários são reconhecidos como um gasto no período em que forem vendidos e o rédito da sua venda seja reconhecido.

Proposta de Resolução:

Custo das compras: $80.000 \text{ €} + 2.500 \text{ €} + 7.500 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$

Custo Matérias consumidas: $EI + \text{Compras} - EF = 0 + 90.000 \text{ €} - 25.000 \text{ €} = 65.000 \text{ €}$

Produto acabado: $40.000 \text{ €} - (40.000 \text{ €} * 20\%) = 32.000 \text{ €}$

Produto em curso: $30.000 \text{ €} - (30.000 \text{ €} * 20\%) = 24.000 \text{ €} - (24.000 \text{ €} * 40\%) = 14.400 \text{ €}$

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
331 - Matérias-primas	312 - Compras de matérias-primas, subsidiárias e de consumo	90.000	Pela transferência da conta de compras para a conta de inventário

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
612 - Consumos de Matérias-primas	331 - Matérias-primas	65.000	Pelo consumo de matérias primas na produção no ano N

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
34 - Produtos acabados e inter-médios	731 - Produtos acabados e inter-médios	32.000	Pelo reconhecimento do activo relativo aos produtos acabados



Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
36 - Produtos e trabalhos em curso	733 - Produtos e trabalhos em curso	14.400	Pelo reconhecimento do activo relativo aos produtos em curso

Aspectos relacionados com a divulgação no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

- Indicação do sistema de inventário, incluindo a fórmula de custeio usada.
- A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade.
- A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Por a entidade respeitar o disposto no art.º 26.º do CIRC não há quaisquer implicações fiscais.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 10 - INVENTÁRIOS

O Banco dos Alimentos é uma entidade que se dedica a angariar junto das unidades produtivas alimentos que depois distribui por outras IPSS (*lares de terceira idade*), possuindo para o efeito armazéns e equipamento para manusear as mercadorias (*balanças, monta cargas, veículos de transporte, etc*)

Em 10DEZ do ano N recebeu da Industrial do Arroz, SA uma contribuição muito significativa:

- 7.500 Kg de arroz (*pacotes de 1 kg*), e
- Um donativo em dinheiro de 10.000 € sem qualquer condicionalismo

Do arroz recebido, que deu entrada nos seus armazéns, procedeu às seguintes distribuições:

- 16DEZ do ano N 1.000 para o lar A
- 18DEZ do ano N 3.000 para o lar B
- 20DEZ do ano N 2.000 para o lar C

Sabendo que o valor de mercado do arroz será de 1 €/kg proceda aos lançamentos contabilísticos e indique o valor das existências em 31DEZ do ano N.

RESOLUÇÃO:

O Banco recebeu dois tipos de doações:

- o primeiro trata-se dum donativo de “mercadorias” destinados a serem distribuídas gratuitamente, devendo ser creditada a conta 75 e debitada a conta 311 – Mercadorias.

75 — Subsídios, doações e legados à exploração

Registam-se nesta conta os subsídios do Estado e os subsídios, doações e legados dos instituidores/ fundadores da entidade **destinados à exploração**.



Quanto à mensuração vejamos o que dispõe o ponto 11.1 da norma:

Mensuração de inventários

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

Uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão directamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são reflectidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes.

Nestes casos a entidade deve mensurar esses inventários pelo custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo.

Assim sendo não nos repugna que seja considerado como justo valor 1€/Kg.

- O segundo é um subsídio em dinheiro poderá ter dois tratamentos, consoante a finalidade para que foi concedido. Tendo em conta que o mesmo foi concedido sem qualquer condicionalismo o donativo em dinheiro (ativo corrente) deverá ser reconhecido em rendimentos (conta 753 – Doações e legados).

Caso assim não fosse, isto é, se o mesmo fosse concedido a financiar a aquisição de um ativo corrente, tangível ou intangível, então deveria ser creditada a conta 594.

Quando se proceder à distribuição deve-se creditar a conta 311 por débito 611 – Mercadorias (*não existe na classe 6 uma conta que englobe a distribuição gratuita das “mercadorias” pelos beneficiários*).

Deste modo a Demonstração de Resultados espelha a actividade desenvolvida pela entidade em termos de “exploração” (*esta consiste na distribuição de bens alimentares*). Como ficou em stock 1.500 Kg de arroz isto vai significar que a conta de resultados espalha um lucro de 7.500 € – 6.000 € = 1.500 €. O lucro de 1.500€ deverá ser diferido no balanço (conta 282). Caso contrário estamos perante um erro de corte de operações, em que o gasto (consumo das mercadorias) ocorre em N+1 e o crédito em N (os créditos não balanceiam com os gastos).

ENQUADRAMENTO FISCAL:

No tocante aos inventários por a entidade respeitar o disposto no art.º 26.º do CIRC não há quaisquer implicações fiscais.

No tocante aos donativos a entidade tem de dar cumprimento ao estabelecido no n.º 1 do art.º 66.º do EBF, isto é, a emitir recibo (*alínea a*)), possuir registo actualizado da Industrial do Arroz (*alínea b*)) e a entregar a DM 25. (*alínea c*)).

De notar que o n.º 3 do art.º 66.º do EBF obriga a que os donativos superiores a 200 € “... devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenaz, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.”



3.10. Rédito [Capítulo 12]

Este capítulo respeita ao tratamento contabilístico do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:

- a) venda de bens;
- b) prestação de serviços; e
- c) uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos.

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade.

O rédito proveniente da **venda de bens** deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

No que respeita a **prestações de serviços**, refere-se que quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- a) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- c) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- d) Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Nos casos em que estejamos perante serviços que sejam constituídos por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico, a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

Caso o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

Importante, para este tipo de entidades, é o disposto no § 12.10 ao referir que “são consideradas prestações de serviços as quotizações próprias de cada setor”.

No que respeita a **juros e royalties e dividendos** o rédito deve ser reconhecido quando:



Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade associados com a transacção fluam para a entidade; e

A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

Sendo que esse reconhecimento deve ser efetuado nas seguintes bases:

- a) Os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo;
- b) Os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
- c) Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

No que se refere a **contas** surge um grupo de contas pouco usual nos rendimentos, a saber:

715 Materiais de consumo

7151 Material desportivo

7152 Medicamentos e artigos de saúde

7153 Material de representação e propaganda

Também a conta 72, sofreu alterações no sentido de se adequar a este tipo de entidades, sendo desdobrada em:

72 Prestações de serviços

721 Quotas dos utilizadores

722 Quotizações e jóias

723 Promoções para captação de recursos

724 Rendimentos de patrocinadores e colaborações

Saliente-se que a subconta 722 – Quotizações e jóias pode ser utilizada pelas associações mutualistas para registar os rendimentos resultantes da subscrição pelos associados de qualquer das modalidades de benefícios postos à sua disposição.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 11 – RÉDITO

A Associação Cultural, Desportiva e Recreativa de Alegrete, abrangida pela NCRF-ESNL, tem, entre outras receitas, uma quotização mensal de 10.000 €. Mensalmente emite as quotas que entrega a terceiros para proceder à sua cobrança.

Pretende-se o registo contabilístico, no mês corrente, de tal receita sabendo que apenas foi cobrado 8.000 € de quotas.

Enquadramento:

De acordo com o § 12.10 da NCRF-ESNL, são consideradas prestações de serviços as quotizações próprias de cada setor.

Reconhecimento:

Quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de atos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha reta durante o período específico a menos que haja evidência de que outro método represente melhor a fase de acabamento. [§ 12.8];



Mensuração:

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. [§ 12.2]

Proposta de resolução:

Mensalmente:

Pelo processamento da quotização:

264 Quotas

a 722 Quotizações e Jóias

Pela emissão das quotas do mês X 10.000 €

Depois pelo recebimento

11/12

a 264 Quotas

Pelo recebimentos das quotas do mês X 8.000 €

Divulgação:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue no final do exercício a política contabilística adoptada para reconhecimento do rédito e bem assim o montante das prestações de serviços.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Não há quaisquer implicações fiscais.

3.11. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes [Capítulo 13]

De acordo com § 13.3 deste capítulo, considera-se que:

Provisões – São obrigações sempre que se possa efectuar uma estimativa fiável; são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes; e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar as obrigações;

Passivos contingentes – Não são reconhecidos como passivos porque:

- (i) são obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade; ou
- (ii) são obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, seja porque não é provável que seja necessário um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Ativos contingentes – Não são reconhecidos como ativos pois são possíveis ativos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

As **provisões** (incluindo as de carácter ambiental) – como elemento do passivo que são – só devem ser reconhecidas quando cumulativamente [§13.4]:



- a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Um **acontecimento** passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre [§13.6]:

- a) Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente; ou
- b) No caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da própria entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.

É importante ter presente que o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão. Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente [§13.8].

Quanto aos **passivos contingentes**, estes não são reconhecidos. São divulgados, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade [§13.9 e §13.10].

Por outro lado, uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente [§13.11].

Um **ativo contingente** é divulgado quando for provável um influxo de contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado [§13.12].

No que se refere à mensuração, a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

Também este capítulo no seu § 13.17, determina que quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

De realçar que o presente capítulo apresenta dois §§ com matéria específica para algumas entidades abrangidas pela NCRF-ESNL, mais propriamente as **provisões do setor mutualista**, a saber:

“§ 13.30 As responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos actuariais anualmente efectuados. Nestas modalidades incluem-se, nomeadamente, subsídios de funeral, subsídios por morte, subsídio de sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, rendas vitalícias, subsídios a prazo, planos de poupança e capitais de previdência”.

“§ 13.31 Deve ser construída informação de resultados relativa aos fundos permanentes relacionados com cada uma das modalidades acima referenciadas, destinados a garantir as responsabilidades assumidas e que não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito”.

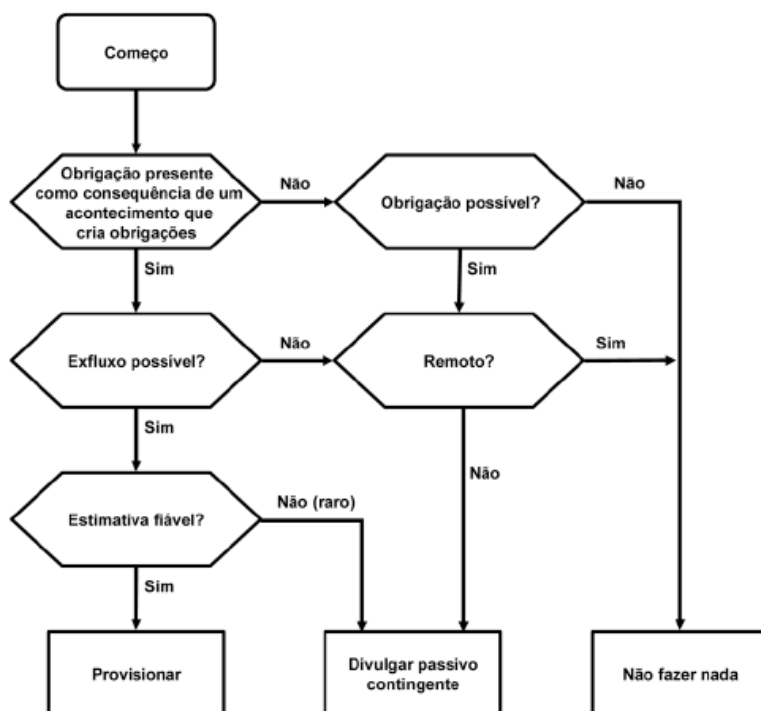
Foi ainda criada para estas entidades uma subconta com o código 298 – **Provisões específicas do setor**, a qual poderá ser utilizada para registo das provisões específicas do setor em que a entidade se insere. Assim, no caso das mutualidades, registam-se nesta conta as responsabilidades assu-



midas relativamente a períodos futuros com as modalidades associativas das associações mutualistas, sendo que as verbas a incluir anualmente nesta conta devem resultar de estudos atuais .

As suas subcontas devem ser utilizadas directamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar. Esta conta será movimentada por contrapartida de 6781 – Provisões específicas do setor.

Vide a árvore de decisão anexa ao § 13 do Aviso 6.726–B/2011:



EXEMPLO PRÁTICO N.º 12 – PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Na Creche do Monte verificou-se em Outubro do ano N uma intoxicação alimentar provocada pelos produtos utilizados numa refeição. As famílias das crianças solicitaram, por via judicial, o pagamento de uma indemnização no valor global de 20.000 €.

A Creche declinou desde logo qualquer responsabilidade no sucedido, remetendo para os seus fornecedores essa responsabilidade.

Em Junho do ano N+1 o advogado da creche informou que, face ao relatório do delegado de saúde, só agora conhecido, é provável que a entidade venha a ser responsabilizada porquanto as condições de armazenamento não eram as ideais.

Assim a entidade deve ter contabilisticamente o seguinte comportamento (ver árvore de decisão):

- **1.º No ano N** não deve reconhecer a Provisão porquanto sendo um acontecimento passado não cria obrigações. A situação deve ser divulgada nas notas anexas como sendo um passivo contingente (§ 13.7. da NCRF-ESNL), a não ser que a probabilidade de qualquer exflujo seja remota, caso em que não necessita de qualquer divulgação.



- **2.º No ano N+1** tendo em conta a informação do advogado, há uma obrigação presente como consequência de um acontecimento passado que cria obrigações, sendo muito provável que ocorrerão exfluxos (saídas) de recursos, pelo que deve ser reconhecida uma provisão no valor de 20.000€ (§ 13.3. da NCRF-ESNL).

Conta	Descrição	Débito	Crédito
673	Processos judiciais em curso	20.000,00	
293	Processos judiciais em curso		20.000,00

Aspectos relacionados com a divulgação:

A NCRF-ESNL não prescreve nenhuma obrigação específica de divulgação. Dada a sensibilidade deste assunto deve ser a Direcção da Creche a tomar esta decisão.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Não há quaisquer implicações fiscais por as provisões serem aceites como custo de acordo com a alínea h) do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, e este tipo de provisão se encontrar enquadrado na alínea a) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC.

3.12. Subsídios e outros apoios [Capítulo 14]

Neste capítulo há a realçar a alteração de designação relativamente à Norma de referência que se denomina “Subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo”.

De destacar apenas, e no comparativo com a NCRF-PE, para além da eliminação da expressão “Governo” nas diversas situações em que era utilizada, a alteração dos §§ 14.5 e 14.9, no sentido de alterar a referência a Capitais próprios e passar a mencionar Fundos patrimoniais.

Também os §§ 14.12 e 14.13, foram alterados de forma a melhor corresponderem ao tipo de entidades a que a norma se destina, e que referem o seguinte:

“§14.12 – São exemplos de outros apoios que não têm valor atribuído, os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos, a concessão de garantias, os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos ou a disponibilização, sem gastos associados para o beneficiário, de instalações, equipamentos ou outros”.

“§14.13 – O significado do benefício mencionado nos exemplos do ponto anterior pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas”.

Considerando que este tipo de apoios constitui uma parte significativa e por vezes determinantes destas entidades, vale a pena recordar que os subsídios, incluindo subsídios não monetários, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e que
- b) Os subsídios serão recebidos.

Importa ter presente que a maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser-lhe aplicado; por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira, quer ele seja recebido em dinheiro, quer como redução de um passivo.

Um empréstimo perdoável (incluindo os subsídios a fundo perdido) é tratado como um sub-



sídio quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

Uma vez que o subsídio seja reconhecido, qualquer contingência com ele relacionada será tratada de acordo com o capítulo 13 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Fundos patrimoniais, e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem.

Os subsídios consideram-se como não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão, e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Os subsídios reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido acima para os subsídios não reembolsáveis [§14.6].

Um subsídio pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido [§14.7].

Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados [§14.10].

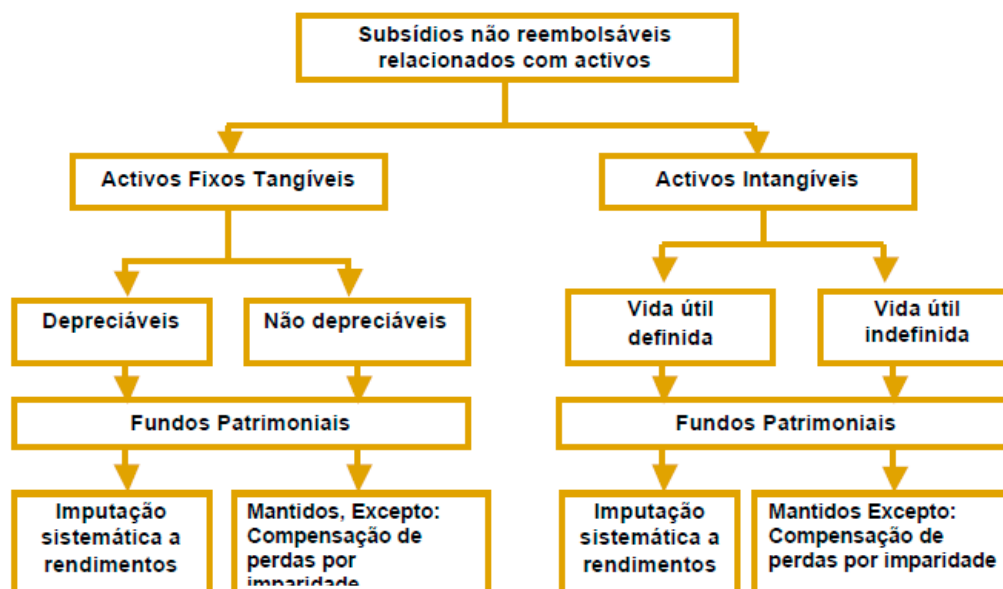
Nos casos em que um subsídio se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver capítulo 6 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com ativos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto [§14.11].

No caso da NCRF-ESNL foi adaptada a designação da conta 75 – Subsídios, doações e legados à exploração, sendo registados nas subcontas apropriadas os subsídios do Estado e os subsídios, doações e legados dos instituidores/fundadores da entidade quando destinados à exploração.

Na conta 59 – Outras variações nos fundos patrimoniais, são registados os subsídios de fundadores/ associados/membros e do Estado, bem como os donativos, que estejam associados com activos fixos tangíveis ou intangíveis.

As subcontas 593 – Subsídios e 594 – Doações incluem os subsídios e doações associados com activos fixos tangíveis e intangíveis que deverão ser transferidos numa base sistemática para a conta 7883 – Imputação de subsídios/doações para investimentos, à medida que forem contabilizadas as depreciações/ amortizações do investimento a que respeitam.

Esquemáticamente, e no que diz respeito aos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos:



5 Adaptado do Manual “SEG3010 NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo”, da autoria de Carla Carvalho e Graça Azevedo.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 13 – SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS – REGIME TRANSITÓRIO

A Associação Empresarial do Atlântico passou, a partir de 1JAN2010 a aplicar o SNC, e só irá aplicar a NCRF-ESNL a partir de 1JAN1012.

Em 30/10/2010 (*vigência do SNC-NCRF 17*) viu aprovado um subsídio de 100.000 € (*Subsídio do Governo não reembolsável relacionado com activos*) que virá a ser pago à medida que o seu projecto se realiza, devendo para o efeito remeter a documentação justificativa a fim de a mesma ser devidamente controlada. Trata-se de um projecto destinado à certificação de produtos agrícolas regionais cujos primeiros proveitos se devem verificar em Novembro de 2011. Admita-se que a comparticipação é de 50% sendo o custo do projecto de 200.000 €.

As despesas apresentadas deram origem às seguintes comparticipações (*por simplificação apenas se considerou 1 recebimento no ano de 2010 e outro em 2011*):

- Em 15/12/2010: 10.000 €
- Em 30/06/2011: 70.000 €
- Em 20/02/2012: 20.000 €

Pedido: Contabilização das operações relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012

Natureza do problema: “Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do Governo” e “Subsídios e outros apoios”

SNC-NCRF 17 e NCRF-ESNL

Reconhecimento e Mensuração:

Com a entrada em vigor do SNC a contabilização dos subsídios do governo passou a estar contemplada na NCRF 17:



♦ **Subsídio não condicional:** reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível (§ 35);

♦ **Subsídio condicional:** reconhecido como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio (§ 36).

Relacionados com ativos (ao investimento) → Activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis amortizáveis

h↑ **Problemática associada ao momento do reconhecimento do subsídio:**

Quando se poderá considerar que uma entidade tem certeza razoável de que cumpre com as condições de reconhecimento de um subsídio? Aquando da assinatura do contrato ou, pelo contrário, apenas quando o projecto de investimento está totalmente concluído?

Analisando criticamente as 2 possibilidades, um subsídio apenas deve ser reconhecido **aquando da decisão de aprovação e contratualização do mesmo**, ou seja, aquando da formalização da atribuição do subsídio por parte do Governo.

Na data da assinatura do contrato a **associação está a assumir que irá cumprir com as condições presentes** no mesmo, da mesma forma que o respectivo organismo do **Governo se está a comprometer a atribuir o subsídio** (na vigência do POC o subsídio era contabilizado em contas do passivo: 2745 – Subsídios para investimentos).

Veja-se a este propósito o esquema constante a final do ponto 3.12. do Manual.

No tocante ao subsídio, e de acordo com o §12 da NCRF 22, este enquadra-se nos subsídios do Governo não reembolsáveis para activos, pelo que **deve ser inicialmente reconhecida nos Capitais Próprios** (antes da vigência da NCRF-ESNL porquanto nos encontrávamos no ano de 2010).

Resolução:

Deverá ser efetuado o seguinte lançamento na data da assinatura do contrato:

30-10-2010 – Reconhecimento inicial do subsídio

27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores

a 59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios 100.000 €

Quando se verificar o recebimento parcial em 2010:

15/12/2010 – Recebimento total/parcial do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores 10.000 €

Como o ativo ainda não entrou em funcionamento em 2010 **não há lugar a mais lançamentos.**

Em 2011 a associação não optou por aplicar a NCRF-ESNL pelo que continua a aplicar o mesmo normativo de 2010.



No momento em que receber a 2.^a “tranche” procede ao lançamento:

15/12/2010 – Recebimento total/parcial do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores 70.000 €

Por a “exploração” da certificação se iniciar em 2011 (*à data ainda se desconhecem os valores de facturação*) há lugar ao cálculo e contabilização das amortizações (*a taxa a aplicar será de 20% ao ano*), bem como ao reconhecimento dos subsídios recebidos, devendo então serem efetuados, em 31/12/2011, os seguintes lançamentos:

31/12/2011 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

643 Activos intangíveis

a 44 Activos intangíveis

448 Depreciações acumuladas 40.000 €

31/12/2011 – *Imputação parcial do subsídio a rendimentos*

59 Outras variações no capital próprio

593 Subsídios

a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 20.000 €

Em 2012 a associação recebe o remanescente do subsídio e em 31/12/2012 procede aos lançamentos de conteúdo idêntico aos dos anos anteriores, ***mas utilizando já a NCRF-ESNL***. Na prática apenas se verifica uma noma nomenclatura nas contas (*classe 5*) sendo os movimentos contabilísticos em tudo idênticos.

20/02/2012 – Recebimento total/parcial do subsídio

12 Depósitos à ordem

a 27 Outras contas a receber e a pagar

278 Outros devedores e credores 20.000 €

31/12/2012 – Reconhecimento das depreciações

64 Gastos de depreciação e de amortização

643 Activos intangíveis

a 44 Activos intangíveis

448 Depreciações acumuladas 40.000 €

31/12/2012 – *Imputação parcial do subsídio a rendimentos*

59 Outras variações nos **Fundos Patrimoniais**

593 Subsídios



a 78 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros

7883 Imputação de subsídios para investimentos 20.000 €

Aspectos relacionados com a divulgação:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

- A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;
- Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao subsídio do Governo;

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Caso a entidade não beneficie de isenção relativamente à atividade a que o subsídio se destina, há que aplicar a alínea a) do n.º 1 do artigo 22.º do CIRC:

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

- a) *Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;*

EXEMPLO PRÁTICO N.º 14 – SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS

A Associação de Regantes do Minho apresentou um estudo económico para a construção de uma mini central hidroeléctrica, com o intuito de obter um subsídio a fundo perdido que, segundo os critérios de atribuição, se situa nos 30% do valor da construção. O projecto foi aprovado em N-2. O custo total da construção mini central, apresentado e aprovado para efeitos do projecto foi de 100.000 €.

Os dados relativos à construção são os seguintes

- Data de início da construção: 20 de Janeiro de N-1;
- Data do termo da construção: 30 de Junho de N;
- Data da entrada em funcionamento: 1 de Janeiro de N+1.

Em Janeiro de N-1 foi recebido metade do subsídio e o restante no final da construção. O edifício fabril tem uma vida útil estimada de 20 anos.

Pedidos:

1. Lançamento no final da construção do imóvel.
2. Lançamentos contabilísticos relacionados com o subsídio até 31 de Dezembro de N.

Natureza do problema: Problemática do reconhecimento inicial e mensuração subsequente do subsídio não reembolsável relacionado com activos depreciables.

NCRF-ESNL (**capítulos aplicáveis**): 7 e 14



Resolução:

1) Lançamento no final da construção do imóvel.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
432 - Activos fixos tangíveis - Edifícios e outras construções	453 - Investimentos em curso -Activos fixos tangíveis em curso	100.000	30/6/N - Final construção do edifício

Embora a entrada em funcionamento do edifício tenha ocorrido em Janeiro de N+1, em finais de Junho do ano anterior admite-se que o activo já se encontrava em condições para ser utilizado. Nos termos do ponto 7.18 da NCRF-ESNL, “A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida.” Assim em N a entidade deve reconhecer os gastos de depreciação do edifício relativos ao segundo semestre deste ano.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
642 - Gastos de depreciação e de amortização - Activos fixos tangíveis	438 - Activos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas	2.500	31/12/N - Depreciação do período

Depreciação de N = $100.000 \text{ €} / 20 * 6/12 = 2.500$

2) Lançamentos contabilísticos relacionados com o subsídio até 31 de Dezembro de N

Em N-2 a entidade teve a comunicação da aprovação do subsídio, que ascende a 30.000 € ($30\% * 100.000 \text{ €}$). Admitindo que nessa data aquela decisão foi alvo de contratualização e que se verificam os critérios de reconhecimento previsto no capítulo 14 da NCRF-ESNL, existe segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições associadas ao subsídio e o subsídio será recebido deve-se efectuar o seguinte lançamento contabilístico em N-2:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	593 - Outras variações nos fundos patrimoniais - subsídios	30.000	Dez./N-2 - Reconhecimento inicial do subsídio

Posteriormente, registar-se-á o recebimento do subsídio em duas tranches de 15.000 € cada:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	15.000	Jan./N-1 - Recebimento primeira tranche do subsídio

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 - Depósitos à ordem	278 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores	15.000	Jun./N - Recebimento segunda tranche do subsídio

Nos termos do ponto 14.5 da NCRF-ESNL os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Fundos Patrimoniais e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

No caso em concreto, como apenas em Julho de N se começou a registar os gastos associados ao edifício, por via da depreciação, também só a partir desta data deverá ser imputada a parte proporcional do subsídio a rendimentos.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
593 - Outras variações nos Fundos Patrimoniais - subsídios	7883 Imputação de subsídios para investimentos	750 €	31.12.N - Imputação parcial do subsídio a rendimentos

$30.000 \text{ €} / 20 * 6/12 = 750$



Aspectos relacionados com a divulgação do subsídio no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue:

- A natureza e extensão dos subsídios reconhecidos nas demonstrações financeiras;
- Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao subsídio;

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Caso a entidade não beneficie de isenção relativamente à atividade a que o subsídio se destina, há que aplicar a alínea a) do n.º 1 do artigo 22.º do CIRC:

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

a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;

EXEMPLO PRÁTICO N.º 15 - SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS

A Associação Empresarial do Interior, apresentou em Janeiro de N uma candidatura ao sistema de incentivos QRENINVEST, com o seguinte plano de gastos previstos:

Gastos previstos	N	N+1	N+2
Materiais	5.000 €	7.500 €	8.000 €
Pessoal	10.000 €	12.000 €	10.000 €
Gastos Gerais de Investigação	4.000 €	3.000 €	2.000 €
Total dos gastos previstos	19.000 €	22.500 €	20.000 €

O programa prevê a atribuição de um subsídio não reembolsável (fundo perdido) correspondente a 30% dos gastos.

A candidatura foi aprovada Junho de N+1, e o subsídio foi integralmente recebido em Dezembro de N+1. Os gastos incorridos, até ao final de N+1, foram os seguintes:

Gastos incorridos	N	N+1
Materiais	5.500 €	8.500 €
Pessoal	9.800 €	12.600 €
Gastos Gerais de Investigação	4.500 €	3.500 €
Total dos gastos previstos	19.800 €	24.600 €

Pedido: Contabilização do recebimento do subsídio e da imputação a rendimentos no período N+1.

Pedido: Contabilização do recebimento do subsídio e da imputação a rendimentos no período N+1.

Natureza do problema: Problemática do reconhecimento inicial e mensuração subsequente do subsídio relacionado com rendimentos.



NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 14

Resolução:

Tendo em consideração a aprovação da candidatura, e pelo facto da entidade já ter realizado parcialmente os gastos previstos em Junho de N+1, estão reunidas as condições para o reconhecimento do subsídio. Não se tratando de um subsídio relacionado com activos, deverá ser relevado na conta “282 – Rendimentos a reconhecer”.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
2781 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores – Entidade Gestora do Subsídio	282 – Rendimentos a reconhecer	18.450	Jun./N+1 - Reconhecimento inicial do subsídio

$$18.450 = (19.000 + 22.500 + 20.000) * 30\%$$

Pela contabilização do recebimento integral do subsídio em Dezembro de N+1 e pela imputação a rendimentos na proporção dos gastos incorridos em N e N+1:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 – Depósitos à Ordem	2781 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores – Entidade Gestora do Subsídio	18.450	Dez./N+1 – Recebimento do subsídio

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
282 – Rendimentos a reconhecer	751 – Subsídios do Estado e Outros entes públicos	13.320	Dez./N+1 – Imputação a rendimentos

$$13.320 = ((19.800 + 24.600) / (19.000 + 22.500 + 20.000)) * 18.450$$

Aspectos relacionados com a divulgação do subsídio no Anexo:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgue: A natureza e extensão dos subsídios reconhecidos nas demonstrações financeiras; Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao subsídio;

ENQUADRAMENTO FISCAL:

O procedimento contabilístico está de acordo com o fiscal, não há quaisquer implicações fiscais por a entidade ter respeitado o disposto no art.º 22.º do CIRC.

3.13. Alterações em taxas de câmbio [Capítulo 15]

Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.

Subsequentemente e à data de cada balanço:

- Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;
- Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.



As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma entidade a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram [§15.4].

Nos casos em que a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente àquele em que ocorreu, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período [§15.5].

Não tendo sido criada qualquer conta específica, nesta matéria, para este tipo de entidades, aplica-se o mesmo procedimento que as entidades sujeitas ao SNC dito normal, conforme se encontra esclarecido no sítio da CNC (ver **FAQs SNC nº 10** <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc0.htm>), ou seja,:

i) Se estiver em causa a actividade de investimento:

6863 – Diferenças de câmbio desfavoráveis;

7861 – Diferenças de câmbio favoráveis.

ii) Se estiver em causa actividade operacional:

6887 – Diferenças de câmbio desfavoráveis;

7887 – Diferenças de câmbio favoráveis.

iii) Se estiver em causa actividade de financiamento:

6921 – Diferenças de câmbio desfavoráveis;

793 – Diferenças de câmbio favoráveis.

3.14. Impostos sobre o rendimento [Capítulo 16]

De acordo com o § 16.1, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar.

Para as finalidades da NCRF-ESNL, a expressão “impostos sobre o rendimento” inclui todos os impostos baseados em lucros tributáveis, incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal. [§ 16.2].

Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo. [§ 16.3]

Devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço [§16.4].

A contabilização dos efeitos de impostos correntes derivados de uma transacção ou de outro acontecimento deve ser consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no Fundo patrimonial, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no Fundo patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente nessa rubrica [§ 16.5].

Uma entidade deve compensar ativos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:



Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e

Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar simultaneamente o passivo.
[§ 16.6]

O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados [§ 16.7].

EXEMPLO PRÁTICO N.º 16 – IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

A Sociedade de Autores, apurou no exercício de 2011, referente a actividades de natureza comercial, um resultado antes de imposto no montante de 20.000 euros. As correcções fiscais (positivas e negativas) inscritas no Quadro 3 do anexo D da IES ascendem a 2.500 euros, resultando num lucro tributável de 22.500 euros. Em 2010 a entidade apresentou um prejuízo fiscal no setor de 10.000 euros. O Imposto sobre o rendimento do exercício estimado ascende a 2.687,50 €. Não há lugar ao pagamento de derrama por a associação não exercer a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Pedido: Contabilize o imposto sobre o rendimento do exercício no ano N

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração do imposto sobre o rendimento

NCRF-ESNL (**capítulo aplicável**): 16

Reconhecimento e mensuração do imposto sobre o rendimento

Os impostos sobre o rendimento devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

Os passivos por impostos sobre o rendimento devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais aprovadas à data do balanço.

Resolução:

Lucro Tributável: 22.500 €

Prejuízos fiscais: (10.000 €)

Matéria Colectável: 12.500 €

Colecta: $12.500 \text{ €} \times 21,5\% = 2.687,50 \text{ €}$

Derrama: 0

Tributações autónomas: 0

NOTA:

- **Exercício de 2009:** O valor de IRC a pagar seria, por força do art.º 73.º da Lei 64-A/2008 1.562,50 €
- **Exercício de 2010:** O valor a pagar seria $12.500 \text{ €} \times 20\% = 2.500 \text{ €}$

Aspectos relacionados com a divulgação:

– Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que se divulgar gasto por impostos sobre o rendimento.



ENQUADRAMENTO FISCAL:

Ao longo do exemplo foram feitas referências aos normativos fiscais. Acerca da aplicação no tempo das taxas aos clubes desportivos ver o ponto 4.1.2. deste manual, nomeadamente o quadro síntese em que resume a recente evolução da tributação deste tipo de entidades, e onde se conjuga a aplicação da taxa prevista no art.º 87, n.º 5 do CIRC com a dedução prevista no art.º 54.º do EBF.

3.15. Instrumentos financeiros [Capítulo 17]

- O presente capítulo aplica-se a todos os instrumentos financeiros com exceção de:
- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
 - ◊ Alterações no risco segurado;
 - ◊ Alterações na taxa de câmbio;
 - ◊ Entrada em incumprimento de uma das partes;
 - ◊ Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:
 - * Alterações no preço do bem locado;
 - * Alterações na taxa de câmbio;
 - * Entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, ou um passivo financeiro apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento [§17.1].

Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:

- a) Instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os contraídos em moeda estrangeira;
- b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos [§ 17.3].

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período [§ 17.4].

Os custos de transacção só podem ser incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade [§ 17.5].

À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados [§ 17.6].

A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados [§17.10].

No que toca ao desreconhecimento de ativos financeiros e de passivos financeiros este capítulo da NCRF-ESNL segue o estabelecido na NCRF-PE.



EXEMPLO PRÁTICO N.º 17 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS

Uma Federação Desportiva tem uma dívida a receber dum clube seu filiado no montante de 20.000 €, que venceu no dia 15 de Junho de N. No final do exercício N, a Federação Desportiva, na sequência de sucessivos e insistentes pedidos de cobrança, e por uma questão de prudência, decidiu reconhecer uma perda por imparidade.

Durante o exercício de N+1, e após o envio de uma carta emitida pelo advogado da federação, o clube pagou 10.000 €.

Pedido: Contabilize as operações nos períodos N e N+1, conforme previsto na NCRF-ESNL

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração de imparidades

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): 17

Reconhecimento e mensuração de imparidades em clientes

Conforme referido na NCRF-ESNL os activos financeiros relativos a contas a receber são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a correcções subsequentes derivadas de eventuais imparidades.

Para determinar se um activo financeiro está ou não com imparidade, uma entidade deve rever a sua quantia escriturada, bem como determinar a sua quantia recuperável e reconhecer a diferença como uma perda por imparidade.

Resolução:

Dado que existe uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade.

Ano N

Pelo reconhecimento da perda por imparidade no final do ano N:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
217 – Clientes cobrança duvidosa	211 – Clientes C/C	20.000	Transferência para clientes cobrança duvidosa

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
6511 – Perdas por imparidade – em dívidas a receber - Clientes	219 – Perdas por imparidade acumuladas	20.000	Reconhecimento da perda por imparidade

Ano N+1

Pela reversão de parte da perda por imparidade:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
12 – Depósitos à ordem	217 – Clientes cobrança duvidosa	10.000	Recebimento de 10.000 €

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
219 – Perdas por imparidade acumuladas	76211 – Reversões de perdas por imparidade em Clientes	10.000	Reversão pelo valor recebido

Aspectos relacionados com a divulgação:

Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se que por cada natureza de activos financeiros em imparidade, divulgar:



- A quantia da imparidade acumulada no começo e no fim do período;
- As perdas por imparidade reconhecidas no período;

Quantias de quaisquer reversões de perdas por imparidade durante o período

ENQUADRAMENTO FISCAL:

Caso a entidade não esteja isenta de IRC a perda por imparidade apenas seria reconhecida fiscalmente em 25%, de acordo com o n.º 2 do art.º 36.º do CIRC, pelo que haveria a acrescer o remanescente.

Aquando da reversão, no exercício seguinte haveria de se ter em conta o valor já tributado.

3.16. Benefícios dos empregados [Capítulo 18]

No que respeita a benefícios dos empregados, uma entidade deve reconhecer:

- a) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- b) Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são os seguintes:

- a) Benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes; e
- b) Benefícios de cessação de emprego.

Recorde-se que os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados, quer a empregados, quer aos seus dependentes, e podem ser liquidados por pagamentos (ou fornecimento de bens e serviços) feitos, quer directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes, quer a outros, tais como empresas de seguros [§18.3].

Por outro lado é sabido que um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, accidental ou temporária. Para os fins deste capítulo, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência [§18.4].

A contabilização dos benefícios a curto prazo é geralmente linear, porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo, e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada [§18.5].

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço:

- a) Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga; se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
- b) Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão



dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, o capítulo 11 – Inventários e o capítulo 7 – Ativos Fixos Tangíveis) [§ 18.6].

Este capítulo não faz qualquer referência a planos de participação nos lucros e gratificações, o que se compreende perfeitamente considerando o objeto das entidades sujeitas à aplicação da presente Norma.

Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade e, nessa medida, são reconhecidos imediatamente como um gasto [§18.7].

A NCRF-ESNL não trata de outros benefícios aos empregados, tais como:

- Benefícios pós-emprego (pensões, seguros de vida, entre outros); e
- Outros benefícios a longo prazo dos empregados (licença sabática, jubileu, entre outros), os quais, se existirem, serão reguladas pela NCRF 28 – Benefícios de Empregados.

EXEMPLO PRÁTICO N.º 18 – BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS

A Associação dos Motards do Centro possui, como actividade acessória, três delegações onde além do apoio aos sócios procede à venda de diversos produtos relacionados com a actividade da associação (mapas, emblemas, vestuário, GPS, etc). Estas mercadorias podem ser vendidas a terceiros, tendo os sócios direito a um desconto de 10% sobre os preços marcados.

Tem sido prática das diversas direcções da associação atribuir, como incentivo aos trabalhadores, um prémio de acordo com os montantes facturados, prémio esse que tem necessariamente de ser aprovado em Assembleia Geral. Face aos valores vendidos no ano N a direcção propôs um prémio de 10.000 €. É espectável que mais uma vez a assembleia geral aprove esta proposta.

Pedido: Contabilize este prémio no ano N

Natureza do problema: Reconhecimento e mensuração dum gasto com o pessoal

NCRF-ESNL (capítulo aplicável): § 18 – benefícios aos empregados

Reconhecimento e mensuração dos benefícios dos empregados

De acordo com o § 18.1. da NCRF-ESNL uma entidade deve reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

A contabilização da gratificação aos trabalhadores com base no montante anual das vendas realizadas entidade, é reconhecida como gasto por contrapartida de um passivo no período N, porque existe já em N uma obrigação presente (construtiva), proveniente de acontecimentos passados (prémio de produtividade em função do volume de vendas), e cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade (o pagamento aos empregados no próximo período) que incorpora benefícios económicos.

Resolução:

Dado que a estimativa é fiável, porquanto a proposta da direcção se fundamenta no volume de vendas, o valor a considerar é de 10.000 €

Conta	Descrição	Débito	Crédito
638	Outros gastos com o pessoal	10.000 €	
2722	Credores por acréscimos de gastos		10.000 €



Aspectos relacionados com a divulgação:

- Apesar da NCRF-ESNL não prescrever uma divulgação específica recomenda-se uma explicação acerca dos pressupostos que basearam o reconhecimento e mensuração da estimativa relacionada com a gratificação.

ENQUADRAMENTO FISCAL:

O procedimento contabilístico está de acordo com o fiscal, tendo a entidade respeitado o disposto no art.º 18.º do CIRC.



4. TRIBUTAÇÃO DAS ESNL: ENQUADRAMENTO NOS PRINCIPAIS IMPOSTOS

No seguimento do apresentado no ponto 1.5. acima, e sendo que neste capítulo se desenvolverá a matéria de índole fiscal faremos desde já uma breve referência às influências da fiscalidade na contabilidade, ou dito de outra forma, a identificação dos normativos “contabilísticos” inseridos nas matérias fiscais. É importante realçar este facto, pois como se referiu no ponto 2.5. deste manual, o RGIT também tipifica como infracção fiscal o não cumprimento do normativo contabilístico, tendo os limites da coima sido agravados com a Lei do OE/2012.

Refira-se desde já que a classe de contas 24 – **Estado e outros entes públicos** é idêntica (*vide o n.º 2 do art.º 1.º da Portaria n.º 106/2011 de 14/03*) à da Portaria n.º 1011/2009, de 9/09, sendo a sua movimentação em tudo semelhante ao SNC.

No tocante ao **IRC**, nos art.ºs 123.º a 125.º do Código são estabelecidas as obrigações contabilísticas das empresas, e no que se refere ao **IVA**, é o art.º 44.º do Código que estabelece os requisitos da contabilidade. Trata-se de matéria do conhecimento generalizado dos TOC e cuja aplicação não difere das entidades que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola.

Paralelamente, o art.º 23.º do CIVA, sobre métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, tem implicações de natureza contabilística idênticas para todos os sujeitos passivos deste imposto sendo, no caso particular do ESNL, bastante comum (*vide exemplo prático n.º 22 no ponto 4.2.4.*).

Em termos de IVA é, ainda, importante realçar o que dispõem os n.ºs 1 do art.º 53.º do Código, quando refere que “1 – Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10.000”.

Ou seja, uma ESNL (**se não for obrigada a possuir contabilidade organizada por outros motivos**) pode beneficiar da isenção prevista neste artigo desde que não tenha atingido “um volume de negócios superior a € 10.000”, entendendo-se como volume de negócios o estabelecido no art.º 43.º do CIVA (*vide exemplo prático n.º 1*).

No que concerne ao **Imposto de Selo**, o respectivo Código estabelece no art.º 53.º as obrigações contabilísticas a que os sujeitos passivos deste imposto estão obrigados, sendo de aplicação idêntica a todos os sujeitos passivos. Vai, porém, mais além quando determina no seu n.º 4 que: “As entidades que nos termos dos Códigos do IRC (...) não estejam obrigadas a possuir contabilidade organizada (...) quando obrigados à liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado, **devem possuir registos adequados ao cumprimento do disposto no n.º 3.**”. Dito de outra forma, que na aplicação do Regime de Caixa desenvolvido no ponto 2.4. deste manual é necessário ter-se em consideração que os registos deverão especificar os elementos necessários à verificação do imposto do selo liquidado, nomeadamente os constantes das alíneas a), b) c) e d) do n.º 3 do art.º 53.º.

4.1. As ESNL no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

4.1.1. O princípio da sujeição geral a imposto

Importa em primeiro lugar referir que as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos de IRC, por força do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do respectivo Código. Assim, e de acordo com esse preceito legal:

“Artigo 2.º – Sujeitos passivos

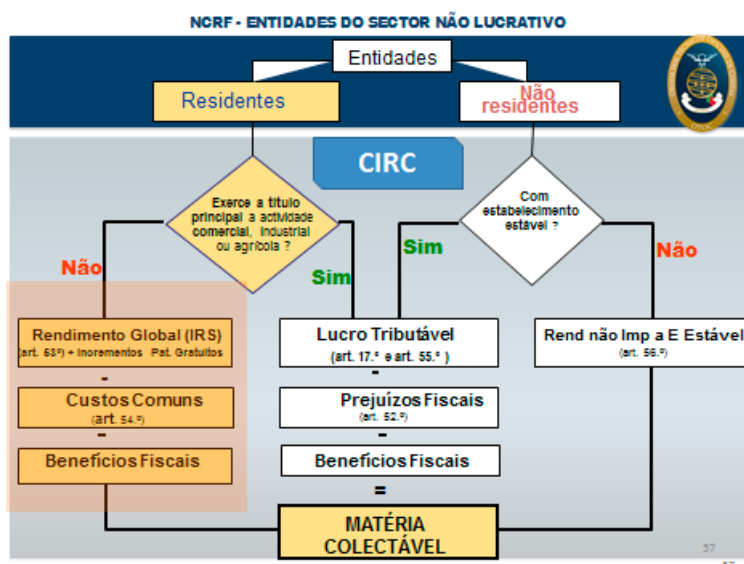
1. São sujeitos passivos do IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;
- b) *As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas (...)*”.

Simultaneamente, também é verdade que este tipo de entidades, pela sua própria designação e natureza “sem fins lucrativos”, não exercem, pelo menos a título principal, actividades empresariais. Contudo, e de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC, o IRC incide sobre “o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que **não exerçam, a título principal**, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Pelo que, para as pessoas coletivas com sede ou direcção efetiva em território nacional, e que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base do seu IRC corresponderá ao montante apurado de acordo com as regras consideradas para efeitos de IRS, a que acrescem os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (nomeadamente do-nativos), aplicando-se esta norma a todas as entidades sem fins lucrativos, apesar da sua grande diversidade, conforme identificado no ponto 1.4. anterior.

Esquemáticamente veja-se o acetato seguinte (com Lei n.º 64-B/2011, de 30/12- OE2012 para os clubes desportivos o benefício fiscal previsto no art.º 54.º passa a ser uma dedução à Matéria Colectável e não à soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no n.º 3 do artigo 11.º do Código do IRC – vide Exemplo Prático 21):





4.1.2. Principais isenções das ESNL em sede de IRC

Conforme se encontra elencado nos artigos 10.º e 11.º do CIRC, muitas das ESNL beneficiam de isenção (no todo ou em parte) deste imposto no relativo aos rendimentos por si obtidos; assim:

“Artigo 10.º – Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social

1 – Estão isentas de IRC:

- a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;*
- b) As instituições particulares de solidariedade social⁹, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;*
- c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente (...).”*

Relativamente ao acesso à respectiva isenção, se para as PCUPA e IPSS, bem como para as pessoas coletivas a estas legalmente equiparadas, a mesma é automática, tal não acontece com as pessoas de mera utilidade pública (PCUP), que estão obrigadas a reconhecimento prévio por parte do Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados.

Esta isenção pode não ser total sendo, ainda assim, sujeita a determinados condicionalismos, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 10.º do CIRC:

*“3 – A isenção prevista no n.º 1 **não abrange** os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas **fora do âmbito dos fins estatutários**, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:*

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;*
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director-geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;*
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas (...).”*

Dispõe, também, o n.º 4 do mesmo artigo que o “incumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) do número anterior determina a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive”; e que o incumprimento do requisito referido na alínea b) do n.º 3 (afectação de percentagem do rendimento isento aos fins prosseguidos), determina a sujeição a tributação, “no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afecta aos respectivos fins”.

Por seu turno, a existência de atividades de natureza empresarial fora do âmbito dos fins estatutários implica a não isenção destas entidades relativamente a tais rendimentos.

O n.º 1 do artigo 11.º do CIRC prevê ainda isenções para as Associações que desenvolvam actividades culturais, recreativas e desportivas, aplicando-se as mesmas aos rendimentos delas directa-

⁹ A isenção das “entidades anexas” antes referidas nesta alínea foi revogada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, OE2012.

mente derivados, desde que observadas um conjunto de condições; assim:

“2 – A isenção prevista no número anterior só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;

b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior” (...).’

Também, neste tipo de entidades não se consideram rendimentos directamente derivados do exercício das actividades indicadas no n.º 1, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo (cf. n.º 3 do artigo referido).

De salientar que para este tipo de associações o artigo 54.º do EBF prevê ainda o seguinte:

“Artigo 54.º – Colectividades desportivas, de cultura e recreio

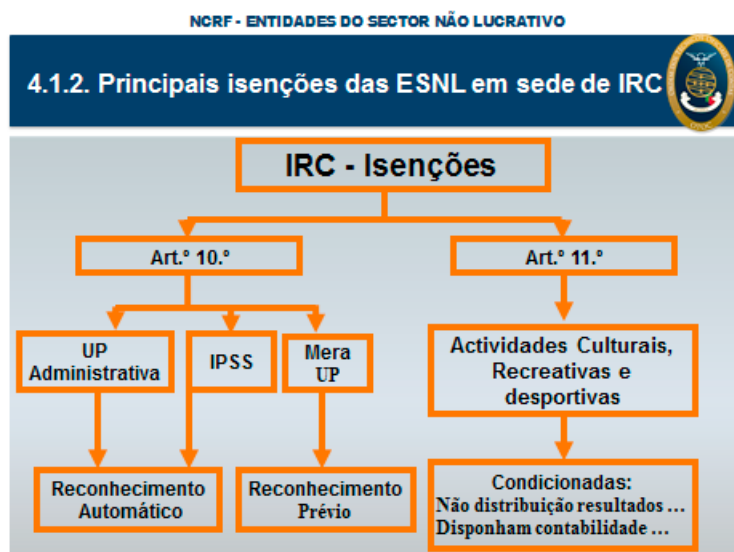
[Artigo republicado e renumerado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho]

1 – Ficam isentos de IRC os rendimentos das colectividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação, e não isentos nos termos do mesmo Código, não exceda o montante de € 7500. [Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE]

2 – As importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas à matéria colectável até ao limite de 50% da mesma, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento. [Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE]

Repare-se, no entanto, que enquanto o artigo 11.º do CIRC isenta os rendimentos diretamente resultantes das actividades desportivas, de cultura e recreio, o normativo do EBF citado isenta os rendimentos das dessas coletividades desde que os rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos não ultrapasse o montante ali referido.

Esquemáticamente veja-se o seguinte acetato:





Exemplo Prático n.º 19

O “Clube Amantes da Boa Vida”, é uma associação recreativa e de lazer, onde se praticam algumas modalidades desportivas nomeadamente ginástica, danças de salão e artes marciais.

Possui ainda nas suas instalações um pequeno bar que explora.

No ano de 2011 obteve os rendimentos e suportou os custos que a seguir se discriminam:

Rendimentos brutos:

• Ginástica	20.000 €
• Danças de Salão	30.000 €
• Artes Marciais	7.500 €
• Outras Actividades desportivas	12.500 €
• Bar	10.000 €

Custos específicos:

• Custos actividades desportivas	55.000 €
• Custos do Bar	7.500 €
• Custos comuns	8.300 €

Determine a matéria colectável de IRC e o montante de imposto a pagar, e preencha os campos específicos da DM22 e do anexo D da IES

Resolução

a) A entidade é sujeito passivo do imposto por força no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC.

O IRC incide sobre o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS – alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC.

Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (n.º 1 do artigo 11.º do CIRC), pelo que os rendimentos da ginástica, danças de salão, artes marciais e outras actividades desportivas estão isentos.

No entanto, os rendimentos do bar não estão isentos por força do n.º 3 do referido artigo 11.º.

A determinação do rendimento global (soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias – n.º 1 do artigo 53.º do CIRC), corresponde a:

Rendimento bruto do bar	10.000
Custos do bar	7.500
Rendimento líquido	2.500
Custos comuns	1.037,5 (a)
Matéria Colectável de IRC.....	1.462,5 €



(a) 80.000 € ----- 8.300 €

10.000 € ----- x

x = 1.037,5 (alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 54.º)

Se eventualmente os rendimentos brutos do bar não excedessem os 7.500 €, esses rendimentos estariam isentos nos termos do n.º 1 do artigo 54.º do EBF.

A taxa a aplicar será de 21,5%¹⁰ de harmonia com o disposto no n.º 5 do artigo 87.º do CIRC:

Imposto a pagar = 1.462,50 € X 21,5 % = 314,44 €

b) O quadro 07 do anexo D da Declaração Anual ficará:

07 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL				
RENDIMENTOS				
COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA	CAPITAIS	PREDIAIS	MAIS - VALIAS	OUTROS
D235 2 500,00	D236 . ,	D237 . ,	D238 . ,	D239 . ,
RENDIMENTO GLOBAL (D235 + D236 + D237 + D238 + D239)		D240 . ,	BENEFÍCIOS FISCAIS D242 . ,	
CUSTOS COMUNS E OUTROS (ver instruções)		D241 1 037,50	MATÉRIA COLECTÁVEL (D240 - D241 - D242) D243 1 462,50 (a indicar no campo 322 da Decl. Mod.22)	

Por sua vez os quadros 9 e 10 da DM22 ficarão:

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL								
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	. ,	312	. ,	323	. ,		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	. ,	313	. ,	324	. ,	400	. ,
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	. ,	320	. ,	331	. ,	407	. ,
Benefícios fiscais	310	. ,	321	. ,	332	. ,	408	. ,
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)	311	. ,	322	1 .462 ,50	333	. ,	409	. ,
Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:								
Valor utilizado no período		397 . ,	NIF					
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)							346	1 .462 ,50

Quadro 10 da DM22:

10 CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A . . ,
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B . . ,
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa 348 21,5% %)	349 . 314,44
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350 . . ,
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370 . . ,
COLECTA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	351 . 314,44

¹⁰ Esta taxa foi de 20% até 31 de Dezembro de 2010 - Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE2011. Acerca da não aplicação em 2010 e 2011 da taxa reduzida de 12,5% ver ponto 4.1.7. deste manual



No caso de se tratar de clubes desportivos, e de acordo com o n.º 2 do artigo 54.º do EBF, estas entidades podem deduzir até 50% à Matéria Colectável (*até 31.12.2011 a dedução poderia atingir de 90% da soma algébrica dos rendimentos*) da soma algébrica dos rendimentos líquidos sujeitos a imposto.

Antes porem de darmos um exemplo acerca dos clubes desportivos, que podem beneficiar em simultâneo com o art.º 54.º do EBF, elaboramos o seguinte quadro síntese em que resume a recente evolução da tributação deste tipo de entidades, onde se conjuga a aplicação da taxa prevista no art.º 87, n.º 5 do CIRC com a dedução prevista no art.º 54.º do EBF:

Anos	Taxas art.º 87 CIRC		Dedução EBF
	Normal	Reduzida	Art.º 54.º
2008	20,0%		90%
2009 (a)	20,0%	12,5%	90%
2010	20,0%		90%
2011	21,5%		90%
2012	21,5%		50%

(a) Opção nos termos do art.º 73 da Lei 64-A/2008

Vejamos o exemplo seguinte, cuja solução apresentada se refere ao ano de 2011:

Exercício Prático n.º 20 - Actividade desenvolvida por Clube Desportivo

O clube de futebol, o “Ás da Bola”, desenvolve a sua actividade desportiva possuindo para o efeito um campo de futebol, onde jogam e treinam diversas equipas de futebol juvenil e infantil (*desporto amador*). Paralelamente a esta actividade obtém receitas dum pequeno bar que explora directamente, de publicidade no campo de futebol e do aluguer de espaço para colocação de antenas de telemóveis. Começou ainda a funcionar no ano de 2011, e durante os fins de semana, uma sala de bingo.

Dado o interesse do trabalho comunitário desenvolvido recebeu ainda da Câmara Municipal da sua área, um subsídio de apoio à equipa de futebol, bem como diversos donativos.

Os valores evidenciados pela contabilidade relativamente ao ano de 2011 foram:

Receitas

Actividade desportiva	123 732,23 euros
Receitas do Bingo	4 763,52 euros
Publicidade	5 985,57 euros
Bar	17 507,81 euros
Donativos	2 373,00 euros
Aluguer espaço para antenas	14 963,94 euros
Subsídios	24 939,89 euros

Custos

Actividade desportiva	129 432,78 euros
Bingo	4 129,31 euros
Bar	12 545,56 euros

PRETENDE-SE:

1. O cálculo do IRC, a pagar ou a recuperar;
2. O preenchimento da DM 22 e do anexo D da Declaração Anual do exercício de 2011;



3. Nesta situação há lugar a pagamentos por conta?

Resolução

a) A entidade é sujeito passivo do imposto por força no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC.

O IRC incide sobre o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS – alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC.

Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (n.º 1 do artigo 11.º do CIRC).

No entanto, os rendimentos da publicidade, do bar e aluguer de espaço para antenas não estão isentos por força do n.º 3 do referido artigo 11.º do CIRC.

Os subsídios são considerados rendimentos não sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do artigo 54.º do CIRC, se se destinarem a financiar a realização de fins estatutários.

Assim a determinação do rendimento global (soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias – n.º 1, do artigo 53.º, do CIRC) corresponde a:

	Bingo ¹³	Publicidade	Bar	Antenas	Total
Rendimento Bruto	4.763,52	5.985,57	17.507,81	14.963,94	43.220,84
Dedução Específica	4.129,31	0,00	12.545,56	0,00	16.674,87
Rendimento Líquido	634,21	5.985,57	4.962,25	14.963,94	26.545,97
Rendimento Global	26.545,97				

Uma vez que estamos em presença de um clube desportivo, há lugar ao benefício previsto no n.º 2 do artigo 54.º do EBF, ou seja:

Assim teremos:

Rendimento Global 26.545,97 €

Benefício fiscal (artigo 54.º EBF)..... 23.891,37 €¹²

Matéria Colectável 2.654,60 €

A taxa a aplicar será de 21,5%¹³ de harmonia com o disposto no n.º 5 do artigo 87.º do CIRC:

Imposto a pagar = 2.654,60 € X 21,5 % = 570,74 €

b) O quadro 07 do anexo D da Declaração anual ficará:

07 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL					
RENDIMENTOS					
COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA	CAPITAIS	PREDIAIS	MAIS - VALIAS	OUTROS	
D235	D236	D237	D238	D239	
26 545,97	.	.	.	.	
RENDIMENTO GLOBAL (D235 + D236 + D237 + D238 + D239)		D240	BENEFÍCIOS FISCAIS		D242
		26 545,97			23 890,95
CUSTOS COMUNS E OUTROS (ver instruções)		D241	MATÉRIA COLECTÁVEL (D240 - D241 - D242)		D243
		.	(a indicar no campo 322 da Decl. Mod.22)		2 654,60

¹¹ O Bingo não está sujeito a Imposto Especial de Jogo pelo que não se enquadra no artigo 7.º do CIRC.

¹² Custos em actividades desportivas não provenientes de subsídios (129.432,78 – 24.939,89 = 104.492,89), logo deduzirá até à concorrência, podendo o excesso ser deduzido até ao final do 2.º exercício seguinte ao do investimento. Por se tratar do ano de 2011 foi deduzido 90%.

¹³ Esta taxa foi de 20% até 31 de Dezembro de 2010 – Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro – OE2011. Acerca da aplicação da taxa reduzida de 12,5% ver ponto 4.1.7. deste manual.



09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL							
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	.	312	.	323	.		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	.	313	.	324	.	400	.

Por sua vez os quadros 9 e 10 da DM22 ficarão:

3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	.	320	.	331	.	407	.
Benefícios fiscais	310	.	321	.	332	.	408	.
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)	311	.	322	2.654,60	333	.	409	.

Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:

Valor utilizado no período NIF

MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409) 2.654,60

10	CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A	.	.	
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B	.	.	
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa 348 21,5% %)	349	.	.	570,74
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.	
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.	
COLECTA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	351	.	.	570,74

c) Não há lugar a pagamentos por conta, uma vez que não exerce a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 1 do artigo 96.º).

Outras entidades não mencionadas nos pontos anteriores são, ainda, objecto de apoios fiscais, estando nessa situação as contempladas no artigo 55.º do EBF, que dispõe do seguinte modo:

“Artigo 55.º – Associações e Confederações

1 – Ficam isentos de IRC, excepto no que respeita a rendimentos de capitais e a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, tal como são definidos para efeitos de IRS, e sem prejuízo do disposto no número seguinte:

- As pessoas colectivas públicas, de tipo associativo, criadas por lei para assegurar a disciplina e representação do exercício de profissões liberais;
- As confederações e associações patronais e sindicais.

2 – Ficam isentos de IRC os rendimentos das associações sindicais e das pessoas colectivas públicas, de tipo associativo, criadas por lei para assegurar a disciplina e representação do exercício de profissões liberais, derivados de acções de formação prestadas aos respectivos associados no âmbito dos seus fins estatutários.

3 – Ficam isentos de IRC os rendimentos obtidos por associações de pais derivados da exploração de cantinas escolares (...).”

A todas as restantes entidades sem fins lucrativos que não tenham enquadramento em qualquer uma das situações anteriormente elencadas, é-lhes aplicado o regime comum a este tipo de entidades, ou seja, o disposto na Secção III – Pessoas Colectivas e Outras Entidades Residentes que Não Exerçam, a Título Principal, Actividade Comercial, Industrial ou Agrícola (artigos 53.º e 54.º do Código do IRC). O mesmo acontece relativamente às entidades acima analisadas mas que por



ausência de cumprimento de alguns dos requisitos ou condicionalismos legais fiquem sujeitas a tributação.

4.1.3. Sociedades Anónimas Desportivas

Embora se trate dum tipo de sociedade comercial, e portanto excluída do âmbito deste manual, o facto das mesmas terem invariavelmente origem em clubes desportivos far-se-à uma pequena referência aos benefícios fiscais previstos para as sociedades anónimas desportivas, que dispõem de um regime fiscal específico, constante do Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril e da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro.

De acordo com o artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 67/97, são considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, as importâncias concedidas pela sociedade desportiva ao clube originário que goze do estatuto de utilidade pública, desde que as mesmas sejam investidas em instalações ou em formação desportiva.

No que diz respeito à Lei n.º 103/97, as especificidades referem-se, fundamentalmente, às amortizações do direito de contratação de jogadores, incluindo o respectivo reinvestimento, bem como às mais-valias e à isenção de IS e IMT, decorrentes dos processos de transferência dos activos dos clubes desportivos para as sociedades desportivas que lhes sucedem.

Pretendeu-se criar um regime próprio de neutralidade fiscal que, entre outras situações, desse cobertura à transferência dos activos dos clubes desportivos para as sociedades desportivas ou para outras sociedades inseridas no processo de reorganização do desporto português.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 103/97, às transmissões de elementos do activo imobilizado efectuadas do clube desportivo para a sociedade desportiva, ou para outra sociedade cujo capital social seja maioritariamente detido pela sociedade desportiva ou pelo clube fundador, é aplicável, durante os primeiros cinco anos a contar da data do início de actividade, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 74.º do Código do IRC (anterior artigo 62.º-B).

O n.º 2 permite que os elementos do activo imobilizado a transmitir sejam avaliados pelo clube desportivo, tendo por base valores certificados por revisor oficial de contas.

4.1.4. Isenções em IRC: desenvolvimentos

Relativamente às disposições atrás salientadas importa, ainda, ter presente o seguinte:

(i) Rendimento global sujeito a imposto das entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC

Como se referiu, este rendimento é formado pelos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código. Ou seja, apura-se o rendimento global através da soma algébrica dos rendimentos líquidos das categorias B, E, F e G, conforme o IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, sendo que para estes, e de acordo com o n.º 2 do artigo 21.º do CIRC, se considera “*para efeitos da determinação do lucro tributável (...) como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.*”

No entanto, há outras regras a observar no que toca ao apuramento do rendimento global, de acordo com o já referido artigo 53.º do CIRC, assim:

“2 – Os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas e as menos-valias só podem ser deduzidos, nos termos e condições da parte aplicável do artigo 52.º, aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores”.



(De acordo com o art. 116.º, n.º 3 da Lei 64-B/2011 OE2012, só se aplica aos prejuízos fiscais e às menos-valias apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2012; a remissão para o artigo 52.º, implica que não é possível deduzir anualmente prejuízos ou menos-valias de valor superior a 75% do rendimento líquido da respetiva categoria).¹⁴

3 - *É aplicável às pessoas colectivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC, bem como relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado, auferiram da associação em participação, tendo aqueles rendimentos sido efectivamente tributados.*

4 - *Para efeitos da determinação do valor dos incrementos patrimoniais a que se refere o n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º*

...”

(ii) *Gastos dedutíveis e outros rendimentos não sujeitos*

Importa, igualmente, ter presente o que dispõe o artigo 54.º do CIRC, com o título “Gastos comuns e outros”:

“1 - Os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com as seguintes regras:

a) *Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;*

b) *Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.*

2 - *Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, a parte dos gastos comuns a imputar é determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos (...).*

Para além das regras relativas à repartição dos gastos comuns entre as diversas atividades é, igualmente, importante a definição feita nos n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo, quando define que:

“3 - **Consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC** as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

4 - **Consideram-se rendimentos isentos** os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.”

É importante realçar que estas entidades deverão preencher o quadro 07 do Anexo D

4.1.5. Principais obrigações em sede de IRC

Todas as entidades referidas anteriormente estão sujeitas ao cumprimento de determinadas dispo-

¹⁴ Anteriormente: “2 - Os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas e as menos-valias só podem ser deduzidos, para efeitos de determinação do rendimento global, aos rendimentos das respectivas categorias num ou mais dos quatro períodos de tributação posteriores”.



sições, das quais se salientam como mais importantes as seguintes **obrigações declarativas e outras**:

De acordo com o artigo 117.º CIRC:

“1 – Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

- a) *Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º;*
- b) *Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º;*
- c) *Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º”.*

Por se tratarem de obrigações comuns a todos os sujeitos passivos deste imposto, considera-se não ser aqui necessária a sua análise detalhada, remetendo-se o leitor para anteriores manuais de formação sobre o IRC editados pela OTOC, no entanto. No entanto, e neste campo, chama-se a atenção o seguinte:

- Quanto à declaração periódica de rendimentos:

A declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser ou não útil (n.º 1 do artigo 119.º).

Contudo, esta obrigação não abrange, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:

- a) Não obtenham rendimentos no período de tributação;
- b) Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e desde que estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo;
- c) Apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 5 do artigo 87.º “(n.º 6 do artigo 117.º).

Donde se podem concluir que a maioria das entidades sem fins lucrativos está dispensada da apresentação da declaração modelo 22.

NOVA DECLARAÇÃO MODELO 22

Despacho n.º 1553-B/2012. D.R. n.º 23, 2.º Suplemento, Série II de 2012-02-01:

Foram publicados a Declaração modelo 22 do IRC e anexos, a saber:

Declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento;

Anexo A da declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento;

Anexo B da declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento;

Anexo C da declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento; e

Anexo D da declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento.

<http://dre.pt/pdf2sdip/2012/02/023000002/0000400006.pdf>

De notar que foi criado o anexo D à DM22, uma declaração para efeitos de Benefícios Fiscais semelhante ao Anexo F da IES:



 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	BENEFÍCIOS FISCAIS		 IRC MODELO 22 ANEXO D		
	01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)		02	PERÍODO
	1			1	

03	RENDIMENTOS ISENTOS	
031	ISENÇÃO DEFINITIVA	RENDIMENTOS ISENTOS
Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social (Art.º 16.º do CIRG)		301 - - -
Atividades culturais, recreativas e desportivas (Art.º 11.º do CIRG)		302 - - -
Cooperativas (Estatuto Fiscal Cooperativo) (Lei n.º 85/84, de 26 de dezembro)		303 - - -
		304 - - -
032	ISENÇÃO TEMPORÁRIA	RENDIMENTOS ISENTOS
Zona Franca da Madeira e da Ilha de Santa Maria (Art.º 33.º, n.º 1 do EGF)		305 - - -
Comissões vitivinícolas regionais (Art.º 52.º do EGF)		306 - - -
Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos espaciais de resíduos (Art.º 51.º do EGF)		307 - - -
Associações públicas, confederações, associações sindicais e patronais (Art.º 51.º do EGF)		308 - - -
Sociedades ou associações científicas internacionais (Art.º 57.º do EGF)		309 - - -
Baldios e comunidades locais (Art.º 58.º do EGF)		310 - - -
Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias (Mais-Valias (ICITA) (Art.º 51.º do EGF))		311 - - -
		312 - - -
04	DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da Declaração)	
NORMATIVO LEGAL		DEDUÇÃO EFETUADA
Majoração à criação emprego (Art.º 19.º do EGF)		401 - - -
Fundos de investimento (Art.º 22.º, n.º 4, al. b) do EGF)		402 - - -
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por SOC residentes nos PALOP e Timor-Leste (Art.º 42.º do EGF)		403 - - -
Majorações aplicadas aos benefícios fiscais à interposição (Art.º 41.º, n.º 1, alíneas c) e d) do EGF)		404 - - -
Empresas armadoras da Marinha Mercante Nacional (Art.º 51.º do EGF)		405 - - -
Majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 65.º do EGF e nos termos do estatuto do Mecanismo Científico (Lei n.º 28/84, de 6 de julho)		406 - - -
Majoração quotas/quotizações empresariais (Art.º 41.º do CIRG)		407 - - -
Majoração atribuída aos custos suportados em a aquisição de território português de comunidades para habitação de veículos (Art.º 51.º, n.º 4 do EGF)		408 - - -
Redução da convencional do capital social (Art.º 136.º da Lei n.º 55/2010, de 31 de dezembro)		409 - - -
		410 - - -
TOTAL DAS DEDUÇÕES		411 - - -
05	SOC. GESTORAS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS), SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR)	
Mais-valias fiscais não tributadas (Art.º 32.º, n.º 2 do EGF)		501 - - -
Menos-valias fiscais não dedutíveis (Art.º 32.º, n.º 2 do EGF)		502 - - -
06	ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA	
DATA DO LICENCIAMENTO:		601 Ano Mês Dia
NÚMERO DE POSTOS DE TRABALHO CRIADOS NOS PRIMEIROS DOIS MESES DE ATIVIDADE E MANTIDOS NO PERÍODO		602
INVESTIMENTO EFETUADO NA AQUISIÇÃO DE ATIVO FIXO TANGÍVEL E ATIVOS INTANGÍVEIS, NOS DOIS PRIMEIROS ANOS DE ATIVIDADE		603 - - -

Paralelamente e através da Portaria 26/2012 foi aprovada a folha de rosto da IES onde ressalta no quadro 05, campo 6, que o antigo Anexo F se refere apenas ao exercício de 2010 e anteriores:

05		ANEXOS QUE DEVEM ACOMPANHAR A DECLARAÇÃO				
		ÍNDICE		NÚMERO		
IRC	Anexo A – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável	1		IRS	Anexo I – Sujeitos passíveis com contabilidade organizada	9
	Anexo A1 – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola - contas consolidadas (Modelo não oficial)	20		IVA	Anexo L – Elementos Contábilísticos e Fiscais	11
	Anexo B – Empresas do setor financeiro	2			Anexo M – Operações realizadas em espaço diferente da sede (DL n.º 34785, de 23 de agosto)	12
	Anexo B1 – Empresas do setor financeiro - contas consolidadas (Modelo não oficial)	21			Anexo N – Regimes especiais	13
	Anexo C – Empresas do setor segurador	3			Anexo O – Mapa Recapitativo de Clientes	14
	Anexo C1 – Empresas do setor segurador - contas consolidadas (Modelo não oficial)	22			Anexo P – Mapa Recapitativo de Fornecedores	15
	Anexo D – Entidades residentes que não exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	4		IS	Anexo Q – Elementos Contábilísticos e Fiscais	16
	Anexo E – Elementos Contábilísticos e Fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável)	5		IE	Anexo R – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL	17
	Anexo F – Benefícios Fiscais (aplicável a 2010 e exercícios anteriores)	6			Anexo S – Empresas do setor financeiro	18
	Anexo G – Regimes Especiais	7			Anexo T – Empresas do setor segurador	19
	Anexo H – Operações com Não Residentes	8				



Entende-se, ainda, de utilidade referir alguns aspectos relativos a obrigações adicionais de natureza contabilística e de registo e escrituração, porque mais directamente conexos com as matérias do presente manual. Assim:

- Quanto à declaração anual de informação contabilística e fiscal,

- A declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser enviada nos termos e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo, através de transmissão electrónica de dados e até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não (n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º).

- Para além de outros anexos que tenham de ser enviados em função das atividades não isentas desenvolvidas pelas entidades, não deve ser esquecido que existem dois anexos comuns a todas elas (desde que haja rendimentos tributados): o anexo D e o anexo F (Benefícios Fiscais: Este anexo vigora até 2010, tendo sido substituído pelo anexo D da DM22).

- Outro anexo a apresentar, sempre que exigível, pelas PCUP e pelas IPSS é o anexo P, que mais não é do que um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000; este mapa é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC, como resulta do n.º 1 do artigo 127.º do CIRC.

- Quanto às obrigações de escrituração

Sob o ponto de vista contabilístico, e de acordo com o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei 36-A/2011, a normalização contabilística para as ESNL aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, fundações e pessoas colectivas públicas de tipo associativo; ou seja, todas as entidades de que temos vindo a tratar. Porém, o artigo 10.º do mesmo diploma, dispõe que:

“1 - Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150.000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

2 - No exercício do início de actividade, o limite referido no número anterior reporta-se ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados.

3 - As entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, nos termos do disposto nos números anteriores, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

4 - Cessa a dispensa a que se refere o n.º 1 quando for ultrapassado o limite nele referido, ficando a entidade obrigada a partir do exercício seguinte, inclusive, a aplicar a normalização contabilística para as ESNL.”

Por seu turno, e em termos fiscais, esta matéria está tratada no artigo 124.º do CIRC, que refere que:

“1 - As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos: [Redação dada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE/2012]

a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;



b) *Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;*

c) *Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.*

2 - *Os registos referidos no número anterior não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do artigo anterior, permita o controlo do lucro apurado nessas actividades. [Redacção dada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE/2012]*

3 - *O disposto no número anterior não se aplica quando os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam € 150 000, e o sujeito passivo não opte por organizar uma contabilidade que, nos termos do artigo anterior, permita o controlo do lucro apurado nessas actividades. [Redacção dada pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE/2012]*

4 - *(Revogado)*

5 - *É aplicável à escrituração referida no n.º 1 e, bem assim, à contabilidade organizada nos termos do n.º 2 o disposto nos n.ºs 2 a 6 do artigo anterior.*

Deste dispositivo resulta que as ESFL que em cada um dos dois exercícios anteriores tenham obtidos rendimentos totais não superiores a €150.000, e caso não estejam interessadas em dispor de contabilidade podem, à semelhança das disposições contabilísticas, optar por um “regime de caixa”. Nessas circunstâncias, devem possuir, para além dos elementos resultantes da aplicação do regime de caixa os registos acima elencados, sendo que havendo o exercício de alguma atividade comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços, que implique a sua sujeição a IVA no regime normal, deverão possuir os livros a que se refere o artigo 50.º do CIVA, conforme se pode verificar pela análise do referido artigo:

“Os sujeitos passivos que não possuam contabilidade organizada nos termos do Código do IRS ou do IRC utilizam, para cumprimento das exigências constantes dos n.ºs 1 dos artigos 45.º e 48.º, os seguintes livros de registo:

- a) Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas e de consumo;*
- b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados;*
- c) Livro de registo de serviços prestados;*
- d) Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;*
- e) Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.”*

4.1.6. O Regime de Caixa face ao CIRC

Conforme foi salientado acima, tanto o CIRC, como a Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável às ESNL, dispõem regimes de dispensa de contabilidade organizada e obrigatoriedade de regimes ou registos de caixa. Existem, no entanto, e apesar das modificações introduzidas para o ano de 2012 e seguintes, algumas diferenças que importa não esquecer.

Resumidamente, e comparando os dois normativos em presença, temos:



Dispositivos Legais:

	NCRF-ESNL	CIRC
Disposição Legal	Art.º 10, n.º 1	Art.º 124.º, n.º 3
Limite	150.000,00 €	150.000,00 €

Obrigações de registo:

NCRF-ESNL		CIRC	
Art.º 11, n.º 3 a)	Pagamentos e recebimentos	Art.º 124, n.º 1 a)	Registo de rendimentos
Art.º 11, n.º 3 a)	Pagamentos e recebimentos	Art.º 124, n.º 1 b)	Registo de encargos
Art.º 11, n.º 3 b)	Património fixo	Art.º 124, n.º 1 c)	Registo de inventário
Art.º 11, n.º 3 c)	Direitos e compromissos futuros		

De notar que, até 31DEZ2011, o limite da dispensa do CIRC era de 75.000 €, não se referindo a todos os rendimentos (“vendas e outros rendimentos”) das ESNL, mas tão só a “*rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, pelas entidades aí mencionadas*”. Obviamente que, se para aquele tipo de rendimentos, se a ESNL tivesse ultrapassado o limite dos € 75.000 então referido no CIRC, ainda que globalmente não ultrapasse o limite dos € 150.000, a mesma ficaria obrigada a adoptar a NCRF-ESNL. O OE2012 veio, porém, harmonizar esta situação.

Por essa razão, **e apenas para o ano de 2011** (*eventualmente por opção no ano de 2010*), deve ver-se o esquema apresentado no ponto 2.4.

Refira-se, ainda, que o CIRC fala em “rendimentos e encargos”, enquanto que o DL 36-A/2001 refere “recebimentos e pagamentos”, pelo que será que estes termos têm o mesmo alcance? Em nossa opinião **sim**, porquanto o art.º 53.º do CIRC remete para o CIRS, que define que se trata da “...*soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito*”.

4.1.7. Obrigações de pagamento e outras

Importante é, também, ter presente que, de acordo com o artigo 108.º do CIRC, e para as entidades que não exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas estejam obrigadas à apresentação da declaração modelo 22, o imposto é pago até ao último dia do prazo estabelecido para o envio daquela ou, em caso de declaração de substituição, até ao dia do seu envio.

Por outro lado, considerando que a esmagadora maioria das ESNL é entidade empregadora, torna-se necessário, nessa qualidade, dar cumprimento a algumas normas do Código do IRS, nomeadamente ao nível das retenções na fonte sobre rendimentos de trabalho dependente e de outras categorias (cf. artigo 99.º e 101.º do CIRS e Decreto-Lei n.º 42/91 de 22 de Janeiro), bem como observar as respectivas obrigações de comunicação à administração tributária e aduaneira, Conforme artigos 119 e 127 do CIRS.

4.1.7.1. Tributações autónomas em sede de IRC

Como se sabe as tributações autónomas em sede de IRC têm um peso cada vez maior na economia deste imposto. Embora aqui não sejam abordadas na íntegra, entende-se de referir o aspecto particular estabelecido no n.º 1 do art. 88.º do CIRC.

Ora aí se dispõe que as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º do mesmo Código, sendo esta taxa elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por



sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Compreende-se este agravamento porquanto para os sujeitos passivos isentos os acréscimos ao lucro tributável são irrelevantes.

Importa contudo efectuar uma correcta distinção entre este tipo de despesas e os encargos que não se encontrem devidamente documentados e que estejam a afectar o resultado líquido do período. Com efeito, tais encargos, embora tenham de ser acrescidos para efeitos de determinação do lucro tributável, por força da alínea g) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, não estão sujeitos à tributação autónoma prevista no artigo 88.º do mesmo Código.

De notar que o n.º 3 do art.º 88.º ao determinar: “São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.” afasta estas entidades deste tipo de tributação.

4.1.7.2. Derrama

A Lei das Finanças Locais – Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro permite às autarquias, na alínea b) do art.º 10.º “... a cobrança de derramas lançadas nos termos do artigo 14.º”, que dispõe no seu n.º 1 dispõe:

*1—Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica **por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal**, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*

pelo que, em consequência, as ESNL não estão sujeitas ao pagamento da derrama.

4.1.7.3. Pagamento Especial por Conta

No que toca aos PEC's, as ESNL também não estão sujeitas a este pagamento conforme se dispõe no n.º 1 do art.º 106.º do CIRC, por remissão para o n.º 1 do art.º 104.º do mesmo código:

Art.º 106.º, n.º 1: Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo. [Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – OE]

Art.º 104.º, n.º 1: 1 – As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:

4.1.7.4. Taxa de tributação:

De acordo com o n.º 5 do artigo 87.º do CIRC, “Relativamente ao rendimento global de entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 21,5%”¹⁵

¹⁵ Alteração da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro – OE, sendo que até 31DEZ2010 a taxa era de 20%.



Como é do conhecimento geral nos anos de 2009 a 2011 o n.º 1 do art.º 87.º previa uma taxa reduzida de 12,5% incidente na matéria colectável até 12.500 €. Esta alteração foi introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro – OE2009, a qual previu no seu art.º 73.º:

Artigo 73.º – Regime opcional para sujeitos passivos abrangidos por taxas especiais de IRC

1 – Aos sujeitos passivos de IRC com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional que beneficiarem de taxas especiais ou reduzidas é permitido optarem pela aplicação das taxas constantes do n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC.

2 – A opção referida no número anterior é exercida na declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do IRC.

Sucede que esse art.º 73.º só foi aplicável ao exercício de 2009, sendo que a DM22 de 2009, para dar cumprimento ao referido no n.º 2, previa essa situação no campo 10 do quadro 4:

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS										
Geral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal					
1 ☐	3 ☐	4 ☐	5 ☐	6 ☐	7 ☐					
Grupos de sociedades	NIF da sociedade dominante	Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 80.º n.º 1 ? (Art.º 73.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)			Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 80.º n.º 7 ?					
8 ☐	9	Sim ☐			Sim ☐			11 ☐		

Como se pode verificar essa opção já não consta do quadro 4 da DM22 de 2010, pois que a opção constante no mesmo campo 10 tem agora outra finalidade, mais concretamente a referida no art.º 91.º da Lei 3-B/2010-OE2011:

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS										
Geral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal					
1 ☐	3 ☐	4 ☐	5 ☐	6 ☐	7 ☐					
Grupos de sociedades	NIF da sociedade dominante	Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º n.º 1 ? (Art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril)			Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 87.º n.º 7 ?					
8 ☐	9	Sim ☐			Sim ☐			11 ☐		

O facto de o quadro 4 da DM22 ter, nos anos de 2009 e 2010 um campo 10 com uma opção de taxa levou ao preenchimento incorrecto por parte de algumas ESNL com consequências gravosas na economia do imposto.

Anexos ao ponto 4.1.:

- Transcrição do art.º 119.º do CIRS
- Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (Proc.º n.º 325/05)

Transcrição do art.º 119.º do CIRS

Comunicação de rendimentos, retenções e encargos

1 – As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção, total ou parcial, do imposto, bem como as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.ºs 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 3 do artigo 72.º, bem como as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares, os rendimentos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 101.º, são obrigadas a: (*) [Redacção dada pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio]



a) Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos;

b) Entregar ao sujeito passivo, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respectiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

c) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e respectivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais, relativas ao ano anterior; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de Novembro]

d) Apresentar a declaração a que se refere a alínea anterior nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar. [Aditada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

2 - As entidades devedoras dos rendimentos a que se refere o artigo 71.º, cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa, são obrigadas a: [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

a) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do mês de Julho de cada ano, uma declaração relativa àqueles rendimentos, de modelo oficial; [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

b) Possuir um registo actualizado dos titulares desses rendimentos com indicação do respectivo regime fiscal, bem como os documentos que justificam a isenção, a redução de taxa ou a dispensa de retenção na fonte. [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

3 - Tratando-se de rendimentos de quaisquer títulos nominativos ou ao portador, com excepção dos sujeitos a englobamento obrigatório, e de juros de depósitos à ordem ou a prazo, cujos titulares sejam residentes em território português, o documento referido na alínea b) do n.º 1 apenas é emitido a solicitação expressa dos sujeitos passivos que pretendam optar pelo englobamento, a qual deve ser efectuada até 31 de Janeiro do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de Novembro]

4 - O documento referido no número anterior deve ser junto à declaração de rendimentos do ano a que respeita ou, se esta for enviada por transmissão electrónica de dados, deve ser remetido ao serviço de finanças da área do domicílio fiscal até ao final do prazo referido na subalínea ii) da alínea b) do artigo 60.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho]

5 - Não é considerada a opção pelo englobamento se não for cumprido o disposto no número anterior ou se a solicitação referida na parte final do n.º 3 for efectuada para além do prazo aí previsto. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de Novembro]



6 - O registo, documento e declaração a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 devem individualizar os rendimentos devidos que, nos termos da lei, não foram objecto de retenção na fonte. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

7 - Tratando-se de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são obrigadas a: [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - OE]

a) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do 2.º mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos beneficiários, uma declaração relativa àqueles rendimentos, de modelo oficial; [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - OE]

b) Cumprir as obrigações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 e b) do n.º 2, consoante o caso. [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

8 - Quando haja criação ou aplicação, em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, ainda que por entidade compreendida no âmbito de aplicação do n.º 10 do artigo 2.º, a entidade patronal é obrigada a declarar a existência dessa situação, cujo conhecimento se presume em todos os casos, através de modelo oficial, até 30 de Junho do ano seguinte. [Anterior n.º 7; Passou a n.º 8 pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

9 - As entidades que suportem os encargos, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º, ainda que em relação a planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente criados ou atribuídos por entidade compreendida no âmbito de aplicação do n.º 10 do artigo 2.º, são obrigadas a: [Anterior n.º 8; Passou a n.º 9 pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

a) Possuir registo actualizado das pessoas que auferem os correspondentes rendimentos, do qual constem o número fiscal e respectivo código, bem como as datas de exercício das opções, direitos de subscrição ou direitos de efeito equivalente, da alienação ou renúncia ao exercício ou da recompra, os valores, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º; [Anterior alínea a) do n.º 8; Passou a alínea a) do n.º 9 pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

b) Entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano, cópia do registo referido na alínea anterior, na parte que lhes respeita; [Anterior n.º 8, alínea b); Passou a n.º 9 pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]

c) Incluir na declaração a que se referem as alíneas c) e d) do n.º 1 informação relativa aos valores mencionados na alínea a). [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

10 - [Revogado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

11 - Tratando-se de rendimentos de quaisquer valores mobiliários, o cumprimento das obrigações referidas no presente artigo é da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias previstas no artigo 125.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho]



12 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 2, as entidades devedoras ou as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares os rendimentos a que se refere o artigo 71.º ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo são obrigadas a: [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho]

a) Cumprir a obrigação prevista na alínea a) do n.º 1; [Aditada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho]

b) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Janeiro de cada ano, uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e respectivas retenções de imposto, relativas ao ano anterior. [Aditada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho]

13 - [Revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro]

NOTA: A Lei 64-B/2011 revogou o n.º 13 que poderia eventualmente ter aplicação nas mutualidades.

Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola CIRC - Artigo 3.º, 117.º (ex-109.º) e 124.º (ex-116.º) Proc.º n.º 325/05, com despacho concordante da DS.IRC, em 2005.11.14

“1 - As pessoas colectivas de direito privado, com sede e direcção efectiva em território português, que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do respectivo Código, são tributadas neste imposto pelo seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, conforme a alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 15.º do Código do IRC a respectiva matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do art.º 54.º (48) daquele Código, dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos nos termos do art.º 54.º (49) do mesmo diploma e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções àquele rendimento.

De notar que, os rendimentos resultantes de quotas pagas pelos associados, em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, uns e outros destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários, consideraram-se não sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do art.º 54.º (49) do respectivo Código.

Não exercendo, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o rendimento é tributado em IRC à taxa de 20%, de acordo com o n.º 4 do art.º 87.º (80) do CIRC.

2 - Relativamente às obrigações acessórias, de acordo com o n.º 1 do art.º 117.º (109) do código do IRC, estão sujeitas às seguintes obrigações declarativas:

Declaração de inscrição, de alteração ou de cessação no registo de sujeitos passivos de IRC (vd.art. ºs 118.º (110) e 119.º (111));

No entanto, de acordo com o n.º 6 daquele artigo 117.º (109), excepto quando estas entidades estejam sujeitas a uma qualquer forma de tributação autónoma, não se verifica a obrigação de entrega da Declaração periódica de rendimentos (Mod. 22) se:



Não obtiverem rendimentos no período de tributação;

Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais;

Apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de imposto por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do art.º 87.º (80).

A declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no artigo 121.º (113) do Código do IRC é de entrega obrigatória até ao último dia útil do mês de Junho, mesmo para os sujeitos passivos isentos.

3 – Em relação às **obrigações contabilísticas**, as referidas entidades que não optem por possuir contabilidade organizada nos termos da lei comercial relativamente à totalidade das suas actividades podem beneficiar de um **regime simplificado de escrituração** (vd. artigo 124.º (116) do Código do CIRC) devendo, para o efeito, possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;

Registo de encargos, organizado de modo a distinguir-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global

Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Saliente-se que, no caso de exercerem a título acessório uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o lucro tributável desta categoria é determinado segundo as normas do IRC aplicáveis às entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola, pelo que, o n.º 2 deste art.º 124.º (116) determina a obrigatoriedade de organização de uma contabilidade relativamente a estes rendimentos que, nos termos do art.º 123.º (115) do Código do IRC, permita o controlo do lucro apurado”.

Nota: Nesta transcrição procedeu-se à actualização da numeração dos artigos citados

4.2. As ESNL no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado

– aspectos específicos

4.2.1. Conceito de sujeito passivo e isenções em IVA

Pela sua própria natureza, características e objectivos, o Código do IVA não contém isenções de carácter pessoal, em respeito, aliás, pelos normativos comunitários aplicáveis, nomeadamente a Sexta Directiva, hoje Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro. Assim, a definição de sujeito passivo neste imposto abrange todas as pessoas singulares ou colectivas que exerçam, habitual ou ocasionalmente, uma actividade económica, entendida esta como qualquer actividade de produção, comércio ou de prestação de serviços (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

Pelo que o conceito de sujeito passivo do imposto “descure o fim ou o resultado da actividade económica prosseguida, não assumindo relevo, nomeadamente, se é visado ou obtido um lucro [...] e a circunstância de uma entidade poder ser qualificada como um organismo sem finalidade lucrativa, em conformidade com a legislação fiscal ou extra-fiscal, não obsta a que a mesma detenha a qualidade de sujeito passivo do imposto” (Laires, R., ob. cit.).



De notar que se à luz das regras de incidência constantes do Código do IVA todas estas entidades estão sujeitas a imposto e como tal obrigadas ao cumprimento das disposições constantes desse Código, também é verdade que uma parte muito significativa, se não mesmo a esmagadora maioria das atividades por elas desenvolvidas beneficiam de isenção, embora de uma isenção incompleta, ou seja não liquidam imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efetuam, mas não podem deduzir o imposto que suportaram para a realização dessas mesmas atividades.

Estão nesta situação as actividades previstas em várias alíneas do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente relacionadas com prestações de serviços médicos e sanitários e transporte de doentes (alíneas 2 a 5), as transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança ou assistência sociais, creches, jardins de infância, lares, centros de reabilitação, etc. (alíneas 6 e 7), bem como as que tenham por objecto o ensino e a formação profissional (alíneas 9 a 11). Nestas situações, a prossecução ou não do lucro não tem relevância para efeitos de isenção sendo, no entanto, e relativamente a algumas delas, necessário o reconhecimento de competência nas respectivas áreas de actuação por parte das autoridades públicas que as tutelam (caso do ensino, por ex.).

Para a usufruição de outras isenções, que são com frequência áreas privilegiadas de intervenção das ESNL é, pelo contrário, relevante a qualificação como “organismo sem finalidade lucrativa” o que, na disciplina deste imposto, implica a satisfação cumulativa das seguintes condições:

“Artigo 10.º – Conceito de organismos sem finalidade lucrativa

Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.”*

Saliente-se que é entendimento que a condição de que os referidas entidades não visem a obtenção sistemática de lucros se refere genericamente aos próprios organismos, e não unicamente às operações referidas na norma de isenção, pelo que aquela característica é avaliada em função do conjunto das actividades e operações por elas realizadas. Verificando-se as condições da norma acima, encontram-se isentas as seguintes operações e actividades constantes do **artigo 9.º** do CIVA:

“(…)

*6) As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas pelo sistema de segurança social, **incluindo as instituições particulares de solidariedade social**. Da mesma isenção beneficiam as pessoas físicas ou jurídicas que efectuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respectivo sistema nacional, desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços;*

7) As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de fé-



rias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais **pertencentes a** pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes;

8) As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;

12) As locações de livros e outras publicações, partituras musicais, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas, desde que efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa;

13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;

14) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;

(...)

19) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;

20) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2), 6), 7), 8), 9), 10), 12), 13), 14) e 19) deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência;¹⁶

¹⁶ Ter em atenção o despacho normativo 118/85, de 31.12, que refere:

As isenções previstas na alínea b) do n.º 19 e no n.º 20 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado implicam a necessidade de definição de qual o número limite a abranger pelas isenções referidas.

Com efeito:

.....

As manifestações ocasionais abrangidas pela isenção do n.º 20 do artigo 9.º realizam-se com vista à procura para as entidades em causa de meios financeiros excepcionais e revestem as mais variadas formas: bailes, concertos, espectáculos de folclore ou variedades, sessões de cinema ou teatro, espectáculos desportivos, vendas de caridade, exposições, quermesses, sorteios, etc., e normalmente têm lugar em alturas festivas.

Nestes termos e para os fins previstos na alínea b) do n.º 19 e no n.º 22 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, determina-se:

.....

2 - Para efeitos da isenção prevista no n.º 20 do artigo 9.º do mesmo Código, é fixado em 8 o número anual de manifestações ocasionais promovidas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2), 6), 7), 8), 9), 10), 12), 13), 14) e 19) do referido artigo.

3 - A isenção referida no número anterior incidirá não só sobre o direito de acesso às manifestações e aos espectáculos realizados, mas também sobre o conjunto das receitas recebidas pelas entidades beneficiárias relativamente às diversas operações efectuadas nessa ocasião, como, por exemplo, bufete, bar, aluguer de stands, venda de programas, lembranças, receitas publicitárias, etc.

4 - Para efeitos do n.º 2 do presente despacho, deverão as entidades referidas participar previamente tal facto à repartição de finanças da área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar.

5 - Poderá a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, mediante requerimento devidamente fundamentado, autorizar, a título excepcional, que o número limite referido no n.º 2 do presente despacho seja ultrapassado.

6 - O disposto no n.º 2 não se aplica às entidades que gozam dos benefícios fiscais previstos pelo Decreto-Lei n.º 595/74, de 7 de Novembro.



(...)

32) *As transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º*

35) *As prestações de serviços a seguir indicadas quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio: [Rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto]*

a) *Cedência de bandas de música; [Rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto]*

b) *Sessões de teatro; [Rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto]*

c) *Ensino de ballet e de música; (...) ”.*

36) *Os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados;*

Recorde-se que o direito às isenções em causa não depende de um acto administrativo de reconhecimento, resultando directa e automaticamente da lei, uma vez satisfeitos os respectivos pressupostos.

4.2.2. O caso específico do reconhecimento do n.º 7 do art.º 9.º do CIVA

A isenção prevista no n.º 7 do art.º 9.º do CIVA está condicionada a “...seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes.”, o que implica que normalmente este tipo de actividade se inicie no regime geral. Quando a autorização for concedida, o que nem sempre é um processo célere, há lugar à entrega duma declaração de alterações (art.º 32.º do CIVA) e à consequente correcção do IVA deduzido¹⁷, porquanto o sujeito passivo passa duma situação de regime geral para uma situação de isenção.

O licenciamento é, depois dos pareceres de diversas entidades, concedido pelos Centros regionais de Segurança Social, sendo certo que nem sempre estão reunidos todos os requisitos pelo que pode existir um prazo de 180 dias para a sua regularização.

Dada esta especificidade a Administração Fiscal emitiu o Ofício Circulado 30.071/2004, que se transcreve (ao tempo tratava-se do n.º 8):

Ofício Circulado 30071/2004 de 24JUN2004

IVA - ART.º 9.º, N.º 8 do CIVA

Tendo merecido concordância, por despacho do Senhor Director-Geral dos Impostos de 2004.06.15, exarado na n/informação nº 1518, de 2004.06.04, comunica-se o seguinte:

1. O n.º 8 do art.º 9.º do CIVA estabelece a isenção em IVA relativamente às “prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas, no exercício da sua actividade habitual, por creches, jardins de infância, centros de actividades de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais, pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes”.

¹⁷ Vide alínea g) do n.º 3 do art.º 3.º, alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º e alínea a) do n.º 6 do art.º 24.º, todos do CIVA



2. A referida isenção abrange as prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas efectuadas no exercício da sua actividade habitual por quaisquer equipamentos sociais pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições partilhadas de solidariedade social.

3. Abrange, igualmente o mesmo tipo de prestações de serviços efectuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa.

4. No entanto, para que a isenção prevista no número anterior seja possível, torna-se necessário o reconhecimento da utilidade social de tais equipamentos, o que deverá ser feito, caso a caso, pelos Centros Regionais de Segurança Social que emitirão, para efeito, a respectiva declaração de reconhecimento dessa utilidade social.

5. O Decreto-Lei n.º 133-A/97, de 30 de Maio, diploma que estabelece o regime de licenciamento e fiscalização dos estabelecimentos e serviços de apoio social do âmbito da segurança social, refere no n.º 1 do art.º 7.º, que o licenciamento dos estabelecimentos abrangidos pela referida disposição legal é titulado por alvará emitido pelo Centro Regional em cuja área se localize o estabelecimento, a requerimento da interessada.

6. Os estabelecimentos não podem assim, iniciar a sua actividade sem se encontrarem licenciados, sendo que, desde que obtenham licenciamento são considerados de utilidade social, podendo os mesmos beneficiar de isenções fiscais e outras regalias previstas na lei, conforme art.º 6.º do referido normativo.

7. No entanto, o n.º 1 do art.º 19.º do mesmo diploma legal refere que caso não se encontrem reunidas todas as condições técnicas de funcionamento exigidas para a concessão do alvará, mas sendo seguramente previsível que podem ser satisfeitas no prazo de 180 dias, pode ser concedida autorização provisória de funcionamento, que deve especificar as condições a satisfazer pelo requerente.

8. O n.º 4 do art.º 19.º do citado diploma enuncia ainda, que “enquanto durar a autorização provisória de funcionamento, os estabelecimentos podem beneficiar das isenções e regalias referidas no n.º 2 do art.º 6º”.

9. Nestes termos, e considerando que da emissão da licença de autorização provisória de funcionamento resulta o reconhecimento de utilidade social às respectivas entidades, podem os estabelecimentos abrangidos pelo citado Decreto-Lei, beneficiar da isenção prevista no n.º 8 do art.º 9.º do CIVA, desde que reünam todas as condições ali referidas.

10. Mais se informa que o benefício da isenção cessa, caso se verifique a caducidade da licença de autorização provisória do funcionamento, conforme determina o n.º 2 do art.º 39.º do Decreto-Lei n.º 133-A/97, de 30 de Maio.

Com os melhores cumprimentos.

O SUBDIRECTOR-GERAL
(Manuel Prates)

4.2.3. Obrigações em sede de IVA

De notar que à luz das regras de incidência constantes do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, todas estas entidades estão sujeitas a imposto e como tal sujeitas ao cumprimento das obrigações constantes desse Código. Também é verdade que a esmagadora maioria das atividades desenvolvidas por estas entidades beneficiam de isenção, mas uma isenção incompleta, ou seja



não liquidam imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efetuam, mas não podem deduzir o imposto que suportaram para a realização dessas mesmas atividades.

Obrigações declarativas:

Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º **são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:**

- 1. A entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, de alteração ou de cessação da sua actividade;
- 2. Enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo; (declaração periódica)
- 3. Entregar uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar a este diploma, relativos às operações efectuadas no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRC e do IRS;
- 4. Entregar um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos seus clientes, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;
- 5. Entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;

Estão dispensados das obrigações referidas nos pontos 2 e 3 os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, sem direito a dedução.

Declaração de início: Artigo 31.º do CIVA:

“1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, as pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, antes de iniciado o exercício da actividade, a respectiva declaração.

2 - As pessoas colectivas que estejam sujeitas a registo comercial e exerçam uma actividade sujeita a IVA devem apresentar a declaração de início de actividade, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a partir da data da apresentação a registo na conservatória do registo comercial.”

Como vimos a propósito da declaração de início para efeitos de IRC, esta declaração pode substituir aquela.

A declaração de inscrição no registo deve ser apresentada pelos sujeitos passivos, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida, ou, caso o sujeito passivo esteja sujeito a registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial. Conforme n.º 1 do artigo 118.º do CIRC;

No entanto, sempre que a declaração de início de actividade a que se refere o artigo 30.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado deva ser apresentada até ao termo do prazo previsto no número anterior, esta declaração considera-se, para todos os efeitos, como a declaração de inscrição no registo.



Declaração de alterações: Artigo 32.º do CIVA:

“1 – Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade, deve o sujeito passivo entregar a respectiva declaração de alterações.

2 – A declaração prevista no n.º 1 é entregue em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, se outro prazo não for expressamente previsto neste diploma.

3 – O sujeito passivo fica dispensado da entrega da declaração mencionada no n.º 1 sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na conservatória do registo comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas colectivas que não estejam sujeitas a registo comercial.”

Declaração de cessação: Artigo 33.º do CIVA:

“No caso de cessação de actividade, deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respectiva declaração”

Estas declarações são enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início da actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

Declaração periódica: Artigo 41.º do CIVA:

Aplicável apenas para as entidades que estejam sujeitas e não isentas de imposto, ou seja para aquelas que desenvolvam alguma atividade tributada:

“1 – Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a € 650.000 no ano civil anterior;*
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a € 650.000 no ano civil anterior.”*

Como é óbvio, a presente declaração apenas é enviada se estivermos perante sujeito passivo não totalmente isento.

Declaração anual e mapas recapitulativos:

- Entregar uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar a este diploma, relativos às operações efectuadas no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRC e do IRS;

Entregar um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos seus clientes, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;

Entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;



Como se depreende esta declaração e anexos fazem parte integrante da declaração anual de informação contabilística e fiscal (em IRC) e deve ser enviada nos termos e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo, sendo que o deve ser por transmissão electrónica de dados, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil. (n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º do CIRCI).

4.2.4. Apuramento do imposto:

Como já referimos este tipo de entidades embora sujeito passivo do imposto beneficia na generalidade das suas atividades próprias de isenção. Esta isenção é incompleta, ou seja não se liquida imposto nas transmissões de bens e serviços efetuados mas em contrapartida não se deduz o imposto suportado para a realização de tais operações.

A generalidade das atividades encontra-se contemplada no artigo 9.º do CIVA, como anteriormente se referiu.

Para que estas isenções funcionem no que se refere a organismos sem finalidade lucrativa, torna-se necessária a observância das seguintes disposições, constantes do artigo 10.º do CIVA:

Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que respeitem as condições mencionadas no art.º 10.º do CIVA anteriormente transcrito.

Ora, se a entidade apenas desenvolver atividades constantes das acima elencadas, apenas pratica operações isentas que não conferem direito à dedução e como tal será enquadrada para efeitos de IVA como um sujeito passivo isento nos termos do artigo 9.º do CIVA.

Caso a entidade, para além das suas atividades próprias desenvolver mais algumas, ainda que constantes do seu objeto estatutário, porque não compreendidas nas abrangidas pela isenção, ficará sujeita a imposto e não isenta por estas atividades.

Exemplo Prático n.º 21

Uma IPSS (lar, centro de dia, apoio ao domicílio) aproveitando a capacidade da sua cozinha, fornece refeições à Associação de Bombeiros Voluntários do seu concelho.

A Associação Cultural, Recreativa e Desportiva da Serra, para além das suas atividades próprias, explora um bar, ainda que destinado a sócios.

Uma outra associação qualquer, abrangida por qualquer das isenções indicadas, que explora um parque de estacionamento;

Em qualquer das situações indicadas estamos perante operações sujeitas e não isentas, ou seja, tributadas, pelo que a entidade deverá liquidar imposto nestas operações. Contudo, nas suas aquisições de bens ou serviços a entidade depara-se com o destino desses bens e serviços. Se o destino dos for perfeitamente identificável, não há qualquer problema. Deduz o imposto que suporta nos bens e serviços destinados às operações em que houve tributação e não deduz (são uma componente do seu custo) o imposto contido nesses bens e serviços destinados às atividades isentas

E se os bens tem destino comum? De acordo com o artigo 23.º do CIVA, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:



a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

ou seja, pela utilização do método de afectação real. O caso mais comum deste tipo de entidades é o que se segue:

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes **do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução**, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

Ou seja, a utilização do chamado prorata.

Contudo, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

O que significa que pode utilizar o método de afectação real, método que a administração fiscal pode obrigar a utilizar, quando:

- a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;
- b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

Porém, nem sempre este método soluciona todas as questões na medida em que há bens e serviços de utilização comum que não é fácil dizer que x pertence a este setor e y àquele.

Imaginemos qualquer um dos exemplos acima indicados.

Todos parecem simples de resolver. Serão na verdade tão simples? Vejamos o caso da Associação Cultural da Serra, que para além das suas actividades próprias explora o bar.

A Associação tem instalações próprias, compostas por Secretaria, Biblioteca, Sala de Jogos e o salão onde funciona o bar e instalações sanitárias.

Parece que todos os bens ou serviços adquiridos são de fácil identificação. Material para a secretaria, livros para a biblioteca, cartas, dominós e tabuleiros de xadrez e damas para a sala de jogos e os artigos para o bar.

Apenas existe um contador da luz e da água que servem todo o edifício. Qual o valor a imputar a cada um dos departamentos? Se a água apenas se consome no bar e nos sanitários já a luz é consumida em todas as partes da entidade. E os materiais para as casas de banho? Estão ao serviço das duas partes a isenta e o bar.

Os honorários do Técnico Oficial de Contas, são comuns a toda a Associação.



Serve isto para dizer que mesmo em situações em que o método da afetação real parece simples existem sempre umas situações residuais que terão de ser tratadas de forma diferente que pode, neste exemplo, passar por uma afetação real calculada com base em critérios objectivos, podendo ser referidos **a título meramente indicativo**, (conforme ofício-circulado n.º 30103, de 2008.04.23, do Gabinete do Subdirector-Geral da área de Gestão do IVA), os seguintes:

- a) A área ocupada;
- b) O número de elementos do pessoal afecto;
- c) A massa salarial;
- d) As horas-máquina;
- e) As horas-homem.

Em qualquer dos casos, a determinação desses critérios objectivos deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante.

Em princípio, o critério para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, o mesmo é dizer, bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. Não obstante, pode admitir-se o recurso a uma chave de repartição ou critério objectivo comum a um conjunto de bens ou serviços, na condição de que tal se fundamente em razões objectivas e relevantes devendo o sujeito passivo, em qualquer dos casos, estar em condições de, comprovadamente, justificar os métodos e critérios utilizados.

Os critérios adoptados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efectuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.”

Pelo que teremos de encontrar aqui um critério objetivo que permita quantificar o que é que diz respeito, nestes bens ou serviços de utilização mista, ao setor isento e ao setor tributado para, quanto a este, podermos proceder à dedução do imposto suportado.

Aconselhamos uma leitura atenta do artigo 23.º e seguintes, relativamente à dedução do imposto suportado por este tipo de sujeitos passivos (mistos).

4.2.5. Taxas a aplicar:

As taxas a aplicar são as que resultam do disposto no artigo 18.º do CIVA, sendo que face às alterações introduzidas pela Lei 64-B/2011, de 30.12 às listas anexas ao CIVA, a esmagadora maioria das transmissões de bens e prestação de serviços serão tributados à taxa normal.

Exemplo:

Serviços do bar, restaurante, etc. que era de 13% passou para 23%;

Receitas de jogos desportivos, que era de 6%, passou para 23%;

Cedência de exploração do bar/restaurante – 23%

Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo..... 13%



Ter em atenção que nas Regiões Autónomas as taxas são as seguintes:

Introduzir as taxas das Regiões Autónomas

Comparando os rendimentos/réditos das ESNL face ao IVA e IRC e EBF, podemos, de forma resumida apontar para:

Natureza dos rendimentos	IVA	IRC
Receitas de bilheteira de jogos desportivos	Sujeito e não isento	Isento
Rendas	Isento	Sujeito e não isento (a)
Bares/restaurantes explorados diretamente	Sujeito e não isento	Sujeito e não isento (a)
Bares/restaurantes cedência de exploração	Sujeito e não isento	Sujeito e não isento (a)
Quotizações/Jóias	Não sujeito	Não sujeito
Subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.	Não sujeito	Não sujeito
Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.	Não sujeito	Isento
Juros e outros rendimentos de capitais	Não sujeito	Sujeito e não isento (a)
Publicidade e outros natureza comercial	Sujeito e não isento	Sujeito e não isento (a)
Manifestações ocasionais, abrangidas pelo Despacho Normativo 118/85	Isento	Sujeito e não isento (a)

(a) Desde que cumulativamente ultrapassem 7.500 € (art.º 54.º do EBF)

4.2.6. Restituição do IVA às IPSS, Igreja e Bombeiros

Dada importância na sociedade das instituições vocacionadas para a assistência e segurança às populações prevê-se em diversa legislação a restituição de IVA condicionada a certas condições.

Assim a legislação mais importante é a seguinte:

- **Lei 16/2001**
- **Decreto-Lei n.º 20/90**
- **Decreto-Lei n.º 113/90 de 5 de Abril**, Estabelece benefícios fiscais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em relação a aquisições de bens e serviços pelas forças armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros.

Face às regras comunitárias que impedem as isenções de carácter subjectivo/pessoal entendeu o legislador ser a via da restituição do imposto a mais adequada. Por outro lado esta via, apesar de onerar as instituições que terão numa primeira fase de desembolsar as importâncias referentes ao IVA, é mais segura em termos de segurança do imposto. Acresce ainda que os pedidos só são formulados depois de as entidades competentes certificarem a actividade das entidades e confirmarem as aquisições e, no que respeita às associações e corporações de bombeiros, os pedidos são formulados pela Direcção de Serviços Administrativos e Financeiros do Serviço Nacional de Bombeiros (SNB).

No site da AT são disponibilizados os modelos de requerimento:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/iva/

Existem dois modelos a saber:

- Um para as IPSS e instituições equiparadas,
- Outro para as Instituições da Igreja Católica



No caso concreto das IPSS, e para podermos compreender a sua aplicação no tempo, teremos de analisar a evolução da vigência dos diplomas em análise:

- Vigência da Lei 16/2001:
 - Original até 31/08/2009
 - De 01/09/2009 a 28/04/2010
 - De 29/04/2010 a 31/12/2010
 - A partir de 01/01/2011
- Vigência do DL 20/1990:
 - De 01/01/2001 a 31/12/2006
 - De 01/01/2007 a 31/12/2010
 - A partir de 01/01/2011

Antes da publicação da Lei 55-A/2010 - OE 2011, o artigo 65.º da Lei 16/2001 tinha a seguinte redação:

“Artigo 65.º Redação Lei 91/2009

[...]

1 – As igrejas e comunidades religiosas radicadas no País, os institutos de vida consagrada e outros institutos com a natureza de associações ou fundações, por aquelas fundados ou reconhecidos, e ainda as federações e as associações em que as mesmas se integrem podem pedir a restituição do imposto sobre o valor acrescentado no período a que respeita a colecta, nos termos previstos no artigo 1.º do Decreto -Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, enquanto o mesmo vigorar.

2 – As instituições particulares de solidariedade social podem pedir a restituição do imposto sobre o valor acrescentado no período a que respeita a colecta, nos termos previstos no artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, enquanto o mesmo vigorar.»

Dado que a redação anterior dispunha:

“1 – As igrejas e comunidades religiosas radicadas no País, bem como os institutos de vida consagrada e outros institutos, com a natureza de associações ou fundações, por aquelas fundados ou reconhecidos, e ainda as federações e as associações em que as mesmas se integrem, poderão optar pelo regime previsto no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, enquanto vigorar, não se lhes aplicando, nesse caso, os n.os 3 e 4 do artigo 32.º da presente lei.

2 – As instituições particulares de solidariedade social que tenham pedido a restituição do imposto sobre o valor acrescentado no período a que respeita a colecta não poderão beneficiar da consignação prevista no n.º 5 do artigo 32.º”

Podemos concluir que até 31.12.2010 as IPSS's podiam, para além do benefício da consignação do 0,5% de IRS previsto no n.º 6 do artigo 32.º da Lei 16/2001, requerer a restituição do IVA no período a que respeitava a colecta.

O contribuinte que não use a faculdade prevista no n.º 4 pode fazer uma consignação fiscal equivalente a favor de uma pessoa colectiva de utilidade pública de fins de beneficência ou de assistência ou humanitários ou de uma instituição particular de solidariedade social, que indicará na sua declaração de rendimentos”,

poderiam, igualmente, solicitar o reembolso de determinadas despesas de investimento, de acordo com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13/01, com a redação vigente até 31.12.2010, e que eram:



“«Artigo 2.º

1 – O Serviço de Administração do IVA procederá à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado pelas instituições particulares de solidariedade social, bem como pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente às seguintes operações:

a) Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor não inferior a 200 000\$00, com exclusão do IVA;

b) Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo sujeitos a deprecimento utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, com excepção de veículos e respectivas reparações, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a 20 000\$00, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a 2 000 000\$00, com exclusão do IVA;

c) Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, para utilização única e exclusiva na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 500 000\$00;

d) Aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 1 500 000\$00;

e) Reparções de veículos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome e constantes de facturas de valor global não superior, durante o exercício, a 100 000\$00 com exclusão do IVA.

2 – As instituições particulares de solidariedade social, bem como a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, só poderão utilizar o benefício previsto nas alíneas c) e d) do n.º 1 relativamente à aquisição de um veículo, de cada categoria, podendo novamente utilizá-lo decorridos quatro anos sobre a data da respectiva aquisição, excepto em caso de furto ou acidente grave devidamente comprovados, podendo, nestas situações, o Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, autorizar a restituição referente à aquisição de nova viatura num prazo inferior.”

Porém, a Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, veio trazer as seguintes alterações às duas leis anteriormente citadas:

Artigo 130.º OE

1. Sem prejuízo do disposto no número seguinte, são revogados o n.º 2 do artigo 65.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, alterada pelas Leis n.ºs 91/2009, de 31 de Agosto, e 3-B/2010, de 28 de Abril, ou seja, revoga a seguinte disposição:

“2 – As instituições particulares de solidariedade social podem pedir a restituição do imposto sobre o valor acrescentado no período a que respeita a colecta, nos termos previstos no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, enquanto o mesmo vigorar”

Mas, igualmente, são revogados o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, alterado pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 323/98, de 30 de Outubro, pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, sem prejuízo do seguinte:

“O direito à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado pelas instituições particulares de solidariedade social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa relativo às operações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, mantém-se em vigor no que respeita às operações que se encontrem em curso em 31 de Dezembro de 2010, bem como às que no âmbito de programas, medidas, projectos e acções objecto



de co-financiamento público com suporte no Quadro de Referência Estratégico Nacional, no Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central ou nas receitas provenientes dos jogos sociais, estejam naquela data a decorrer, já contratualizadas ou com decisão de aprovação da candidatura.”

Assim, podemos concluir que no respeitante a:

- a) Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor não inferior a 200 000\$00, com exclusão do IVA;*
- b) Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo sujeitos a deprecimento utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, com excepção de veículos e respectivas reparações, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a 20 000\$00, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a 2 000 000\$00, com exclusão do IVA;*

se manteve o direito à restituição do IVA suportado relativamente às operações em curso em 31.12.2010 e bem assim às que no âmbito de programas, medidas, projectos e acções objecto de co-financiamento público com suporte no Quadro de Referência Estratégico Nacional, no Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central ou nas receitas provenientes dos jogos sociais, estejam naquela data a decorrer, já contratualizadas ou com decisão de aprovação da candidatura, independentemente do momento da realização daquelas operações.

A Lei 64/2011, de 29/12, no seu Artigo 179.º dispõe:

*1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, **são repriminados, durante o ano de 2012, o n.º 2 do artigo 65.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, alterada pelas Leis n.os 91/2009, de 31 de Agosto, e 3-B/2010, de 28 de Abril, e as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, alterado pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 323/98, de 30 de Outubro, pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, revogados pelo n.º 1 do artigo 130.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro***

2 - A restituição prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, é feita em montante equivalente a 50% do IVA suportado, excepto nos casos de operações abrangidas pelo n.º 2 do artigo 130.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, relativamente às quais se mantém em vigor o direito à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado.”

Teremos de concluir que para as operações relacionadas com imóveis e outros ativos fixos tangíveis, que não sejam veículos, ocorridos em 2012, haverá o direito à restituição de 50% do IVA suportado, com exceção dos já excecionados pela Lei do Orçamento de Estado para 2011, em que se mantém o direito à restituição total do IVA suportado.

Exemplo Prático n.º 22: Pedido de restituição de IVA entregue em 30/09/2011

A Casa do Rapaz, é uma IPSS destinada a promover a educação de jovens em situação problemática, e como tal isenta de IVA nos termos do art.º 9.º.

Solicitou em 30/06/2011 um pedido de restituição de IVA no montante de 25.000€, dos quais 20.000€ se referiam a “construção, manutenção e conservação de imóveis” e 5.000€ a “elementos do activo imobilizado corpóreo”²⁰, tendo qualificado todas estas verbas com o código 351, isto é, como que enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do DL 20/90.

¹⁸ Utiliza-se a terminologia do DL 20/90



O pedido foi devidamente certificado pela Segurança Social sendo inquestionável que todas as aquisições se destinam à prossecução dos respectivos fins estatutários

Posição dos Serviços:

Como nos termos do art.º 130.º da Lei 55-A/2010 – OE2011 foi revogado o art.º 2.º do DL 20/90, mantendo-se contudo em vigor no que respeita às operações que se encontrem em curso em 31/12/2010, os serviços notificaram a instituição no sentido de comprovar a data da candidatura ao financiamento. A instituição informou que a candidatura tinha sido entregue em 30/04/2009.

Os serviços notificaram a entidade em 30/06/2011:

- deferiram parcialmente o pedido, aceitando 20.000 € (*alínea a*) – código 351),
- indeferiram a verba de 5.000€ por força do n.º 4 do art.º 3.º do DL 20/90 (*alínea b*) – código 352) e
- advertiram a entidade que deveria solicitar nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2012 o pedido referente à verba 5.000€

E isto porquanto a candidatura tinha sido apresentada em data anterior a 31/12/2010,

4.3. As isenções das ESNL no âmbito de outros impostos (síntese)

Podem ainda identificar-se um conjunto de outras isenções e regalias fiscais em benefício das ESNL, nomeadamente em sede de tributação patrimonial e de veículos, que visam minimizar encargos indispensáveis ao desenvolvimento das respectivas actividades (imóveis, veículos, etc.) e/ou potenciar os recursos que lhe são colocados à disposição (é o caso das heranças e legados).

No âmbito desses regimes de excepção, importa salientar os seguintes:

4.3.1. IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

De acordo com o disposto no **artigo 44.º do EBF**, estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

“(…)

- c) As associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este directamente relacionados;*
- d) As associações sindicais e as associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;*
- e) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;*
- f) As instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias;*
- i) As associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;*



m) As colectividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades, e mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro”.

4.3.2. IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Estão, nomeadamente, isentas de IMT (**artigo 6.º**) :

- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;
- As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;
- As aquisições de bens para fins religiosos, efectuadas por pessoas colectivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa;
- As aquisições de bens por associações de cultura física, quando destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espectáculos com entradas pagas.

4.3.3. IS - Imposto do Selo

Ao abrigo do **artigo 6.º** estão isentos de Imposto do Selo, quando este constitua seu encargo:

- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública;
- As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas;
- O jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas colectivas legalmente equiparadas ou pessoas colectivas de utilidade pública que desempenhem única e, exclusiva ou predominantemente, fins de caridade, de assistência ou de beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta obrigatoriamente a favor de outras entidades, com excepção dos jogos sociais do Estado.

4.3.4. IV - Imposto sobre Veículos

Estão isentos deste imposto (**artigo 52.º**) os veículos para transporte colectivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos em estado novo, por instituições particulares de solidariedade social que se destinem ao transporte em actividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades

4.3.5. IUC - Imposto Único de Circulação

Estão também isentos de IUC (**artigo 5.º**) :

- Veículos da administração central, regional, local e das forças militares e de segurança, bem como os veículos adquiridos pelas associações humanitárias de bombeiros ou câmaras municipais para o cumprimento das missões de protecção, socorro, assistência, apoio e combate a incêndios, atribuídas aos seus corpos de bombeiros;
- Instituições particulares de solidariedade social, isenção que é reconhecida mediante despacho do Director-Geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.



4.3.6. Outras isenções aplicáveis a PCUP

Finalmente, a Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro, no seu artigo 1.º, refere que sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável e, no fundamental, já identificados acima, podem ainda ser concedidas às pessoas colectivas de utilidade pública a isenção de Custas judiciais (cf. alínea g) do artigo 1.º do diploma).

Artigo 1.º – Isenções

Sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável, podem ser concedidas às pessoas colectivas de utilidade pública as seguintes isenções:

- a) Imposto do selo;*
- b) Imposto municipal de sisa pela aquisição dos imóveis destinados à realização dos seus fins estatutários;*
- c) Imposto sobre as sucessões e doações relativo à transmissão de imóveis destinados à realização dos seus fins estatutários;*
- d) Contribuição autárquica de prédios urbanos destinados à realização dos seus fins estatutários;*
- e) Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a ser reconhecida nos termos e condições do respectivo Código;*
- f) Imposto sobre veículos, imposto de circulação e imposto automóvel nos casos em que os veículos a adquirir a título oneroso sejam classificados como veículos ligeiros de mercadorias derivados de ligeiros de passageiros, todo-o-terreno e furgões ligeiros de passageiros, nos termos da legislação em vigor;*
- g) Custas judiciais.*

4.3.7. Isenções de Custas Judiciais a pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos

Embora sendo matéria que extravasa o tema ainda se fará uma breve referência ao art.º 4.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, que vem a isentar de custas as pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos. De notar, porém, se este tipo de entidade possuir o estatuto de Utilidade Pública beneficia da alínea g) do art.º 1.º da Lei n.º 151/99, mais abrangente:

Artigo 4.º Isenções

1 – Estão isentos de custas:

- f) As **pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos**, quando actuem exclusivamente no âmbito das suas especiais atribuições ou para defender os interesses que lhe estão especialmente conferidos pelo respectivo estatuto ou nos termos de legislação que lhes seja aplicável;*

...

5 – Nos casos previstos nas alíneas b) e f) do n.º 1 e na alínea b) do n.º 2, a parte isenta é responsável pelo pagamento das custas, nos termos gerais, quando se conclua pela manifesta improcedência do pedido.

6 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, nos casos previstos nas alíneas b), f), g), h), r) e s) do n.º 1 e na alínea b) do n.º 2, a parte isenta é responsável, a final, pelos encargos a que deu origem no processo, quando a respectiva pretensão for totalmente vencida.-----...



4.4. As ESNL e os incentivos fiscais ao Mecenato

4.4.1. Conceito, modalidades e apoio fiscal

Por acções de mecenato podem designar-se as iniciativas de indivíduos, empresas ou outras entidades que, tomando a forma de ajudas ou apoios (financeiros ou outros) a pessoas, instituições ou a manifestações consideradas socialmente relevantes, são de algum modo “externas” às suas actividades ditas “normais” ou aos seus objectivos predominantes (H. Lena, 1991). Atento o seu reconhecido interesse social e público, o Estado está frequentemente disposto a incentivar e apoiar comportamentos de índole fundamentalmente altruísta e desinteressada, de molde a:

- por um lado, evitar “penalizações fiscais” não-justificadas dado que, na ausência de disposições fiscais específicas, nomeadamente nas situações de “mecenato de empresa”, as normas contabilísticas (??) e as regras tributárias aplicáveis, obrigam a que esses dispêndios sejam considerados “estranhos” e não indispensáveis á obtenção dos resultados ou ganhos, pelo que não aceites fiscalmente como encargos dedutíveis;
- e, por outro lado, incentivar a difusão e prática do mecenato na sociedade, procurando-se que a redução de impostos associada a tais actos tenha um “efeito demonstração” positivo e generalizador junto dos cidadãos.

Para os mecenas, as ajudas e apoios fiscais são normalmente relevados em sede de tributação do rendimento e lucros (e, por vezes no imposto sobre o património), sendo os respectivos montantes ou percentagens assumidos como despesas ou encargos dedutíveis à base tributável ou colecta dos impostos respectivos, desde que observadas certas condições e limites, normalmente diferentes em função da natureza jurídica do doador (pessoa singular/colectiva), bem como respectivos destinatários ou acções financiadas.

Quanto à forma que reveste o mecenato, a legislação diferencia por vezes em função da sua concretização se realizar em dinheiro, bens, serviços ou outras vantagens em espécie.

No caso português, o regime fiscal do mecenato encontra-se disciplinado no EBF-Estatuto dos Benefícios Fiscais, que integrou desde 1 de Janeiro de 2007 o anterior Estatuto do Mecenato (existia ainda o Estatuto do Mecenato Científico, constante da Lei n.º 26/2004, de 8/7, mas que foi revogado pela Lei do OE/2012), sendo os donativos definidos como *“entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas [...] cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional”* (in Capítulo X, artigo 61º).

A lei identifica vários tipos de mecenato, a saber:

- i) Mecenato a entidades públicas e fundacionais;
- ii) Mecenato social;
- iii) Mecenato familiar;
- iv) Mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional;
- v) Mecenato para a sociedade de informação;
- vi) Donativos a Organismos Associativos; e
- vii) Mecenato científico; sendo que no caso dos donativos concedidos por pessoas singulares (artigo 63º do EBF), os mesmos são apenas fiscalmente relevantes quando atribuídos em dinheiro.

Os montantes a invocar fiscalmente na esfera do doador são, por seu turno, função não só da natureza e qualidade das entidades destinatárias, mas também das finalidades e objectivos prosseguidas/apoiados, consubstanciando uma certa “hierarquia” nos apoios (em termos de percentagens dedutíveis, majorações e limites máximos invocáveis) baseados em prioridades e valorizações de natureza política e social (**ver quadro síntese**).

4.5 As ESNL e os incentivos fiscais ao Mecenato							
E B F	TIPO DE MECENATO	BENEFICIÁRIO	VALOR LIMITE	MAJORAÇÃO			
				50%	40%	30%	20%
62 n.º 1	ESTADO	Estado; Municípios; Etc...	S/ LIM.		SOCIAL	CONTRATO PLURIANUAL	CULTURA DESPORTO
62 n.º 3	SOCIAL	IPB's; PO utilidade Pública; Centros INATEL; ONG's Etc...	8‰		INFANTÁRIOS S.ª IDADE TOXICÓSIDA...	RESTANTES CASOS	
62 n.º 5	FAMILIAR	ESTADO SOCIAL	8‰	PRÉ-NATAL; MATERNIDADE RISCO... MÃES SOLTEIRAS ...	Limite acumulado $\Sigma \rightarrow 8 \text{ ‰}$ Em 2012 12 ‰		
62 n.º 6	CULTURAL AMBIENTAL DESPORTIVO EDUCACIONAL	a) Cooperativas; b) Museus; c) ONGA's; d) COP.Federações e) INATEL f) Ensino g) Feiras	6‰			CONTRATO PLURIANUAL	RESTANTES CASOS
62 n.º 8	ORGANISMOS ASSOCIATIVOS		1‰	NÃO HÁ MAJORAÇÃO			

4.4.2. Donativos

Outra situação com efectiva relevância no contexto das entidades integrantes do Sector Não Lucrativo é a dos **donativos** que, tal como foi salientado no capítulo 1 deste manual, constitui frequentemente uma receita importante, e por vezes fundamental, para a actividade de muitas ESNL.

Pelo que será oportuno recordar que o CIRC dispõe no n.º 1 do art.º 53.º que “1 - O rendimento global sujeito a imposto das pessoas colectivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, **incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código**”.

Ora, o facto dos rendimentos, para efeitos de IRC, serem determinados nos termos do CIRS poderá levantar dúvidas quanto ao enquadramento dos referidos donativos. Essa situação encontra-se, porém, já esclarecida pela DGCI através dos seguintes despachos:

- Despacho de 14/11/2005 - Proc.º n.º 325/05, e
- Despacho do SDGCI IR, de 21/06/2004 - Proc.º n.º 739/2004 (ver caixa)

Neles se consagra o entendimento da Administração fiscal sobre estas matérias, nomeadamente o enquadramento em sede de IRC dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (*donativos, certo tipo de subsídios, etc.*) face à Reforma do Património (constante do DL 287/2003, de 12/11). Os donativos, apesar de não fazerem parte do rendimento global de IRS, integram-se na Matéria Colectável de IRC face à actual redacção da alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC. Por essa mesma razão este tipo de liberalidades não é enquadrável em sede de Imposto de Selo de acordo com a alínea e) do n.º 5.º do art.º 1.º do CIS, a saber:

“5 - Para efeitos da verba 1.2 da tabela geral, não são sujeitas a imposto do selo as seguintes transmissões gratuitas: (...) e) Transmissões a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ainda que dele isentas”.



4.4.3. Principais obrigações das entidades beneficiárias

Sendo as ESNL e as actividades por elas frequentemente desenvolvidas destinatárias preferenciais das actividades mecenáticas, torna-se relevante identificar as obrigações de registo e declarativas que sobre as mesmas impendem, e cujo cumprimento se torna indispensável para efeitos de benefício fiscal em sede do doador (pessoa singular ou colectiva).

As obrigações de índole fiscal neste particular constam da DM25. Para já chama-se a especial atenção que esta obrigação abrange todas as ESNL, incluindo as que se encontram no regime de caixa.

Assim, no âmbito deste regime, há que ter o cuidado de registar todos os donativos de forma a determinar o **valor anual do donativo, de acordo com o código respectivo e por cada um dos mecenados (identificado pelo seu número fiscal)**, sendo desnecessário aqui incluir os donativos de natureza anónima (resultantes, por exemplo, peditórios), os quais, por essa razão, nunca poderão ser alvo de bonificação fiscal em sede do doador. Tal individualização destina-se a permitir à Administração Fiscal proceder ao controlo cruzado dos donativos concedidos, porquanto os mesmos têm benefícios de quantitativo e limites diversos.¹⁹

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2009	 finanças DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPÓSTOS		DONATIVOS RECEBIDOS		 IRS - IRC MODELO 25	
	DECLARAÇÃO (Art. 66.º, n.º 1, al. c) do EBF e Art. 11.º-A, n.º 1, al. c) do Estatuto do Mecenato Científico)					
	1 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DO DECLARANTE		2 ANO	3 CÓDIGO DO SERVIÇO DE FINANÇAS DA SEDE OU DOMICÍLIO		4 TIPO DE DECLARAÇÃO
	01		02	03		Primeira ☐ 01
						Substituição ☐ 02
	5 RELAÇÃO DAS ENTIDADES DOADORAS E DOS DONATIVOS					
01 ENTIDADE DOADORA		02 CÓDIGO DO DONATIVO	03 VALOR DO DONATIVO EM NUMERÁRIO		04 VALOR DO DONATIVO EM ESPÉCIE	
			. . .		. . .	
			. . .		. . .	

4.5. As ENSL e a Taxa Social única (TSU)

As entidades sem fins lucrativos têm um tratamento preferencial²⁰ no Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (*adiante designado apenas como Código Contributivo*), embora o **fim não lucrativo** das entidades empregadoras, qualquer que seja a sua natureza jurídica, **não as exclui do âmbito** de aplicação do Código Contributivo.

Não é nossa preocupação desenvolver esta matéria pois na parte processual e declarativa ela é em tudo semelhante ao Regime Geral, sendo que apenas se evidenciarão os aspectos relevantes no âmbito do nosso manual, chamando-se também atenção para o Regime do Seguro Social Voluntário.

Vejamos o que dispõe, no Capítulo II, a Secção VII:

SECÇÃO VII Trabalhadores ao serviço de entidades empregadoras sem fins lucrativos

SUBSECÇÃO I Disposições gerais

Artigo 110.º Disposição comum

Artigo 111.º Entidades abrangidas

¹⁹ Acerca do preenchimento desta declaração consulte-se pág. 609 e seguintes do “Manual de preenchimento da DM 3, respectivos anexos e DM 10, 25, 30, 37 e 39” constante do SITOC.

²⁰ Vide art.º 56.º do Código Contributivo.



Artigo 112.º Taxa contributiva

...

O legislador, conforme se deduz da epígrafe desta secção VII, dá um âmbito alargado à designação de entidades empregadoras sem fins lucrativos, pois nelas inclui igualmente a função pública e o trabalho doméstico.

Mais determina no art.º 110.º que “...As entidades empregadoras sem fins lucrativos têm direito à redução da taxa contributiva global ...” e que a mesma “...é determinada em função do âmbito material de protecção e pela dedução da percentagem imputada à parcela da solidariedade laboral correspondente ao respectivo âmbito material ...”.

No art.º 111.º enumera quem são, para este fim, as entidades sem fins lucrativos²¹, a saber:

- a) Administração directa e indirecta do Estado;
- b) Instituições personalizadas do Estado;
- c) Instituições de utilidade pública do Estado;
- d) Instituições de segurança social e de previdência social;
- e) Instituições particulares de solidariedade social;
- f) Igrejas, associações e confissões religiosas;
- g) Associações, fundações, comissões especiais e cooperativas;
- h) Associações de empregadores, sindicatos e respectivas uniões, federações e confederações;
- i) Ordens profissionais;
- j) Partidos políticos;
- l) Casas do povo;
- m) Caixas de crédito agrícola mútuo;
- n) Entidades empregadoras do pessoal do serviço doméstico;
- o) Condomínios de prédios urbanos.

As taxas aplicáveis a estas entidades estão definidas no art.º 112.º:

- Entidades empregadoras 22,3%
- Trabalhadores 11%

O Código Contributivo prevê, igualmente, que as taxas em vigor na data da sua publicação serão gradualmente aumentadas (*vide art.º 281.º do Código Contributivo*) conforme quadro resumo que se transcreve:

TRABALHADORES POR CONTA DE OUTREM		ENTIDADE EMPREGADORA	TRABALHADOR	GLOBAL
Trabalhadores das Instituições Particulares de Solidariedade Social	ANO	2011	11%	31%
		2012		31,40%
		2013		31,80%
		2014		32,20%
		2015		32,60%
		2016		33%
		2017		33,30%
Trabalhadores de outras entidades sem fins lucrativos	ANO	2011	11%	32%
		2012		32,40%
		2013		32,80%
		2014		33,30%

²¹ O âmbito de entidades sem fins lucrativos é no Código Contributivo bastante mais ampla.



O Código contempla ainda algumas situações específicas referentes aos membros das igrejas (vide art.º 122.º e seguintes do Código), a saber:

TRABALHADORES POR CONTA DE OUTREM		ENTIDADE EMPREGADORA	TRABALHADOR	GLOBAL
Membros das igrejas, associações e confissões religiosas (com protecção na doença, parentalidade, doenças profissionais, invalidez, velhice e morte)	ANO	2011	9,70%	15,30%
		2012	10,70%	17,30%
		2013	11,70%	19,30%
		2014	12,70%	21,30%
		2015	14,70%	23,30%
		2016	16,70%	25,30%
		2017	18,70%	27,30%
		2018	19,70%	28,30%
Membros das igrejas, associações e confissões religiosas (com protecção na invalidez e velhice)	ANO	2011	9%	14%
		2012	10%	16%
		2013	11%	18%
		2014	12%	19,60%
		2015	13%	20,60%
		2016	14%	21,60%
		2017	15%	22,60%
		2018	16,20%	23,60%

Embora sendo uma situação muito específica ainda se fará uma breve referência, ao Regime do Seguro Social Voluntário (vide art.º 169.º e seguintes do Código):

PESSOAS ABRANGIDAS PELO SEGURO SOCIAL VOLUNTÁRIO	TAXAS	ANO DE APLICAÇÃO
Voluntários sociais	17,50%	2011
	19%	2012
	20,50%	2013
	22%	2014
	23,50%	2015
	25%	2016
	26,50%	2017
	27,40%	2018
Bombeiros voluntários	21,50%	2011
	23%	2012
	24,50%	2013
	26%	2014
	27,40%	2015

Neste particular é importante ter em conta que este seguro pode abranger, conforme o n.º 2 do art.º 170.º do Código Contributivo:

a) Os **voluntários sociais** que de forma organizada exerçam actividade de tipo profissional não remunerada em favor de instituições particulares de solidariedade social e de entidades detentoras de corpos de bombeiros, nomeadamente os **bombeiros voluntários**;

Anexos ao ponto 4:

- Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola Despacho de 14/11/2005 - Proc.º n.º 325/05
- Enquadramento fiscal dos Donativos - Proc. 739/2004 de 21.01.04



Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola CIRC - Artigo 3.º, 117.º (ex-109.º) e 124.º (ex-116.º)

Proc.º n.º 325/05, com despacho concordante da DS.IRC, em 2005.11.14

“1 - As pessoas colectivas de direito privado, com sede e direcção efectiva em território português, que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do respectivo Código, são tributadas neste imposto pelo seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, conforme a alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 15.º do Código do IRC a respectiva matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do art.º 54.º (48) daquele Código, dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos nos termos do art.º 54.º (49) do mesmo diploma e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções àquele rendimento.

De notar que, os rendimentos resultantes de quotas pagas pelos associados, em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, uns e outros destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários, consideraram-se não sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do art.º 54.º (49) do respectivo Código.

Não exercendo, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o rendimento é tributado em IRC à taxa de 20%, de acordo com o n.º 4 do art.º 87.º (80) do CIRC.

2 - Relativamente às obrigações acessórias, de acordo com o n.º 1 do art.º 117.º (109) do código do IRC, estão sujeitas às seguintes obrigações declarativas:

Declaração de inscrição, de alteração ou de cessação no registo de sujeitos passivos de IRC (vd.art. ºs 118.º (110) e 119.º (111));

No entanto, de acordo com o n.º 6 daquele artigo 117.º (109), excepto quando estas entidades estejam sujeitas a uma qualquer forma de tributação autónoma, não se verifica a obrigação de entrega da Declaração periódica de rendimentos (Mod. 22) se:

Não obtiverem rendimentos no período de tributação;

Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais;

Apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de imposto por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do art.º 87.º (80).

A declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no artigo 121.º (113) do Código do IRC é de entrega obrigatória até ao último dia útil do mês de Junho, mesmo para os sujeitos passivos isentos.

3 - Em relação às **obrigações contabilísticas**, as referidas entidades que não optem por possuir contabilidade organizada nos termos da lei comercial relativamente à totalidade das suas actividades podem beneficiar de um **regime simplificado de escrituração** (vd. artigo 124.º (116) do Código do CIRC) devendo, para o efeito, possuir obrigatoriamente os seguintes registos:



Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;

Registo de encargos, organizado de modo a distinguir-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global

Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Saliente-se que, no caso de exercerem a título acessório uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o lucro tributável desta categoria é determinado segundo as normas do IRC aplicáveis às entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola, pelo que, o n.º 2 deste art.º 124.º (116) determina a obrigatoriedade de organização de uma contabilidade relativamente a estes rendimentos que, nos termos do art.º 123.º (115) do Código do IRC, permita o controlo do lucro apurado”.

Nota: Nesta transcrição procedeu-se à actualização da numeração dos artigos citados

DONATIVOS

Processo 739/2004 - Despacho do SDGCI IR, de 21.06.04

Enquadramento fiscal dos donativos

“Até à data de entrada em vigor do DL 287/2003, de 12 de Novembro, que revoga o Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações e altera o Código do IRC, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, onde se incluem os donativos, não estavam, em geral, sujeitos a IRC, nos termos do artigo 21.º do respectivo Código, caso estivessem sujeitos ao Imposto Sobre Sucessões e Doações.

Relativamente às entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial essa não sujeição decorria da não inserção, no Código do IRS, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito em qualquer das categorias de rendimentos aí consideradas, face à remissão operada pela alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC.

Com a alteração introduzida no artigo 21.º do Código do IRC pelo citado Decreto-Lei, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito passam a concorrer para a formação do lucro tributável, considerando-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo (n.º 2 do artigo 21.º).

No caso de sujeitos passivos de IRC residentes e que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, decorre do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º e do artigo 53.º (48), ambos do CIRC, que **os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito acrescem ao rendimento global, aplicando-se para efeitos de determinação do lucro tributável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º.**

*No entanto, se se destinarem a financiar a directa e imediata realização dos fins estatutários daquelas entidades, os citados incrementos patrimoniais **não são sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do art.º 54.º (49) do respectivo Código**”.*



ANEXO I. COMPILAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES EXIGIDAS

NOTA: O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-ESNL.

Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento.

1 - Identificação da entidade:

1.1 - Designação da entidade: _____

1.2 - Sede: _____

1.3 - Natureza da actividade: _____

1.4 - Designação da entidade-mãe: _____

1.5 - Sede da entidade-mãe: _____

2 - Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras

2.1 - _____

2.2 - Indicação e justificação das disposições da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL) que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade.

2.3 - Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

2.4 - Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL - divulgação transitória:

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.



2.5 – Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

3 – Principais políticas contabilísticas:

3.1 – Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:

3.2 – Outras políticas contabilísticas: _____

3.3 – Principais pressupostos relativos ao futuro: _____

3.4 – Principais fontes de incerteza das estimativas: _____

4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 – Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:

- a) A natureza da alteração na política contabilística;
- b) A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;
- c) A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e
- d) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

5 – Activos fixos tangíveis:

5.1 – As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- b) Os métodos de depreciação usados;
- c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.



f) Montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural.

5.2 - As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
- b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

5.3 - Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

- a) A data de eficácia da revalorização;
- b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

6 - Activos intangíveis:

6.1 - Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
- d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

6.2 - Uma entidade deve também divulgar:

- a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;
- b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;
- c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada atualmente;
- d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;



e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

6.3 - Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

7 - Locações:

7.1 - Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

7.2 - Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

- i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
- ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
- iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

8 - Custos de empréstimos obtidos:

8.1 - As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;
- b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
- c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

9 - Inventários:

9.1 - As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;
- d) A quantia dos inventários escriturada pelo custo corrente.
- e) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- f) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de



acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;

g) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;

h) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL; e

i) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

10 – Rédito:

10.1 – Uma entidade deve divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;

b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

i) Venda de bens;

ii) Prestação de serviços;

iii) Juros;

iv) *Royalties*; e

v) Dividendos.

11 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes:

11.1 – Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;

b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

d) Quantias não usadas revertidas durante o período;

e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;

f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha



sido reconhecido para esse reembolso esperado;

Não é exigida informação comparativa.

11.2 – Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

11.3 – Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

11.4 – A finalidade deste quadro é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento deste capítulo, para provisões e passivos contingentes.

11.5²² Indicação do valor dos Fundos Permanentes por modalidade associativa das Mutualidades e património líquido que lhes está afeto, bem como do respetivo grau de cobertura face às Provisões matemáticas necessárias.

12 – Subsídios e outros apoios:

12.1 – Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

- a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e
- c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.
- d) Benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades; e
- e) Principais doadores/fontes de fundos.

13 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 – Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

14 – Impostos sobre o rendimento:

14.1 – Devem ser divulgados separadamente:

- a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;

²² Embora no anexo à Portaria n.º 105/2011, de 14/03, no n.º 11 que deve ser considerado um número adicional 11.2, dado que este ponto já existe, admite-se que a intenção seria a de criação de um ponto com o n.º 11.5



b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em Fundos patrimoniais.

15 - Instrumentos financeiros:

15.1 - Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 - Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respectiva cotação de mercado.

15.3 - Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

a) A natureza dos activos;

b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;

c) As quantias escrituradas dos activos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

15.4 - Quando uma entidade tenha dado em garantia, penhor ou promessa de penhor activos financeiros, deverá divulgar:

a) A quantia escriturada de tais activos financeiros; e

b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

15.5 - Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar as situações de incumprimento.

16 - Benefícios dos empregados:

16.1 - As entidades devem divulgar o número médio de empregados durante o ano.

16.2 - Número de membros dos órgãos diretivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro.

17 - Divulgações exigidas por outros diplomas legais:

17.1 - _____

17.2 - _____



18 - Outras informações:

(Divulgações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados).



ANEXO II. ESNL PLANO DE CONTAS COMPLETO

Nota: Em itálico assinalam-se as contas em que se verificam alterações

1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS *

11 Caixa

12 Depósitos à ordem

13 Outros depósitos bancários

14 Outros instrumentos financeiros *

141 Derivados

1411 Potencialmente favoráveis

1412 Potencialmente desfavoráveis

142 Instrumentos financeiros detidos para negociação

1421 Activos financeiros

1422 Passivos financeiros

143 Outros activos e passivos financeiros (justo valor através dos resultados)

1431 Outros activos financeiros

1432 Outros passivos financeiros

2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR *

21 Clientes e utentes*

211 Clientes e utentes c/c

2111 Clientes gerais

2112 Clientes - empresa-mãe

2113 Clientes - empresas subsidiárias

2114 Clientes - empresas associadas



2115 Clientes – empreendimentos conjuntos

2116 Clientes – outras partes relacionadas

2117 *Utentes*

... ..

212 Clientes e *utentes* – títulos a receber

2121 Clientes gerais

2122 Clientes – empresa-mãe

2123 Clientes – empresas subsidiárias

2124 Clientes – empresas associadas

2125 Clientes – empreendimentos conjuntos

2126 Clientes – outras partes relacionadas

2127 *Utentes*

.... ..

218 Adiantamentos de clientes *

219 Perdas por imparidade acumuladas *

22 Fornecedores *

221 Fornecedores c/c

2211 Fornecedores gerais

2212 Fornecedores – empresa-mãe

2213 Fornecedores – empresas subsidiárias

2214 Fornecedores – empresas associadas

2215 Fornecedores – empreendimentos conjuntos

2216 Fornecedores – outras partes relacionadas

... ..

222 Fornecedores – títulos a pagar

2221 Fornecedores gerais



- 2222 Fornecedores – empresa-mãe
- 2223 Fornecedores – empresas subsidiárias
- 2224 Fornecedores – empresas associadas
- 2225 Fornecedores – empreendimentos conjuntos
- 2226 Fornecedores – outras partes relacionadas

... ..

225 Facturas em recepção e conferência *

... ..

228 Adiantamentos a fornecedores *

229 Perdas por imparidade acumuladas *

23 Pessoal

231 Remunerações a pagar *

2311 Aos órgãos sociais

2312 Ao pessoal

232 Adiantamentos

2321 Aos órgãos sociais

2322 Ao pessoal

.....

237 Cauções

2371 Dos órgãos sociais

2372 Do pessoal

238 Outras operações

2381 Com os órgãos sociais

2382 Com o pessoal

239 Perdas por imparidade acumuladas *

24 Estado e outros entes públicos *

241 Imposto sobre o rendimento *



242 Retenção de impostos sobre rendimentos *

243 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) *

2431 IVA - Suportado

2432 IVA - Dedutível

2433 IVA - Liquidado

2434 IVA - Regularizações

2435 IVA - Apuramento

2436 IVA - A pagar

2437 IVA - A recuperar

2438 IVA - Reembolsos pedidos

2439 IVA - Liquidações officiosas

244 Outros impostos

245 Contribuições para a Segurança Social

246 Tributos das autarquias locais

... ..

248 Outras tributações

25 Financiamentos obtidos

251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

2511 Empréstimos bancários

2512 Descobertos bancários

2513 Locações financeiras

... ..

252 Mercado de valores mobiliários

2521 Empréstimos por obrigações *

... ..

253 Participantes de capital



2531 Empresa-mãe – Suprimentos e outros mútuos

2532 Outros participantes – Suprimentos e outros mútuos

... ..

254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

255 Instituidores (empréstimos de fundadores e beneméritos) (*)

258 Outros financiadores (*)

26 Fundadores/patrocinadores / doadores / associados / membros (*)

261 Fundadores/associados/membros – Em curso *

2611 ...

2612 ...

262 Doadores em curso

263 Patrocinadores

264 Quotas

265 Resultados disponíveis

266 Financiamentos concedidos – Doador/doador

... ..

268 Outras operações

2681 Beneficiários das mutualidades – Prestações a pagar

2682 Beneficiários das mutualidades – Capitais vencidos a pagar

2683 Beneficiários das mutualidades – Rendas vitalícias a pagar

2685 Beneficiários das mutualidades – Melhorias de benefícios (*)

2626 Beneficiários das mutualidades – Subvenções

269 Perdas por imparidade acumuladas *

27 Outras contas a receber e a pagar

271 Fornecedores de investimentos *

2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais

2712 Facturas em recepção e conferência *



2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos *

272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica) *

2721 Devedores por acréscimos de rendimentos

2722 Credores por acréscimos de gastos

273 Benefícios pós-emprego *

274 Impostos diferidos *

2741 Activos por impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

275 Credores por subscrições não liberadas *

276 Adiantamentos por conta de vendas *

... ..

278 Outros devedores e credores

279 Perdas por imparidade acumuladas *

28 Diferimentos *

281 Gastos a reconhecer

282 Rendimentos a reconhecer

29 Provisões *

291 Impostos

292 Garantias a clientes

293 Processos judiciais em curso

294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais

295 Matérias ambientais

296 Contratos onerosos

297 Reestruturação

298 Provisões específicas do setor

299 Outras provisões



3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS *

31 Compras

- 311 Mercadorias
- 312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- 313 Activos biológicos
-
- 317 Devoluções de compras
- 318 Descontos e abatimentos em compras

32 Mercadorias

-
- 325 Mercadorias em trânsito
- 326 Mercadorias em poder de terceiros
-
- 329 Perdas por imparidade acumuladas

33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

- 331 Matérias-primas
- 332 Matérias subsidiárias
- 333 Embalagens
- 334 Materiais diversos
- 335 Matérias em trânsito
-
- 339 Perdas por imparidade acumuladas

34 Produtos acabados e intermédios

-
- 346 Produtos em poder de terceiros
-
- 349 Perdas por imparidade acumuladas



35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

351 Subprodutos

352 Desperdícios, resíduos e refugos

... ..

359 Perdas por imparidade acumuladas

36 Produtos e trabalhos em curso

37 Activos biológicos

371 Consumíveis

3711 Animais

3712 Plantas

372 De produção

3721 Animais

3722 Plantas

.....

38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos

382 Mercadorias

383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

384 Produtos acabados e intermédios

385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

386 Produtos e trabalhos em curso

387 Activos biológicos *

39 Adiantamentos por conta de compras *

4 INVESTIMENTOS *

41 Investimentos financeiros *

411 Investimentos em subsidiárias

4111 Participações de capital - método da equivalência patrimonial



4112 Participações de capital – outros métodos

4113 Empréstimos concedidos

... ..

412 Investimentos em associadas

4121 Participações de capital – método da equivalência patrimonial

4122 Participações de capital – outros métodos

4123 Empréstimos concedidos

... ..

413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas

4131 Participações de capital – método da equivalência patrimonial

4132 Participações de capital – outros métodos

4133 Empréstimos concedidos

... ..

414 Investimentos noutras empresas

4141 Participações de capital

4142 Empréstimos concedidos

... ..

415 Outros investimentos financeiros

4151 Detidos até à maturidade

.....

4158 Outros

... ..

419 Perdas por imparidade acumuladas *

42 Propriedades de investimento

421 Terrenos e recursos naturais

422 Edifícios e outras construções

.....



426 Outras propriedades de investimento

.....

428 Depreciações acumuladas

429 Perdas por imparidade acumuladas *

43 Activos fixos tangíveis

431 Bens do domínio público

...

4319 Perdas por imparidade acumuladas

432 Bens do património histórico e artístico e cultural (*)

4321 Bens imóveis

4322 Arquivos

4323 Bibliotecas

4324 Museus

4325 Bens móveis

...

4329 Perdas por imparidade acumuladas

433 Outros activos fixos tangíveis

4331 Terrenos e recursos naturais

4332 Edifícios e outras construções

4333 Equipamento básico

4334 Equipamento de transporte

4335 Equipamento administrativo

4336 Equipamentos biológicos

4337 Outros activos fixos tangíveis

4338 Depreciações acumuladas

4339 Perdas por imparidade acumuladas *



44 Activos intangíveis

441 Bens do domínio público

442 Outros activos intangíveis

4421 Goodwill

4422 Projectos de desenvolvimento *

4423 Programas de computador

4424 Propriedade industrial

... ..

4426 Outros activos intangíveis

.....

4428 Amortizações acumuladas

4429 Perdas por imparidade acumuladas *

45 Investimentos em curso

451 Investimentos financeiros em curso

452 Propriedades de investimento em curso

453 Activos fixos tangíveis em curso

454 Activos intangíveis em curso

455 Adiantamentos por conta do património histórico, artístico e cultural

.....

459 Perdas por imparidade acumuladas *

46 Activos não correntes detidos para venda *

.....

469 Perdas por imparidade acumuladas *

5 FUNDOS PATRIMONIAIS

51 Fundos *

52 Excedentes técnicos *

... ..



...

...

55 Reservas

551 Reservas legais

552 Outras reservas

.....

56 Resultados transitados

57 Ajustamentos em activos financeiros *

571 Relacionados com o método da equivalência patrimonial

5711 Ajustamentos de transição *

5712 Lucros não atribuídos *

5713 Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas *

.....

579 Outros

58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis *

581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais

5811 Antes de imposto sobre o rendimento

5812 Impostos diferidos

.....

589 Outros excedentes

5891 Antes de imposto sobre o rendimento

5892 Impostos diferidos

59 Outras variações nos fundos patrimoniais

591 Diferenças de conversão de demonstrações financeiras *

592 Ajustamentos por impostos diferidos

593 Subsídios*



594 Doações

.....

599 Outras

6 GASTOS *

61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

611 Mercadorias

612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

613 Activos biológicos (compras)*

614 Materiais de consumo

6141 Material desportivo

6142 Medicamentos e artigos de saúde

6143 Material de representação e propaganda

6144 ...

62 Fornecimentos e serviços externos

621 Subcontratos

622 Serviços especializados

6221 Trabalhos especializados

6222 Publicidade e propaganda

6223 Vigilância e segurança

6224 Honorários

6225 Comissões

6226 Conservação e reparação

.....

6228 Outros

623 Materiais

6231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

6232 Livros e documentação técnica



6233 Material de escritório

6234 Artigos para oferta

...

6238 Outros

624 Energia e fluidos

6241 Electricidade

6242 Combustíveis

6243 Água

...

6248 Outros

625 Deslocações, estadas e transportes

6251 Deslocações e estadas

6252 Transportes de pessoal

6253 Transportes de mercadorias

...

6258 Outros

626 Serviços diversos

6261 Rendas e alugueres

6262 Comunicação

6263 Seguros

6264 Royalties

6265 Contencioso e notariado

6266 Despesas de representação

6267 Limpeza, higiene e conforto

6268 Outros serviços

63 Gastos com o pessoal

631 Remunerações dos órgãos sociais



632 Remunerações do pessoal

633 Benefícios pós-emprego

6331 Prémios para pensões *

6332 Outros benefícios

634 Indemnizações

635 Encargos sobre remunerações

636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

637 Gastos de acção social

638 Outros gastos com o pessoal

64 Gastos de depreciação e de amortização

641 Propriedades de investimento

642 Activos fixos tangíveis

643 Activos intangíveis.

65 Perdas por imparidade

651 Em dívidas a receber

6511 Clientes

6512 Outros devedores

652 Em inventários

653 Em investimentos financeiros

654 Em propriedades de investimento

655 Em activos fixos tangíveis

656 Em activos intangíveis

657 Em investimentos em curso

658 Em activos não correntes detidos para venda

66 Perdas por reduções de justo valor

661 Em instrumentos financeiros



662 Em investimentos financeiros

663 Em propriedades de investimento

664 Em activos biológicos

67 Provisões do período *

671 Impostos

672 Garantias a clientes

673 Processos judiciais em curso

674 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

675 Matérias ambientais

676 Contratos onerosos

677 Reestruturação

678 Provisões específicas do setor

679 Outras provisões

68 Outros gastos e perdas

681 Impostos

6811 Impostos directos

6812 Impostos indirectos:

6813 Taxas

682 Descontos de pronto pagamento concedidos

683 Dívidas incobráveis *

684 Perdas em inventários *

6841 Sinistros

6842 Quebras

.....

6848 Outras perdas

685 Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

6851 Cobertura de prejuízos



- 6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial *
- 6853 Alienações
-
- 6858 Outros gastos e perdas
- 686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros *
- 6861 Cobertura de prejuízos
- 6862 Alienações
-
- 6868 Outros gastos e perdas
- 687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros
- 6871 Alienações
- 6872 Sinistros
- 6873 Abates
- 6874 Gastos em propriedades de investimento
-
- 6878 Outras gastos e perdas
- 688 Outros *
- 6881 Correções relativas a períodos anteriores
- 6882 Donativos
- 6883 Quotizações
- 6884 Ofertas e amostras de inventários
- 6885 Insuficiência da estimativa para impostos
- 6886 Perdas em instrumentos financeiros *
-
- 6888 Outros não especificados
- 689 Custos com apoios financeiros concedidos a associados ou utentes (*)



6891 Subsídios, donativos, bolsas de estudo

6892 Prestações a associados das mutualidades

6893 Capitais vencidos — associados das mutualidades

6894 Prestações dos regimes profissionais complementares

6895 Rendas vitalícias — associados das mutualidades

6896 Prestações pecuniárias de cuidados de saúde

...

6898 Outros custos inerentes a associados

...

691 Juros suportados

6911 Juros de financiamentos obtidos

.....

6918 Outros juros

692 Diferenças de câmbio desfavoráveis

6921 Relativas a financiamentos obtidos

.....

6928 Outras

.....

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6981 Relativos a financiamentos obtidos

.....

6988 Outros

7 RENDIMENTOS *

71 Vendas *

711 Mercadorias

712 Produtos acabados e intermédios

713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos



714 Activos biológicos

715 Materiais de consumo

7151 Material desportivo

7152 Medicamentos e artigos de saúde

7153 Material de representação e propaganda

...

... ..

716 IVA das vendas com imposto incluído

717 Devoluções de vendas

718 Descontos e abatimentos em vendas

72 Prestações de serviços *

721 Quotas dos utilizadores

722 Quotizações e jóias

723 Promoções para captação de recursos

724 Rendimentos de patrocinadores e colaborações

725 Serviços secundários

726 IVA dos serviços com imposto incluído

... ..

728 Descontos e abatimentos

73 Variações nos inventários da produção *

731 Produtos acabados e intermédios

732 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

733 Produtos e trabalhos em curso

734 Activos biológicos

74 Trabalhos para a própria entidade

741 Activos fixos tangíveis



742 Activos intangíveis

743 Propriedades de investimento

744 Activos por gastos diferidos

.....

75 Subsídios, doações e legados à exploração *

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

752 Subsídios de outras entidades

753 Doações e heranças

754 Legados

....

76 Reversões

761 De depreciações e de amortizações

7611 Propriedades de investimento

7612 Activos fixos tangíveis

7613 Activos intangíveis

762 De perdas por imparidade

7621 Em dívidas a receber

76211 Clientes

76212 Outros devedores

7622 Em inventários

7623 Em investimentos financeiros

7624 Em propriedades de investimento

7625 Em activos fixos tangíveis

7626 Em activos intangíveis

7627 Em investimentos em curso

7628 Em activos não correntes detidos para venda

763 De provisões



- 7631 Impostos
- 7632 Garantias a clientes
- 7633 Processos judiciais em curso
- 7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais
- 7635 Matérias ambientais
- 7636 Contratos onerosos
- 7637 Reestruturação
- 7638 *Específicas*
- 7639 *Outras provisões*
-

77 Ganhos por aumentos de justo valor

- 771 Em instrumentos financeiros
- 772 Em investimentos financeiros
- 773 Em propriedades de investimento
- 774 Em activos biológicos

78 Outros rendimentos e ganhos

- 781 Rendimentos suplementares
 - 7811 Serviços sociais
 - 7812 Aluguer de equipamento
 - 7813 Estudos, projectos e assistência tecnológica
 - 7814 Royalties
 - 7815 Desempenho de cargos sociais noutras empresas
 - 7816 Outros rendimentos suplementares
- 782 Descontos de pronto pagamento obtidos
- 783 Recuperação de dívidas a receber
- 784 Ganhos em inventários
 - 7841 Sinistros



7842 Sobras

...

7848 Outros ganhos

785 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial *

7852 Alienações

.....

7858 Outros rendimentos e ganhos

786 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros

7861 Diferenças de câmbio favoráveis

7862 Alienações

.....

7868 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações

7872 Sinistros

7873 Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento

.....

7878 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros *

7881 Correções relativas a períodos anteriores

7882 Excesso da estimativa para impostos

7883 Imputação de subsídios para investimentos

7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros *

7885 Restituição de impostos

.....

7888 Outros não especificados



79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

791 Juros obtidos

7911 De depósitos

7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos

7913 De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos

7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias

7915 De financiamentos obtidos

.....

7918 De outros financiamentos concedidos

792 Dividendos obtidos

7921 De aplicações de meios financeiros líquidos

7922 De associadas e empreendimentos conjuntos

7923 De subsidiárias

.....

7928 Outras

.....

798 Outros rendimentos similares

.....

8 RESULTADOS

81 Resultado líquido do período

811 Resultado antes de impostos *

812 Imposto sobre o rendimento do período

8121 Imposto estimado para o período *

8122 Imposto diferido

.....

818 Resultado líquido

.....



BIBLIOGRAFIA

- Abreu, Irene, *O Mecenato e outros Benefícios Fiscais*, Manual da CTOC, Outubro de 2004
- Antão, Avelino, Tavares, Armando e Marques, João, *Regime da Normalização Contabilística para Micro-entidades*, Manual da OTOC – SEG 2511, 2011, Lisboa
- Baptista, Cristina (2006), *As Fundações no Direito Português*, Ed. Almedina, Lisboa.
- Barros, Carlos e Gomes Santos, J. (1997-2000), Coordenadores do Projecto *Estudos e Pesquisas Multidisciplinares sobre o Setor Não-Lucrativo*, 8 volumes, Ed. Vulgata, Lisboa.
- Carvalho, Carla e Azevedo, Graça, *NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgações de Apoio do Governo*, Manual da OTOC – SEG 3010, 2010, Lisboa
- Cravo, Domingos, *O Regime das Pequenas Entidades no Quadro do SNC*, Manual da OTOC SEG 0210, 2009, Lisboa
- Coelho, Ana com revisão de Ferreira, Leonor, *O Relato Financeiro das Fundações Portuguesas*, trabalho premiado pela APOTEC, 2011, Lisboa
- Defourny, Jacques (1992), *Te Origins, Forms and Roles of a Tird Major Sector*, in J. Defourny e J. L. Mónzon Campos (eds.), *Économie Sociale – Te Tird Sector*, pp. 27-49.
- Estêvão, João (1997), *Causas Micro e Macroeconómicas do Crescimento do Terceiro Sector*, in Barros, Carlos e Gomes Santos, J. (eds.), *As Instituições Não-Lucrativas e a Acção Social em Portugal*, pp. 31-58, Ed. Vulgata, Lisboa.
- Ferreira, Rogério F. (2006), “*As Instituições do Terceiro Sector*”, Revista TOC n.º 71, Fevereiro de 2006, Ed. OTOC, Lisboa.
- Franco, Raquel e Gonçalves, Rui (2006), *Setor Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil*, Publicações Universidade Católica, Porto.
- Lima, Rui, *Imposto sobre as Pessoas Colectivas*, Manual da CTOC, Setembro de 2002.
- Guimarães, Cunha, *Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo*, Contabilidade e Empresas n.º 8, Março/Abril de 2011
- INE (2011), *Conta Satélite das Instituições sem fm lucrativo 2006* (projecto-piloto), Lisboa.
- Laires, R. (2011), *A noção de “organismo sem finalidade lucrativa” prevista na legislação do IVA* (aguarda publicação).
- Matias, Lurdes e Lima, Rui, *Mais e Menos-Valias Contabilísticas e Fiscais. Opções de Reinvestimento*, Manual da CTOC, Agosto de 2006
- Monzón Campos, J. L. (1992), *L' Économie Sociale: Troisième Secteur d'un Système en Mutation*, in J. Defourny e J. L. Mónzon Campos (eds.), *Économie Sociale – Te Tird Sector*, pp. 13-19.
- Oliveira Martins, A. e Oliveira Martins, G. W. (2007), *Conceito e Regime do Terceiro Sector. Alguns aspectos*, in *Estudos de Homenagem da FDL ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles (90 Anos)*, Ed. Almedina.



Salomon, Lester e Anheier, Helmuth (1992), *In search of nonprofit setor: the question of definitions*, Voluntas, 3, n.º 2, pp. 125-161.

Viçoso, Donato (1998), “A Contabilidade das Organizações Sem Finalidade Lucrativa”, in Barros, Carlos e Gomes Santos, J. (eds.), *O Mutualismo Português: Solidariedade e Progresso Social*, pp. 203-216, Ed. Vulgata, Lisboa.

Vienney, Claude (1983), *Concepts et Champs de l'Économie Sociale. Conditions et Enjeux d'une Information Statistique*, Reveue des Études Coopératives, 9, 3º trim., pp. 50-68.

Vilar, Rui (2005), Prefácio a Setor Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil, Publicações Universidade Católica, Porto